

**DECIZIA nr. 409 din 21.12.2021**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**ABC SRL**, cu sediul în  
..., Sector X, București,  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR\_REG\_....2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. ....2021, înregistrată sub nr. MBR\_REG\_....2021 de către Administrația Sector X a Finanțelor Publice cu privire la contestația ABC SRL, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. ...2021.

Obiectul contestației îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX aaa/2021, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/2021 și comunicată sub semnătură în data de ....2021 prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de S lei.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269 alin. (3), art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC SRL.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală la ABC SRL pentru soluționarea DNOR aferent lunii decembrie 2021, constatările inspecției fiind consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/2021 în baza căruia a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX aaa/2021, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de S lei.

Diferența stabilită provine, pe de o parte, din colectarea suplimentară de TVA în sumă de C lei (+) aferentă livrărilor de locuințe către persoane fizice realizate în baza contractelor de vânzare-cumpărare nr. cv1/2015, nr. cv2/2016, nr. cv3/2016, nr. cv4/2017 și nr. cv5/2018 și pentru care societatea nu a colectat TVA după depășirea plafonului de scutire sau în perioada în care i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA ori a aplicat eronat cota de TVA de 5%, fără îndeplinirea condițiilor de aplicare a acestei cote reduse, iar pe de altă parte, din acordarea suplimentară a unui drept de deducere a TVA pentru suma de D lei (-).

II. Prin contestația formulată societatea ABC SRL solicită anularea deciziei de impunere nr. F-SX aaa/2021 în ceea ce privește TVA colectarea suplimentară a TVA invocând următoarele:

În cazul contractului de vânzare-cumpărare nr. cv1/2015 s-a colectat în mod nelegal o diferență de TVA de C1 lei pentru o bază impozabilă de B1 lei în raport cu dispozițiile art. 140 din Codul fiscal deoarece, dacă s-ar deduce din această sumă cota de 5% reprezentând TVA, ar reieși o sumă de B2 lei, sub pragul prevăzut de lege. În privința suprafeței terenului de maxim 250 mp, organul de control a adăugat la suprafața imobilului teren de 243 mp și dreptul de servitute, deși textul de lege nu menționează că la calculul suprafeței se ține cont și de dreptul de servitute aferent imobilului, iar interpretarea efectuată în favoarea societății conform art. 13 alin. (6) din Codul de procedură fiscală. În cadrul contractului, cumpărătorul a declarat în mod expres că a luat la cunoștință de prevederile O.U.G. nr. 33/2011, fiind îndeplinită și condiția cu privire la declarația cumpărătorului.

În ceea ce privește contractul de vânzare-cumpărare nr. cv3/2016 s-a reținut în mod legal stabilirea unei diferențe de TVA colectată în sumă de C3 lei, determinată prin aplicarea cotei reduse de TVA de 5% prin procedeul sutei mărite. Cu toate acestea, la alineatul următor din RIF este menționată o cotă standard de TVA de 24% aplicată asupra veniturilor în avans, ceea ce reprezintă o consecință fiscală de Cav3 lei TVA, neînțelegându-se rațiunea pentru care a fost dispusă o astfel de consecință.

Cu privire la contractul de vânzare-cumpărare nr. cv5/2018 s-a reținut aplicarea nelegală a cotei reduse de TVA de 5%, prin depășirea suprafeței de 250 mp pentru teren și neîndeplinirea condițiilor de la art. 291 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal și pct. 38 alin. (3) lit. d) din Normele metodologice. Așa cum s-a arătat și în cazul contractului nr. cv1/2015, la calculul suprafeței de 250 mp nu se ține cont de dreptul de servitute, având în vedere că terenul în cauză este în suprafață de 191 mp.

Referitor la contractul nr. cv2/2016 se reține în mod legal stabilirea unei diferențe de TVA de C2 lei determinată prin aplicarea cotei standard de TVA de 20% prin procedeul sutei mărite pentru o bază de B3 lei. Cu toate acestea, la alineatul următor din RIF organul fiscal reține contradictoriu o cotă de 24% reprezentând Cav2 lei pentru suma de B3 lei, ceea ce înseamnă că s-ar genera în mod greșit o sumă totală de TVA de Cav2+C2 lei.

