



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași

Iași, str. Anastasie Panu nr.26

Cod poștal 700025

Tel: +0232/213332

Fax: +0232/219899

e-mail: registratura.generală.is@anaf.ro

DECIZIA NR. 5312/06.04.2017

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. „Y” S.R.L. BACĂUÎnregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași,
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău,
Inspekția Fiscală, sub nr.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, a fost sesizată de Inspekția Fiscală, din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, prin Adresa nr., înregistrată la instituția noastră sub nr., cu privire la contestația formulată de **S.C. „Y” S.R.L.**, cu sediul social în municipiul Bacău, str., jud. Bacău și domiciliul fiscal în municipiul Bacău, str. jud. Bacău înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Bacău sub nr., cod de identificare fiscală RO, prin avocat, potrivit Împuternicirii avocațiale Seria, anexată în original la dosarul cauzei.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspekției fiscale la persoane juridice nr. F-BC, emisă în baza Raportului de inspekție fiscală nr. din 09.01.2017, de către Inspekția Fiscală, din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău,

Suma contestată este în valoare totală de **S lei** și reprezintă taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat petentei prin ridicare sub semnătură de primire în data de **11.01.2017**, potrivit adresei nr., anexată la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă în data de **15.02.2017**, fiind înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, Inspekția Fiscală, sub nr.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) din Legea

nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. „Y” S.R.L. BACĂU, prin contestația înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, Inspekția Fiscală, sub nr., precizează că formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspekției fiscale la persoane juridice nr. din 09.01.2017 și împotriva Raportului de inspekție fiscală nr.

Precizează că contestă suma de S lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar și în consecință, solicită anularea deciziei, înlăturarea măsurii compensării cu TVA solicitată la rambursare în sumă de S lei și a TVA suplimentară de achitat în sumă de S lei.

Motivele de nelegalitate privesc aplicarea greșită de către organul de control a dispozițiilor art. 291 alin. (3) pct. 3 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 38 din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Invocă faptul că pentru perioada 01.10.2016 – 31.10.2016, organele de control au stabilit TVA colectată în sumă de S lei, cu o diferență de S lei, față de TVA în sumă de S lei, colectată și declarată de societate.

Diferența rezultă din faptul că societatea a aplicat cota de TVA de 5% pentru livrări de locuințe individuale, organul de control considerând că nu sunt îndeplinite prevederile art. 291 alin. (3) pct. 3 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru locuințele situate în și nr. 21 (antecontract de vânzare – cumpărare cu plata în avans).

Operațiunile de livrare de locuințe au constat în vânzarea a două case situate în comuna Mărgineni, str. Grădinei nr. 15 și nr. 17, precum și avansul încasat pentru imobilul din comuna Mărgineni nr. 21.

Contestatoarea precizează că a făcut aplicarea cotei reduse de TVA de 5% în baza prevederilor art. 291 alin. (3) pct. 3 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar inspekția fiscală a apreciat că nu sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea cotei reduse, motivat de faptul că terenul pe care este construită fiecare din aceste locuințe, depășește suprafața de 250 mp.

Petenta face mențiunea că nu este de acord cu această apreciere, precizând că în luna octombrie 2016, a vândut două imobile, respectiv:

- proprietatea din comuna Mărgineni, str., cu Contractul de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. 3544/2016;
- proprietatea din, str., cu Contractul de vânzare – cumpărare autentificat sub nr.

La data de 24.10.2016, a încheiat Antecontractul de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. 225/24.10.2016, cu plata unui avans, pentru care s-a emis factura nr. 577/24.10.2016.

Motivează faptul că terenul înstrăinat a fost în suprafață de 225 mp, pentru fiecare dintre locuințe, respectiv terenul pe care erau construite locuințele, fiind vândută și cota indiviză din calea de acces, respectiv câte o cotă de 1/54 din suprafața de 3.042 mp care reprezintă calea de acces.

