

DECIZIA nr. 402/16.11.2020

privind soluționarea contestației formulată de societatea **X SRL** înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr...../18.09.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată de Administrația Sector 5 a Finanțelor Publice prin adresa nr...../17.09.2020 înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București sub nr./18.09.2020 completată cu adresele înregistrate sub nr...../07.10.2020 și nr...../05.11.2020 asupra contestației formulată de societatea **X SRL**, cu sediul în str. nr....., camera nr....., sector 5, București, reprezentată convențional prin SPARL.

Obiectul contestației, remisă prin poștă la data de 04.09.2020 și înregistrată la Administrația Sector 5 a Finanțelor Publice sub nr...../08.09.2020 îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr...../14.07.2020, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr...../14.07.2020 și comunicată prin remitere sub semnătură în data de **20.07.2020**, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de lei, din care societatea contestă TVA în sumă de lei.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268 alin.(1), art.269, 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 societatea **X SRL**.

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

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 5 a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală parțială pentru TVA la societatea X SRL pentru perioada 01.09.2018-29.02.2020, constatările inspecției fiind consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr...../14.07.2020 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...../14.07.2020, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de lei și s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de lei.

Diferențele de obligații fiscale stabilite suplimentar în sumă de lei se compun din:

- lei, TVA colectată aferentă vânzării de locuințe pentru care au fost executate lucrări suplimentare la solicitarea viitorilor cumpărători și pentru care a fost depășită fie atât valoarea limită de 450.000 lei cât și suprafața utilă de maximum 120 mp., fie numai una dintre condiții, contrar prevederilor art.291 alin.(3) lit.c) pct.3 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal coroborat cu pct.38 din H.G. nr.1/2016 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal;
- lei, TVA colectată aferentă vânzării de spații de depozitare și locuri de parcare, care nu îndeplinesc condițiile pentru aplicarea cotei reduse de TVA prevăzute la art.291 alin.(3) lit.c) pct.3 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal coroborat cu pct.38 din H.G. nr.1/2016 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal;
- lei, TVA colectată care nu a fost contestată de societate;
- lei, TVA neacceptată la deducere întrucât societatea nu a prezentat documente justificative, contrar prevederilor art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

II. Prin contestația formulată societatea X SRL solicită anularea în parte a deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală pentru TVA în sumă de lei, arătând următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de lei aferenta caselor C....., C....., C....., C....., C..... si C.....

1.1. Sub aspectul diferențierii momentului vânzării locuințelor de momentul finalizării lucrărilor suplimentare

Societatea contestatoare susține că a fost desconsiderată semnificația juridică a diferențierii momentului finalizării lucrărilor adiționale de momentul efectuării vânzării locuințelor. Vânzarea (livrarea) locuințelor anterior momentului finalizării lucrărilor suplimentare impune stabilirea cotei de TVA aplicabile fără contabilizarea lucrărilor suplimentare asupra parametrilor locuințelor (valoare și suprafață).

Contabilizarea în avans a unor lucrări nefinalizate și lipsite de documente privind recepția acestora de către beneficiar (cumpărător) contravine opticii legiuitorului și practicii CJUE în materie de TVA. Concomitent, documentele justificative invocate de societate (procese verbale de recepție) demonstrează recepționarea lucrărilor suplimentare ulterior momentului vânzării (livrării) locuințelor. Cu titlu exemplificativ, societatea contestatoare învederează cazul casei C..... (locuință vândută către) în care procesul verbal de recepție a lucrărilor a fost încheiat în data de 30.04.2019, iar vânzarea locuinței a fost perfectată în data de 03.04.2019.

În concluzie, societatea contestatoare precizează că procesul verbal de predare-primire a locuinței încheiat pentru fiecare caz în parte este distinct de procesul verbal de recepție a lucrărilor suplimentare încheiat pentru fiecare caz în parte.

1.2. Sub aspectul interpretării criteriului de spațiu: suprafața de 120 mp

Societatea contestatoare consideră că a fost încălcat mecanismul legal de calculare a suprafeței locuinței, prin includerea anexelor gospodărești în suprafața totală a locuinței invocând prevederile art.291 alin.(3) lit.c) pct.3 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

În contestația depusă, societatea învederează cazul casei C..... (locuință vândută lui) pentru care lucrările suplimentare au vizat edificarea unui spațiu de depozitare suplimentar față de construcția care înglobează camerele de locuit. Având în vedere că spațiul respectiv este destinat depozitării, acesta este complementar funcțiunii de locuire (a nu se confunda cu „o dependență”) și alcătuiește împreună cu aceasta o singură unitate funcțională, astfel încât se încadrează în noțiunea „anexelor gospodărești” care este reglementată de pct.4 din Anexa nr.2 a Legii nr.50/1991 și este exclusă din calculul suprafeței locuinței conform art.291 alin.(3) lit.c) pct.3 din Codul fiscal.

Diferențierea fizică a subsolului de restul construcției care reprezintă locuința rezultă și din regimul de înălțime a locuințelor edificate în cadrul proiectului „.....” (parter+mansardă+scară de interior sau parter+pod mansardabil), casa C..... fiind singura locuință care beneficiază de subsol, tocmai datorită faptului că acesta a fost adăugat prin prisma lucrărilor suplimentare.

De asemenea, societatea contestatoare susține că nu prezintă relevanță faptul că subsolul deține acces direct în construcția care înglobează camerele de locuit deoarece acesta a fost edificat separat.

1.3. Sub aspectul interpretării criteriului de valoare: prețul de 450.000 lei exclusiv TVA

Societatea contestatoare consideră că a fost încălcat mecanismul legal de calculare

a valorii maxime a locuinței, prin includerea anexelor gospodărești în valoarea totală a locuinței invocând prevederile art.291 alin.(3) lit.c) pct.3 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

În contestația depusă, societatea învederează cazul casei C..... (locuință vândută lui) pentru care lucrările suplimentare au vizat edificarea unui spațiu de depozitare suplimentar față de construcția care înglobează camerele de locuit. Având în vedere că spațiul respectiv este destinat depozitării, acesta este complementar funcțiunii de locuire (a nu se confunda cu „o dependență”) și alcătuiește împreună cu aceasta o singură unitate funcțională, astfel încât se încadrează în noțiunea „anexelor gospodărești” care este reglementată de pct.4 din Anexa nr.2 a Legii nr.50/1991 și este exclusă din calculul valorii locuinței conform art.291 alin.(3) lit.c) pct.3 din Codul fiscal.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de lei aferentă tuturor locurilor de parcare (P lot, P, P si lot) și spațiilor de depozitare (D, D, D, D ... si D...).

