

**DECIZIA** nr. 91/2016  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**SC x SRL**, inregistrata la  
DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti a fost sesizata de AS4FP, cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC x SRL**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei transmisa prin fax in data de **22.10.2015**, inregistrata la AS4FP sub nr. x completata prin adresa nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 x, comunicata in data de **24.09.2015**, emisa de AS4FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 x, prin care s-a stabilit TVA suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei.

Societatea contesta TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de **x lei**.

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, coroborate cu dispozitiile art. 352 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC x SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

**I.** Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

Taxa pe valoarea adaugata contestata provine din:

- x lei - diferenta intre TVA colectata de organele de control (24%) si TVA colectata de societate (5%) pentru rezervarea /vanzarea de apartamente pentru care societatea nu detinea la momentul vanzarii /rezervarii declaratia pe propria raspundere a cumparatorilor cu privire la indeplinirea conditiilor prevazute de art. 140 alin. 2<sup>1</sup> lit c pct 1 si 2 din Codul fiscal;

- x lei - diferenta intre TVA colectata de organele de control (24%) si TVA colectata de societate (5%) pentru rezervarea /vanzarea de apartamente al caror pret de vanzare depasea pretul de referinta de 380.000 lei, inclusiv valoarea anexelor gospodaresti si pentru care societatea nu detinea la momentul vanzarii /rezervarii declaratiile;

- x lei - diferenta intre TVA colectata de organele de control (24%) si TVA colectata de societate (5%) pentru vanzarea de apartamente al caror pret de vanzare depasea pretul de referinta.

Potrivit dispozitiilor legale, pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5% pentru rezervarea/vanzarea de apartamente, trebuie indeplinite in mod cumulativ urmatoarele conditii:

- suprafata utila a apartamentului nu trebuie sa depaseasca 120 mp;
  - pretul de vanzare al apartamentului nu trebuie sa depaseasca valoarea de 380.000 lei;
  - cumparatorul nu poate achizitiona decat un apartament cu cota redusa de 5%.
- Indeplinirea acestei conditii se certifica prin intermediul declaratiei care trebuie transmisa vanzatorului inainte sau la momentul transferului dreptului de proprietate.

Organele de inspectie fiscala nu au contestat indeplinirea de catre societate a primei conditii.

Referitor la a treia conditie, societatea a obtinut toate declaratiile prevazute de pct. 23 alin 10 din HG nr. 44/2004 si poate aplica cota redusa de TVA de 5%, chiar daca unele dintre acestea au fost obtinute ulterior vanzarii imobilelor.

Normele metodologice adauga la lege si impun in mod nelegal o a patra conditie, respectiv existenta declaratiei la momentul contractului. Declaratia este un act juridic unilateral si declarativ, adica aceasta vizeaza recunoasterea unei situatii de fapt si de drept preexistent, efectele sale producandu-se retroactiv. Aceasta nu da nastere unei situatii juridice noi.

Societatea invoca Decizia Inaltei Curti de Casatie si Justitie nr. x concluzionand ca scopul declaratiei il constituie justificarea cotei reduse, reprezentand astfel un act formal.

De asemenea aceasta invoca si decizia CJUE:

- C-184/04 cu privire la depunerea notificarii pentru exercitarea optiunii de aplicare a regimului de taxare cu TVA asupra inchirierii de bunuri imobile.
- C-146/05 cu privire la indeplinirea cerintelor de inregistrare in contabilitate si raportare a livrarilor intracomunitare la timp in vederea aplicarii scutirii de TVA.

In cazul cumparatorilor x, declaratia a fost obtinuta la momentul incheierii contractului de vanzare cumparare.

In cazul cumparatorilor x, nu s-a incheiat inca un contract de vanzare-cumparare, acesta urmand a avea loc spre sfarsitul anului. A fost obtinuta si declaratia de la cumparator.

In cazul cumparatorilor x tranzactiile de vanzare cumparare nu au mai avut loc, fiind stornate facturile initiale.

In cateva dintre contracte cumparatorii au declarat in mod expres ca nu detin o alta locuinta achizitionata cu cota de TVA de 5%. Legiuitorul nu a prevazut in mod expres ca declaratia trebuie sa fie emisa intr-un in scris separat.

