

**DECIZIA nr. 64 din 31.01.2012** privind solutionarea  
contestatiei formulata de **SC ABC SRL**,  
cu sediul in str. ...., sector y, Bucuresti,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ....2011

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ....2011 de catre D.G.F.P.-M.B. - Activitatea de Inspectie Fiscala – Serviciul Inspectie Fiscala 1 Contribuabili Mijlocii cu privire la contestatia formulata de SC ABC SRL formulata prin avocat si inregistrata sub nr. ....2011.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F1/2011, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F2/2011 prin care s-au stabilit in sarcina societatii obligatii fiscale totale de **C lei** reprezentand:

- P lei TVA stabilita suplimentar de plata;
- A lei accesorii aferente TVA.

De asemenea, societatea contesta si dispozitia de masuri nr. DM1/2011.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC ABC SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

**I.** Organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.-M.B. - Activitatea de Inspectie Fiscala – Serviciul Inspectie Fiscala 1 Contribuabili Mijlocii au efectuat inspectia fiscala partiala la SC ABC SRL, pentru a proceda la verificarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 01.07.2010-28.02.2011.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F2/2011, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F1/2011, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de P lei, ceea ce a

condus la respingerea la stabilirea TVA de plata in suma de Q lei si a accesoriilor aferente TVA in suma de A lei, precum si la diminuarea TVA solicitata la rambursare cu suma de O lei si la aprobarea la rambursare a TVA in suma de E lei.

**II.** Prin contestatia formulata SC ABC SRL solicita anulara partiala a raportului de inspectie fiscala nr. F2/2011 in ceea ce priveste aplicarea cotei reduse de TVA de 5% si anulara totala a deciziei de impunere nr. nr. F1/2011 si a dispozitiei de masuri nr. DM1/2011.

In sustinerea contestatiei societatea sustine ca vanzarea apartamentelor, locurilor de parcare si spatiilor de depozitare nu indeplineste criteriile pentru a fi considerata o operatiune unica potrivit jurisprudentei comunitare in materie.

Astfel, pentru cele trei vanzari-cumparari realizate printr-un acelasi act nu s-a stabilit un pret global, in cadrul caruia sa nu poata fi departajate preturile fiecarei vanzari in parte.

Nici raportul profund de accesorialitate intre bunurile care se vand impreuna nu este indeplinit intrucat aceasta a reprezentat o facultate a partilor contractante, iar nu o obligatie, in conditiile in care bunurile ar fi putut fi vandute in mod separat, ba, mai mult, ar fi putut fi vandute unor cumparatori separati.

Conditiiile impuse de Legea nr. 50/1991 in vederea identificarii bunurilor care au statut de anexe gospodaresti nu sunt intrunite, ele avand o unitate functionale distincta, respectiv:

- apartamentul are functiune locativa si nu poate fi unit din punct de vedere faptic de spatiile de parcare si de depozitare;
- spatiile de parcare si de depozitare nu sunt in mod necesar legate de o locuinta, dovada fiind existenta unor constructii cu destinatie exclusiva de parcare sau de depozitare;
- caracterul de accesorialitate poate fi stabilit numai de catre proprietarul bunului, prin destinatia atribuita unui bun conform art. 546 Cod civil;
- organele locale au inregistrat cladirea mentionand separat functionalitatea diferita a unitatilor.

Nici criteriul departajarii artificiale a pretului bunurilor nu este indeplinit intrucat este vorba de bunuri imobile separate, supuse unor inregistrari distincte in regimul de publicitate imobiliara, fiecare dintre ele avand un numar cadastral unic inscris in cartea funciara in mod separat.

SC ABC SRL sustine ca interpretarea Ministerului Finantelor Publice si a organelor fiscale de control este eronata intrucat valoarea-prag stabilita prin art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal se refera la valoarea locuintei si nu la livrarea tuturor bunurilor achizitionate odata cu locuinta care nu au statut de anexa gospodareasca, locurile de parcare si spatiile de depozitare avand un caracter economic independent inca din faza de conceptie si constructie a imobilului.

