



**Ministerul Finanțelor Publice**

**Agencia Națională de Administrare Fiscală  
Direcția Generală a Finanțelor Publice a  
județului Suceava  
Biroul Soluționare Contestații**



**Str. X  
tel : X  
Fax : X**

**DECIZIA NR. \_\_\_\_120\_  
din \_\_\_\_29.11.2012\_\_\_\_\_**

privind soluționarea contestației formulate de  
**persoana fizică X,**  
din Municipiul Suceava, X,  
județul Suceava, RO X5 înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice  
a județului Suceava sub nr. X din 16.10.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală Suceava prin adresa nr. X din 15.10.2012, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. X din 16.10.2012, cu privire la contestația formulată de **persoana fizică X**, din mun. Suceava, str. X, județul Suceava.

Contestația a fost introdusă prin **Cabinet de avocat X** în baza contractului de asistență juridică nr. X/2012, prin care petentul a convenit să fie reprezentat în această speță, conform împuternicirii avocațiale existente în original la dosarul cauzei.

**Persoana fizică X** formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. X din 06.09.2012, emisă de A.I.F. Suceava, cu privire la suma de **....lei, reprezentând TVA** respinsă la rambursare.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 și 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. Persoana fizică X contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice**

**care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. X din 06.09.2012, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava, cu privire la suma totală de X lei, reprezentând TVA respinsă la rambursare.**

În susținerea contestației petenta precizează că este nelegală respingerea de la rambursare a sumei de X lei reprezentând TVA, pentru următoarele considerente:

- Contractul analizat de organele de inspecție este un contract de vânzare cumpărare având ca obiectiv bunuri imobile încheiate de ambii soți, în calitate de cumpărători, aflați la prima achiziție de imobil.
- în mod greșit nu a fost luat în considerare ca document justificativ pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5% a contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr. X/2012 de BNP X, rectificat prin Încheierea de rectificare nr. X din 29.08.2012.
- la data depunerii decontului de TVA nu deținea documente justificative pentru aplicarea cotei reduse de TVA și procedului sutei mărite întrucât îndreptarea de eroare materială a fost depusă ulterior.

Contestatorul susține că punctul de vedere al organelor de inspecție este greșit, aducând în susținerea sa prevederile art. 54 din Legea 36/1995 a Notarilor publici și a activității notariale, precum și art. 281 din Codul de procedură civilă.

Potentul precizează că, pe considerentele prevăzute în textele citate, trebuia să se ia în considerare actul de vânzare cumpărare rectificat ca și cum ar fi conținut toate condițiile prevăzute de art. 140 alin. 2 din Codul fiscal încă din momentul încheierii acestuia și nu din momentul rectificării.

De asemenea, contestatorul susține că organele de inspecție ar fi trebuit să ia în considerare documentele prezentate cu atât mai mult cu cât Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal prin art. 140 permit rectificarea și regularizarea cotei de TVA.

În susținerea celor precizate, contestatorul invederează prevederile art. 140 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, precum și pct. 23 din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea art. 140.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. X din 06.09.2012, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava, s-a stabilit în sarcina persoanei fizice X TVA suplimentară de X lei, sumă de a fost respinsă la rambursare.**

Inspecția fiscală desfășurată la **Persoana fizică X** a avut ca obiectiv soluționarea decontului cu opțiune de rambursare a soldului sumei negative TVA întocmit pentru lunile iunie 2012 și înregistrat la Administrația Finanțelor Publice Suceava sub nr. X din 25.07.2012, prin care se solicită rambursarea sumei de ....lei;

Organele de inspecție precizează că, la data de 30.06.2012 soldul sumei negative a TVA înregistrată de agentul economic, conform decontului de TVA, este de X lei și se compune din suma negativă a TVA aferentă perioadei de raportare.