Referitor la pretul de vanzare al apartamentelor, acesta nu depaseste pretul de referinta pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5%, iar adaugarea pretului spatiilor de depozitare si de parcare este nelegala.

Boxa / locul de parcare si apartamentul reprezinta bunuri distincte si este logic ca asupra lor sa poarte drepturi de proprietate distincte. In acest sens sunt si prevederile art. 12 din Regulamentul de avizare, receptie si inscriere in evidentele de cadastru si carte funciara, precum si art. 546, art. 877 si art. 878 din Codul civil.

Existenta pretinsei legaturi indisolubile ar duce la imposibilitatea incheierii unor acte juridice avand ca obiect derivat boxa si locul de parcare. Faptul ca partile au

incheiat un singur in scris cu privire la transferul dreptului de proprietate asupra celor doua sau trei bunuri, nu justifica punctul de vedere al echipei de control.

Aceste bunuri pot fi tranzactionate oricand in functie de cererea de pe piata, impreuna sau separat de apartamentele achizitionate.

Pentru a putea considera ca vanzarea boxei/locului de parcare este un element auxiliar vanzarii apartamentului trebuie stabilita o legatura suficient de puternica intre cele doua tranzactii, astfel incat sa se justifice ca din punct de vedere economic, acestea sa fie tratate ca un tot unitar supus aceluiasi tratament TVA.

Cota de 5% a TVA se aplica doar vanzarii de apartamente.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei si anularea in parte a deciziei contestata cu privire la TVA in suma de x lei.

**II.** In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 x, AS4FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 x, prin care s-a stabilit TVA suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei.

Societatea contesta TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei.

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

***Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de x lei, in conditiile in care argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.***

**In fapt**, potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 x societatea a aplicat in perioada 01.07.2014 - 31.03.2015 cota redusa de 5% pentru rezervarea / vanzarea de apartamente, desi nu detinea la momentul vanzarii / rezervarii declaratia pe propria raspundere a cumparatorilor cu privire la indeplinirea conditiilor prevazute de art. 140 alin. 2<sup>1</sup> lit c pct 1 si 2 din Codul fiscal si/sau pentru care pretul de vanzare depasea pretul de referinta de 380.000 lei, inclusiv valoarea anexelor gospodaresti.

Drept pentru care organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea suplimentara a TVA in suma totala de x lei (x lei + x lei + x lei) reprezentand diferenta intre TVA colectata de organele de control (24%) si TVA colectata de societate (5%), intrucat nu a facut dovada indeplinirii conditiilor prevazute de art. 140 alin. 2<sup>1</sup> lit c pct 1 si 2 din Codul fiscal.

**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 reduse.

(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 mp, exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, **nu depășește suma de 380.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată**, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie. Suprafața utilă a locuinței este cea definită prin Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare și dacă terenul pe care este construită locuința nu depășește suprafața de 250 mp, inclusiv amprenta la sol a locuinței, în cazul caselor de locuit individuale. În cazul imobilelor care au mai mult de două locuințe, cota indiviză a terenului aferent fiecărei locuințe nu poate depăși suprafața de 250 mp, inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuințe. Orice persoană necăsătorită sau familie poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv:

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

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

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 modificările și completările 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 dependențele, dotările și utilitățile necesare, care, la data livrării, satisface cerințele de locuit ale unei persoane ori familii.

(9) În sensul art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, suprafața utilă a locuinței de 120 mp nu include anexele gospodărești. Suprafața terenului pe care este construită locuința, precum și suprafața utilă a locuinței, prevăzute 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 mp, 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.**"

(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, autenticată 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%.

(11) Persoanele impozabile care livrează locuințe vor aplica cota de 5% inclusiv **pentru avansurile aferente acestor livrări**, dacă din contractele încheiate rezultă că la momentul livrării vor fi îndeplinite toate condițiile impuse de art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din

Codul fiscal și **sunt în posesia declarației** prevăzute la alin. (10). În situația în care avansurile au fost facturate prin aplicarea cotei de 19% ori, după caz, de 24%, datorită neprezentării de către cumpărător a declarației prevăzute la alin. (10) sau din alte motive obiective, la livrarea bunului imobil se pot efectua regularizările prevăzute la art. 140 alin. (4) din Codul fiscal în vederea aplicării cotei de 5%, dacă toate condițiile impuse de art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, astfel cum sunt detaliate și de prezentele norme metodologice, sunt îndeplinite la data livrării.”