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

### 3.1. Referitor la TVA in suma de P lei

*Cauza supusa solutionarii este daca livrarea unui apartament dintr-un imobil impreuna cu spatiile de parcare si de depozitare situate la subsol si pentru care exista numere cadastrale diferite constituie o operatiune unica de livrare de bunuri din punctul de vedere al taxei, in care dobandirea dreptului de proprietate asupra apartamentului constituie operatiunea principala, iar dobandirea dreptului de proprietate asupra spatiilor respective are caracter accesoriu in raport cu menirea acestor spatii de anexe gospodaresti utile locuintei si fara sa constituie un scop in sine pentru persoana fizica cumparatoare, ci mijlocul de a beneficia de facilitatile necesare asigurarii confortului locuintei achizitionate.*

**In fapt**, prin raportul de inspectie fiscala nr. F2/2011 organele fiscale au constatat ca SC ABC SRL a aplicat pentru facturile emise in perioada 01.07.2010-28.02.2011 cota redusa de 5% pentru avansuri aferente livrarilor unice ce depasesc suma de 380.000 lei pentru urmasorii promitenti-cumparatori:

- SL si SA (antecontractul de vanzare-cumparare nr. ACV1/16.09.2010) cu un pret de achizitie al imobilului de S6 euro fara TVA (compus din pretul apartamentului de S1 euro, pretul spatiului de parcare S3 euro si pretul spatiului de depozitare de S5 euro);

- ER (antecontractul de vanzare-cumparare nr. ACV2/16.09.2010) cu un pret de achizitie al imobilului de S2 euro fara TVA (compus din pretul apartamentului de S7 euro, pretul a doua spatii de parcare S4 euro si pretul spatiului de depozitare de S5 euro).

Deoarece valoarea tranzactiilor a depasit valoarea-limita de 380.000 lei prevazuta de art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal si avand in vedere si punctul de vedere al Directiei de legislatie in domeniul TVA din Ministerul Finantelor Publice din adresa nr. aaaa/2010 cu privire la modalitatea de calcul a acestei valori, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea trebuia sa aplice cota standard de TVA de 24%, stabilind o diferenta suplimentara de TVA in suma de P lei, evidentiata in decizia de impunere nr. F1/2011, astfel:

- pentru perioada 01.07.2010-30.09.2010: diferenta de TVA de plata in suma de Q lei;

- pentru perioada 01.10-2010-31.12.2010: diferenta de TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de O lei.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL contesta faptul ca vanzarea apartamentelor, locurilor de parcare si spatiilor de depozitare ar indeplini criteriile pentru a fi considerata o operatiune unica, astfel incat sa conduca la depasirea valorii-limita de 380.000 lei prevazuta de lege.

**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.**

**(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.** 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 m<sup>2</sup>, 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 m<sup>2</sup>, 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%."

În 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. (8) În aplicarea art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, ***prin locuință se înțelege construcția alcătuită din una sau mai multe camere de locuit, cu dependințele, dotările și utilitățile necesare, care, la data livrării, satisface cerințele de locuit ale unei persoane sau familii.***

(9) În sensul art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, suprafața utilă a locuinței de 120 m<sup>2</sup> nu include anexele gospodărești. Suprafața terenului pe care este construită locuința, precum și suprafața utilă a locuinței, menționate la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, trebuie să fie înscrise în documentația cadastrală anexată la actul de vânzare-cumpărare încheiat în condițiile legii. **Valoarea-limită de 380.000 lei prevăzută la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal 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.** În calculul suprafeței maxime de 250 m<sup>2</sup>, prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, se cuprind și suprafețele **anexelor gospodărești**, precum și cotele indivize din orice alte suprafețe dobândite împreună cu locuința, **chiar dacă se află la numere cadastrale diferite**.

*Prin urmare, conform prevederilor legale antecitate, cota redusă de TVA de 5% se aplică numai pentru livrările de locuințe ca parte a politicii sociale, respectiv pentru acele livrări care îndeplinesc condițiile cumulative stabilite de legiuitor, printre care și cea ca valoarea locuinței, inclusiv valoarea cotelor indivize din părțile comune ale imobilului și a anexelor gospodărești să nu depășească limita de 380.000 lei.*

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

**"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncastra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției".**

Rezultă că art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economice asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic** urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie **reîncastrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.**

Începând cu anul 2007 relevanța în aplicarea legislației în materie de TVA este și jurisprudența comunitară degajată din hotărârile Curții Europene de Justiție având în vedere că prin Tratatul de aderare țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar în domeniul taxei pe valoarea adăugată.