Societatea contestatoare susține că parcările și depozitele nu au fost vândute separat ori independent de alte locuințe (apartamente sau case), iar prevederile legale aplicabile pentru cota redusă de TVA de 5% au fost respectate întrucât toate parcările și depozitele menționate au fost vândute unor persoane fizice care au cumpărat alte apartamente edificate și vândute de societate.

Raportul de accesorialitate dintre locurile de parcare și spațiile de depozitare menționate de organul fiscal și bunurile principale care au fost achiziționate de persoanele fizice atrăgea aplicarea în cazul acestora (ca bunuri accesorii) a aceluiași regim de TVA ca și bunurile principale (apartamentele).

Suplimentar, achiziționarea de locuri de parcare și de depozite de către persoane care dețineau apartamente edificate în aceleași proiecte confirmă faptul că aceste operațiuni comerciale sunt secundare/accesorii operațiunilor comerciale principale care au vizat apartamentele. Totodată, este bine cunoscută practica cumpărătorilor de a achiziționa inițial un apartament și ulterior un loc de parcare care să îi corespundă apartamentului.

Societatea contestatoare consideră că a fost încălcată obligația legală a organului fiscal de a manifesta un rol activ (conform art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală) și de a își întemeia soluția „pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii” (conform art.6 din Lege nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală).

De asemenea, societatea contestatoare învederează caracterul imprecis al Raportului de inspecție fiscală nr...../14.07.2020 prin prisma faptului că au fost menționate eronat: locul desfășurării inspecției fiscale (pag.1, pct.7) și stabilirea unor obligații de plată suplimentare anterioare pentru care a fost emisă Sentința nr...../2020 de Tribunalul București (pag.2, pct.11).

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:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de lei aferentă caselor C..., C..., C..., C..., C... si C....

Cauza supusă soluționării este dacă vânzarea unor locuințe (case) pentru care au fost executate lucrări suplimentare la solicitarea viitorilor cumpărători poate fi supusă cotei reduse de TVA în condițiile în care a fost depășită fie valoarea limită de 450.000 lei, fie suprafața utilă de 120 mp., fie ambele condiții.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de lei prin aplicarea cotei standard de TVA de 19% față de cota redusă de 5% în cazul construcțiilor (case) vândute de societatea X SRL și menționate în anexa nr..... la raportul de inspecție fiscală nr...../14.07.2020.

Organele de inspecție fiscală au apreciat că societatea a executat o serie de lucrări suplimentare de amenajare a caselor, la cererea viitorilor proprietari, care au determinat atât majorarea valorii locuinței peste valoarea limită de 450.000 lei (casele C..., C..., C..., C..., C... și C...) cât și depășirea suprafeței utile de 120 mp. (casele C... și C...).

În drept potrivit art.280 și art.291 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

"Art. 280. Faptul generator și exigibilitatea – definiții

(...)

(4) Regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile impozabile este regimul în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 282 alin.(2), pentru care se aplică regimul de impozitare în vigoare la data exigibilității taxei".

"Art. 291. Cotele

(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:

(...)

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 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. (...)"

Cu privire la dispozițiile legale sus-citate, la pct.23 și pct.38 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.1/2016 sunt stabilite următoarele:

"23. (1) Pentru a determina regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile

impozabile, conform prevederilor art. 280 alin. (4) din Codul fiscal, trebuie determinate:

a) natura operațiunii, respectiv dacă este o livrare de bunuri sau o prestare de servicii;
b) **În cazul în care furnizorul/prestatorul realizează mai multe livrări/prestări către clientul său, în cadrul aceluiași contract sau aceleiași tranzacții, trebuie să se determine dacă există o operațiune principală și alte operațiuni accesorii sau dacă fiecare operațiune poate fi considerată independentă. O livrare/prestare trebuie să fie considerată ca accesorie unei livrări/prestări principale dacă nu constituie pentru client un scop în sine, ci un mijloc de a beneficia în cele mai bune condiții de livrarea/prestarea principală realizată de furnizor/prestator. Operațiunile accesorii beneficiază de tratamentul fiscal al operațiunii principale referitoare, printre altele, la locul livrării/prestării, cotele, scutirile, ca și livrarea/prestarea de care sunt legate. În acest sens s-a pronunțat și Curtea Europeană de Justiție în Cauza C-349/96 Card Protection Plan;**

c) În cazul în care furnizorul/prestatorul realizează mai multe livrări/prestări către clientul său, în cadrul aceluiași contract sau aceleiași tranzacții, și nu se poate stabili o operațiune principală și alte operațiuni accesorii, fiecare dintre ele constituind pentru client un scop în sine, dar care sunt atât de legate între ele încât nu pot fi tratate ca tranzacții independente, se consideră că se efectuează o operațiune complexă unică”.

”38. (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.”

În ceea ce privește aplicarea cotei reduse și pentru anexele gospodărești vândute împreună cu locuința, din prevederile pct.38 alin.(3) lit.a) și lit.c) din Normele metodologice reiese că în valoarea locuinței se includ și aceste anexe, definite în anexa nr.2 la Legea nr.50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările ulterioare 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.

În categoria anexelor gospodărești, 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 gospodărești și garajele, serele, piscinele și altele asemenea”.

Prin urmare, conform prevederilor legale antecitate, cota redusă de TVA de 5% se aplică numai pentru livrările de locuințe ca parte a politicii sociale, respectiv pentru acele livrări care îndeplinesc condițiile cumulative stabilite de legiuitor, printre care și cea ca valoarea locuinței, inclusiv valoarea cotelor indivize din părțile comune ale imobilului și a anexelor gospodărești să nu depășească limita de 450.000 lei.

Totodată, începând cu anul 2007 relevantă în aplicarea legislației în materie de TVA este și jurisprudența comunitară/europeană degajată din hotărârile Curții de Justiție a Uniunii Europene având în vedere că prin Tratatul de aderare țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar în domeniul taxei pe valoarea adăugată, organele fiscale fiind ținute de această jurisprudență, după cum se stipulează expres la art.11 alin.(11) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal în sensul că:

"Art. 11. Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(11) În domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene".

Astfel, din jurisprudența CJUE reiese că, deși fiecare livrare sau prestație trebuie, în mod normal, să fie considerată distinctă și independentă, **ea nu trebuie să fie descompusă în mod artificial pentru a nu altera funcționalitatea sistemului TVA-ului**, 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 Szolgálató Zrt, C-208/15 pct. 29).

Jurisprudența mai sus relevată este, de altfel, transpusă și la pct.23 alin.(1) lit.b) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.1/2016.

