



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Cluj



Piața Avram Iancu nr. 19
Cluj-Napoca, jud. Cluj
Tel : 0264 591670
Fax : 0264 592489
e-mail : Dumitru.Han.cj@mfinante.ro

DECIZIA nr. 42/2011

privind solutionarea contestatiei depusa de **S.C. MI**
cu sediul in mun. Cluj-Napoca, la Activitatea de Inspectie
Fiscala Cluj si remisa spre solutionare la
Directia Generala a Finantelor Publice a jud.Cluj.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. -/.....01.2010, de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj - Serviciul Inspectie Fiscala nr. 4, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de **S.C. MI S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/.....11.2010.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatările din Raportul de inspectie fiscala intocmit la data de ...11.2010 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj si inregistrat la organul fiscal sub nr. F-CJ -/....11.2010, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/.....11.2010, act administrativ fiscal prin care au fost stabilite in sarcina contestatoarei obligatii suplimentare in suma totala de y lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

Contestatia, formulata prin imputernicit NRM in baza procurii speciale autentificata sub nr. -/....07.2008, este depusa in termenul legal prevazut de art. 207 alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007 cu modificarile si completarile ulterioare), intrucat actul administrativ fiscal atacat a fost intocmit la data de11.2010 si comunicat societatii la data de ...12.2010 (potrivit datei inscrise pe confirmarea de primire aflata in copie la dosarul cauzei), iar contestatia a fost transmisa prin posta la data de ..12..010, fiind inregistrata la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj sub nr. -/....12.2010.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 206 si art. 209, alin. (1), lit. a,

din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de **S.C. MI S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca.

I. Petenta contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...11.2010 prin care au fost stabilite in sarcina sa obligatii fiscale suplimentare in suma totala de y lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare, act administrativ fiscal emis in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data ...11.2010.

Societatea solicita admiterea contestatiei si pe cale de consecinta anulara Deciziei de impunere nr. -/...11.2010, invocand faptul ca in mod nelegal organele de inspectie fiscala au considerat ca in cazul contractelor de vanzare cumparare autentificate sub nr. -/...07.2010 si nr. -/...08.2010 nu se regasesc indeplinite conditiile impuse de art. 140, alin. (2¹), lit. c), pct. 2 din Codul fiscal, respingand astfel acordarea cotei reduse de TVA de 5 %.

In sustinerea afirmatiilor sale, societatea contestatoare arata ca:

- pentru factura nr. - cumparatorul BAN declara indeplinirea conditiilor legale la momentul semnarii contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr. -/...08.2010 si sotia BMA declara indeplinirea conditiilor prin declaratia autentificata sub nr. -/...11.2010 facuta in completarea contractului de vanzare cumparare,

- pentru factura nr. - cumparatorul SRD declara indeplinirea conditiilor legale la momentul semnarii contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr. -/...07.2010 si sotia SMD declara indeplinirea conditiilor prin declaratia autentificata sub nr. -/...11.2010 facuta in completarea contractului de vanzare cumparare,

- eroarea constatata de organele de control este doar de forma, respectiv la momentul semnarii contractelor autentice in fata notarului public sotiile nu au fost prezente, insa ele au dat declaratii aferente acestor cumparari din care rezulta ca indeplinesc conditiile cerute de lege, care au fost prezentate organelor de inspectie fiscala cu ocazia discutiei finale,

- interpretarea organelor de inspectie fiscala nu este in spiritul prevederilor legale deoarece dispozitiile Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu privire la declaratia pe propria raspundere a cumparatorului, nu constituie din punct de vedere juridic un termen de decadere din drepturi al persoanei fizice,

- in conformitate cu prevederile art. 213 din O.G. nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedura fiscala, contestatorul poate sa depuna probe noi in sustinerea cauzei, astfel incat consideram ca declaratiile pe propria raspundere ale sotiilor prezentate cu ocazia discutiei finale trebuiau luate in considerare de catre organele de inspectie fiscala,

- consideram ca in situatia in care nu se revine asupra acestei decizii, vom fi obligate ca in temeiul art. 159, pct. (3) din Codul fiscal sa emitem facturi de corectie, chiar daca in mod cert cele doua familii au avut la momentul livrarii bunului acest drept prevazut de lege,

- potrivit Codului Civil, termenul de decadere pentru exercitarea unui drept trebuie prevazut expres de lege, ori in Codul fiscal nu este prevazut printr-o norma imperativa la art. 140, decaderea din drepturile lor a celor doua familii cumparatoare, anulandu-le facilitatea fiscala oferita ca parte a politicii sociale.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...11.2010, este retinuta in sarcina petentei ca obligatie fiscala suplimentara suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar la sursa taxa pe valoarea adaugata, stabilita in urma incheierii Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de ...11.2010 si inregistrat la organul fiscal sub nr. F-CJ--/...11.2010.