În acest sens, din jurisprudența comunitară reiese că, deși fiecare livrare sau prestație trebuie, în mod normal, să fie considerată distinctă și independentă, **ea nu trebuie să fie descompusă în mod artificial pentru a nu altera funcționalitatea sistemului TVA-ului**, astfel încât este important să fie

identificate mai intai elementele caracteristice ale operatiunii respective, pentru a determina daca persoana impozabila furnizeaza îi livreaza clientului sau mai multe prestatii principale distincte sau o prestatie unica (hotararile din 25 februarie 1999, Card Protection Plan, C-349/96 pct. 29, din 29 martie 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05 pct. 22 si din 21 iunie 2007, Volker Ludwig, C-453/05 pct. 17). In acest fel, *mai multe operatiuni distincte in mod formal, care ar putea fi furnizate in mod separat, trebuie sa fie considerate o operatiune unica daca nu sunt independente* (hotararile din 21 februarie 2008, Part Service, C-425/06 pct. 51, din 11 iunie 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07 pct. 18 si din 19 noiembrie 2009, Don Bosco, C-461/08 pct. 36). In aceasta privinta, Curtea a considerat ca suntem in prezenta unei operatiuni unice atunci cand doua sau mai multe elemente sau acte furnizate clientului de catre persoana impozabila **sunt atat de strans legate intre ele incat formeaza, in mod obiectiv, o singura operatiune economica indivizibila**, a carei descompunere ar avea un caracter artificial (hotararile din 29 martie 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05 pct. 23, din 21 februarie 2008, Part Service, C-425/06 pct. 53, din 11 iunie 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07 pct. 19 si din 19 noiembrie 2009, Don Bosco, C-461/08 pct. 37).

Analizand, de la caz la caz, elementele caracteristice ale operatiunilor, Curtea Europeana de Justitie a aratat ca, spre exemplu, ca este vorba de o prestatie unica in special in situatia in care unul sau mai multe elemente trebuie considerate ca reprezentand prestatia principala, pe cand, invers, unul sau mai multe elemente trebuie sa fie privite ca una sau mai multe prestatii accesorii, in special atunci cand ele **nu constituie pentru clientela un scop in sine, ci mijlocul de a beneficia in cele mai bune conditii de serviciul principal al prestatorului** (hotararile din 25 februarie 1999, Card Protection Plan, C-349/96 pct. 30, din 21 iunie 2007, Volker Ludwig, C-453/05 pct. 18, din 21 februarie 2008, Part Service, C-425/06 pct. 52 si din 11 iunie 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07 pct. 18).

Reiese, asadar, ca **principiul prevalentei economicului asupra juridicului** reglementat de art. 11 din Codul fiscal isi gaseste corespondenta deplina si in jurisprudenta comunitara in materie de TVA.

Cu privire la determinarea valorii maxime de 380.000 lei stabilita la livrarea locuintelor ca parte a politicii sociale, intr-o speta similara, Directia de legislatie in domeniul TVA a precizat urmatoarele prin adresa nr. aaaa/2010:

*"In cazul in care un cumparator achizitioneaza un apartament si, odata cu acesta, dobandeste proprietatea asupra anexelor gospodaresti si asupra altor constructii, precum si asupra terenurilor pe care acestea sunt construite, suntem in situatia in care analizam o singura livrare de bunuri si dobandirea dreptului de proprietate asupra locuintei constituie operatiunea principala, de care depinde dobandirea dreptului de proprietate asupra anexelor gospodaresti si asupra altor constructii, precum si asupra terenurilor pe care acestea sunt edificate.*

*In sustinerea celor de mai sus apreciem ca fiind relevante concluziile Curtii Europene de Justitie in cazul C-349/96. Conform argumentelor Curtii*

*expuse in cuprinsul deciziei date in cazul amintit, se poate concluziona ca o operatiune unica din punct de vedere economic nu ar trebui divizata artificial pentru a afecta functionarea sistemului taxei pe valoarea adaugata. In acest context nu are relevanta daca se percepe un singur pret pentru intreaga operatiune sau daca sunt percepute preturi diferite.*