Prin contestația formulată societatea ABC SRL contestă și dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ....2021. Se reține că pentru acest capăt de cerere contestația a fost soluționată, potrivit competențelor legale, de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice prin decizia de soluționare a contestației nr. ...2021.

Cu adresa nr. MBR\_DGR\_....2021 organul de soluționare a contestației a solicitat societății să precizeze, în clar, cuantumul sumelor contestate în raport de motivațiile aduse prin contestația formulată, adresă care i-a fost transmisă prin email în data de ....12.2021 urmare returului poștal pe motiv "destinatar lipsă domiciliu". Adresa de cuantificare a sumelor contestate a fost confirmată de primire prin email în data de ....12.2021, dar până la data prezentei societatea nu a dat curs celor solicitate, motiv pentru care se va face aplicarea prevederilor art. 269 alin. (3) din Codul de procedură fiscală.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

*Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect diferențele suplimentare de TVA colectată fără aplicarea cotei reduse de TVA de 5% pentru locuințele vândute cu suprafețe de teren mai mari de 250 mp sau fără existența declarației pe proprie răspundere a cumpărătorilor, în condițiile în care argumentele aduse de societate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice constatările organelor de control cu privire la necolectarea TVA de către societate după depășirea plafonului de scutire sau în perioada în care i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA ori cu privire la neîndeplinirea condițiilor de aplicare a cotei reduse de TVA de 5% pentru livrările de locuințe.*

**În fapt**, în vederea soluționării DNOR aferent lunii decembrie 2020, societatea ABC SRL a fost supusă inspecției fiscale parțiale pentru TVA datorată în perioada 31.03.2015-31.12.2020.

Conform raportului de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/2021 societatea a depășit plafonul de scutire de 220.000 lei la data de 31.07.2015 și trebuia să se fie înregistrată în scopuri de TVA (să devină plătitoare de TVA) începând cu data de 01.09.2015.

Societatea s-a înregistrat în scopuri de TVA începând cu data 01.01.2016, i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 01.03.2016 și a fost reînregistrată în scopuri de TVA începând cu data de 27.07.2016.

Pentru perioada verificată organele de inspecție fiscală au constatat că societatea ABC SRL nu a colectat TVA pentru livrările de locuințe realizate după depășirea plafonului de scutire sau în perioada în care i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA, respectiv a aplicat eronat cota de TVA de 5%, stabilind o diferență suplimentară de TVA colectată de **C lei** după cum urmează:

a) *C1 lei* determinată prin aplicarea cotei standard de TVA de 24% prin procedeul sutei mărite (24/124) la o bază impozabilă de B1 lei pentru contractul de vânzare-cumpărare nr. cv1/2015, în condițiile în care suprafața terenului achiziționat de 243 mp + 31 mp drum servitute depășește limita maximă de 250 mp, iar declarația cumpărătorului nu certifică îndeplinirea condițiilor prevăzute de legislația fiscală pentru aplicarea cotei reduse de TVA;

b) *C3 lei* determinată prin aplicarea cotei reduse de TVA de 5% prin procedeul sutei mărite (5/105) la o bază impozabilă de B4 lei pentru contractul de vânzare-cumpărare nr. cv3/2016;

c) *C5 lei* determinată ca diferență între TVA în sumă de Cs5 lei stabilită prin aplicarea cotei standard de TVA de 19% prin procedeul sutei mărite (19/119) la o bază impozabilă de B5 lei pentru contractul de vânzare-cumpărare nr. cv5/2018 și TVA în sumă de Cr5 lei stabilită de societate prin aplicarea cotei reduse de TVA de 5%, în condițiile în care suprafața terenului achiziționat de 191 mp +1/10 din 480 mp drum servitute + 1/32 din 480 mp drum servitute depășește limita maximă de 250 mp;

d) *C2 lei* determinată prin aplicarea cotei standard de TVA de 20% prin procedeul sutei mărite (20/120) la o bază impozabilă de B3 lei pentru

contractul de vânzare-cumpărare nr. cv2/2016, în condițiile în care nu a fost prezentată declarația cumpărătorului nu certifică îndeplinirea condițiilor prevăzute de legislația fiscală pentru aplicarea cotei reduse de TVA;

e) C4 lei determinată ca diferență între TVA în sumă de Cs4 lei stabilită prin aplicarea cotei standard de TVA de 19% prin procedeul sutei mărite (19/119) la o bază impozabilă de B6 lei pentru contractul de vânzare-cumpărare nr. cv4/2017 și TVA în sumă de Cr4 lei stabilită de societate prin aplicarea cotei reduse de TVA de 5%, în condițiile în care suprafața terenului achiziționat de 342 mp depășește limita maximă de 250 mp.