Cu privire la includerea anexelor gospodărești în valoarea livrărilor de locuințe pentru care se aplică cota redusă de TVA, direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice a precizat, în diverse spețe, următoarele:

- în adresa nr...../15.10.2010:

"În cazul în care un cumpărător achiziționează un apartament și, odată cu acesta, dobândește proprietatea asupra anexelor gospodărești și asupra altor construcții, precum și asupra terenurilor pe care acestea sunt construite, suntem în situația în care analizăm o singură livrare de bunuri și dobândirea dreptului de proprietate asupra locuinței constituie operațiunea principală, de care depinde dobândirea dreptului de proprietate asupra anexelor gospodărești și asupra altor construcții, precum și asupra terenurilor pe care acestea sunt edificate.

În susținerea celor de mai sus apreciem ca fiind relevante concluziile Curții Europene de Justiție în cazul C-349/96. Conform argumentelor Curții expuse în cuprinsul deciziei date în cazul amintit, se poate concluziona că o operațiune unică din punct de vedere economic nu ar trebui divizată artificial pentru a afecta funcționarea sistemului taxei pe valoarea adăugată. În acest context nu are relevanță dacă se percepe un singur preț pentru întreaga operațiune sau dacă sunt percepute prețuri diferite(...)

Prin urmare, în situația în care operațiunea are ca obiect o locuință ce îndeplinește condițiile legale pentru încadrarea în categoria celor pentru care se aplică o cotă de TVA de 5%, această cotă se va aplica asupra valorii totale a livrării, inclusiv asupra valorii anexelor gospodărești (spații de parcare și spații de depozitare) dacă acestea sunt, conform contractelor, componentă a livrării bunului imobil și cumpărătorul dobândește odată cu dreptul de proprietate asupra imobilului și dreptul de proprietate asupra anexelor gospodărești";

- în adresa nr...../24.07.2015:

*"În privința stabilirii categoriilor de construcții care se califică din perspectiva Legii nr.50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în categoria anexelor gospodărești menționăm că, prin adresa nr.46151/30.06.2015, **Ministerul Dezvoltării Regionale și Administrației Publice** ne-a comunicat că, în temeiul prevederilor Legii nr. 114/1996 – legea locuinței, în concordanță cu Codul fiscal, precum și având în vedere Anexa 2 la Legea 50/1991, apreciază că <<locurile de parcare supratereane sau subterane, precum și **boxele cu destinația de depozitare** amplasate în subteran sau la parterul imobilelor (separat de locuința propriu-zisă) **sunt asimilabile anexelor gospodărești și nu se iau în calcul la suprafața utilă a locuinței**>>.*

De asemenea, în cazul în care un cumpărător achiziționează o locuință și, odată cu aceasta, dobândește proprietatea asupra anexelor gospodărești și, după caz, a terenului pe care aceasta este construită, suntem în situația în care analizăm o singură livrare de bunuri și dobândirea dreptului de proprietate asupra locuinței constituie operațiunea principală, de care depinde dobândirea dreptului de proprietate asupra anexelor gospodărești, precum și asupra terenurilor pe care acestea sunt edificate";

- în adresa nr...../07.12.2016:

"(...) În cazul în care cumpărătorul achiziționează o locuință și, odată cu aceasta, dobândește proprietatea asupra anexelor gospodărești și, după caz, a terenului pe care aceasta este construită, suntem în situația în care analizăm o singură livrare de bunuri și

dobândirea dreptului de proprietate asupra locuinței constituie operațiunea principală de care depinde dobândirea dreptului de proprietate asupra anexelor gospodărești, precum și asupra terenurilor pe care acestea sunt edificate”.

Aplicând cele de mai sus la situația concretă în care s-au realizat tranzacțiile ce fac obiectul contestației se rețin următoarele:

Societatea X SRL a fost autorizată de Primăria orașului pentru executarea lucrărilor de construire locuințe individuale, lucrări finalizate conform Proceselor verbale de recepție la terminarea lucrărilor. Pentru o parte din locuințe societatea contestatoare, la solicitarea viitorilor proprietari, a executat o serie de lucrări suplimentare, așa cum declară administratorul societății în Anexa nr..... la Raportul de inspecție fiscală nr...../14.07.2020.

Referitor la **construcția C....** situată în jud. Ilfov, oraș, str. nr..... se rețin următoarele:

- construcția a fost edificată în baza Autorizației de construire nr...../12.04.2018 având regim de înălțime P+M și a Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr...../20.11.2018;

- în baza *contractului de vânzare autentificat sub nr...../03.04.2019* societatea X SRL, în calitate de vânzătoare, vinde doamnei, în calitate de cumpărătoare, dreptul de proprietate asupra imobilului situat în intravilanul orașului, localitatea, str. nr....., jud Ilfov compus din **teren** în suprafață de 400 mp., categoria de folosință curți-construcții și **construcția** edificată pe acesta C... – locuință cu regim de înălțime P+Pod mansardabil, având o suprafață utilă de 84,60 mp. împreună cu cota parte de 1/12 din terenul reprezentând drum de acces. Prețul vânzării este de lei, TVA 5% inclus.

- conform *Procesului verbal de recepție lucrare din data de 03.04.2019* încheiat între societatea contestatoare și doamna, **casa este finalizată și finisată „la cheie”**;

- în baza *contractului de lucrări nr...../14.03.2019* societatea contestatoare execută lucrări suplimentare constând în finisarea la cheie a mansardei alcătuite din două băi și două dormitoare, lucrări constând în: montaj schelet metalic scara, placare trepte și contra trepte cu lemn masiv, montaj balustradă de fier forjat, montaj mână curentă din lemn masiv, închidere casa scării – placare cu gips carton, instalații sanitare, apă caldă, căldură, electrice, turnare șapă egalizare, placare cu gips carton și OSB, șlefuire pereți și tavane, aplicare amorsă și lavabilă, montaj radiatoare, parchet, plintă, gresie, faianță, obiecte sanitare și uși de interior. Prețul contractului este de euro, inclusiv TVA 19%. În contract se precizează la Cap.IV Termenul de derulare a contractului/durata contractului că *„prezentul contract intră în vigoare la data semnării de către ambele părți și este valabil până la data și doar cu condiția îndeplinirii obiectului contractului, nu mai târziu de termenul de perfectare a contractului de vânzare cumpărare pentru imobil”*;

- conform *Procesului verbal de recepție lucrare din data de 30.04.2019* încheiat între societatea contestatoare și doamna, **mansarda este finalizată și finisată „la cheie”**;

- societatea contestatoare a emis facturi în valoare totală de lei (bază impozabilă: lei și TVA: lei), după cum urmează:

- lei (bază impozabilă: lei și TVA: lei) reprezentând c/val. imobilului conform contractului de vânzare autentificat sub nr...../03.04.2019;

- lei (bază impozabilă: lei și TVA: lei) reprezentând lucrări suplimentare conform contractului de lucrări nr...../14.03.2019.