Având în vedere dispozițiile legale de mai sus, rezulta ca:

- TVA în cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite, cu condiția ca înainte sau în momentul livrării bunului imobil, cumpărătorul (în cazul familiilor, ambii soți) să pună la dispoziția vânzătorului, o (cate 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. 2 din Codul fiscal, respectiv din care să rezulte că sotul sau soția nu a detinut și nici nu deține, fiecare sau împreună, nicio altă locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%;

- valoarea locuinței, inclusiv valoarea cotelor indivize din părțile comune ale imobilului și a anexelor gospodărești să nu depășească limita de 380.000 lei.

Potrivit constatarilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-S4 x societatea a aplicat în perioada 01.07.2014 - 31.03.2015 cota redusă de 5% pentru rezervarea / vânzarea de apartamente, deși nu deținea la momentul vânzării / rezervării declarația pe propria răspundere a cumpărătorilor cu privire la îndeplinirea condițiilor prevăzute de art. 140 alin. 2<sup>1</sup> lit c pct 1 și 2 din Codul fiscal și/sau pentru care prețul de vânzare depășea prețul de referință de 380.000 lei, inclusiv valoarea anexelor gospodărești.

Drept pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea suplimentară a TVA în suma totală de x lei (x lei + x lei + x lei) reprezentând diferența între TVA colectată de organele de control (24%) și TVA colectată de societate (5%), întrucât nu a făcut dovada îndeplinirii condițiilor prevăzute de art. 140 alin. 2<sup>1</sup> lit c pct 1 și 2 din Codul fiscal.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei niciunul dintre argumentele societății având în vedere următoarele considerente:

**1. Referitor la momentul prezentării de către cumpărător a declarației pe propria răspundere autentificată:**

Avansurile pentru vânzarea de locuințe trebuie facturate cu aplicarea cotei de 5% **numai dacă** sumele plătite în avans, inclusiv cele cu titlu de **taxa de rezervare** reprezintă plata parțială a contravalorii unei locuințe care **îndeplinește condițiile prevăzute la art. 140 alin (2<sup>1</sup>) lit c) pct 2** din Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct. 23 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004; în același sens este și punctul de vedere al Direcției Generale de Metodologii Fiscale, Indrumare și Asistență a Contribuabililor din cadrul ANAF exprimat prin adresa nr. 901194/05.02.2010, anexată la dosarul cauzei.

Prin urmare, aplicarea cotei redusă de TVA de 5% este o facilitate fiscală care 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

indeplinirea conditiei prevazute la art. 140, alin. (2<sup>1</sup>), lit. c), pct. 2 din Codul fiscal, **dispozitie legala care stipuleaza un termen bine definit in ceea ce priveste indeplinirea conditiei.**

### **2. Referitor la faptul ca normele metodologice adauga la lege:**

Întrucât Codul fiscal conține dispoziții legale numeroase și diferite, pentru asigurarea aplicării lor corecte și unitare, Ministerul Finanțelor Publice este abilitat să elaboreze și să pună în aplicare norme prin care să expliciteze, în modul cel mai clar posibil, prevederile legale codificate. Evident că normele trebuie să fie cu atât mai detaliate și mai lămuritoare cu cât textul legal conținut de cod este mai lapidar ori mai ambiguu.

În cazul în care normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (aprobate prin hotărâre a Guvernului) încalcă legea sau adaugă la dispozițiile legii, acestea pot fi atacate în fața instanței de contencios administrativ, care, verificând conținutul hotărârii Guvernului, poate să statueze, cu ocazia efectuării controlului specific, asupra conformității dispozițiilor acestora cu actul normativ cu forță juridică superioară.

Așadar, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunța cu privire la faptul ca actul normativ ierarhic inferior (hotararea de guvern) adaugă prevederilor Codului fiscal, cata veme, în măsura în care se apreciază că derogă de la lege, acestea pot fi cenzurate numai de instanța de contencios administrativ.

