

DECIZIA nr. 497/29.07.2016  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**X**  
inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. X

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Sectorului 1 a Finantelor Publice cu adresa nr. X, inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. X, cu privire la contestatia formulata de catre **X**, cu sediul in X, reprezentata legal de d-na X, in calitate de imputernicit, in baza procurii autentificata sub nr. X la X.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia sector 1 a Finantelor Publice sub nr. X, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 1 a Finantelor Publice in baza raportului de inspectie fiscala nr. X si comunicate la data de X, prin care organele fiscale au stabilit urmatoarele:

- Xlei = TVA stabilita suplimentar de plata;
- Xlei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- Xlei = penalitati de intarziere aferente TVA.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1), art. 272 si art. 352 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/2015 cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de catre **X**.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, X solicita desfiintarea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X si a raportului de inspectie fiscala nr. X.

In sustinerea contestatiei societatea invoca prevederile Legii 50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii cu modificarile si completarile ulterioare, conform careia, **anexele gospodărești sunt definite 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.”*

Societatea contestatoare afirma ca potrivit acestei definitii, **anexele gospodaresti trebuie sa formeze o unitate functionala distincta impreuna cu locuinta.** Practic potrivit acestei legi, **locuinta si anexa sunt interdependente si nu ar putea fi folosite ori vandute una fara cealalta.** In cazul de fata insa, **boxele** comercializate de societate au numere cadastrale diferite de cele la care sunt situate apartamentele si **pot fi comercializate separat de aceste apartamente.** Astfel, o persoana poate sa achizitioneze apartament plus boxa sau doar apartament sau doar boxa, in functie de necesitatile proprii.

In consecinta, societatea contestatoare sustine ca **nu se poate vorbi de o singura unitate functionala distincta care poate fi formata din apartament plus boxa atat timp cat cele doua pot functiona independent una de cealalta si cele doua pot fi comercializate independent una de cealalta.** Astfel, potrivit legii, **boxele comercializate nu indeplinesc notiunea de anexa gospodareasca.**

Contestatară sustine ca la efectuarea ajustării pentru vânzarea către d-na X, s-a strecurat o eroare de calcul prin aplicarea procedurii sutei marite, respectiv prin decizia de impunere s-a stabilit în sarcina societății, TVA în valoare de Xlei, rezultând astfel o diferență suplimentară de TVA colectată în valoare de Xlei.

De asemenea contestatară menționează că în privința vânzării către dl. X, în nici un caz această tranzacție nu a fost fragmentată cu intenție.

In consecinta, **in opinia contestatoarei, societatea a efectuat livrari de bunuri imobile complet separate**, vânzând apartamente care îndeplinesc toate condițiile pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5% și boxe pentru care nu poate fi aplicată cota redusă de TVA ca urmare a faptului că acestea nu îndeplinesc condițiile unei locuințe și pentru care s-a aplicat cota de TVA de 24%.

**II.** In baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, Administratia sector 1 a Finantelor Publice a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X pentru X, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- Xlei = TVA stabilita suplimentar de plata;
- Xlei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- Xlei = penalitati de intarziere aferente TVA.

In urma verificarii contractelor de vanzare in perioada X, echipa de inspectie fiscala a constatat ca in cazul unor contracte incheiate cu diverse persoane fizice, nu au fost indeplinite cumulativ conditiile prevazute la art.140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Legea 571/2003 pentru aplicarea cotei reduse de 5% intrucat valoarea apartamentului si a anexei gospodaresti a depasit plafonul de 380.000 lei.

Ca urmare echipa de inspectie a procedat la reincadrarea operatiunii in baza art.11, alin.1 din Legea 571/2003 aplicandu-se cota de TVA de 24% la intreaga valoarea a tranzactiei.

Diferenta de Xlei dintre suma de Xlei si Xlei reprezinta TVA colectata suplimentar aferenta avansului platit in baza contractului incheiat cu dl. X pentru care s-a intocmit factura seria X emisa la data de X, in suma totala de Xlei din care baza in suma de Xlei, TVA in suma de Xlei (cota 5%).

III. Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de catre contestatara, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatara si de organele de inspectie fiscala se retin urmatoarele:

### **3.1. Referitor la TVA in suma de Xlei**

***Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au procedat legal reincadrand, livrarea unor apartamente dintr-un imobil impreuna cu boxele situate in aceeași cladire și pentru care exista numere cadastrale diferite, ca operatiune unica de livrare de bunuri din punctul de vedere al taxei, fiindu-i aplicabila integral cota standard de TVA de 24% fata de cota de 5% aplicat de societate, in conditiile in care argumentele contestatarei nu sunt de natura sa infirme aceasta reincadrare.***

**In fapt**, din verificarea contractelor de vanzare efectuata de organele de inspectie fiscala ale Administratiei Sector 1 a Finantelor Publice a rezultat ca in perioada X, societatea a vandut catre diverse persoane fizice apartamente, boxe, fara a fi indeplinite cumulativ conditiile prevazute la art.140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Legea 571/2003 pentru aplicarea cotei reduse de 5% intrucat valoarea apartamentului si a anexei gospodaresti a depasit plafonul de 380.000 lei.