Total TVA colectată suplimentar = C1 lei + C3 lei + C5 lei + C2 lei + C4 lei = C lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală i-au recunoscut societății verificate un drept de deducere a TVA suplimentar în sumă de D lei, ceea ce a condus la stabilirea unei diferențe suplimentare de TVA în urma inspecției fiscale în sumă de C lei - D lei = S lei evidențiată ca atare în decizia de impunere nr. F-SX aaa/2021.

Prin contestația formulată societatea ABC SRL reclamă neaplicarea cotei reduse de TVA în cazul contractelor nr. cv1/2015, nr. cv5/2018 și nr. cv2/2016, susținând că dreptul de servitute nu se ia în considerare în verificarea limitei de 250 mp și că există declarația cumpărătorului dată potrivit O.U.G. nr. 33/2011, precum și unele inadvertențe în ceea ce privește aplicarea cotei standard în cazul avansurilor la contractele nr. cv3/2016 și nr. cv2/2016.

În drept, potrivit art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2015:

”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%;”.

Cu privire la aplicarea cotei reduse de TVA de 5% în cazul locuințelor, la 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 sunt prevăzute următoarele:

”23. (7) Cota redusă de taxă de 5% prevăzută la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) din Codul fiscal se aplică numai pentru livrarea, astfel cum este definită la art. 128 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. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. a) - d) din Codul fiscal. Pentru livrările prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, cota redusă de TVA de 5% se aplică inclusiv pentru terenul pe care este construită locuința.

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

Începând cu data de 1 ianuarie 2016 sunt aplicabile prevederile art. 291 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal potrivit căror:

”Art. 291. - (1) **Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare** pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

a) 20% începând cu data de 1 ianuarie 2016 și până la data de 31 decembrie 2016;

b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017.

(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:

[...]

3. **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 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 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:

(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%.”.

Pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5% în cazul locuințelor, la pct. 38 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 sunt prevăzute următoarele:

”38. (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 450.000 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”.*

*Conform dispozițiile legale antecitate, cota redusă de TVA de 5% pentru livrările de locuințe către persoane fizice ca parte a politicii sociale nu se poate aplica decât sub condiția îndeplinirii condițiilor cumulative prevăzute de lege, între care și cele referitoare la suprafața maximă de 250 mp a terenului achiziționat împreună cu construcția și achiziționarea de către cumpărători a unei singure locuințe cu cota redusă de TVA de 5%.*

În speță, în urma verificării societății ABC SRL organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta:

- după depășirea plafonului de scutire sau în perioada în care i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA, **nu a colectat deloc TVA** în cazul livrărilor de locuințe în baza contractelor de vânzare-cumpărare nr. cv1/2015 (TVA cu cotă standard - C1 lei), nr. cv3/2016 (TVA cu cotă redusă - C3 lei) și nr. cv2/2016 (TVA cu cotă standard - C2 lei);

- a colectat **eronat TVA pe baza cotei reduse de TVA de 5% în locul cotei standard de TVA** în cazul livrărilor de locuințe în baza contractelor de vânzare-cumpărare nr. cv5/2018 (diferență TVA față de suma colectată de societate - C5 lei) și nr. cv4/2017 (diferență TVA față de suma colectată de societate - C4 lei).

Se reține faptul că societatea ABC SRL **nu contestă aspectul referitor la necolectarea TVA** după depășirea plafonului de scutire sau în perioada în care i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA în cazul contractelor, **ci doar aplicarea de către organele de inspecție fiscală a cotei standard de TVA în locul cotei reduse de 5%** pentru contractele nr. cv1/2015, nr. cv5/2018 și nr. cv2/2016, precum și reținerile contradictorii, în opinia sa, în ceea ce privește aplicarea cotei standard în cazul avansurilor la contractele nr. cv3/2016 și nr. cv2/2016.