Raportul de inspectie fiscala in baza caruia a fost stabilita obligatia fiscala suplimentara care face obiectul contestatiei s-a intocmit ca urmare a solicitarii agentului economic privind rambursarea sumei de y lei aferenta perioadei fiscale si rezultata din decontul de T.V.A. pe luna 2010 inregistrat la organul fiscal teritorial sub nr. -/...10.2010, cu optiune de rambursare a sumei negative a taxei pe valoarea adaugata.

In urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a aplicat eronat cota redusa deTVA de 5 % la livrarea a doua apartamente, deoarece din documentele puse la dispozitie rezulta ca la data autentificarii contractelor exista doar declaratia pe propria raspundere data de unul dintre sotii, referitoare la indeplinirea conditiilor stabilite la art. 140, alin. (2¹), lit. c), pct. 2 din Codul fiscal, pentru justificarea aplicarii acestei facilitati fiscale, fara insa sa existe si declaratiile date de sotiiile semnatarilor contractelor de vanzare-cumparare.

Pentru motivul mentionat mai sus, s-a procedat la colectarea de TVA in suma de y lei, reprezentand diferenta rezultata intre aplicarea cotei standard de TVA de 24 %, in vigoare la data autentificarii contractelor de vanzare-cumparare si cota redusa de 5 %.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de agentul economic, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare in perioada verificata referitoare la speta analizata, se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este ca organul de solutionare a contestatiei sa se pronunte daca agentul economic a procedat legal la aplicarea cotei redusa de TVA de 5% in cazul tranzactionarii in anul 2010 a doua bunuri imobile (apartamente), in conditiile in care la data efectuarii transferului dreptului de proprietate catre cumparatori,

acestia nu fac dovada indeplinirii in totalitate a conditiilor prevazute de lege pentru a beneficia de aceasta facilitate fiscala.

Perioada supusa verificarii2010 -.....2010.

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 11.2010 si inregistrat la organul fiscal sub nr. F-CJ-.../....11.2010, organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj solutioneaza cererea de rambursare a soldului sumei negative de taxa pe valoarea adaugata rezultata din decontul lunii ... 2010, depusa de S.C. MI S.R.L. la organul fiscal teritorial si inregistrata sub nr. -/....10.2010, pentru suma totala de y lei aferenta perioadei supusa verificarii.

In urma verificarii documentelor contabile puse la dispozitie de catre agentul economic, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea are drept de rambursare pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei, fiind respinsa rambursarea pentru suma de y lei, suma reprezentand diferenta rezultata intre aplicarea cotei standard de TVA de 24 % si cota redusa de 5 %.

Situatia privind stabilirea diferentei de taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei, se prezinta astfel:

Nr. crt.	Contract	Valoare contract	TVA 5 %	Valoare fara TVA	TVA 24 %	Diferenta TVA	Obs.
1.							
2.							
	Total					y	

Motivele pentru care organele de inspectie fiscala au procedat la aplicarea acestei masuri se regaseste in faptul ca pentru contractul de vanzare cumparare incheiat de petenta cu SRD si sotia autentificat sub nr. - /....07.2010, respectiv contractul de vanzare cumparare incheiat de petenta cu BAN si sotia BMA, autentificat sub nr. -/08.2010, nu sunt indeplinite in totalitate conditiile legale pentru aplicarea cotei reduse de 5 % asupra valorii de instrainare a bunului imobil.

In fapt s-a constatat ca la data autentificarii contractelor de vanzare cumparare, sotiile celor doi cumparatori nu au prezentat declaratiile pe propria raspundere din care sa rezulte ca nu au detinut si nu detin nici o locuinta pe care au achizitionat-o cu cota de 5%, fiind incalcate astfel dispozitiile pct. 23, alin. (10), titlu VI (taxa pe valoarea adaugata) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, referitoare la indeplinirea conditiei prevazute la art. 140, alin. (2[^]1), lit. c), pct. 1 si 2 din Codul fiscal.

Petenta contesta masura luata de organele de inspectie fiscala privind respingerea rambursarii pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei, solicitand anulara Deciziei de impunere nr. -/...11.2010 emisa de

Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj, aducand in sprijinul solicitarii sale argumentele prezentate in sinteza la pct. I al prezentei.