Deoarece valoarea tranzactiilor a depasit valoarea-limita de 380.000 lei prevazuta de art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal si avand in vedere si punctul de vedere al Directiei generale de legislatie Cod fiscal si reglementari vamale din Ministerul Finantelor Publice din adresa nr. X cu privire la modalitatea de calcul a acestei valori, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea trebuia sa aplice cota standard de TVA de 24%, stabilind o diferenta suplimentara de TVA in suma de **Xlei**, evidentiata in decizia de impunere nr. X, astfel:

- pentru perioada X: diferenta de TVA de plata in suma de **Xlei**;
- pentru perioada X: diferenta de TVA de plata in suma de **Xlei**;
  
- pentru perioada X: diferenta de TVA de plata in suma de **Xlei**;
- pentru perioada X: diferenta de TVA de plata in suma de **Xlei**;
- pentru perioada X: diferenta de TVA de plata in suma de **Xlei**.

#### **1.1 TVA in suma de Xlei aferenta perioadei verificate X.**

##### **TVA in suma de Xlei aferenta vanzarii efectuate catre dl. X**

Xa incheiat in data de X contract de vanzare cu **dl. X**, autentificat sub nr.X, pentru apartamentul nr.X situat la X, format din doua camere si dependinte in suprafata utila de 82,25 mp, identificat cu nr.cadastral X in urma actului de alipire autentificat sub nr.X de catre notar public X, in valoare de X lei fara TVA.

Initial apartamentul X era compus din doua garsoniere distincte cu numere cadastrale diferite, respectiv apartamentul X cu nr. cadastral X si apartamentul X cu nr. cadastral X. Prin alipirea celor doua proprietati potrivit documentatiei cadastrale, avizate sub nr.X de catre ANCPI-OCPI sector 1 Bucuresti, a rezultat unitatea individuala cu nr.cadastral X.

In data de X, dl. X a incheiat contractul nr.X pentru boxa nr.X situata la etajul tehnic al cladirii X, in suprafata utila de X mp identificata cu nr.cadastral X, in valoare de X lei fara TVA.

Pentru apartamentul nr. X si boxa nr. X situate in cladirea X, Xa emis catre dl. X, facturi in valoare totala de X lei din care baza in suma de X lei si TVA in suma de X lei, dupa cum urmeaza:

- factura X in suma de X lei din care baza in suma de X lei si TVA in suma de X lei pentru apartamentul nr. X aplicandu-se cota de TVA de 5% conform art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) din Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;
- factura seria X in suma de X lei din care, baza in suma de X lei si TVA in valoare de X lei pentru boxa nr. X aplicandu-se cota de TVA de 24.

In perioada verificata, respectiv X, organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoare adaugata in suma de **Xlei** ca diferenta intre TVA colectata conform control in suma de X lei si TVA colectata conform evidenței societății in suma de X lei.

Aceeasi suma, respectiv **Xlei** rezulta si din aplicarea procedurii sutei marite, calculata astfel: X lei.

### **1.2 TVA in suma de Xlei aferenta perioadei verificate X.**

#### **TVA in suma de Xlei aferenta vanzarii efectuate catre dl. X**

Xa incheiat in data de X contract de vanzare cumparare cu dl. X, autentificat sub nr. X pentru apartamentul nr. X situat X format din trei camere in suprafata utila de X mp, identificat cu nr. cadastral X in valoare de 380.000,00 lei fara TVA si boxa nr. X situata la etajul X, in suprafata utila de X mp identificata cu nr. cadastral X, in valoare de X lei fara TVA.

Factura seria X in suma totala de X din care baza in suma de X lei si TVA in valoare de X lei, a fost intocmita in data de X si reprezinta:

- contravaloarea apartamentului nr. X in suma totala de X lei din care baza in suma de X lei si TVA in suma de X lei, aplicandu-se cota de TVA de 5% conform art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) din Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;
- contravaloarea boxei nr. X in suma totala de X lei din care baza in suma de X lei si TVA in suma de X lei, aplicandu-se cota de TVA de 24%.

In perioada verificata, respectiv X, organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoare adaugata in suma de **Xlei** ca diferenta intre TVA colectata conform control in suma de X lei si TVA colectata conform evidenței societății in suma de X lei.

Aceeasi suma, respectiv **Xlei** rezulta si din aplicarea procedurii sutei marite, calculata astfel: X.