Contestatoarea invocă prevederile art. 291 alin. (3) pct. 3 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 38 din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal art. 291 alin. (3) pct. 3 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 38 din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal și precizează că interpretarea dată de organul fiscal acestor dispoziții legale, în sensul că cota indiviză din drumul de acces s-ar include în suprafața care condiționează aplicarea cotei reduse, respectiv în suprafață de 250 mp, este contrară legii.

Precizează faptul că legiuitorul s-a referit în mod expres la suprafața de 250 mp ca fiind „*suprafața pe care este construită locuința*”, definiția fiind reluată și în normele de aplicare, mențiunea privind dobândirea unor cote indivize, nu poate să primească o altă conotație decât tot aceea de teren pe care este construită locuința și anexele gospodărești, altfel, s-ar adăuga la lege.

Petenta face mențiunea că din interpretarea normelor rezultă cu claritate că legiuitorul nu s-a referit la calea de acces, aceasta nefiind teren în categoria teren construcții.

Motivează faptul că calea de acces deservește mai multe proprietăți, nu poate primi o altă destinație și în nici un caz, nu poate să fie inclusă în categoria de teren constructibil.

Mai precizează faptul că legiuitorul a prevăzut în norme, la pct. 38 alin. (3) lit. c) că: „*valoarea – limită de S lei 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*”.

Dacă în prețul de S lei intră doar casa și terenul pe care este construită locuința, în mod evident, la stabilirea suprafeței de teren pe care este construită casa, nu poate fi adăugată artificial cota indiviză din calea de acces, pentru care, prin contract s-a stabilit regimul de coproprietate forțată și perpetuă cu ceilalți proprietari, destinația terenului fiind alta decât aceea de teren construcții, destinație ce nu poate fi schimbată, sub acest aspect existând o limitare a dreptului de dispoziție a coproprietarului.

Mai precizează că cota parte din terenul ce constituie calea de acces este afectat de o servitute, respectiv servitute de trecere.

Deși legiuitorul nu a prevăzut posibilitatea achiziționării cotei părți din calea de acces, a exclus-o de la calculul terenului, condiție prin stabilirea explicită a modului în care se stabilește suprafața condiție, respectiv prin definirea acesteia ca suprafață pe care este construită locuința.

Contestatoarea face mențiunea că a înstrăinat cota indiviză din calea de acces taxând operațiunea distinct cu cota de TVA de 20%.

Precizează că normele de aplicare, esențiale în interpretarea dată de organul fiscal, întrucât definește modul de calcul al suprafeței, nu pot modifica legea, textul aplicabil în speță este art. 291 alin. (3) pct. 3 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care se referă strict la terenul pe care este construită locuința.

Motivează că legiuitorul a avut în vedere la stabilirea suprafeței de 250 mp pentru locuințe individuale, suprafața normată pentru folosirea în condiții minimal optime a unei gospodării, era posibil ca aceste locuințe să fi fost accesibile pe un drum care să confere proprietarilor de locuințe dreptul de cote mai mari.

Face mențiunea că dacă cota indiviză ar fi fost mai mare, era posibil ca ea să reprezinte 150 mp, condiție în care, dacă pentru locuință, suprafața utilă maximă impusă este de 120 mp, exclusiv anexele gospodărești, nu mai putea fi asigurată curtea locuinței.

Precizează că în mod evident, legiuitorul a avut în vedere ca terenul pe care este construită locuința, inclusiv anexele gospodărești, precum și cotele indivize din terenul cu aceeași destinație să nu depășească suprafața de 250 mp, excluzând de la acest calcul suprafețele de teren care au destinația de drum de acces.