*In concluzie, in cazul livrarii unei locuinte, astfel cum aceasta este definita la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) din Codul fiscal, rezulta, urmand principiul mentionat, ca **valoarea maxima a acesteia include valoarea partilor comune din imobil, a oricaror anexe gospodaresti, precum si a altor constructii achizitionate de catre cumparatorul locuintei, precum si valoarea cotei indivize din amprenta la sol, valoarea cotei indivize din restul terenului (alei, drum de acces, terenul pe care sunt construite anexele gospodaresti) s.a.** Prin urmare, in situatia in care operatiunea are ca obiect o locuinta ce indeplineste conditiile legale pentru incadrarea in categoria celor pentru care se aplica o cota de TVA de 5%, aceasta cota se va aplica asupra valorii totale a livrarii, inclsuiv asupra valorii anexelor gospodaresti (spatii de parcare si spatii de depozitare) **daca acestea sunt, conform contractelor, componenta a livrarii bunului imobil si cumparatorul dobandeste odata cu dreptul de proprietate asupra imobilului si dreptul de proprietate asupra anexelor gospodaresti**".*

Aplicand cele de mai sus la situatia concreta in care s-au realizat tranzactiile ce fac obiectul contestatiei se retin urmatoarele:

SC ABC SRL a incheiat cu persoanele fizice SL si SA, respectiv ER doua antecontracte de vanzare-cumparare autentificate sub nr. ACV1/16.09.2010 si nr. ACV2/16.09.2010. Obiectul ambelor antecontracte il constituie obligatia reciproca a partilor de a incheia contractul de vanzare-cumparare **al imobilului**, definit prin antecontracte ca fiind "**apartamentul si/sau spatiul de parcare si/sau spatiul de depozitare**, cotele indivize din spatiile comune ale cladirii corespunzatoare apartamentului si/sau spatiului de parcare si/sau spatiului de depozitare si cotele indivize din teren corespunzatoare apartamentului si/sau spatiului de parcare si/sau spatiului de depozitare". Pretul de achizitie al imobilului este de S6 euro fara TVA (compus din pretul apartamentului de S1 euro, pretul spatiului de parcare S3 euro si pretul spatiului de depozitare de S5 euro), in cazul antecontractului de vanzare-cumparare nr. ACV1/16.09.2010 si de S2 euro fara TVA (compus din pretul apartamentului de S7 euro, pretul a doua spatii de parcare S4 euro si pretul spatiului de depozitare de S5 euro) in cazul antecontractului de vanzare-cumparare nr. ACV2/16.09.2010, depasind astfel valoarea maxima a tranzactiei de 380.000 euro prevazut de lege pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5%.

In ceea ce priveste determinarea valorii maxime de 380.000 euro, pct. 23 alin. (9) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare **stabilesc in mod expres ca in valoarea locuintei se includ atat anexele**

**gospodaresti**, cat si valoarea cotelor indivize din partile comune ale imobilului si valoarea terenului pe care este construita locuinta.

Textul art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal prevede in mod expres ca definitia anexelor gospodaresti este cea data de Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii, republicata, cu modificarile ulterioare, care in anexa nr. 2 le defineste ca fiind:

**"Construcțiile cu caracter definitiv sau provizoriu, menite să adăpostească activități specifice, complementare funcțiunii de locuire, care, prin amplasarea în vecinătatea locuinței, alcătuiesc împreună cu aceasta o unitate funcțională distinctă.**

In categoria anexelor gospodaresti, de regulă în mediul rural, sunt cuprinse: bucătării de vară, grajduri pentru animale mari, pătule, magazii, **depozite** și altele asemenea. În mod similar, sunt asimilabile noțiunii de anexe gospodaresti și **garajele**, serele, piscinele și altele asemenea".

Faptul ca **anexele gospodaresti sunt excluse doar la calculul suprafetei utile de maximum 120 m<sup>2</sup> a locuintei** ce poate fi livrata cu aplicarea cotei reduce de TVA de 5% ca parte a politicii sociale, **nu si in ceea ce priveste determinarea valorii maxime de 380.000 lei, rezulta chiar din textul art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal** conform caruia este supusa cotei reduce "livrarea de locuinte, care au o suprafata utila de maximum 120 m<sup>2</sup>, exclusiv anexele gospodaresti [...]".

Contestatoarea SC ABC SRL recunoaste acest lucru, dar sustine ca spatiile de parcare si spatiile de depozitare (boxele) nu reprezinta anexe gospodaresti deoarece au caracter economic independent in raport cu apartamentele, motiv pentru care operatiunea de vanzare a acestora nu are caracter unic. Aceste sustineri sunt vadit neintemeiate si nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei avand in vedere motivele ce succed.