### **1.3 TVA in suma de Xlei aferenta perioadei verificate X.**

#### **1.3.1 TVA in suma de Xlei aferenta vanzarii efectuate catre d-na. X**

Xa incheiat in data de X contract de vanzare cu d-na. X, autentificat sub nr.X, pentru apartamentul nr.X situat la X, format din trei camere si dependinte in suprafata utila de X mp, identificat cu nr. cadastral X in valoare de X lei fara TVA si lotul de teren reprezentand gradina aferenta apartamentului compus din teren intravilan avand categoria de folosinta "curti constructii" situata in X in suprafata utila de X mp identificata cu nr. cadastral X in valoare de X lei fara TVA.

Factura cu seria X in suma totala de X lei din care baza in suma de X lei si TVA in suma de X lei pentru apartamentul nr.X a fost intocmita in data de X si reprezinta:

-contravaloarea apartamentului nr.X in suma totala de X lei din care baza in suma de X lei si TVA in suma de X lei aplicandu-se cota de TVA de 5% conform art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) din Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

-contravaloare lot de teren reprezentand gradina in suma totala de X lei din care baza in suma de X lei si TVA in suma de X lei aplicandu-se cota de TVA de 24%.

Prin aplicarea procedurii sutei marite, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii TVA in suma de **Xlei** calculata astfel:

X lei.

### **1.3.2 TVA in suma de Xlei aferenta avansului incasat de la dl. X**

Pentru apartamentul nr. X situat la etajul X, Xa emis catre dl. Radulescu Dan Alexandru, factura plata avans X in suma de Xlei din care baza in suma de Xlei si TVA in suma de Xlei (cota de 5%) pentru apartamentul nr. X reprezentand „plata avans ap. nr. X”

Prin aplicarea procedurii sutei marite, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii TVA in suma de **Xlei** calculata astfel:

$(X \times 24/124) - X = X - X = X$  lei.

In perioada verificata, respectiv X, organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoare adaugata in suma de **Xlei** ca diferenta intre TVA colectata conform control in suma de X lei si TVA colectata conform evidentei societatii in suma de X lei.

Aceasta suma, respectiv **Xlei** este compusa din:

- suma de **Xlei** rezultata din aplicarea procedurii sutei marite asupra valorii totale de X lei aferente facturii seria X emisa de X in data de X catre d-na. X;
- suma de **Xlei** rezultata din aplicarea procedurii sutei marite asupra avansului in suma de totala de Xlei aferente facturii X emisa de X in data de X catre dl. X.

### **1.4 TVA in suma de Xlei aferenta perioadei verificate X**

#### **TVA in suma de Xlei aferenta vanzarii efectuate catre dl. X**

Xa incheiat in data de X contract de vanzare cumparare cu dl. **X**, autentificat sub nr. X pentru apartamentul nr. X X format din trei camere in suprafata utila de X mp, identificat cu nr. cadastral X in valoare de 380.000,00 lei fara TVA si boxa nr. X situata la X, in suprafata utila de X mp identificata cu nr. cadastral X, in valoare de X lei fara TVA.

Pentru apartamentul nr. X si boxa nr. 4 situate la X, Xa emis catre dl. Radulescu Dan Alexandru, factura de diferenta X in suma totala X lei din care, baza in suma de X lei si TVA in valoare de X lei, reprezentand:

- diferenta contravaloarea apartamentului nr. X in suma totala de X lei din care baza in suma de X lei si TVA in suma de X lei, aplicandu-se cota de TVA de 5% conform art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) din Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;
- contravaloarea boxei nr. 4 in suma totala de X lei din care baza in suma de X lei si TVA in suma de X lei, aplicandu-se cota de TVA de 24%.

In perioada verificata, respectiv X, organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoare adaugata in suma de **Xlei** ca diferenta intre TVA colectata conform control in suma de X lei si TVA colectata conform evidenței societății in suma de X lei.

Aceeasi suma, respectiv **Xlei** rezulta si din aplicarea procedurii sutei marite, calculata astfel: X

### **1.5 TVA in suma de Xlei aferenta perioadei verificate X**

#### **TVA in suma de Xlei aferenta vanzarii efectuate catre d-na X**

Xa incheiat in data de X contract de vanzare cumparare cu d-na. **X**, autentificat sub nr. X pentru apartamentul nr. X situat la X format din trei camere in suprafata utila de X mp, identificat cu nr. cadastral X in valoare de X lei fara TVA si spatiu de depozitare nr. X situat la etajul X al cladirii A X, in suprafata utila de X mp identificata cu nr. cadastral X, in valoare de X lei fara TVA.