Referitor la **construcția C....** situată în jud. Ilfov, oraș, str. nr..... se rețin următoarele:

- construcția a fost edificată în baza Autorizației de construire nr...../14.12.2018 având

regim de înălțime S+P+M și a Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr...../20.12.2018;

- în baza *contractului de vânzare autenticat sub nr...../05.06.2019* societatea X SRL, în calitate de vânzătoare, vinde către și, în calitate de cumpărători, dreptul de proprietate asupra imobilului situat în intravilanul orașului Măgurele, localitatea, str. nr....., jud Ilfov compus din **teren** în suprafață de 398 mp., categoria de folosință curți-construcții și **construcția** edificată pe acesta C.... – locuință cu regim de înălțime S+P+M, având o suprafață utilă de 119,97 mp. împreună cu cota parte de 1/12 din terenul reprezentând drum de acces. Prețul vânzării este de lei, TVA 5% inclus.

- conform *Procesului verbal de recepție lucrare din data de 05.06.2019* încheiat între societatea contestatoare și domnul, **casa este finalizată și finisată „la cheie”**;

- în baza *contractului de lucrări nr...../28.02.2019* societatea contestatoare execută lucrări suplimentare constând în montaj încălzire în pardoseală mansardă și amenajare beci pentru casa C..... Prețul contractului este de euro, inclusiv TVA 19%. În contract se precizează la Cap.IV Termenul de derulare a contractului/durata contractului că *„prezentul contract intră în vigoare la data semnării de către ambele părți și este valabil până la data și doar cu condiția îndeplinirii obiectului contractului, nu mai târziu de termenul de perfectare a contractului de vânzare cumpărare pentru imobil”*;

- conform *Procesului verbal de recepție lucrare din data de 05.06.2019* încheiat între societatea contestatoare și domnul, se constată că **„lucrările aferente contractului de prestări servicii nr...../28.02.2019 au fost finalizate complet și preluate fără obiecțiuni”**;

- conform Relevu locuință Casa C..... anexat la dosarul contestației suprafața pivniței este de 22,30 mp.;

- societatea contestatoare a emis facturi în valoare totală de lei (bază impozabilă: lei și TVA: lei), după cum urmează:

- lei (bază impozabilă: lei și TVA: lei) reprezentând c/val. imobilului conform contractului de vânzare autenticat sub nr...../05.06.2019;

- lei (bază impozabilă: lei și TVA: lei) reprezentând lucrări suplimentare conform contractului de lucrări nr...../28.02.2019.

Referitor la **construcția C...** situată în jud. Ilfov, oraș, str. nr..... se rețin următoarele:

- construcția a fost edificată în baza Autorizației de construire nr...../19.09.2018 având regim de înălțime P+M și a Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr...../12.09.2019;

- în baza *contractului de vânzare autenticat sub nr...../19.12.2019* societatea X SRL, în calitate de vânzătoare, vinde domnului, în calitate de cumpărător, dreptul de proprietate asupra imobilului situat în intravilanul orașului Măgurele, localitatea, str. nr....., jud Ilfov compus din **teren** în suprafață de 328 mp., categoria de folosință curți-construcții și **construcția** edificată pe acesta C... – locuință cu regim de înălțime P+M, având o suprafață utilă de 120,85 mp. împreună cu cota parte de 1/28 din terenul reprezentând drum de acces. Prețul vânzării este de lei, TVA 5% inclus.

- conform *Procesului verbal de recepție lucrare din data de 19.12.2019* încheiat între societatea contestatoare și domnul, **casa este finalizată și finisată „la cheie”**;

- în baza *contractului de lucrări din 26.06.2019* societatea contestatoare execută lucrări suplimentare constând în schimbare gresie și faianță băi mansardă, schimbare gresie și faianță bucătărie, schimbare parchet mansardă, revopsire scară, montaj prize suplimentare și întrerupătoare la băi, bucătăriei, living și manardă, amenajare curte pentru casa C..... Prețul contractului este de euro, inclusiv TVA 19%. În contract se precizează la Cap.IV Termenul de derulare a contractului/durata contractului că

„prezentul contract intră în vigoare la data semnării de către ambele părți și este valabil până la data și doar cu condiția îndeplinirii obiectului contractului, nu mai târziu de termenul de perfectare a contractului de vânzare cumpărare pentru imobil”;

- conform *Procesului verbal de recepție lucrare din data de 19.12.2019* încheiat între societatea contestatoare și domnul, se constată că „**toate lucrările ce fac obiectul contractului încheiat în data de 26.06.2019 au fost finalizate și au fost preluate fără obiecțiuni**”;

- conform *Relevu locuință Casa C..... anexat la dosarul contestației* suprafața utilă a parterului este de 84,28 mp., iar suprafața utilă a mansardei este de 36,57 mp.;

- societatea contestatoare a emis facturi în valoare totală de lei (bază impozabilă: lei și TVA: lei), după cum urmează:

- lei (bază impozabilă: lei și TVA: lei) reprezentând c/val. imobilului conform contractului de vânzare autentificat sub nr...../19.12.2019;

- lei (bază impozabilă: lei și TVA: lei) reprezentând lucrări suplimentare conform contractului de lucrări din data de 26.06.2019.

Referitor la **construcția C....** situată în jud. Ilfov, oraș, str. nr..... se rețin următoarele:

- construcția a fost edificată în baza Autorizației de construire nr...../19.09.2018 având regim de înălțime P+M și a *Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr...../12.09.2019*;

- în baza *contractului de vânzare autentificat sub nr...../27.03.2020* societatea X SRL, în calitate de vânzătoare, vinde către și, în calitate de cumpărători, dreptul de proprietate asupra imobilului situat în intravilanul orașului, localitatea, str. nr....., jud Ilfov compus din **teren** în suprafață de 255 mp., categoria de folosință curți-construcții și **construcția** edificată pe acesta C.... – locuință cu regim de înălțime P+M, având o suprafață utilă de 104,55 mp. împreună cu cota parte de 1/28 din terenul reprezentând drum de acces. Prețul vânzării este de lei, TVA 5% inclus.