Cu privire la aplicarea cotei reduse de TVA de 5% societatea susține că dreptul de servitute nu se ia în considerare în verificarea limitei de 250 mp și că declarația cumpărătorului dată potrivit O.U.G. nr. 33/2011 îndeplinește condițiile pentru aplicarea acestei cote.

Referitor la suprafața terenului de maxim 250 mp, organul de soluționare a contestației reține că atât din prevederile art. 140 alin. (2<sup>^</sup>1) lit. c) din vechiul Cod fiscal și pct. 23 alin. (9) ultima teză din Normele metodologice de aplicare, cât și din prevederile art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 din noul Cod fiscal și pct. 38 alin. (3) lit. d) din Normele metodologice de aplicare rezultă cu claritate faptul că **la calculul suprafeței maxime de 250 mp se cuprind, pe lângă suprafața la sol a construcției și suprafețele anexelor gospodărești, și cotele indivize din orice alte suprafețe dobândite împreună cu locuința și care au legătură directă cu locuința respectivă, fiind considerate accesorii livrării**, chiar dacă se află la numere cadastrale diferite.

Aceasta este și cazul contractelor nr. cv1/2015 și cv5/2018, unde cumpărătorii persoane fizice au dobândit, pe lângă terenul aferent locuinței propriu-zise, și cote-părți din terenuri/drumuri de servitute, care au condus astfel la depășirea suprafeței maxime de 250 mp impusă de legislația fiscală drept condiție pentru aplicarea cotei reduse de TVA.

Nu poate fi reținută susținerea societății-contestatoare în sensul că în Codul fiscal se face referire la cote-părți indivize dintr-o proprietate comună, nu și la dreptul de servitute deoarece din textele legale antecitate reiese cu claritate faptul că la stabilirea suprafeței maxime de 250 mp se iau în considerare **și cotele indivize din orice alte suprafețe dobândite împreună cu locuința și care au legătură directă cu locuința respectivă**, nu numai cotele indivize în cazul imobilelor care au mai mult de două locuințe, așa cum înțelege societatea să-și motiveze contestația prin citarea trunchiată a textelor de lege.

De asemenea, faptul că dreptul de servitute este un drept real imobiliar, dezmembrământ al dreptului de proprietate constituit asupra unui imobil,



denumit fond aservit, pentru uzul sau utilitatea altui imobil, denumit fond dominant, imobile care aparțin unor proprietari diferiți nu are nicio relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei. Contestatoarea ignoră că persoanele fizice cumpărătoare din contractele nr. cv1/2015 și cv5/2018 au dobândit și proprietatea asupra unor cote-părți indivize din drumul care le asigură accesul la folosința locuințelor achiziționate, fiind deci coproprietare împreună cu alte persoane ale drumului de servitute.

Faptul că nu se poate face o separare între terenul aferent locuinței și cota-parte din terenul aferent drumului care asigură accesul la locuință ca drum de servitute, asupra cărora cumpărătorii au dobândit dreptul de proprietate prin cele două contracte în cauză, achiziția cotei-părți din drumul de servitute fiind accesorie achiziției terenului aferent locuinței reiese și din jurisprudența CJUE în materie potrivit căreia, deși fiecare livrare sau prestație trebuie, în mod normal, să fie considerată distinctă și independentă, **ea nu trebuie să fie descompusă în mod artificial pentru a nu altera funcționalitatea sistemului TVA-ului**, motiv pentru care este important să fie identificate mai întâi elementele caracteristice ale operațiunii respective, pentru a determina dacă persoana impozabilă furnizează sau îi prestează clientului său mai multe prestații principale distincte ori o prestație unică (hotărârile din 25 februarie 1999, Card Protection Plan, C-349/96 pct. 29, din 29 martie 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05 pct. 22 și din 21 iunie 2007, Volker Ludwig, C-453/05 pct. 17). În acest fel, *mai multe operațiuni distincte în mod formal, care ar putea fi furnizate în mod separat, trebuie să fie considerate o operațiune unică dacă nu sunt independente* (hotărârile din 21 februarie 2008, Part Service, C-425/06 pct. 51, din 11 iunie 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07 pct. 18 și din 19 noiembrie 2009, Don Bosco, C-461/08 pct. 36). În această privință Curtea a considerat că suntem în prezența unei operațiuni unice atunci când două sau mai multe elemente sau acte furnizate clientului de către persoana impozabilă **sunt atât de strans legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o singură operațiune economică indivizibilă**, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial (hotărârile 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 și din 19 noiembrie 2009, Don Bosco, C-461/08 pct. 37).