Astfel, din actul de dezlipire (apartamentare) al Constructiei C1 existent in copie la dosarul cauzei rezulta ca la subsolurile 1 si 2 ale constructiei sunt amplasate parcarile (157 in total) si boxele (146 in total), la parter sunt amplasate spatiile comerciale, iar la etajele 1-11 sunt amplasate 156 apartamente distribuite pe scarile A si B.

In conformitate cu definitia anexelor gospodaresti anterior citata, boxele si garajele reprezinta anexe gospodaresti pentru apartamente intrucat *sunt amplasate in imediata vecinatate a apartamentelor (la subsolul aceluiasi imobil) si sunt menite sa serveasca la depozitarea lucrurilor si la gararea autoturismelor folosite de persoanele fizice ce locuiesc la apartamentele situate la etajele imobilului, in mod complementar functiei de locuire propriu-zisa asigurata de apartamente*, astfel ca sunt indeplinite conditiile pentru care toate acestea **(apartament plus boxa plus spatiu parcare) alcatuiesc impreuna o unitate functionala distincta.**

Contrar sustinerilor contestatatoarei, apartamentul poate fi unit din punct de vedere functional de spatiile de parcare si depozitare, legea

neimpunand conditia ca respectivele constructii sa fie alipite locuintei propriu-zise ("unite faptic" cum intelege contestatoarea), ci doar sa **fie amplasate in vecinatatea locuintei**, conditie indeplinita in speta, in conditiile in care spatiile de parcare si boxele sunt situate la subsol, iar apartamentele la etajele aceluasi imobil.

Totodata, inregistrarea distincta in registrele de publicitate imobiliara ori in evidentele autoritatilor locale pentru plata impozitelor nu are nicio relevanta in stabilirea caracterului de unitate functionala al apartamentului impreuna cu spatiile de parcare si de depozitare.

Apoi, in raport cu jurisprudenta comunitara anterior amintita, inclusiv cea degajata din cauza C-349/96 invocata de insasi societatea contestatoare, se retine ca o operatiune complexa, formata dintr-un fascicul de elemente si acte este considerata unica atunci cand unul (sau mai multe elemente) constituie operatiunea principala, in timp ce restul elementelor sunt accesorii in raport cu operatiunea principala, **Curtea Europeana de Justitie subliniind de fiecare data, in aprecierea caracterului de accesorialitate, faptul ca operatiune este considerata accesorie operatiunii principale atunci cand ea nu constituie pentru clientela un scop in sine, ci mijlocul de a beneficia in cele mai conditii de operatiunea principala. Cu alte cuvinte, operatiunea este considerata unica din punctul de vedere al scopului urmarit de cumparatori (clienti) si nu din punctul de vedere al modului in care vanzatorul (furnizorul) intelege sa trateze comercial, investitional, tehnic etc. elementele ce compun operatiunea analizata.**

Or, in speta, **este evident ca achizitionarea locului de parcare si a boxei pentru depozitare nu constituie pentru cumparatorii de apartamente din imobilul respectiv un scop in sine, fara nicio legatura cu achizitionarea apartamentului, ci mijlocul de a beneficia in cele mai bune conditii de locuintele achizitionate**, mai ales ca respectivii cumparatori nu au achizitionat case de locuit individuale, cu terenul aferent curtii, ci apartamente intr-o cladire mutietajata, astfel ca problema parcarii unui autoturism, pe perioada cat persoana care-l foloseste se afla in propriul apartament se pune cu acuitate. In mod similar, pentru depozitare suplimentara si evitarea aglomerarii apartamentelor este de inteles ca proprietarii sa-si doreasca spatii de depozitare (boxe) la subsolul cladirii in care se afla situate apartamentele. Mai mult, prin antecontractele incheiate, persoanele care si-au exprimat intentia de a achizitia locuinte in condominiu au semnat si Regulamentul de ordine interioara al complexului rezidential "F" din D, cu *caracter obligatoriu* pentru fiecare proprietar din care rezulta in mod expres ca proprietarii *isi pot parca autovehiculele exclusiv in spatiile de parcare pe care le detin*, stationarea acestora in afara spatiilor de parcare detinute fiind interzisa (pct. 44 din Regulament). Reiese, asadar, ca **fara achizitionarea unui spatiu de parcare la subsol, proprietarii de apartamente care sunt si proprietari/utilizatori de autovehicule sunt in imposibilitatea de a-si parca autovehiculele in imediata apropiere a locuintei**, devenind astfel evident ca achizitionarea spatiilor de parcare are un caracter vadit accesoriu in raport cu achizitionarea apartamentelor din punctul de vedere al destinatiei

atribuite de catre cumparatori, asa cum rezulta si din prevederile art. 546 Cod civil, altminteri invocat de societatea contestatoare.