- în baza *contractului de lucrări nr...../30.01.2020* societatea contestatoare execută lucrări suplimentare constând în: decopertat perete gips carton baie dormitor matrimonial, montat structură profil metalic, montat ușă suplimentară baie dormitor matrimonial, demolat perete exterior și montat ușă exterior dressing parter, decopertat pereți și montat gresie și faianță baie parter pentru casa C..... Prețul contractului este de euro, inclusiv TVA 19%. În contract se precizează la Cap.IV Termenul de derulare a contractului/durata contractului că „*prezentul contract intră în vigoare la data semnării de către ambele părți și este valabil până la data de 29.02.2020*”;

- conform *Procesului verbal de recepție lucrare din data de 27.03.2020* încheiat între societatea contestatoare și domnul, se constată că „**lucrările aferente contractului nr...../30.01.2020 de prestări servicii au fost finalizate integral și nu sunt obiecțiuni**”;

- societatea contestatoare a emis facturi în valoare totală de lei (bază impozabilă: lei și TVA: lei), după cum urmează:

- lei (bază impozabilă: lei și TVA: lei) reprezentând c/val. imobilului conform contractului de vânzare autentificat sub nr...../27.03.2020;

- lei (bază impozabilă: lei și TVA: lei) reprezentând lucrări suplimentare conform contractului de lucrări nr...../30.01.2020.

Referitor la **construcția C...** situată în jud. Ilfov, oraș, str. nr..... se rețin următoarele:

- construcția a fost edificată în baza Autorizației de construire nr...../19.09.2018 având regim de înălțime P+M și a *Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr...../12.09.2019*;

- în baza *contractului de vânzare autentificat sub nr...../14.04.2020* societatea X SRL, în calitate de vânzătoare, vinde către și, în calitate de cumpărători, dreptul de proprietate asupra imobilului situat în intravilanul orașului, localitatea, str. nr....., jud Ilfov compus din **teren** în suprafață de 256 mp., categoria de folosință curți-construcții și **construcția** edificată pe acesta C.... – locuință cu regim de înălțime P+M, având o suprafață utilă de 106,11 mp. împreună cu cota parte de 1/28 din terenul reprezentând drum de acces. Prețul vânzării este de lei, TVA 5% inclus.
- conform *Procesului verbal de recepție lucrare din data de 14.04.2020* încheiat între societatea contestatoare și domnul, **casa este finalizată și finisată „la cheie”**;
- în baza *contractului de lucrări nr..../18.02.2020* societatea contestatoare execută lucrări suplimentare constând în: modificare instalație electrică, re poziționare obiecte sanitare și amenajare curte pentru casa C.... Prețul contractului este de euro, inclusiv TVA 19%. În contract se precizează la Cap.IV Termenul de derulare a contractului/durata contractului că „*prezentul contract intră în vigoare la data semnării de către ambele părți și este valabil până la data de 15.04.2020*”;
- conform *Procesului verbal de recepție lucrare din data de 14.04.2020* încheiat între societatea contestatoare și domnul, se constată că „**lucrările aferente contractului de prestări servicii nr...../18.02.2020 au fost finalizate complet și nu sunt obiecțiuni**”;
- societatea contestatoare a emis facturi în valoare totală de lei (bază impozabilă: lei și TVA: lei), după cum urmează:
 - lei (bază impozabilă: lei și TVA: lei) reprezentând c/val. imobilului conform contractului de vânzare autentificat sub nr...../14.04.2020;
 - lei (bază impozabilă: lei și TVA: lei) reprezentând lucrări suplimentare conform contractului de lucrări nr...../18.02.2020.

Referitor la **construcția C....** situată în jud. Ilfov, oraș, str. nr..... se rețin următoarele:

- construcția a fost edificată în baza Autorizației de construire nr...../19.09.2018 având regim de înălțime P+M și a Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr...../12.09.2019;
- în baza *contractului de vânzare autentificat sub nr...../11.11.2019* societatea X SRL, în calitate de vânzătoare, vinde către și, în calitate de cumpărători, dreptul de proprietate asupra imobilului situat în intravilanul orașului, localitatea, str. nr....., jud Ilfov compus din **teren** în suprafață de 384 mp., categoria de folosință curți-construcții și **construcția** edificată pe acesta C.... – locuință cu regim de înălțime P+M, având o suprafață utilă de 119,29 mp. împreună cu cota parte de 1/28 din terenul reprezentând drum de acces. Prețul vânzării este de lei, TVA 5% inclus.
- conform *Procesului verbal de recepție lucrare din data de 11.11.2019* încheiat între societatea contestatoare și domnul, **casa este finalizată și finisată „la cheie”**, fiind consemnate ca observații: de montat burlanele aferente sistemului pluvial al acoperișului, de vopsit bazie casă și de montat gazon;
- în baza *contractului de lucrări nr..../01.04.2019* societatea contestatoare execută lucrări suplimentare constând în: turnat șapă mansardă, poziționare tubulatură pentru instalația termică și montaj scară de interior pentru casa C..... Prețul contractului este de euro, inclusiv TVA 19%. În contract se precizează la Cap.IV Termenul de derulare a contractului/durata contractului „*termenul de finalizare a lucrărilor este 15.09.2019. Contractul este valabil până la data și doar cu condiția îndeplinirii obiectului contractului, nu mai târziu de termenul de perfectare a contractului de vânzare cumpărare pentru imobil*”;
- în baza *contractului de lucrări nr... /28.05.2019* societatea contestatoare execută lucrări

de suplimentare stație electrică pentru casa C..... Prețul contractului este de euro, inclusiv TVA 19%. În contract se precizează la Cap.IV Termenul de derulare a contractului/durata contractului „prezentul contract intră în vigoare la data semnării de către ambele părți, iar termenul de finalizare este până la maxim data predării imobilului”;

- conform *Procesului verbal de recepție lucrare din data de 11.11.2019* încheiat între societatea contestatoare și domnul, se constată că referitor la contract nr...../01.04.2019 și contract nr...../28.05.2019 „**lucrările au fost finalizate integral și nu sunt obiecțiuni**”;

- societatea contestatoare a emis facturi în valoare totală de lei (bază impozabilă: lei și TVA: lei), după cum urmează:

- lei (bază impozabilă: lei și TVA: lei) reprezentând c/val. imobilului conform contractului de vânzare autentificat sub nr...../11.11.2019;

- lei (bază impozabilă: lei și TVA: lei) reprezentând lucrări suplimentare conform contractelor de lucrări nr..../01.04.2019 și nr...../28.05.2019.