De asemenea, se precizează că motivul principal pentru care societatea înregistrează soldul sumei negative îl reprezintă TVA dedus pentru investiții, conform autorizației de construire nr. X din 24.10.2008 emisă de Primăria Municipiului Suceava, la cererea d-lui X (membru asociat în Contractul de asociere în participațiune mai sus menționat), rambursarea solicitându-se în baza art. 143 ^3 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Din analiza TVA-ului colectat și deductibil, organele de inspecție au stabilit suplimentar TVA în sumă de X lei, în baza următoarelor constatări:

1. Din jurnalul pentru vânzări aferent lunii iunie s-a preluat eronat din Contractul de vânzare – cumpărare, autentificat sub nr. X/14.06.2012 de BNP X Suceava, baza de impozitare în sumă de X lei în loc de X lei, rezultând TVA suplimentar în sumă de X lei.

Totodată, la vânzarea mai sus-menționată, pe baza Contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr. X/14.06.2012 prin care s-a vândut un imobil constând într-un apartament, contribuabilul a aplicat eronat cota redusă TVA de 5%, cota aplicabilă pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, deoarece din documentele verificate aferente perioadei supuse inspecției fiscale, respectiv 10.02.2012-30.06.2012, nu erau îndeplinite condițiile prevăzute de prevederile legale în vigoare.

De asemenea, organele de inspecție consideră că eronat a fost aplicat procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei ( $5 \times 100 / 115$ ), contrar prevederilor legale în vigoare;

La data depunerii decontului de TVA nr. X/25.07.2012, contribuabilul nu deținea documente justificative în vederea aplicării cotei de 5% și a procedurii sutei mărite, pentru determinarea TVA.

2. La un număr de 9 facturi, pozițiile 1,2,3,4,5,6,7, 8 din 03 2012 și poziția 3 din 04.2012, din jurnalul pentru cumpărări aferent lunilor martie și aprilie 2012, contribuabilul a dedus suplimentar TVA în sumă de X lei aferentă unei baza impozabile în sumă de X lei, deoarece facturile nu cuprind toate informațiile obligatorii, respectiv codul de înregistrare în scopuri de TVA nu a fost completat în facturi.

Urmare celor precizate, se reține că, din soldul sumei negative pentru care s-a solicitat rambursarea în sumă de X lei, organele de inspecție au respins la rambursarea suma de X lei.

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentului, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:**

**1. Referitor la suma de X lei, reprezentând TVA respinsă la rambursare, cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă are dreptul să aplice procedeul sutei mărite pentru determinarea taxei pe valoare adăugată aferentă vânzării imobilului ce face obiectul contractului de vânzare cumpărare nr. X din 14.06.2012, în condițiile în care contestatorul susține că prețul clădirii prevăzut în contract include și taxa pe valoare adăugată.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală consideră că persoana fizică X eronat a aplicat procedeul sutei mărite pentru determinarea taxei pe valoare adăugată pentru imobilul vândut în baza Contractului de vânzare cumpărare nr. X din data de 14.06.2012.

De asemenea, organele de inspecție susțin că, la data depunerii Decontului de TVA nr. X, contribuabilul nu deținea documente justificative în vederea aplicării procedurii sutei mărite, pentru determinarea TVA.

În susținerea contestației petentul precizează că organele de inspecție nu au luat în considerare Contractul de vânzare cumpărare nr. X din 14.06.2012 autentificat la B.N.P. X rectificat prin Încheierea de rectificare nr. X din 29.08.2012.

**În drept**, în speță sunt aplicabile:

- prevederile **art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că:

**„ART. 137**

**Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării:**

**(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:**

**a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”**

Din textul de lege menționat se reține că, pentru livrările de bunuri, baza impozabilă a taxei pe valoarea adăugată cuprinde tot ceea ce constituie contrapartida obținută de furnizor.

Conform **art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare **„(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 reduse.”**

Referitor la aplicarea acestor prevederi, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la **pct. 23 alin. 1 și 2** prevăd următoarele:

**„23. (1) Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotelor reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.**

**(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv  $24 \times 100/124$  în cazul cotei standard și  $9 \times 100/109$  sau  $5 \times 100/105$  în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație, pentru care nu este necesară emiterea unei facturi**

**potrivit art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.”**

Din textul de lege reiese că, se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv  $24 \times 100/124$  în cazul cotei standard, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație, pentru care nu este necesară emiterea unei facturi potrivit art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese că între X, domiciliat în mun. Suceava, str. X, căsătorit cu X, în calitate de vânzător, și X căsătorit cu X, cu domiciliul în mun. Suceava, X, jud. Suceava, în calitate de cumpărător, s-a încheiat Contractul de vânzare cumpărare nr. X din 14 iunie 2012, constând din apartamentul X, situat în municipiul Suceava, X, județul Suceava, prețul vânzării fiind de X Euro reprezentând echivalentul a X lei.