In drept, spetei supuse analizei ii sunt aplicabile prevederile art. 140, alin. (1) si alin. 2[^]1 din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la cotele de impozitare care se aplica pentru determinarea taxei pe valoarea adaugata colectata, se precizeaza:

„(1) Cota standard este de 24% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotelor reduse. [...].

(2[^]1) 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. Terenul pe care este construita locuinta include si amprenta la sol a locuintei. In sensul prezentului titlu, prin locuinta livrata ca parte a politicii sociale se intelege:

*[...] c) livrarea de locuinte care au o suprafata utila de maximum 120 mp, exclusiv anexele gospodaresti, a caror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depaseste suma de 380.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adaugata, **achizitionate de orice persoana necasatorita sau familie.** [...]. Orice persoana necasatorita sau familie poate achizitiona o singura locuinta cu cota redusa de 5%, respectiv:*

1. in cazul persoanelor necasatorite, sa nu fi detinut si sa nu detina nicio locuinta in proprietate pe care au achizitionat-o cu cota de 5%;

2. in cazul familiilor, sotul sau sotia sa nu fi detinut si sa nu detina, fiecare sau impreuna, nicio locuinta in proprietate pe care a/au achizitionat-o cu cota de 5%; [...].

Referitor la aplicarea prevederilor legale citate mai sus, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/22.01.2004, stipuleaza la pct. 23, alin. (1), (7) si (10), urmatoarele:

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

(7) Cota redusa de taxa de 5% prevazuta la art. 140 alin. (2[^]1) din Codul fiscal se aplica numai pentru livrarea, astfel cum este definita la art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, a locuintelor ca parte a politicii sociale, respectiv pentru transferul dreptului de a dispune ca si un proprietar de bunurile prevazute la art. 140 alin. (2[^]1) lit. a)-d) din Codul fiscal. Pentru livrarile prevazute la art. 140 alin. (2[^]1) lit. a), b) si d) din Codul fiscal, cota redusa de TVA de 5% se aplica inclusiv pentru terenul pe care este construita locuinta”.

*(10) In vederea indeplinirii conditiei prevazute la art. 140 alin. (2[^]1) lit. c) pct. 1 si 2 din Codul fiscal, **cumparatorul va pune la dispozitia vanzatorului, inainte sau in momentul livrarii bunului imobil, o***

declaratie pe propria raspundere, autentificata de un notar, din care sa rezulte ca sunt indeplinite conditiile stabilite la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 1 si 2 din Codul fiscal, care va fi pastrata de vanzator pentru justificarea aplicarii cotei reduse de TVA de 5%”.

Din analiza textele de lege mentionate mai sus, se retine ca in cazul aplicarii cotei reduse de TVA de 5%, cumparatorii trebuie sa prezinte **“inainte sau in momentul livrarii bunului imobil”** o declaratie pe propria raspundere autentificata de un notar public, din care sa rezulte ca sunt indeplinite conditiile stabilite la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 1 si 2 din Codul fiscal, respectiv in cazul familiilor, sotul sau sotia sa nu fi detinut si sa nu detina, fiecare sau impreuna, nici o locuinta in proprietate pe care au achizitionat-o cu cota de 5%, **declaratie care va fi pastrata de vanzator pentru justificarea aplicarii cotei reduse de TVA de 5%.**

Din continutul Contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr. - /....07.2010 se retine ca d-l SRD, casatorit cu SMD, in calitate de cumparator solicita **“intabularea dreptului de proprietate asupra apartamentului, cu partile indivize comune aferente si asupra cotei de teren aferenta apartamentului, in C.F., in favoarea mea si a sotiei, cu titlu de cumparare, bun comun”**, declarand pe propria raspundere ca indeplineste conditiile prevazute la art. 140, alin. 2¹ din Codul fiscal, referitoare la aplicarea cotei de TVA de 5%. De asemenea din continutul contractului se retine: **“cumparatorul intra in stapanirea de drept asupra apartamentului azi, data incheierii acestui contract”**, situatie in care se constata ca livrarea bunului imobil are loc la data de ..07.2010, fara ca la data respectiva d-na SMD sa faca dovada ca indeplineste conditiile necesare pentru ca societatea contestatoare sa fie indreptatita la aplicarea cotei de TVA de 5%.

Aspectele mentionate mai sus se regasesc si in cazul Contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr. -/...08.2010 care priveste pe d-l BAN, casatorit cu BMA, cu deosebirea ca data livrarii bunului imobil are loc la data de ..08.2010.