Pentru aceste considerente, susține că sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea cotei reduse de TVA și solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, Inspecția Fiscală, în baza Avizului de inspecție fiscală nr., au efectuat inspecția fiscală la S.C. „Y” S.R.L. BACĂU, pentru perioada 01.10.2016 – 31.10.2016, în vederea soluționării cu control anticipat a decontului de TVA cu opțiune de rambursare nr., iar în urma inspecției fiscale au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-....., prin care, față de TVA în sumă de S lei, solicitată la rambursare, au stabilit o diferență de TVA în sumă de S lei și TVA datorată suplimentar în sumă de S lei,

Prin Raportul de inspecție fiscală nr., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr., la Capitolul III - Constatări fiscale,

referitor la diferența de TVA colectată, organele de inspecție fiscală precizează următoarele:

Activitatea societății înscrisă în actul constitutiv și efectiv desfășurată este – Dezvoltare (promovare) imobiliară, cod CAEN 4110.

În perioada 01.10.2016 – 31.10.2016, societatea a înregistrat venituri impozabile în sumă totală de S lei, din care:

- S lei, venituri impozabile realizate din vânzare case și apartamente, înregistrate în evidența contabilă în contul 701 – Venituri din vânzarea produselor finite;

- S lei, venituri impozabile realizate din vânzare teren căi de acces, înregistrate în evidența contabilă în contul 7583 – Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital;

- S lei, venituri din chirii, respectiv închirierea a două autoturisme către administratorii societății și închirierea a două apartamente ca locuințe de serviciu, care constituie baza de impozitare în conformitate cu prevederile art. 286 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care societatea a calculat și evidențiat în contabilitate TVA colectată prin aplicarea cotei standard de 20%;

- 1.608 lei, venituri din refacturare utilități, care constituie baza de impozitare în conformitate cu prevederile art. 286 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care societatea a calculat și evidențiat în contabilitate TVA colectată prin aplicarea cotei standard de 20%.

Organele de inspecție fiscală mai precizează că societatea a înregistrat venituri din producția în curs de execuție, înregistrate în evidența contabilă în contul 711 – Variația stocurilor, în sumă de 915.373 lei.

În perioada verificată, respectiv 01.10.2016 – 31.10.2016, societatea a înregistrat în jurnalul de vânzări și în bilanța de verificare TVA colectată în sumă de S lei din avansuri pentru apartamente și case, din vânzări de case, din refacturare utilități și din chirii, care constituie baza de impozitare în conformitate cu prevederile art. 286 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și avansuri, pentru care exigibilitatea taxei intervine la data la care a fost încasat avansul, în conformitate cu prevederile art. 282 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care societatea a calculat și a evidențiat în contabilitate TVA prin aplicarea cotei reduse de 5%.

Societatea a calculat TVA prin aplicarea cotei reduse de 5% asupra bazei de S lei, respectiv TVA colectată în sumă de S lei din vânzări case și avans apartamente și a cotei standard de 20% asupra bazei de S lei, respectiv TVA colectată în sumă de S lei din vânzare cotă indiviză de teren, chirii, utilități și avansuri apartamente, prevăzute la art. 291 alin. (1) lit. a) și alin. (3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în perioada verificată, societatea a declarat TVA colectată în sumă totală de S lei (S lei + S lei).

Organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată în sumă de S lei, cu o diferență în sumă de S lei față de TVA colectată declarată de societate prin decontul de TVA aferent lunii octombrie 2016.

Din verificarea documentelor din evidența contabilă aferentă lunii octombrie 2016, organele de inspecție fiscală au constatat vânzarea a două case din comuna Mărgineni, str. jud. Bacău, precum și încasarea de avans pentru vânzarea unei case, pentru care, **S.C. „Y” S.R.L. BACĂU**, a considerat că sunt aplicabile prevederile art. 291 alin. (3) lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicând pentru cele două tranzacții cota redusă de TVA de 5%.