Prin Încheierea de rectificare nr.X din 29.08.2012, anexată la dosarul cauzei, emisă de Biroul Notarului Public X, se face precizarea că: *„X, notar public, cercetând cuprinsul Actului autentic nr. X din data de 14.06.2012 eliberat de BNP X Suceava, am constatat următoarea eroare materială și omisiune vădită: \_ la pagina 3 aliniatul 1, după al 27 – lea cuvânt se va citi – „inclusiv TVA.”*

Analizând documentele în cauză, se reține că, deși prin Contractul de vânzare cumpărare autenticat sub nr. X din 14 iunie 2012, nu se precizează nimic cu privire la TVA, prin Încheierea de rectificare nr. 11 din data de 29.08.2012, s-a îndreptat eroarea materială, în sensul că, la pagina 3 alineatul 1 după al 27-lea cuvânt se va citi *„prețul vânzării este de X (douăzecișitremiicincisute Euro) EUR reprezentând echivalentul a X lei, inclusiv TVA”*.

Conform Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 1873 din 12 aprilie 2011 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 2/2011 **„în interpretarea și aplicarea unitară a art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct. 23 alin. (1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pentru livrările taxabile de construcții și de terenuri, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:**

a) **prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrării** [conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că:

1. părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării; sau
2. părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA.

**b) prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzut la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării."**

Conform textului de lege, pentru livrările taxabile de construcții și de terenuri, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

- prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrării, în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării sau părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA.
- prin aplicarea procedurii sutei mărite, în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării.

Din cele precizate, se reține că, deși prin Contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr. Xdin 14.06.2012 nu se precizează nimic cu privire la TVA, Încheierea de rectificare nr. X din data de 29.08.2012, prin care îndreaptă eroarea materială, poate fi considerat un „alt mijloc de probă” așa cum prevede Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 1873 din 12 aprilie 2011 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 2/2011, **rezultând astfel că părțile au convenit faptul că TVA este inclusă în contravaloarea livrării.**

Conform art. 54 din Legea nr. 36/1995 a Notarilor publici și a activității notariale **„Actele notariale care prezintă erori materiale sau omisiuni vădite pot fi îndreptate sau completate prin încheiere de către notarul public, la cerere sau din oficiu, cu acordul părților, dacă lucrările cuprind date care fac posibilă îndreptarea greșelilor sau completarea omisiunilor. Acordul părților se prezumă dacă, fiind legal citate, nu-și manifestă opunerea. Despre îndreptarea sau completarea efectuată se face mențiune pe toate exemplarele actului.”**

Conform textului de lege, actele notariale care prezintă erori materiale sau omisiuni vădite pot fi îndreptate sau completate prin încheiere de către notarul public, la cerere sau din oficiu, cu acordul părților, dacă lucrările cuprind date care fac posibilă îndreptarea greșelilor sau completarea omisiunilor.

Având în vedere cele precizate, se reține că, organele de inspecție fiscală în mod eronat nu au luat în considerare Încheierea de rectificare nr. X din 29.08.2012 pe motiv că, la data depunerii decontului de TVA nr. X/25.07.2012, contribuabilul nu deținea documente în vederea aplicării procedurii sutei mărite, întrucât, așa cum prevăd și textele de lege, încheierea de rectificare poate fi considerată un mijloc de probă prin care părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării.