Referitor la susținerile societății contestatoare privind **diferențierea momentului vânzării locuințelor de momentul finalizării lucrărilor suplimentare**, se rețin următoarele:

- casa C..... este singura locuință la care procesul verbal de recepție a lucrărilor suplimentare executate în baza contractului de lucrări a fost întocmit ulterior (în data de 30.04.2019) procesului verbal de recepție a lucrărilor care au stat la baza construirii locuinței (în data de 03.04.2019). Pentru celelalte locuințe vândute (casa C..., C..., C..., C... și C...) data recepției lucrărilor suplimentare este aceeași cu data autentificării contractului de vânzare a imobilului (data la care are loc transmiterea dreptului de proprietate asupra imobilului) și cu data procesului verbal de recepție a imobilului;

- în ceea ce privește casa C.... conform art.4 din contractul de lucrări nr..../14.03.2019 se precizează că „*prezentul contract intră în vigoare la data semnării lui de către ambele părți și este valabil până la data și doar cu condiția îndeplinirii obiectivului contractului, nu mai târziu de termenul de perfectare a contractului de vânzare pentru imobil*”. Deci, rezultă că aceste lucrări suplimentare au început în data de 14.03.2019 și au fost executate până la cel târziu data vânzării imobilului, respectiv 03.04.2019;

- pentru aplicarea cotei reduse de TVA conform prevederilor art.291 alin.(3) lit.c) pct.3 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal este necesar ca locuința să poată fi locuită ca atare în momentul vânzării. Codul fiscal nu prezintă criteriile în baza cărora se poate stabili în mod obiectiv care sunt condițiile standard pe care trebuie să le îndeplinească o locuință pentru a satisface cerințele de locuit ale unei persoane ori familii. Astfel, trebuie avute în vedere prevederile legislației specifice în acest caz, respectiv Legea locuinței nr.114/1996 în care sunt detaliate condițiile minimale pe care trebuie să le îndeplinească o locuință în momentul vânzării sale;

- executarea unor lucrări suplimentare (amenajări și finisaje superioare) solicitate de cumpărător în plus față de dotările standard cu care este vândută locuința constituie un scop unic pentru cumpărător, respectiv achiziționarea unei locuințe amenajată conform cerințelor sale și nu afectează statutul de locuibil al bunului imobil și nici nu justifică tratarea acestor operațiuni distinct de livrarea locuinței. Astfel, din punctul de vedere al TVA executarea lucrărilor suplimentare este rezultatul opțiunii cumpărătorului și reprezintă o operațiune unică de livrare, iar valoarea avută în vedere pentru stabilirea cotei de TVA aplicabilă este valoarea locuinței astfel cum a fost convenită între vânzător și cumpărător cu luarea în considerare a tuturor amenajărilor;

- deși au fost executate lucrări suplimentare de amenajare a imobilelor și pentru casele C....., C....., C....., C..... și C..... societatea contestatoare nu aduce niciun argument în fapt sau în drept și nicio dovadă în susținerea contestației, chiar dacă solicită anularea deciziei de impunere și pentru aceste diferențe de TVA.

Referitor la **aspectul interpretării criteriului de spațiu: suprafața de 120 mp.**, se rețin următoarele:

- casa C... este singura locuință unde au fost executate lucrări suplimentare privind amenajarea unui beci în suprafață de 22,30 mp. în baza contractului de lucrări nr...../28.02.2019, fapt ce a condus la creșterea suprafeței utile a locuinței de la 119,97 mp. la 142,27 mp;
- suprafața utilă a locuinței este definită prin Legea locuinței nr.114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv: *“Suprafața utilă este suprafața desfășurată, mai puțin suprafața aferentă pereților. Suprafața utilă a locuinței este suma tuturor suprafețelor utile ale încăperilor. Ea cuprinde: cameră de zi, dormitoare, băi, WC, duș, bucătărie, spații de depozitare și de circulație din interiorul locuinței. Nu se cuprind: suprafața logiilor și a balcoanelor, pragurile golurilor de uși, ale trecerilor cu deschideri până la 1,00 m, nișele de radiatoare, precum și suprafețele ocupate de sobe și cazane de baie (câte 0,50 m2 pentru fiecare sobă și cazan de baie), în cazul în care încălzirea se face cu sobe. În cazul locuințelor duplex, rampa, mai puțin palierele, nu se cuprind în suprafața utilă a locuinței”*.
- față de prevederile legale citate se reține că suprafața pivniței (care reprezintă un loc de depozitare și de circulație ce se află în interiorul locuinței cu acces direct din imobil prin scara interioară) trebuie cuprinsă în suprafața utilă a casei. Astfel, beciul construit la imobilul C.... nu poate fi încadrat în categoria “anexelor gospodărești” deoarece acesta nu adăpostește activități specifice, complementare funcțiunii de locuire nefiind amplasat în vecinătatea locuinței, ci în interiorul acesteia;
- deși suprafața utilă de maxim 120 mp. a fost depășită și pentru casa C... societatea contestatoare nu aduce niciun argument în fapt sau în drept și nicio dovadă în susținerea contestației, chiar dacă solicită anularea deciziei de impunere și pentru această diferență de TVA;
- oricum, se menționează că atât pentru casa C.... cât și pentru casa C.... este depășită și valoarea limită de 450.000 lei exclusiv TVA.

Referitor la **aspectul interpretării criteriului de valoare: prețul de vânzare până la suma de 450.000 lei exclusiv TVA**, se rețin următoarele:

- în cazul casei C.... în baza contractului de lucrări nr.../28.02.2019 pe lângă amenajarea beciului, care reprezintă un loc de depozitare aflat în interiorul locuinței cu acces direct din imobil și care nu poate fi încadrat în categoria anexelor gospodărești, au fost executate și lucrări de montare încălzire în pardoseală la mansardă, lucrări suplimentare solicitate de viitorul cumpărător al imobilului și recepționate de acesta în aceeași dată în care a avut loc transferul dreptului de proprietate asupra imobilului. Valoarea acestor lucrări suplimentare a fost de lei (bază impozabilă: lei și TVA: lei) astfel încât împreună cu valoarea de vânzare a imobilului depășesc valoarea limită de 450.000 lei exclusiv TVA prevăzută de art.291 alin.(3) lit.c) pct.3 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- deși criteriul de valoare: preț de vânzare de până la 450.000 lei exclusiv TVA a fost depășit prin executarea de lucrări suplimentare de amenajare a imobilelor și pentru casele C..., C..., C..., C... și C... societatea contestatoare nu aduce niciun argument în fapt sau în drept și nicio dovadă în susținerea contestației, chiar dacă solicită anularea deciziei de impunere și pentru aceste diferențe de TVA.