Precizează faptul că pentru justificarea încadrării în prevederile menționate, societatea verificată a prezentat ca documente justificative următoarele:

- Contractul de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. 3542 din 01.11.2016, încheiat cu Câmpeanu Gabriela și Câmpeanu Ștefan, în calitate de cumpărători, privind vânzarea imobilului situat în intravilanul comunei Mărgineni, str. Bacău, parcela nr. 1095/66 în suprafață de 225 mp, teren curți – construcții cu nr. cadastral 64553 și cota indiviză drum acces de 1/54 din suprafața de 3.042 mp, respectiv 56,28 mp, în total suprafață de 281,28 mp, cu număr cadastral 60820. Prețul de vânzare este de S lei, inclusiv TVA, din care, 241.775 lei reprezintă prețul pentru teren și casa care include TVA de 5% și S lei ce reprezintă prețul pentru cota de drum care include TVA de 20%. Pentru contractul menționat, societatea a emis factura nr. 580 din 28.10.2016, cu o bază impozabilă în sumă de 230.261,90 lei și TVA de 5% în sumă de 11.513,10 lei, precum și factura nr., cu o bază impozabilă în sumă de S lei și TVA de 20% în sumă de S lei;

- Contractul de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. 3544 din 01.11.2016, încheiat cu Petrea Cătălin și Petrea Cătălina – Ioana, în calitate de cumpărători, privind vânzarea imobilului situat în intravilanul comunei Mărgineni, str., jud. Bacău, parcela nr. 1095/66 în suprafață de 225 mp, teren curți – construcții cu nr. cadastral 64531 și cota indiviză drum acces de 1/54 din suprafața de 3.042 mp, respectiv 56,28 mp, în total suprafață de 281,28 mp, cu număr cadastral S Prețul de vânzare este de S lei, inclusiv TVA, din care, S lei reprezintă prețul pentru teren și casa care include TVA de 5% și 7.521 lei ce reprezintă prețul pentru cota de drum care include TVA de 20%. Pentru contractul menționat, societatea a emis factura nr. 583 din 31.10.2016, cu o bază impozabilă în sumă de S lei și TVA de 5% în sumă de S lei și a ștornat avansul facturat anterior cu o bază impozabilă în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, precum și factura nr., cu o bază impozabilă în sumă de S lei și TVA de 20% în sumă de S lei;

- Anteccontractul de vânzare nr. 225 din 24.10.2016 încheiat cu Mândruță Costel și Mândruță Mărioara privind vânzarea imobilului situat în intravilanul comunei Mărgineni, str. jud. Bacău, parcela nr. 1095/66 în suprafață de 225 mp, teren curți – construcții cu nr. cadastral

64531 și cota indiviză drum acces de 1/54 din suprafața de 3.042 mp, respectiv 56,28 mp, în total suprafață de 281,28 mp, cu număr cadastral 60820. Societatea a încasat un avans de la Mândruță Costel în sumă de 99.792 lei pentru casa în suprafață de 225 mp și cota indiviză cale acces de 1/54 din suprafața de 3.042 mp, respectiv 56,28 mp, în total suprafață de 281,28 mp, pentru avansul încasat fiind emisă factura nr. 577 din 24.10.2016, cu o bază impozabilă în sumă de S lei și TVA de 5% în sumă de S lei.

Organele de inspecție fiscală fac precizarea că din analiza tranzacțiilor consemnate în documentele prezentate se poate concluziona că în fapt a avut loc o singură livrare de bunuri (casă + teren + cotă indiviză drum acces), operațiunile fiind legate între ele, astfel încât nu pot fi tratate ca tranzacții independente, având în vedere prevederile art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și în prevederile pct. 38 din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pentru a putea beneficia de cota redusă de TVA de 5%.

Astfel, întrucât pentru livrările celor două imobile din strada Grădinei nr. 15 și nr. 17, precum și pentru avansul încasat pentru casa din strada Grădinei nr. 21, luând în calcul și căile de acces pentru fiecare imobil în parte se depășește suprafața de 250 mp și nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege, pentru a putea beneficia de cota redusă de TVA de 5%.