Organele de inspecție fiscală au determinat taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar astfel:

$X \text{ lei (baza impozabilă)} \times 24\% \text{ (cota standard de TVA)} = X \text{ lei TVA respinsă la rambursare.}$

$X \text{ lei TVA respinsă la rambursare} - X \text{ lei TVA stabilit de contribuabil} = X \text{ lei TVA stabilită suplimentar și care a fost respinsă la rambursare.}$

Având în vedere faptul că Încheierea de rectificare nr. X din 29.08.2012 poate fi considerată un mijloc de probă prin care părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării, rezultă că pentru tranzacția respectivă se aplică procedeul sutei mărite, TVA-ul fiind inclus în prețul vânzării.

În urma aplicării procedurii sutei mărite rezultă că persoana impozabilă nu datorează TVA în sumă de X lei, determinată astfel:

$X \text{ lei (baza impozabilă)} \times \frac{24}{124} = X \text{ lei TVA stabilită prin aplicarea procedurii sutei mărite.}$

$X \text{ lei (TVA stabilită prin aplicarea procedurii sutei mărite)} - X \text{ lei (TVA stabilit de contribuabil)} = X \text{ lei (diferență TVA de plată datorată de persoana fizică).}$

$X \text{ lei (TVA stabilită de organele de inspecție prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare)} - X \text{ lei (diferență TVA de plată datorată de persoana fizică)} = X \text{ lei (diferență TVA nedatorată de persoana fizică).}$

Rezultă că diferența de TVA nedatorată de persoana fizică, rezultată prin aplicarea procedurii sutei mărite, este de **X lei**.

Ca urmare, având în vedere cele precizate și în temeiul art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora „(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” se va admite contestația pentru suma de ...lei reprezentând TVA rezultată prin aplicarea procedurii sutei mărite și se va anula parțial Decizia de impunere nr. X din 06.09.2012, pentru această sumă.

**2. Referitor la suma de X lei reprezentând TVA respinsă la rambursare ca urmare a aplicării de către contribuabil a cotei reduse de TVA de 5%, organul de soluționare este investit să analizeze dacă pentru locuința vândută în baza Contractului nr. X din 14 iunie 2012, contestatorul are dreptul să aplice cota redusă de TVA de 5% în condițiile în care nu face dovada că deține o declarație pe propria răspundere dată de cumpărător înainte sau în momentul livrării bunului imobil, autentificată la notar, din care să rezulte că acesta îndeplinește condițiile prevăzute de lege pentru a beneficia de locuință ca parte a politicilor sociale.**

**În fapt**, organele de inspecție au constatat că persoana fizică X a preluat eronat din Contractul de vânzare – cumpărare, autentificat sub nr. X/14.06.2012, de B.N.P X Suceava, ce are ca obiect vânzarea unei locuințe, baza de impozitare în sumă de X lei

cu TVA de X lei în loc de X lei, cu TVA de X lei, rezultând TVA suplimentar în sumă de X lei.

Organele de inspecție precizează de asemenea că, pentru imobilul constând într-un apartament vândut în baza Contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr. X/14.06.2012, contribuabilul a aplicat eronat cota redusă TVA de 5%, cota aplicabilă pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, deoarece din documentele verificate aferente perioadei supuse inspecției fiscale, respectiv 10.02.2012-30.06.2012, nu erau îndeplinite condițiile prevăzute de prevederile legale în vigoare pentru aplicarea acestei cote.

De asemenea, la data depunerii decontului de TVA nr. X/25.07.2012, contribuabilul nu deținea documente justificative în vederea aplicării cotei de 5% și a procedurii sutei mărite, pentru determinarea TVA.

În susținerea contestației petentul precizează că, actul de vânzare a locuinței, respectiv contractul de vânzare cumpărare analizat de organele de inspecție fiscală, are ca obiect bunuri imobile cumpărate de ambii soți, aflați la prima achiziție a unui imobil.

De asemenea, consideră că, în mod greșit nu a fost luat în considerare ca document justificativ, pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5%, Contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr. X/2012, rectificat prin Încheierea de rectificare nr. X din 29.08.2012.

Contestatorul precizează că la data depunerii decontului de TVA nu deținea documente justificative pentru aplicarea cotei reduse de TVA întrucât îndreptarea de eroare materială a fost depusă ulterior.