Analizând, de la caz la caz, elementele caracteristice ale operațiunilor, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a arătat că este vorba de o prestație unică în special în situația în care unul sau mai multe elemente trebuie considerate ca reprezentând prestația principală, pe când, invers, unul sau mai multe elemente trebuie să fie privite ca una sau mai multe prestații accesorii, în special atunci când ele **nu constituie pentru clientelă un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului** (hotărârile 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 și din 11 iunie 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07 pct. 18).

Curtea a stabilit că, pentru a determina dacă o persoană impozabilă livrează consumatorului, considerat ca un consumator mediu, mai multe prestații principale distincte sau o prestație unică, **trebuie identificate elementele caracteristice ale operațiunii respective și trebuie luate în considerare toate împrejurările în care se desfășoară aceasta** (hotărârile din 21 iunie 2007, Volker Ludwig, C-453/05 pct. 17 și din 2 decembrie 2010,

Everything Everywhere Ltd, C-276/09 pct. 26). În cauzele examinate, *Curtea a reținut* în motivare care este serviciul esențial furnizat clienților săi de un prestator și lipsa interesului autonom în legătură cu prestația accesorie din punctul de vedere al clienților (hotărârea din 2 decembrie 2010, Everything Everywhere Ltd, C-276/09 pct. 27), *caracterul decisiv al prestației principale* (hotărârea din 21 iunie 2007, Volker Ludwig, C-453/05 pct. 19), *conținutul contractului încheiat între părți* (hotărârile din 27 septembrie 2012, Field Fisher Waterhouse LLP, C-392/11 pct. 23 și din 16 aprilie 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14 pct. 36), *obiectivul economic al operațiunii și interesul destinatarilor prestațiilor* (hotărârea din 8 decembrie 2016, Stock '94 Szolgáltató Zrt, C-208/15 pct. 29).

Or, în lumina jurisprudenței CJUE anterior prezentată, rezultă cu puterea evidenței că achiziția cotei-părți din drumul de servitute nu putea constitui pentru clienții societății contestatoare un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de achiziția locuinței, operațiunea fiind considerată unică din punct de vedere al scopului urmărit de cumpărătorii locuințelor și neputându-se descompune artificial în teren aferent locuinței și teren aferent drumului de servitute, așa cum pretinde societatea contestatoare.

Referitor la invocarea prevederilor art. 13 alin. (6) din Codul de procedură fiscală pe motiv că legislația nu prevede că la calculul suprafeței de 250 mp se ține cont și de dreptul de servitute, organul de soluționare a contestației reține faptul că legislația fiscală anterior citată prevede cu claritate că se iau în considerare și cotele indivize din orice alte suprafețe dobândite împreună cu locuințe, tocmai în considerarea aplicării jurisprudenței europene anterior explicată și în considerarea principiului de drept *"ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus"*. De altfel, acolo unde legiuitorul a vrut să excludă dreptul de servitute a prevăzut expres acest lucru, spre exemplu, în cazul valorii-limită a tranzacției de 380.000 lei / 450.000 lei conform normelor legale antecitate, fără să prevadă însă o asemenea excludere în cazul suprafeței terenului dobândit. Oricum, așa cum s-a arătat anterior, cumpărătorii din contractele nr. cv1/2015 și cv5/2018 au dobândit de la societate în calitate de vânzător dreptul de proprietate în integralitatea sa pentru cotă-parte indiviză convenită asupra terenului alocat drumului de servitute și nu doar un drept de servitute ca dezmembrământ al dreptului de proprietate pentru cota-parte indiviză din teren, așa cum eronat înțelege să-și susțină societatea contestația.

În ceea ce privește **declarația pe proprie răspundere** ce trebuie dată de către cumpărătorii persoane fizice în sensul că nu au mai achiziționat, singuri sau împreună cu soția/soțul, o altă locuință cu cota redusă de TVA, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că în cazul contractului de vânzare-cumpărare nr. cv1/2015 persoana fizică cumpărătoare a declarat că "a luat cunoștință de prevederile OUG nr. 33/2011 [...]", iar în cazul contractului nr. cv2/2016 nu a fost prezentată nicio declarație a cumpărătorului.