Pentru perioada verificată, respectiv 01.10.2016 – 31.10.2016, situația TVA colectată (anexa nr. 1 la raport), se prezintă astfel:

- S lei, TVA colectată înregistrată și declarată de societate;
- S lei, TVA colectată stabilită de organul fiscal;
- S lei, TVA colectată suplimentar.

Referitor la suma negativă de TVA, organele de inspecție fiscală precizează că potrivit bilanței de verificare încheiată la data de 31.10.2016, societatea înregistrează în contul 4424 – TVA de recuperat în sumă de S lei, care a fost solicitată la rambursare.

Pentru perioada verificată, prin compensarea efectuată în evidența contabilă și în decontul de TVA conform art. 301 alin. (1) și art. 303 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a TVA deductibilă în sumă de S lei, cu TVA colectată în sumă de S lei, a rezultat un sold de TVA de plată în sumă de S lei, astfel că la data definitivării inspecției fiscale, situația TVA se prezintă astfel:

- S lei, sold negativ de TVA înregistrat și declarat de societate;
- S lei, TVA colectată suplimentar;
- S lei, sold TVA de plată stabilită suplimentar.

Temeiurile de drept invocate de organele de inspecție fiscale sunt următoarele

- art. 11 alin. (1), art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- pct. 36 lit. b) și pct. 38 alin. 3 lit. d) din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal;

- art. 6 alin. (1), art. 7 alin. (3), art. 113 alin. (2) lit. i) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de S lei, în condițiile în care la data transferului dreptului de proprietate a locuințelor și a terenurilor reprezentând căi de acces, nu erau îndeplinite toate condițiile stabilite la art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vederea justificării aplicării cotei reduse de TVA de 5%.

În fapt, potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr., în baza căruia Inspecția Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. din 09.01.2017, **S.C. „Y” S.R.L. BACĂU**, a aplicat cota redusă de TVA de 5% pentru livrarea unor locuințe și terenuri, în condițiile în care nu erau îndeplinite toate condițiile stabilite la art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vederea justificării aplicării cotei reduse de TVA.

Suma de S lei, reprezintă TVA recalculată cu cota de 20%, întrucât s-a constatat faptul că societatea a emis facturi cu cota redusă de TVA de 5% pentru vânzări de locuințe și a terenurilor reprezentând căi de acces, suprafețele însumate a fiecărei livrări depășind suprafața maximă de 250 mp prevăzută de lege.

În drept, conform dispozițiilor art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 38 alin. 3 lit. d) din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada supusă impunerii:

Codul fiscal

“(3) Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele livrări de bunuri și prestări de servicii:

c) 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:

1. livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, destinate a fi utilizate drept cămine de bătrâni și de pensionari;
2. livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, destinate a fi utilizate drept case de copii și centre de recuperare și reabilitare pentru minori cu handicap;
3. livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 m², exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 450.000 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 m², 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 m², inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuințe.** Orice persoană necăsătorită sau familie poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv:

(i) 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%;

(ii) 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%;[....]”.

Norme metodologice

“(2) Cota redusă de taxă de 5% prevăzută la art. 291 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal se aplică numai pentru livrarea, astfel cum este definită la art. 270 alin. (1) din Codul fiscal, a locuințelor ca parte a politicii sociale, respectiv pentru transferul dreptului de a dispune ca și un proprietar de bunurile prevăzute la art. 291 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal. Pentru livrările prevăzute la art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 1, 2 și 4 din Codul fiscal, cota redusă de TVA de 5% se aplică inclusiv pentru terenul pe care este construită locuința.