Concluzionând, din analiza modului de desfășurare a tranzacțiilor rezultă faptul că anterior vânzării locuințelor au fost încheiate contracte de lucrări de construcții suplimentare care au fost recepționate în principiu în aceeași zi în care a avut loc și transferul dreptului de proprietate asupra locuințelor, dar valoarea acestora nu a fost cuprinsă în valoarea locuințelor așa cum rezultă din contractele de vânzare. Contestatara a realizat o descompunere artificială a tranzacțiilor ceea ce conduce la alterarea

funcționalității sistemului de taxă pe valoarea adăugată. Atât valoarea locuințelor cât și valoarea lucrărilor suplimentare trebuie însumate deoarece aceasta reprezintă valoarea de tranzacție, iar în aceste condiții nu mai sunt îndeplinite condițiile pentru acordarea cotei reduse de TVA astfel că în mod corect organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar taxa pe valoarea adăugată cu cota standard.

Potrivit art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 276 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.

Prin urmare, din cele prezentate anterior, contestația societății X SRL urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru capătul de cerere privind diferența suplimentară de TVA în sumă de lei stabilită de organele de inspecție fiscală în urma aplicării cotei standard de TVA.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de lei aferentă tuturor locurilor de parcare (P, P, P ... și lot ...) și spațiilor de depozitare (D, D, D, D ... și D ...).

Cauza supusă soluționării este dacă livrarea locurilor de parcare și a spațiilor de depozitare poate fi considerată operațiune secundară vânzării bunului imobil în raport cu menirea acestor spații de anexă gospodărească utilă locuinței în condițiile în care societatea nu dovedește că aceste bunuri sunt accesorii operațiunii de vânzare a lor.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de lei prin aplicarea cotei standard de TVA de 19% față de cota redusă de 5% în cazul locurilor de parcare și spațiilor de depozitare vândute de societatea X SRL separat de alte locuințe (prin contracte de vânzare-cumpărare diferite), considerând ca acestea nu corespund noțiunii de locuință în sine destinată unei persoane, apartamentul – locuință împreună cu locul de parcare/spațiul de depozitare vândute nu constituie o unitate funcțională distinctă, iar vânzarea nu reprezintă o operațiune unică întrucât dobândirea locului de parcare/depozitului nu depinde de dobândirea locuinței – apartament, iar livrarea acestora nu a fost făcută odată cu locuința.

În drept, sunt incidente dispozițiile legale cuprinse la pct.III.1 din prezenta decizie.

Aplicând dispozițiile legale menționate la pct.III.1 la situația concretă în care s-au realizat tranzacțiile ce fac obiectul contestației se rețin următoarele:

Societatea X SRL a încheiat cu diverse persoane fizice următoarele contracte de vânzare:

- contact de vânzare autentificat sub nr...../03.12.2018 prin care societatea X SRL, în calitate de vânzătoare, vinde doamnei, în calitate de cumpărătoare, dreptul de proprietate asupra **spațiului de depozitare nr.....** situat în București, sector 5, str. nr....., **pod**, lot 2/2, având o suprafață utilă și totală de 4,82 mp. Prețul vânzării este de lei cu TVA 5% inclus;

- contact de vânzare autentificat sub nr...../03.12.2018 prin care societatea X SRL, în calitate de vânzătoare, vinde doamnei, în calitate de cumpărătoare, dreptul de

proprietate asupra **spațiului de depozitare nr...** situat în București, sector 5, str. nr....., **pod**, lot 4/3, având o suprafață utilă și totală de 8,71 mp. Prețul vânzării este de lei cu TVA 5% inclus;

- contact de vânzare autentificat sub nr...../03.12.2018 prin care societatea X SRL, în calitate de vânzătoare, vinde către și, în calitate de cumpărători, dreptul de proprietate asupra **spațiului de depozitare nr.....** situat în București, sector 5, str. nr....., **pod**, lot 2/2, având o suprafață utilă și totală de 9,42 mp. Prețul vânzării este de lei cu TVA 5% inclus;

- contact de vânzare autentificat sub nr...../03.12.2018 prin care societatea X SRL, în calitate de vânzătoare, vinde doamnei, în calitate de cumpărătoare, dreptul de proprietate asupra **spațiului de depozitare nr.....** situat în București, sector 5, str. nr....., **pod**, lot 3/3, având o suprafață utilă și totală de 5,90 mp. Prețul vânzării este de lei cu TVA 5% inclus;

- contact de vânzare autentificat sub nr...../24.10.2018 prin care societatea X SRL, în calitate de vânzătoare, vinde domnului, în calitate de cumpărător, dreptul de proprietate asupra **locului de parcare nr.....** situat în București, sector 5, str. nr....., parter, lot, având o suprafață totală de 10,20 mp. și **lotul** compus din teren în suprafața de 3 mp., cu destinația de **loc de parcare** situat în București, sector 5, str. nr..... Prețul vânzării este de lei cu TVA 5% inclus;

- contact de vânzare autentificat sub nr...../16.10.2018 prin care societatea X SRL, în calitate de vânzătoare, vinde către și, în calitate de cumpărători, dreptul de proprietate asupra **spațiului de depozitare nr.....** situat în București, sector 5, str. nr....., **pod**, lot 4/2, având o suprafață utilă și totală de 10,08 mp. Prețul vânzării este de lei cu TVA 5% inclus;

- contact de vânzare autentificat sub nr...../14.09.2018 prin care societatea X SRL, în calitate de vânzătoare, vinde către și, în calitate de cumpărători, dreptul de proprietate asupra **locului de parcare – Lot** situat în București, sector 5, str. nr....., având o suprafață utilă și totală de 14 mp. Prețul vânzării este de lei cu TVA 5% inclus;

- contact de vânzare autentificat sub nr...../18.02.2019 prin care societatea X SRL, în calitate de vânzătoare, vinde către și, în calitate de cumpărători, dreptul de proprietate asupra **locului de parcare – Lot ...** situat în București, sector 5, str. nr....., având o suprafață utilă și totală de 13 mp. Prețul vânzării este de lei cu TVA 5% inclus.