### **3. Referitor la invocarea Deciziei Inaltei Curti de Casatie si Justitie nr. x:**

Hotărârea judecatorească produce drepturi și obligații **doar față de părți și succesorii acestora**, obligativitatea hotărârii judecătorești fiind cea care impune ca părțile să se supună efectelor lucrului judecat și să își conformeze conduita corespunzător. Mai mult, hotărârea judecătorească nu poate crea situații avantajoase pentru terți și nici nu daunează acestora.

În acest context, invocarea Deciziei nr. X este nerelevantă în speta, cu atât mai mult, cu cât tranzacția la care se face referire în cuprinsul acesteia s-a încheiat în data de 11.05.2009, data la care pct. 23. (10) din HG nr. 44.2004 avea alt cuprins, nefacând nicio referire la obligativitatea prezentării declarației înainte sau în momentul livrării bunului imobil; astfel:

- pct 23 (10) în vigoare la data de 11.05.2009:

“(10) Pentru clădirile prevăzute la art. 140 alin. (21) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, vânzătorul poate aplica cota de TVA de 5% **dacă cumpărătorul va prezenta o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar**, din care să rezulte că va utiliza aceste clădiri conform destinației prevăzute de lege, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.”

- pct 23 (10) în vigoare pe perioada supusa inspecției fiscale, 01.07.2014 - 31.03.2015:

“(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%.”

De altfel, instanțele de contencios administrativ au interpretat în mod diferit dispozițiile pct. 23 (10) din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal; în acest

sens, trebuie aratat ca prin Sentinta civila nr. x irevocabila, pronuntata de Curtea de Apel Bucuresti in dosarul nr. x, s-a statuat ca *“aceasta declaratie trebuie sa existe la momentul transferului dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar, adica la momentul realizarii acordului de vointa privind transferul dreptului de proprietate”*.

Prin urmare, invocarea unei hotarari judecatoresti pronuntata de instanta nationala este neintemeiata, intrucat acea hotarare fiind obligatorie doar pentru partiile aflate in litigiu, nu poate crea eventuale situatii favorabile/nefavorabile tertilor, astfel cum am aratat anterior.

**4. Referitor la determinarea valorii maxime de 380.000 lei, prin includerea valoarea locuintei a anexele gospodaresti si a locurilor de parcare:**

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

**“La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei”**.

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al scopului economic** urmarit de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie **reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale**.

Incepand cu anul 2007 relevanta in aplicarea legislatiei in materie de TVA este si jurisprudenta comunitara degajata din hotararile Curtii Europene de Justitie avand in vedere ca prin Tratatul de aderare tara noastra s-a obligat, printre altele, sa respecte aquis-ul comunitar in domeniul taxei pe valoarea adaugata.

In acest sens, din jurisprudenta comunitara reiese ca, desi fiecare livrare sau prestatie trebuie, in mod normal, sa fie considerata distincta si independenta, **ea nu trebuie sa fie descompusa in mod artificial pentru a nu altera functionalitatea sistemului TVA-ului**, astfel incat este important sa fie identificate mai intai elementele caracteristice ale operatiunii respective, pentru a determina daca persoana impozabila 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, 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. 667948/20.03.2014:

*"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, inclusiv 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 (spre exemplificare tranzactia incheiata cu x):

Contestatarul a incheiat cu x antecontractul de vanzare-cumparare din data de 09.03.2015, avand ca obiect obligatia reciproca a partilor de a incheia contractul de vanzare-cumparare **al imobilului**, definit prin antecontract ca fiind **apartamentul 36, inclusiv cota de teren indiviza corespunzatoare si cota corespunzatoare din partile comune ale ansamblului rezidential si boxa 14**. Pretul de achizitie al imobilului este de x euro (x lei) inclusiv TVA (compus din pretul apartamentului de x euro inclusiv TVA 5%, respectiv **x lei** fara TVA, pretul boxei de x euro inclusiv TVA 24%, respectiv **lei** fara TVA), depasind astfel valoarea maxima a tranzactiei de 380.000 lei prevazut de lege pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5%.

Se retine ca in acelasi sens sunt toate contractele analizate de organele de inspectie fiscala.

In ceea ce priveste determinarea valorii maxime de 380.000 lei, 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 reduse 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 reduse ”livrarea de locuinte, care au o suprafata utila de maximum 120 m<sup>2</sup>, exclusiv anexele gospodaresti [...]”.