(3) În aplicarea art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 din Codul fiscal:

a) 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;

b) anexele gospodărești nu se iau în calculul suprafeței utile a locuinței de 120 mp;

c) valoarea-limită de S lei 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; aceste prevederi se aplică inclusiv pentru contractele încheiate până la data de 31 decembrie 2015, pentru operațiuni al căror fapt generator de taxă intervine după 1 ianuarie 2016;

d) **la calculul suprafeței maxime de 250 mp se cuprind și suprafețele anexelor gospodărești, precum și cotele indivize din orice alte suprafețe dobândite împreună cu locuința și care au o legătură directă cu locuința respectivă, fiind considerate accesorii livrării, chiar dacă se află la numere cadastrale diferite.**

(4) Suprafața terenului pe care este construită locuința, precum și suprafața utilă a locuinței, prevăzute la art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 din Codul fiscal, trebuie să fie înscrise în documentația cadastrală anexată la actul de vânzare-cumpărare încheiat în condițiile legii.

(5) Cumpărătorul trebuie să pună la dispoziția vânzătorului, cel mai târziu până la momentul livrării bunului imobil, o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 subpct. (i) și (ii) din Codul fiscal, care se păstrează de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.

(6) 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. 291 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal și sunt în posesia declarației prevăzute la alin. (5). În situația în care avansurile au fost facturate prin aplicarea cotei standard de TVA, datorită neprezentării de către cumpărător a declarației prevăzute la alin. (5) sau din alte motive obiective, la livrarea bunului imobil se efectuează regularizările prevăzute la art. 291 alin. (4) din Codul fiscal în vederea aplicării cotei de 5%, dacă toate condițiile impuse de art. 291 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal, astfel cum sunt detaliate și de prezentele norme metodologice, sunt îndeplinite la data livrării.

(7) Pentru clădirile prevăzute la art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 1, 2 și 4 din Codul fiscal, cumpărătorul va pune la dispoziția vânzătorului o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că va utiliza aceste clădiri conform destinației prevăzute de lege, care se păstrează de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%. Declarația trebuie prezentată cel mai târziu până la momentul livrării clădirii respective. Prevederile art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 1, 2 și 4 din Codul fiscal se aplică și în cazul livrării de părți dintr-o clădire destinate scopurilor respective”.

Având în vedere dispozițiile legale de mai sus, rezultă că TVA în cotă redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea

locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite, locuința trebuie să aibă o suprafață utilă de maximum 120 mp, exclusiv anexele gospodărești, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășesc suma de S lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie.

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.

Se mai reține faptul că la calculul suprafeței maxime de 250 mp se cuprind și suprafețele anexelor gospodărești, precum și cote indivize din orice alte suprafețe dobândite împreună cu locuința și care au o legătură directă cu locuința respectivă, fiind considerate accesorii livrării, chiar dacă se află la numere cadastrale diferite.

Totodată, potrivit legii, cumpărătorul trebuie să pună la dispoziția vânzătorului, o declarație pe propria răspundere, autenticată la notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 subpct. (i) și (ii) din Codul fiscal, care se păstrează de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală și a documentelor anexate la dosarul cauzei se reține faptul că a efectuat livrări de locuințe și teren reprezentând cotă indiviză de drum astfel:

- Contractul de vânzare – cumpărare autenticat sub nr. 3542 din 01.11.2016, încheiat cu Câmpeanu Gabriela și Câmpeanu Ștefan, în calitate de cumpărători, privind vânzarea imobilului situat în intravilanul comunei Mărgineni, str., jud. Bacău, în suprafață de 225 mp, teren curți – construcții și cota indiviză drum acces de 1/54 din suprafața de 3.042 mp, respectiv 56,28 mp, în total suprafață de **281,28 mp**. Prețul de vânzare este de S lei, inclusiv TVA, din care, S lei reprezintă prețul pentru teren și casa care include TVA de 5% și S lei ce reprezintă prețul pentru cota de drum care include TVA de 20%. Pentru contractul menționat, societatea a emis factura nr., cu o bază impozabilă în sumă de S lei și TVA de 5% în sumă de S lei, precum și factura nr. 581 din 28.10.2016, cu o bază impozabilă în sumă de S lei și TVA de 20% în sumă de S lei;