**În drept**, în speță sunt aplicabile:

- Prevederile art. 140 alin. 2<sup>1</sup> lit. c, pct.2 și alin. 3

**„(2<sup>1</sup>) 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 m<sup>2</sup>, 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.**

(...)

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

(...)



**3. Cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la [art. 134<sup>2</sup>](#) alin. (2), pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei.”**

Conform textului 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, printre altele și livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 m<sup>2</sup>, 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.

De asemenea, conform prevederilor menționate, cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la [art. 134<sup>2</sup>](#) alin. (2), pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

- prin Contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr. X din 14 iunie 2012 se face precizarea că „între subsemnații X, domiciliat în Suceava, str. X, căsătorit cu X, în calitate de vânzător și X căsătorit cu X, cu domiciliul în mun. Suceava, X, jud. Suceava, în calitate de cumpărători, s-a încheiat prezentul contract de vânzare cumpărare, constând din apartamentul nr. 11, situat în municipiul Suceava, X, județul Suceava,” Prețul vânzării fiind de X Euro reprezentând echivalentul a X lei.

- De asemenea, prin contractul încheiat se prevede că „predarea imobilului, adică punerea lui la dispoziția cumpărătorului, împreună cu tot ceea ce este necesar pentru exercitarea liberă și neîngrădită a posesiei, pe care l-am eliberat de toate bunurile mobile ale vânzătorului, se face începând de astăzi, data autentificării contractului”.

- Prin Încheierea de Rectificare nr.X din 29.08.2012 emisă de Biroul Notarului Public X, se face precizarea că: „cercetând cuprinsul actului autentic nr. X din data de 14.06.2012 eliberat de BNP X Suceava, am constatat următoarea eroare materială și omisiune vădită: la pagina 3 aliniatul 8, primul rând se va citi: „*Subsemnatul X, soți, declarăm pe propria răspundere că ne încadrăm în prevederile ordonanței nr. 200/2008, ca nu am deținut și nu deținem nici un imobil cu destinație de locuință pe care s-o fi achiziționat cu cota redusă de TVA de 5% și ca atare îndeplinim condițiile stabilite la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal.*”

Din prevederile contractuale se reține că locuința a fost predată cumpărătorului, la data autentificării contractului de vânzare cumpărare, adică 14 iunie 2012.

Declarația cumpărătorilor apare dată de aceștia la data de 29.08.2012, prin Încheierea de rectificarea nr. X din 29.08.2012, deci după data transmiterii dreptului de proprietate asupra bunului.

➤ Prevederile pct. 23 alin. 7 și 10 din Normele metodologice de aplicare a Legii

571/2003 aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, date în aplicarea art. 140, prevăd următoarele:

„(7) Cota redusă de taxă de 5% prevăzută la **art. 140** alin. (2<sup>1</sup>) 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. (2<sup>1</sup>) lit. a) - d) din Codul fiscal. Pentru livrările prevăzute la **art. 140** alin. (2<sup>1</sup>) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, cota redusă de TVA de 5% se aplică inclusiv pentru terenul pe care este construită locuința.

(...)

**(10) În vederea îndeplinirii condiției prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) 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<sup>1</sup>) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.”**

Conform textului de lege, în vederea îndeplinirii condiției prevăzute la **art. 140** alin. (2<sup>1</sup>) 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<sup>1</sup>) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.

Conform contractului de vânzare cumpărare, transferul dreptului de proprietate a imobilului a avut loc la data de 14 iunie 2012, odată cu încheierea contractului.

Art. 128 din Legea 571/2003 prevede că „(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

Se reține că, este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

Din documentele existente la dosarul cauzei, reiese faptul că înainte sau momentul livrării bunului imobil constând într-un apartament și a cotei părți din terenul aferent construcției, cumpărătorii X nu au pus la dispoziția vânzătorilor X și X declarația pe proprie răspundere, autentificată de un notar, de unde să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la **art. 140** alin. (2<sup>1</sup>) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, care să fi justificat aplicarea cotei reduse de TVA de 5% .

Analizând textul de lege, menționăm că acesta prevede în mod clar existența declarației pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA înainte sau în momentul livrării bunului, nefiind prevăzut că declarația trebuie să facă parte din Contractul de vânzare cumpărare.