Susținerea societății contestatoare ABC SRL în sensul că declarația cumpărătorului din contractul nr. cv1/2015 îndeplinește condițiile prevăzute de legea fiscală este neîntemeiată și nu poate fi primită, având în vedere că **prin această declarație**, inclusă în cadrul contractului de vânzare-cumpărare, cumpărătorul nu a declarat că nu a mai achiziționat o locuință cu cota

**redușă de TVA de 5%.** Prin clauza contractuală inserată în contract potrivit căreia *"cumpărătorul declară că a luat cunoștință de prevederile OUG nr. 33/2011 pentru modificarea și completarea art. 1 din OUG nr. 60/2009 privind unele măsuri în vederea implementării programului "Prima casă", precum și pentru adoptarea unor măsuri în vederea continuării programului "Prima casă"* **cumpărătorul a declarat pe propria răspundere doar** că nu deține în proprietate exclusivă sau împreună cu soțul ori soția nicio locuință, indiferent de modul și de momentul în care a fost dobândită, fie că deține în proprietate exclusivă sau împreună cu soțul ori soția cel mult o locuință, dobândită prin orice alt mod decât prin Programul "Prima casă" în suprafață utilă mai mică de 50 mp, deci **că îndeplinește condiția de a fi beneficiar al Programului "Prima casă"**.

Or, condițiile prevăzute la art. 1 din O.U.G. nr. 60/2009, modificată prin O.U.G. nr. 33/2011 pentru beneficiarii programului "Prima Casă" nu fac referire în niciun fel la condiția prevăzută de Codul fiscal referitoare la neachiziționarea unei alte locuințe cu cota redusă de TVA de 5% și, mai mult, chiar permit accesarea programului în cazul achiziționării anterioare a unei locuințe, sub condiția să aibă o anumită suprafață utilă și să nu fi fost achiziționată prin același program "Prima casă", deci chiar și în cazul unei achiziționări anterioare a unei locuințe cu cotă redusă de TVA.

Ca atare, cum condițiile accesării programului "Prima casă" nu sunt similare cu cele prevăzute de Codul fiscal pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5%, pretenția societății contestatoare de a considera că declarația cumpărătorului inserată în contractul nr. cv1/2015 îndeplinește condițiile impuse de legea fiscală pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5% nu are niciun suport legal.

Totodată, se reține că în cazul contractului nr. cv2/2016 nu a fost prezentată nicio declarație a cumpărătorului, contestatoarea admițând prin contestație legalitatea colectării de TVA pe baza cotei standard de TVA aplicată prin procedeul sutei mărite.

Referitor la condiția referitoare la valoarea maximă a tranzacției în cazul contractului de vânzare-cumpărare nr. cv1/2015, organul de soluționare reține că textul legal aplicabil face referire la *"suma de 380.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată"*, condiție ce este îndeplinită în cazul acestui contract, care avea o valoare totală, inclusiv TVA aferentă, de B1 lei, însă aceasta este numai una din condițiile prevăzute de Codul fiscal, *iar îndeplinirea ei, deși absolut necesară, nu este suficientă pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5%* la livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale.

În ceea ce privește preținsele contradicții/inadvertențe în cazul contractelor de vânzare-cumpărare nr. cv3/2016 și nr. cv2/2016, din cuprinsul RIF-ului reiese că organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de Cav3 lei prin aplicarea cotei standard de 24/124 asupra veniturilor în avans în sumă de B7 lei în cazul contractului nr. cv3/2016, respectiv TVA în sumă de Cav2 lei prin aplicarea cotei standard de 24/124 asupra veniturilor în avans în sumă de B3 lei în cazul contractului nr. cv2/2016, deci prin aplicarea cotei standard de TVA de 24% în vigoare în anul 2015, când au fost încasate avansurile.