Faptul ca spatiile de parcare si spatiile de parcare din subsolul imobilului au fost delimitate si le-au fost atribuite numere cadastrale distincte de catre vanzator nu schimba cu nimic analiza operatiunilor din punctul de vedere al cumparatorilor de apartamente, **acestia achizitionand spatiile de parcare si de depozitare tocmai pentru a beneficia de cele mai bune conditii de locuit**, dovada fiind chiar prezentarea complexului rezidential "F" pentru potentialii clienti pe pagina de internet <http://www.ffff.ro>, unde cladirea este prezentata ca fiind proiectata pentru "confortul" proprietarului si al "familiei" sale, fiind prevazuta cu "garaje si spatii subterane de depozitare s.a. [...]".

Totodata, departajarea pretului global in pretul apartamentului, pretul spatiului de parcare si pretul spatiului de depozitare nu prezinta nicio relevanta in analiza spetei, jurisprudenta comunitara subliniind ca modul de stabilire a pretului nu constituie in sine un fapt hotarator in stabilirea naturii operatiunii din punct de vedere al TVA. De asemenea, faptul ca achizitionarea spatiilor de parcare si de depozitare nu a reprezentat o obligatie pentru cumparatorii apartamentelor nu prezinta nicio relevanta in solutionarea cauzei intrucat *caracterul de bunuri accesorii in raport cu apartamentele apare doar pentru cumparatorii care au optat pentru achizitionarea spatiilor de parcare si de depozitare impreuna cu apartamentele*, nu si pentru cei care nu au dorit acest lucru. Nici afirmatia contestatoarei in sensul ca spatiile de depozitare, spatiile de parcare si apartamentele pot fi vandute unor cumparatori separati nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei, in conditiile in care, pe de o parte, analiza fiscala priveste pe cumparatorii de apartamente care au optat pentru achizitionarea spatiilor de parcare si de depozitare, iar pe de alta parte, contestatoarea nu a facut dovada ca *a vandut spatii de depozitare ori spatii de parcare unor cumparatori fara ca acestia sa achizitioneze si apartamente in condominiul respectiv*, tranzactionarea "separata" a spatiilor din subsol in raport de detinerea cu orice titlu a unui apartament situat la etajele imobilului fiind doar pur teoretica.

Fata de cele anterior mentionate se retine ca in valoarea locuintelor livrate cu cota redusa de TVA se include si valoarea spatiilor de parcare si de parcare aflate la subsolul imobilului achizitionate impreuna cu apartamentul situate la etajele aceluiasi imobil, chiar daca acestea au fost inregistrate cu numere cadastrale diferite in registrul de publicitate imobiliara, livrarea boxelor si locurilor de parcare avand caracter accesoriu in raport cu livrarea apartamentului si constituind o operatiune unica ce trebuie sa beneficieze de acelasi tratament fiscal in intelesul jurisprudentei comunitare in materie de TVA.

Desi contestatoarea insasi apeleaza la jurisprudenta comunitara in materie de TVA (in fapt, la opiniile avocatului general din cauza C-349/96), aceasta omite cu desavarsire considerentele si concluziile Curtii Europene de Justitie in cazurile mai sus amintite, care subliniaza ca operatiunile nu trebuie descompuse artificial pentru a nu altera functionalitatea sistemului comun de

TVA. In acest sens, sustinerea contestatoarei precum ca orice derogare de la principiul independentei livrarilor ar trebui sa fie instituita exclusiv prin norme legislative interne exprese si de stricta interpretare contrazice jurisprudenta comunitara invocate si nu poate fi retinuta in solutionarea cauzei. In mod similar, nici sustinerea contestatoarei privind stabilirea regimului fiscal in functie de regimul juridic al bunurilor nu poate fi retinuta, ea contrazicand principiul prevalentei economice asupra juridicului instituit in mod expres prin art. 11 alin. (1) din Codul fiscal.