- Contractul de vânzare – cumpărare autenticat sub nr. 3544 din 01.11.2016, încheiat cu Petrea Cătălin și Petrea Cătălina – Ioana, în calitate de cumpărători, privind vânzarea imobilului situat în intravilanul comunei Mărgineni, str. jud. Bacău, în suprafață de 225 mp, teren curți – construcții și cota indiviză drum acces de 1/54 din suprafața de 3.042 mp, respectiv 56,28 mp, în total suprafață de **S mp**. Prețul de vânzare este de S lei, inclusiv TVA, din care, S lei reprezintă prețul pentru teren și casa care include TVA de 5% și S lei ce reprezintă prețul pentru cota de drum care include TVA de 20%. Pentru contractul menționat, societatea a emis factura nr., cu o bază impozabilă în sumă de S lei și TVA de 5% în sumă de S lei și a ștornat avansul facturat

anterior cu o bază impozabilă în sumă de S lei și TVA în sumă de S lei, precum și factura nr., cu o bază impozabilă în sumă de S lei și TVA de 20% în sumă de S lei;

- Antecontractul de vânzare nr. încheiat cu Mândruță Costel și Mândruță Mărioara privind vânzarea imobilului situat în intravilanul comunei Mărgineni, str. Grădinei nr. 21, jud. Bacău, în suprafață de 225 mp, teren curți – construcții cu nr. cadastral 64531 și cota indiviză drum acces de 1/54 din suprafața de 3.042 mp, respectiv 56,28 mp, în total suprafață de mp. Societatea a încasat un avans de la Mândruță Costel în sumă de S lei pentru casa în suprafață de 225 mp și cota indiviză cale acces de 1/54 din suprafața de 3.042 mp, respectiv 56,28 mp, în total suprafață de 281,28 mp, pentru avansul încasat fiind emisă factura nr. 577 din 24.10.2016, cu o bază impozabilă în sumă de S lei și TVA de 5% în sumă de S lei.

Din analiza acestor tranzacții se poate concluziona că în fapt a avut loc o singură livrare de bunuri (casă + teren + cotă indiviză drum acces), operațiunile fiind legate între ele, astfel încât nu pot fi tratate ca tranzacții independente, având în vedere prevederile art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și în prevederile pct. 38 din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pentru a putea beneficia de cota redusă de TVA de 5%.

Pentru livrările celor două imobile din strada Grădinei nr. 15 și nr. 17, precum și pentru avansul încasat pentru casa din strada Grădinei nr. 21, luând în calcul și căile de acces pentru fiecare imobil în parte se depășește suprafața de 250 mp și nu mai sunt îndeplinite astfel condițiile prevăzute de lege, pentru a putea beneficia de cota redusă de TVA de 5%.

Având în vedere cele precizate mai sus precum și prevederile legale aplicabile, rezultă că organele de inspecție fiscală, în mod legal au stabilit TVA colectată suplimentar în sumă de **S lei**, motiv pentru care, contestația formulată de **S.C. „Y” S.R.L. BACĂU**, va fi respinsă ca neîntemeiată, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1. lit a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015, care precizează că:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [.....].”

Referitor la solicitarea de înlăturare a măsurii compensării TVA stabilită suplimentar în sumă de S lei, cu TVA solicitată la rambursat în

sumă de S lei și a TVA suplimentară de achitat în sumă de S lei, având în vedere că s-a respins contestația pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de S lei, se constată faptul că compensarea s-a efectuat în mod legal, societatea nemaivând dreptul la TVA de rambursat pentru perioada verificată.

Pentru considerentele învederate și în temeiul art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

Art. 1 Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate de **S.C. „Y” S.R.L. BACĂU**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr., pentru suma de **S lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Art. 2 Serviciul Soluționare Contestații 2, va comunica prezenta decizie contestatoarei și Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii, contestatoarea poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bacău sau la Tribunalul Iași.