Însă, TVA astfel colectată pe baza cotei de TVA de 24% în vigoare la momentul încasării avansurilor din anul 2015 **a fost regularizată (diminuată) la momentul faptului generator în anul 2016**, când au fost încheiate contractele de vânzare-cumpărare nr. cv3/2016 și nr. cv2/2016, pe baza

cotelor de TVA în vigoare la momentul faptului generator (5% pentru contractul nr. cv3/2016 și 20% pentru contractul nr. cv2/2016), cu respectarea prevederilor pct. 23 alin. (11), respectiv pct. 38 alin. (6) din Normele metodologice în vigoare în anii 2015-2016.

**În mod eronat societatea contestatoare consideră că organele de inspecție fiscală au stabilit o consecință fiscală de Cav3 lei TVA în cazul contractului nr. cv3/2016 și de Cav2+C2 lei în cazul contractului nr. cv2/2016, din moment ce din însumarea diferențelor de TVA colectată stabilită în urma inspecției fiscale, prezentate explicit la situația de fapt din prezenta decizie, reiese cu claritate că diferența de TVA stabilită în urma inspecției pentru primul contract este de C3 lei, iar în cazul celui de-al doilea contract de C2 lei, sume care împreună cu diferențele la celelalte trei contracte au condus la stabilirea diferenței suplimentare de TVA colectată în sumă cumulată de = C lei.**

Concluzionând, pe baza celor pe larg prezentate anterior, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

- a) în cazul contractului nr. cv1/2015, pentru care contestatoarea reclamă cota redusă de TVA de 5%, organele de inspecție fiscală au aplicat corect cota standard de TVA de 24% prin procedeul sutei mărite deoarece terenul achiziționat de cumpărător depășește suprafața maximă de 250 mp, cu luarea în considerare a cotei-părți din drumul de servitute, iar declarația cumpărătorului dată conform O.U.G. nr. 33/2011 nu atestă îndeplinirea condiției referitoare la neachiziționarea unei alte locuințe cu cota redusă de TVA, motiv pentru care contestația este neîntemeiată și nemotivată pentru TVA în sumă de C1 lei;

- b) în cazul contractului nr. cv3/2016 diferența de TVA în sumă de C3 lei a fost stabilită pe baza cotei reduse de TVA de 5% prin procedeul sutei mărite, aspect reținut ca legal de însăși societatea contestatoare, iar motivele legate de aplicarea cotei standard de TVA la încasarea avansului nu influențează în niciun fel cuantumul TVA stabilită suplimentar ca datorată, motiv pentru care contestația este neîntemeiată pentru TVA în sumă de C3 lei;

- c) în cazul contractului nr. cv5/2018, pentru care contestatoarea reclamă cota redusă de TVA de 5%, organele de inspecție fiscală au aplicat corect cota standard de TVA de 19% prin procedeul sutei mărite deoarece terenul achiziționat de cumpărător depășește suprafața maximă de 250 mp, cu luarea în considerare a cotei-părți din drumul de servitute și au stabilit corect diferența suplimentară de TVA în raport de cuantumul TVA deja colectată, motiv pentru care contestația societății este neîntemeiată pentru TVA în sumă de C5 lei;

- d) în cazul contractului nr. cv2/2016 diferența de TVA în sumă C2 lei a fost stabilită pe baza cotei standard de TVA de 20% prin procedeul sutei mărite urmare a neprezentării niciunei declarații din partea cumpărătorului, aspect reținut ca legal de însăși societatea contestatoare, iar motivele legate de aplicarea cotei standard de TVA la încasarea avansului nu influențează în niciun fel cuantumul TVA stabilită suplimentar ca datorată, motiv pentru care contestația este neîntemeiată pentru TVA în sumă de C2 lei;

- e) în cazul contractului nr. cv4/2017 societatea nu prezintă niciun argument, motiv pentru care contestația este nemotivată pentru TVA în sumă de C4 lei.

Prin urmare, în raport de cele anterior prezentate se reține faptul că argumentele aduse de societatea ABC SRL în susținerea contestației nu sunt de natură a înlătura în vreun fel constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la cotele de TVA și momentul producerii faptului generator și a exigibilității TVA, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru întreaga diferență de TVA stabilită în urma inspecției.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul dispozițiilor art. art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2015, pct. 23 alin. (9)-(11) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu anul 2016, pct. 38 alin. (3) lit. d) și alin. (5)-(6) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

#### **DECIDE:**

Respinge contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX aaa/2021, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX bbb/2021 pentru TVA în sumă de S lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.