Contestatarul 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 contractul de vanzare-cumparare mai sus analizat, incheiat cu x rezulta ca boxa nr. X se afla la subsolul ansamblului rezidential din care face parte apartamentul care face obiectul contractului de vanzare-cumparare.

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 aceluasi 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 contestatoarei, 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, 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 contestata, 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 o 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 bune 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.

Faptul ca boxele 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.**

Totodata, departajarea pretului global in pretul apartamentului, pretul spatiului de parcare si pretul spatiului de depozitare nu prezinta nicio relevanta, 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, *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.

Nu poate fi retinuta afirmatia societatii potrivit careia spatiile de depozitare, spatiile de parcare si apartamentele pot fi vandute unor cumparatori separati, 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, contestatara 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.

#### **5. Referitor la jurisprudenta comunitara invocata:**

Desi societatea insasi apeleaza la jurisprudenta comunitara in materie de TVA, 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.

Mai mult, cazurile invocate de societate in sustinerea contestatiei nu prezinta relevanta intrucat acestea nu au ca obiect situatii similare cu cea care face obiectul solutionarii prin prezenta, astfel:

- cazul C-184/04 se refera la ajustarea deducerilor de taxa pe valoarea adăugată pentru bunurile de capital care au fost folosite mai intai într-o activitate neimpozabilă și care ulterior au fost utilizate într-o activitate impozabila, dupa ce s-a exercitat dreptul de optiune in intelesul art 13 (C) din A șasea directivă 77/388;

- cazul C-349/96 se refera la aplicarea scutirii de TVA pentru serviciile de asigurare si reasigurare; mai mult, din aceasta cauza reiese 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,

- cazul C-146/05 se refera la scutirea de TVA pentru o livrare intracomunitara efectuata in cursul exercitiului financiar 1994;

- cazul C-224/11 se refera la scutirea de TVA cu privire la operatiunea constand in furnizarea unei asigurari a bunului care face obiectul unui contract de leasing atunci cand acesta insoteste serviciul de leasing, el insusi supus TVA.

#### **6. Referitor la faptul ca in cazul unor contracte de vanzare-cumparare declaratia a fost obtinuta la momentul incheierii contractului de vanzare cumparare:**

Astfel cum am aratat anterior, avansurile, inclusiv **taxa de rezervare** achitate pentru vanzarea de locuinte trebuie facturate cu cota de 5% **numai daca** sumele platite in avans, reprezinta plata partiala a contravalorii unei locuinte care **indeplineste conditiile prevazute la art. 140 alin (2<sup>1</sup>) lit c) pct 2** din Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct. 23 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 (in acelasi sens este si punctul de vedere al Directiei Generale de Metodologii Fiscale, Indrumare si Asistenta a Contribuabililor din cadrul ANAF exprimat prin adresa nr. 901194/05.02.2010, anexata la dosarul cauzei).

Prin urmare, intrucat in cazul cumparatorilor x, declaratia a fost obtinuta la momentul incheierii contractului de vanzare cumparare si nu la momentul incheierii antecontractului de vanzare-cumparare si/sau pretul tranzactiei a depasit valoarea maxima de 380.000 lei, **conditii care trebuie indeplinite cumulativ**, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea avea obligatia de a factura sumele incasate (inclusiv cele cu titlu de taxa de rezervare (avans)) aplicand cota de TVA de 24% si nu de 5%.

*De exemplu:*

A. In cazul cumparatorului x, cu privire la factura fiscala nr. x (TVA 5% in suma de x lei, aplicata de societate) a fost incheiat contractul de rezervare nr. x.

Declaratia cu privire la indeplinirea conditiilor legale pentru aplicarea cotei de TVA de 5% a fost prezentata cu ocazia incheierii contractului de vanzare-cumparare nr. x incheiat intre parti, respectiv la data de **31.10.2014**.

B. In cazul cumparatorilor x, cu privire la factura fiscala nr. x (TVA 5% in suma de x lei, aplicata de societate) a fost incheiat contractul de rezervare din data de 23.01.2015.

Cu privire la factura fiscala nr. x (TVA 5% in suma de x lei, aplicata de societate) a fost incheiata promisiunea bilaterala de vanzare si cumparare nr. x.