In contextul prevederilor legale citate mai sus si a considerentelor prezentate, se constata ca masura luata de catre organele de inspectie fiscala privind reconsiderarea operatiunilor efectuate de agentul economic ca fiind operatiuni care se supun aplicarii cotei de impozitare de 24 % (cota aplicabila la data efectuării transferurilor de proprietate), este corecta si legala, atata timp cat beneficiarii acestora nu au indeplinit in totalitate conditiile stipulate de legiuitor pentru aplicarea cotei reduse de 5%.

Prezentarea de catre agentul economic cu ocazia discutiei finale a unor declaratii pe propria raspundere ale d-nei SMD si d-nei BMA, autentificate de notar public sub nr. -/11.2010, respectiv sub nr. -/.... 11.2010, nu sunt de natura sa conduca la modificarea constatarilor organelor de inspectie fiscala si a deciziei luata de acestea, avand in vedere **ca documentele mentionate au fost emise ulterior momentului**

livrării bunurilor imobile care a avut loc la data de07.2010, respectiv08.2010.

Analizând situația prezentată de societate, se reține că aceasta nu este în concordanță cu prevederile legale care reglementează acordarea facilității fiscale pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale care stipulează că se poate de clar că *“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, [...], care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%”**.*

Ori, în contextul în care aceste declarații au fost autentificate de notar public la datele menționate mai sus (....11.2010 și11.2010), este evident faptul că la data efectuării transferului de proprietate, agentul economic nu avea justificarea legală în ceea ce privește aplicarea cotei de 5% pentru livrarea locuințelor care au făcut obiectul contractelor de vânzare-cumpărare autentificate sub nr. -/....07.2010 și nr. -/...08.2010.

Invocarea de către petenta a faptului că *„în Codul fiscal nu este prevăzut printr-o normă imperativă la art. 140, decaderă din drepturile lor a celor două familii cumpărătoare”*, nu este justificată în contextul în care aplicarea cotei reduse de TVA de 5% este o facilitate fiscală ce se aplică în situația în care *„cumpărătorul va pune la dispoziția vânzătorului, înainte sau în momentul livrării bunului imobil”*, o declarație pe propria răspundere privind îndeplinirea condiției prevăzute la art. 140, alin. (2¹), lit. c), pct. 2 din Codul fiscal, dispoziție legală care stipulează un termen bine definit în ceea ce privește îndeplinirea condiției și care infirmă aspectul invocat de contestatoare.

În ceea ce privește invocarea prevederilor Codului civil, referitoare la termenul de decădere pentru exercitarea unui drept, se constată că acest aspect nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât cadrul legal privind stabilirea impozitelor și taxelor, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, este cel stipulat prin Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art. 1, alin. (1)-(3) precizează ca:

„(1) Prezentul cod stabilește cadrul legal pentru impozitele și taxele prevăzute la art. 2, care constituie venituri la bugetul de stat și bugetele locale, precizează contribuabilii care trebuie să plătească aceste impozite și taxe, precum și modul de calcul și de plată al acestora. Prezentul cod cuprinde procedura de modificare a acestor impozite și taxe. De asemenea, autorizează Ministerul Finanțelor Publice să elaboreze norme metodologice, instrucțiuni și ordine în aplicarea prezentului cod și a convențiilor de evitare a dublei impuneri.

(2) Cadrul legal de administrare a impozitelor si taxelor reglementate de prezentul cod este stabilit prin legislatia privind procedurile fiscale.

(3) In materie fiscala, dispozitiile prezentului cod prevaleaza asupra oricaror prevederi din alte acte normative, in caz de conflict intre acestea aplicandu-se dispozitiile Codului fiscal. [...].”

Referitor la invocarea de catre petenta a prevederilor art. 213 din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, privind dreptul contestatorului de a depune probe noi in sustinerea cauzei, se poate arata ca aceasta posibilitate exista, cu precizarea ca depunerea documentelor sa nu contravina dispozitiilor legale care reglementeaza speta dedusa judecatii, ori in speta supusa prezentei analize prevederile legale arata ca documentul trebuie sa fie pus la dispozitia vanzatorului „**inainte sau in momentul livrarii bunului imobil**” .

Avand in vedere cele prezentate, documentele aflate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in materie fiscala, se constata ca taxa pe valoarea adaugata a fost calculata de organele de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile legale, drept pentru care contestatia formulata de S.C. MI S.R.L. Cluj-Napoca urmeaza a se respinge ca neintemeiata pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art. 209, alin. (1), lit. a); art. 210, alin. (1) si ale art. 216, alin. (1) din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007) cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE:

1. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de **S.C. MI S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, pentru suma totala de **y lei**, stabilita suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...11.2010, reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

2. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petenta, respectiv Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Cluj, in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV