

DECIZIA nr..... din.....
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 inregistrata la AS4FP sub 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 **08.12.2015**, emisa de AS4FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 x, prin care s-au stabilit urmatoarele:

- x lei - TVA stabilita suplimentar;
- x lei - dobanzi/penalitati de intarziere aferente TVA;
- x lei - penalitati de intarziere aferente TVA.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) si 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:

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 si ultimei conditii.

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.

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.

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 deciziei contestata cu privire la TVA si accesoriile aferente 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-au stabilit urmatoarele:

- x lei - TVA stabilita suplimentar;
- x lei - dobanzi/penalitati de intarziere aferente TVA;
- x lei - penalitati de intarziere aferente TVA.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile contestatarii, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se retin urmatoarele :

3.1 Referitor la TVA in suma de x lei:

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 01.04.2015 - 30.09.2015 cota redusa de 5% pentru vanzarea de apartamente, desi 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 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. 2¹ lit c pct 1 si 2 din Codul fiscal, coroborat cu pct. 23 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

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.

(2¹) **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%;"

In 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. (2¹) 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. (2¹) 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. (2¹) 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. (2¹) 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. (2¹) 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. (2¹) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, **cumpărătorul va pune la dispoziția vânzătorului, înainte sau în momentul livrării bunului imobil, o declarație pe propria răspundere, autenticată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile** stabilite la art. 140 alin. (2¹) 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. (2¹) 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. (2¹) 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, autenticată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 2 din Codul fiscal, respectiv din care să rezulte că sotul sau soția nu a deținut 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 partile 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 01.04.2015 - 30.09.2015 cota redusă de 5% pentru vânzarea de apartamente, deși 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 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. 2¹ lit c pct 1 și 2 din Codul fiscal, coroborat cu pct. 23 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

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

1. 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 contestației nu se poate pronunța cu privire la faptul ca actul normativ ierarhic inferior (hotărârea 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.

2. 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 economice 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. (2¹) 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, tranzactiile incheiate cu x):

a. Referitor la contractul de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x incheiat cu x:

Contestatarul a incheiat cu x contractul de vanzare-cumparare din data de 17.09.2015, avand ca obiect **apartamentul nr. X** situat in x, inclusiv cota de teren indiviza corespunzatoare si cota corespunzatoare din partile comune ale ansamblului rezidential **si boxa nr. x, situata la subsolul imobilului**. Pretul de achizitie al imobilului este de x lei fara TVA (compus din pretul apartamentului de **x lei** fara TVA, si pretul boxei de **x lei** fara TVA), **depasind astfel valoarea maxima a tranzactiei de 380.000 lei**, prevazut de lege pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5%.

b. Referitor la contractele de vanzare-cumpare autentificate sub nr. x si sub nr. x incheiate cu x:

Contestatarul a incheiat cu x contractul de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x, avand ca obiect **apartamentul nr. x** situat in Bx, inclusiv cota de teren indiviza corespunzatoare si cota corespunzatoare din partile comune ale ansamblului rezidential. Pretul de achizitie al imobilului este de x euro inclusiv TVA (x lei), respectiv x euro fara TVA (**x lei**).

De asemenea, in aceeași zi societatea a incheiat cu x si contractul de vanzare-cumpare autentificat sub nr. x, avand ca obiect **boxa** situata la subsolul imobilului situat in x, unde este situat apartamentul x, achizitionat potrivit contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x. Pretul de achizitie al imobilului este de x euro inclusiv TVA (x lei), respectiv x euro fara TVA (**x lei**).

Se retine ca societatea a descompus in mod artificial livrarea apartamentului si boxei, in conditiile in care:

- contractele de vanzare-cumparare au fost incheiate in aceeași zi, 17.09.2015 fiind autentificate sub nr. x;
- cumparatorii boxei, x, sunt si cumparatorii apartamentului;
- boxa se afla la subsolul imobilului situat in x, unde este si apartamentul.

Prin urmare, desi au fost efectuate doua operatiuni distincte **in mod formal**, fiind incheiate doua contracte de vanzare-cumparare, unul cu privire la livrarea apartamentului si unul cu privire la livrarea boxei, din punct de vedere al regimului TVA aplicabil, aceste operatiuni trebuie sa fie considerate drept o operatiune unica, cata vreme sunt atat de strans legate intre ele incat formeaza, in mod obiectiv, o singura operatiune economica indivizibila, vanzarea boxei neconstituind pentru cumparator un scop in sine, ci un mijloc de a beneficia in cele mai bune conditii de achizitia apartamentului.

Mai mult, 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. (2¹) 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 m² 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. (2¹) lit. c) din Codul fiscal** conform caruia este supusa cotei reduce ”livrarea de locuinte, care au o suprafata utila de maximum 120 m², exclusiv anexele gospodaresti [...]”.

Contestatară 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 contractele de vanzare-cumparare mai sus analizate, rezulta ca boxa 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 asigurate de apartamente*, astfel ca sunt indeplinite conditiile pentru care toate acestea (**apartament plus boxa plus spatiu parcare**) **alcătuiesc 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, 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 contestatară, 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 boxei pentru depozitare (locului de parcare) 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.

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**.

3.2 Referitor la accesoriile aferente TVA in suma totala de x lei (x lei reprezentand dobanzi/penalitati de intarziere aferente TVA + x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA):

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect suplimentar de plata accesorii in suma de x lei, in conditiile in care la pct. 3.1 al prezentei decizii s-a stabilit ca fiind datorat debitul reprezentand TVA contestat, iar societatea nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte un alt mod de calcul al accesoriilor.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 x emisa de AS4FP, s-au calculat accesoriile aferente TVA in suma totala de x lei (x lei reprezentand dobanzi/penalitati de intarziere aferente TVA + x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA), pentru perioada 01.04.2015 - 30.09.2015.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119, art. 120 si art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

« **Art. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. »

« **Art.120 (1)** Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. »

« **Art. 120¹ (1)** Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale. «

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala dobanzile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la accesoriile contestate in suma de x lei individualizate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. F-S4 x, se retine ca stabilirea acestor obligatii de plata in sarcina societatii reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

In conditiile in care, pe de-o parte, la pct. 3.1 al prezentei decizii s-a dispus respingerea contestatiei cu privire la debitul reprezentand TVA contestata, iar pe de alta parte societatea nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte un alt mod de

calcul al accesoriilor, rezulta ca in temeiul principiului de drept “accessorium sequitur principale”, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de societate si cu privire la accesoriile in suma totala de 1.689 lei (x lei reprezentand dobanzi/penalitati de intarziere aferente TVA + x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA).

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 140 alin. (2¹) 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. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind 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, prin care s-au stabilit urmatoarele:

- x lei - TVA stabilita suplimentar;
- x lei - dobanzi/penalitati de intarziere aferente TVA;
- x lei - penalitati de intarziere aferente TVA.

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