Declaratia cu privire la indeplinirea conditiilor legale pentru aplicarea cotei de TVA de 5% a fost prezentata cu ocazia incheierii contractului de vanzare-cumparare nr. x incheiat intre parti, respectiv la data de **02.04.2015**.

Mai mult, in cazul acestei tranzactii valoarea imobilului compus din apartament, boxa si loc de parcare depaseste valoarea maxima de 380.000 lei.

**7. Referitor la faptul ca in cazul unor contracte de vanzare cumparare, cumparatorii au declarat in mod expres ca nu detin o alta locuinta achizitionata cu cota de TVA de 5%, declaratia fiind inclusa in cuprinsul contractului:**

Astfel, cum in mod corect a retinut societatea, aceasta poate aplica cota de TVA de 5% in legatura cu livrarea unor apartamente si in cazul in care declaratia cumparatorilor privind indeplinirea conditiilor legale este inclusa in contractul incheiat intre parti; in acelasi sens este si punctul de vedere al Directiei de legislatie in domeniul TVA din cadrul MFP exprimat prin adresa nr. x, atasata la dosarul cauzei.

**Insa** din analiza documentelor atasate la dosarul cauzei, rezulta ca organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA **numai in cazul facturilor emise cu privire la taxa de rezervare** datorata in baza contractelor de rezervare incheiate **anterior** datei incheierii contractelor de vanzare cumparare care cuprind clauza referitoare la declaratia cumparatorilor, **la data incheierii contractului de rezervare/facturarii taxei de rezervare nefiind prezentata declaratia cumparatorilor, potrivit dispozitiilor legale.**

*De exemplu:*

In cazul cumparatoarei x, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA in suma de x lei in legatura cu factura fiscala nr. x emisa in baza contractului de rezervare din data de 18.08.2014; se retine ca, in cuprinsul acestui contract nu exista nicio declaratie a cumparatorului privind indeplinirea conditiilor legale in vederea aplicarii cotei de TVA de 5%.

Ulterior incheierii acestui contract, intre parti au mai fost incheiate urmatoarele contracte:

- promisiunea bilaterala de vanzare cumparare autentificata sub nr. x;

- contractul de vanzare cumparare autentificat sub nr. x care la pct. 3.2.2 stipuleaza in mod expres ca respectivul cumparator declara nu a a detinut si nu detine nicio locuinta in proprietate pe care s-o fi achizitionat cu cota de 5%.

**8. Referitor la faptul ca in cazul cumparatorilor x tranzactiile de vanzare cumparare nu au mai avut loc, fiind stornate facturile initiale:**

Perioada supusa inspectiei fiscale, potrivit Raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 x, este **01.07.2014 - 31.03.2015**. Prin urmare, facturile de stornare la care face referire societatea, respectiv facturile nr. X nu fac obiectul inspectiei fiscale, ajustarea producandu-se intr-o perioada ulterioara inspectiei fiscale.

**9. Referitor la faptul ca in cazul cumparatorilor x, nu s-a incheiat inca un contract de vanzare-cumparare, acesta urmand a avea loc spre sfarsitul anului si la faptul ca societatea detine declaratia cumparatorului, pe care o anexeaza la contestatie:**

Asa cum am aratat anterior, in cazul facturii privind taxei de rezervare, cota de TVA de 5% poate fi aplicata numai daca declaratia este prezentata inainte sau la momentul incheierii contractului de rezervare.

Or, potrivit precizarilor din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei societatea nu a facut dovada ca indeplineste conditiile legale, cata vreme:

“Din verificarea documentelor inaintate de catre societate s-a constatat ca aceasta lipseste. Urmare contactarii telefonice a administratorului societatii, acesta a comunicat organelor de inspectie fiscala ca nu exista o astfel de declaratie, precizarea aceasta fiind cuprinsa in contestatie din eroare.”

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA in suma de x lei.

Drept pentru care urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **SC x SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 x, cu privire la TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de **x lei**.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit c) pct. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 23 din Normele metodologice de aplicare Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, jurisprudenta CJUE, art. 216 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, republicat

## **DECIDE**

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **SC x SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 x emisa de AS4FP, cu privire la TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de **x lei**.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Curtea de Apel Bucuresti.