În toate contractele de vânzare de mai sus se menționează următoarele:

- *“la stabilirea cotei de TVA s-a avut în vedere și contractul de vânzare autentificat sub nr...../..... de notar public”;*

- *“cumpărătoarea își asumă obligația de plată a eventualei diferențe de TVA în ipoteza în care autoritățile fiscale competente vor stabili că trebuia percepută o cotă mai mare de TVA”.*

Referitor la spațiile de depozitare și locurile de parcare care fac obiectul prezentei contestații se rețin următoarele:

- spațiile de depozitare nr.... și nr.... situate în București, sector 5, str. nr....., pod au fost recepționate odată cu întregul imobil pentru locuințe Corp C1 și Corp C2 cu regim de înălțime P+2E+M conform Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr...../28.06.2017;

- locul de parcare lot situat în București, sector 5, str. nr....., a fost recepționat odată cu imobilul pentru locuințe Corp C1 și Corp C2 cu regim de înălțime P+2E+M conform Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..../28.06.2017;

- spațiile de depozitare nr...., nr.... și nr.... situate în București, sector 5, str. nr....., pod au fost recepționate odată cu întregul imobil pentru locuințe Corp C1 și Corp C2 cu regim de înălțime P+2E+M conform Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor

nr...../27.10.2017;

- locurile de parcare nr....., lot și lot situate în București, sector 5, str. nr....., au fost recepționate odată cu imobilul pentru locuințe Corp C1 și Corp C2 cu regim de înălțime P+2E+M conform Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr...../27.10.2017.

Față de cele de mai sus se reține că atât spațiile de depozitare cât și locurile de parcare au fost construite și recepționate în același timp cu imobilele de apartamente astfel încât viitorii cumpărători aveau posibilitatea achiziționării acestora odată cu achiziția apartamentului.

În cazul în care un cumpărător achiziționează un apartament și, **odată** cu acesta, dobândește proprietatea asupra anexelor gospodărești și asupra altor construcții, precum și a terenurilor pe care acestea sunt construite, suntem în situația în care analizăm o singură livrare de bunuri și dobândirea dreptului de proprietate asupra locuinței constituie operațiunea principală, de care depinde dobândirea dreptului de proprietate asupra anexelor gospodărești și asupra altor construcții, precum și asupra terenurilor pe care acestea sunt edificate.

Astfel, în situația în care operațiunea are ca obiect o locuință care îndeplinește condițiile legale pentru încadrarea în categoria celor pentru care se aplică cota redusă de TVA de 5%, această cotă se va aplica asupra valorii totale a livrării, inclusiv asupra valorii anexelor gospodărești (spații de depozitare și spații de parcare) dacă acestea sunt, conform contractelor, componentă a livrării bunului imobil și cumpărătorul dobândește odată cu dreptul de proprietate asupra imobilului și dreptul de proprietate asupra anexelor gospodărești.

Din cele mai sus prezentate rezultă că inițial au fost vândute prin contracte de vânzare distincte apartamente, iar ulterior, chiar și la distanță de câteva luni, au fost vândute boxe și locuri de parcare. La vânzarea spațiilor de depozitare și a locurilor de parcare a fost aplicată tot cota redusă de TVA de 5% deși transferul dreptului de proprietate atât asupra locuințelor cât și asupra boxelor/locurilor de parcare nu a avut loc în același timp, ceea ce conduce fără dubiu la concluzia că vânzarea boxelor/locurilor de parcare nu poate avea caracter accesoriu pentru ca operațiunea să fie considerată o operațiune unică de livrare de bunuri și de a beneficia de cota redusă de TVA.

Aplicarea cotei reduse de TVA de 5% se poate realiza numai în condițiile în care se poate proba și justifica caracterul de accesorialitate al acestor bunuri, în raport de spațiul de locuit care face obiectul tranzacției și astfel că operațiunea de vânzare a apartamentului (spațiului de locuit), împreună cu spațiile de parcare și de depozitare reprezintă o operațiune unică de livrare de bunuri, din perspectiva TVA.

Din jurisprudența comunitară (hotărârea CEJ din 25 februarie 1999, pronunțată în Cauza C-349/96 Card Protection Plan, hotărârea CEJ din 21 iunie 2007, pronunțată în Cauza C-453/05 Volker Ludwig, hotărârea CEJ din 19 noiembrie 2009, pronunțată în Cauza C-461/08 Don Bosco) se rețin următoarele:

- mai multe operațiuni de livrare distincte în mod formal, care ar putea fi furnizate și în mod separat, reprezintă pe fond o operațiune unică, **dacă din analiza elementelor probante privind caracterul de accesorialitate al acestora nu rezultă faptul că aceste operațiuni sunt independente;**

- bunurile furnizate clientului de persoana impozabilă sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o singură operațiune economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial.

Față de cele menționate, se reține că **achiziția locurilor de parcare și de depozitare se constituie în obiecte accesorii/secundare ale tranzacției și nu reprezintă un scop în sine pentru cumpărător, fără nici o legătură cu achiziționarea spațiului de locuit – apartament, ci doar modalitatea prin care poate beneficia, în cele mai bune condiții, de obiectul principal al tranzacției (respectiv, spațiul de locuit), alcătuind împreună o unitate funcțională integrată a apartamentului, împreună cu spațiile de parcare și de depozitare.** Caracterul de accesorialitate al operațiunii de achiziție al spațiilor de parcare și de depozitare (în raport de achiziția principală a spațiului de locuit – apartament) poate fi astfel justificat **în raport de scopul urmărit de clientul cumpărător, independent de modul în care persoana impozabilă vânzătoare înțelege să trateze comercial tranzacțiile respective de vânzare.** Dar, așa cum rezultă din modul de derulare a tranzacțiilor, achiziția locurilor de parcare/spațiilor de depozitare nu a avut loc odată cu achiziția acestora, motiv pentru care nu avea caracter accesoriu pentru a putea fi tratată ca operațiune unică.

Prin urmare, din cele prezentate anterior, contestația societății X SRL urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru capătul de cerere privind diferența suplimentară de TVA în sumă de lei stabilită de organele de inspecție fiscală în urma aplicării cotei standard de TVA.

Referitor la aspectele preliminare invocate de societatea contestatoare se rețin următoarele:

- menționarea în Raportul de inspecție fiscală (pag.1, pct.7) a altor date privind locul desfășurării inspecției fiscale reprezintă o eroare materială;
- Sentința nr...../2020 pronunțată în dosarul nr...../3/2019 de Tribunalul București nu este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și nici nu influențează fondul cauzei analizat anterior.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art.11 alin.(1) și alin.(11), art.280 alin.(4) și art.291 alin.(1) lit.b) și alin.(3) lit.c) pct.3 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.23(1) și pct.38(3) din Normele metodologice date în aplicarea Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.1/2016, cu modificările și completările ulterioare și art.5, art.6, art.7, art.276 alin.(1) și art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare

DECIDE

Respinge, ca neîntemeiată, contestația societății X SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr...../14.07.2020, emisă de Administrația Sector 5 a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr...../14.07.2020 pentru TVA în sumă de 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.