Încheierea de Rectificare nr. X din 29.08.2012, prin care se constată omisiunea vădită din cuprinsul Contractului de vânzare cumpărare nr. X din 14.06.2012, nu poate fi luată în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât, din cuprinsul contractului de vânzare cumpărare nu reiese faptul că, cumpărătorii au pus la dispoziția vânzătorului, înainte sau în momentul livrării bunului imobil, declarație pe propria răspundere, care ar fi justificat aplicarea cotei reduse de TVA de 5%.

În speță, sunt aplicabile și prevederile art. 65 alin. 1 „**Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**” din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează: „**Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.**”

Conform textului de lege menționat, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care stau la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Având în vedere textul de lege, precum și faptul că, înainte sau în momentul livrării bunului nu s-a pus la dispoziția vânzătorilor declarația pe proprie răspundere care ar fi justificat aplicarea cotei de TVA de 5%, **se va respinge contestația** pentru acest capăt de cerere **ca neîntemeiată**.

**3. În ceea ce privește taxa pe valoare adăugată în sumă de X lei, stabilită prin Decizia de impunere nr. X din 06.09.2012 cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere în condițiile în care prin contestația formulată contribuabilul nu aduce nici o motivație în susținerea acestora.**

**În fapt**, în urma inspecției fiscale desfășurate s-a constatat că, la un număr de 9 facturi, pozițiile 1,2,3,4,5,6,7, 8 din 03 2012 și poziția 3 din 04.2012, din jurnalul pentru cumpărări aferent lunilor martie și aprilie 2012, contribuabilul a dedus suplimentar TVA în sumă de **X lei** aferentă unei baze impozabile în sumă de **X lei**, deoarece facturile nu cuprind toate informațiile obligatorii, respectiv codul de înregistrare în scopuri de TVA nu a fost completat în facturi.

Prin contestația formulată **persoana fizică X** nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației privind diferența de taxă pe valoare adăugată în sumă de **X lei** respinsă la rambursare, argumentele sale referindu-se la TVA aferentă locuinței vândute în baza Contractului de vânzare cumpărare nr. X din 14 iunie 2012.

**În drept**, în sunt aplicabile prevederile art. 206 alin. 1 lit. c și lit d din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare:

#### **„ART. 206**

##### **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”**

De asemenea, la pct. **2.5** din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede că:

**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.**

Prevederile mai sus menționate trebuie coroborate cu cele ale pct. 11.1 lit. b din același act normativ, 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 sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;**

Din analiza dispozițiilor legale menționate mai sus, se reține că în contestație persoana fizică trebuia să menționeze atât motivele de fapt cât și cele de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea; întrucât argumentele prezentate nu sunt incidente speței, organele de soluționare a contestației nu se pot substitui societății cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste TVA respinsă la rambursare în sumă de **X lei**.

Se reține de asemenea că petentul, deși contestă în întregime actele administrative emise de organele de inspecție fiscală, respectiv Decizia de impunere nr. X din 06.09.2011, nu aduce nici un argument și document justificativ care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, pentru TVA în sumă de **X lei**.

În consecință, contestație **va fi respinsă ca nemotivată** pentru suma de **X lei**, reprezentând TVA respinsă la rambursare.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 216 alin. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

**DECIDE:**

**1. Admiterea** contestației formulată de **persoana fizică X și anularea parțială** Deciziei de impunere nr. X din 06.09.2012, emisă de Activitatea de inspecție fiscală Suceava, cu privire la suma de **X lei**, reprezentând TVA.

**2. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de **persoana fizică X** împotriva Deciziei de impunere X din 06.09.2012, emisă de Activitatea de inspecție fiscală Suceava, privind suma de **X lei** reprezentând TVA.

**3. Respingerea ca nemotivată** a contestației formulate de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere nr. X din 06.09.2012, emisă de Activitatea de inspecție fiscală Suceava, cu privire la suma de **X lei**, reprezentând TVA.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.

**DIRECTOR EXECUTIV**

**X**