Pentru cele ce preced contestatia SC ABC SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind diferenta suplimentara de TVA in suma de P lei stabilita de organele de inspectie fiscala in urma aplicarii cotei standard de TVA.

### **3.2. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de A lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesoriile aferente TVA, in conditiile in care in sarcina sa s-au retinut ca fiind datorata diferenta suplimentara stabilita prin decizia de impunere contestata.*

**In fapt**, prin decizia de impunere nr. F1/2011 SC ABC SRL fost obligata la plata unor majorari de intarziere in suma totala de A lei, calculate incepand cu data de 25.10.2010 si pana la data de .....2011 pentru debitul in suma de Q lei.

**In drept**, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 1201 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen **dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

"Art. 120<sup>1</sup>. - (1) **Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.**

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".

Avand in vedere cele retinute anterior prin prezenta decizie, potrivit carora SC ABC SRL datoreaza diferenta suplimentara de TVA, rezulta ca aceasta datoreaza si accesoriile aferente, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

### **3.3. Referitor la dispozitia de masuri**

*Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.-M.B. se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nu se refera la stabilirea de obligatii fiscale de plata si accesorii aferente, ci la masuri de indeplinit de catre societate, neavand caracterul unei decizii de impunere ce intra in competenta Serviciului solutionare contestatii.*

**In fapt**, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. DM1/2011, organele de inspectie fiscala au dispus contestatoarei SC ABC SRL sa depuna declaratia informativa 394 de corectare a declaratiei informative initiale.

Prin contestatia formulata, societatea solicita si anulara Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. DM1/2011.

**In drept**, in conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 205. - (1) **Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale** se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, in conditiile legii."

"Art. 209. - (1) Contestatiile formulate impotriva **deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situatiei emise in conformitate cu legislatia in materie vamala, a masurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispozitie de masuri**, se solutioneaza de catre:

a) structura specializata de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale ale finantelor publice judetene sau a municipiului Bucuresti, dupa caz, in a caror raza teritoriala isi au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, accesorii ale acestora, precum si masura de diminuare a pierderii fiscale, in quantum de pana la 3 milioane lei".

De asemenea, O.M.F.P. nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18 prevede:

"1. Formularul "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" reprezinta *actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala* in aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a indeplini masurile stabilite. **Nu va cuprinde masuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului general consolidat al statului**".

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 5.3 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011, care stabileste:

"**Alte acte administrative fiscale pot fi: dispozitia de masuri**, decizia privind stabilirea raspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului, declarațiile vamale de punere în liberă circulație etc."

Intrucat masurile dispuse in sarcina SC ABC SRL nu vizeaza stabilirea de obligatii fiscale de plata la bugetul general consolidat si nici o masura de diminuare a pierderii fiscale, se retine ca solutionarea contestatiei, pentru acest capat de cerere, intra in competenta organelor fiscale emitente, potrivit art. 209 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

**"(2) Contestatiile formulate impotriva unor alte acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente".**

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, contestatia va fi transmisa, spre competenta solutionare, Activitatii de Inspectie Fiscala - Serviciul Inspectie Fiscala 1 Contribuabili Mijlocii din cadrul D.G.F.P.-M.B., in calitate de organ fiscal emitent al dispozitiei de masuri.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11 alin. (1), art. 140 alin. (1) si alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 23 alin. (8) si alin. (9) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, anexa nr. 2 la Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii, republicata, cu modificarile ulterioare, art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) si alin. (2), art. 120<sup>1</sup>, art. 205 alin. (1), art. 209 alin. (1) lit. a) si alin. (2) si art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, O.M.F.P. nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18 si pct. 5.3 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011

**DECIDE:**

1. Respinge contestatia SC ABC SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F1/2011, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.-M.B. - Activitatea de Inspectie Fiscala – Serviciul Inspectie Fiscala 1 Contribuabili Mijlocii pentru diferenta suplimentara de TVA si accesorii aferente in suma totala de C lei.

2. Transmite Activitatii de Inspectie Fiscala - Serviciul Inspectie Fiscala 1 Contribuabili Mijlocii din cadrul D.G.F.P.-M.B. contestatia formulata de SC ABC SRL impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. DM1/2011.

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.