Factura seria X in suma totala de X lei din care baza in suma de X lei si TVA in valoare de X lei, fost intocmita in data de X si reprezinta:

- contravaloarea apartamentului X in suma totala de X lei din care baza in suma de X lei si TVA in suma de X lei, aplicandu-se cota de TVA de 5% conform art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) din Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;
- contravaloarea boxei nr. X in suma totala de X lei din care baza in suma de X lei si TVA in suma de X lei, aplicandu-se cota de TVA de 24%.

In perioada verificata, respectiv X, organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoare adaugata in suma de **Xlei** ca diferenta intre TVA colectata conform control in suma de X lei si TVA colectata conform evidenței societății in suma de X lei.

Aceeasi suma, respectiv **Xlei** rezulta si din aplicarea procedurii sutei marite, calculata astfel: X.

Prin contestatia formulata X contesta faptul ca vanzarea apartamentelor si spatiilor de depozitare ar indeplini criteriile pentru a fi considerata o operatiune unica, astfel incat sa conduca la depasirea valorii - limita de 380.000 lei prevazuta de lege.

**In drept**, in conformitate cu prevederile art. 140 din Legea nr. 571/2003 prin Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

***"Art. 140. – (1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.***

[...]

***(2<sup>1</sup>) Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construită locuința include și amprenta la sol a locuinței. În sensul prezentului titlu, prin locuință livrată ca parte a politicii sociale se înțelege:***

[...]

***c) livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 m<sup>2</sup>, 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 m<sup>2</sup>, 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 m<sup>2</sup>, inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuințe. Orice persoană necăsătorită sau familie poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv:

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

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

În aplicarea acestor prevederi, pct. 23 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

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

**(9) În sensul art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, suprafața utilă a locuinței de 120 mp nu include anexele gospodărești. Suprafața terenului pe care este construită locuința, precum și suprafața utilă a locuinței, prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, trebuie să fie înscrise în documentația cadastrală anexată la actul de vânzare-cumpărare încheiat în condițiile legii. Valoarea-limită de 380.000 lei prevăzută la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal cuprinde valoarea locuinței, inclusiv valoarea cotelor indivize din părțile comune ale imobilului și a anexelor gospodărești și, după caz, a terenului pe care este construită locuința, dar exclude unele drepturi de servitute legate de locuința respectivă. În calculul suprafeței maxime de 250 mp, prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, se cuprind și suprafețele anexelor gospodărești, precum și cotele indivize din orice alte suprafețe dobândite împreună cu locuința, chiar dacă se află la numere cadastrale diferite."**

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 380.000 lei.

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

**"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției".**

Rezultă ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economice asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil.** În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie **reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.**

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

In acest sens, din jurisprudenta comunitara reiese ca, desi fiecare livrare sau prestatie trebuie, in mod normal, sa fie considerata distincta si independenta, **ea nu trebuie sa fie descompusa in mod artificial pentru a nu altera functionalitatea sistemului TVA-ului**, astfel incat este important sa fie identificate mai intai elementele caracteristice ale operatiunii respective, pentru a determina daca persoana impozabila furnizoare îi livreaza clientului sau mai multe prestatii principale distincte sau o prestatie unica (hotararile din 25 februarie 1999, Card Protection Plan, C-349/96 pct. 29, din 29 martie 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05 pct. 22 si din 21 iunie 2007, Volker Ludwig, C-453/05 pct. 17). In acest fel, *mai multe operatiuni distincte in mod formal, care ar putea fi furnizate in mod separat, trebuie sa fie considerate o operatiune unica daca nu sunt independente* (hotararile din 21 februarie 2008, Part Service, C-425/06 pct. 51, din 11 iunie 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07 pct. 18 si din 19 noiembrie 2009, Don Bosco, C-461/08 pct. 36). In aceasta privinta, Curtea a considerat ca suntem in prezenta unei operatiuni unice atunci cand doua sau mai multe elemente sau acte furnizate clientului de catre persoana impozabila **sunt atat de strans legate intre ele incat formeaza, in mod obiectiv, o singura operatiune economica indivizibila**, a carei descompunere ar avea un caracter artificial (hotararile din 29 martie 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05 pct. 23, din 21 februarie 2008, Part Service, C-425/06 pct. 53, din 11 iunie 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07 pct. 19 si din 19 noiembrie 2009, Don Bosco, C-461/08 pct. 37).

Analizand, de la caz la caz, elementele caracteristice ale operatiunilor, Curtea Europeana de Justitie a aratat spre exemplu, ca este vorba de o prestatie unica in special in situatia in care unul sau mai multe elemente trebuie considerate ca reprezentand prestatia principala, pe cand, invers, unul sau mai multe elemente trebuie sa fie privite ca una sau mai multe prestatii accesorii, in special atunci cand ele **nu constituie pentru clientela un scop in sine, ci mijlocul de a beneficia in cele mai bune conditii de serviciul principal al prestatorului** (hotararile din 25 februarie 1999, Card Protection Plan, C-349/96 pct. 30, din 21 iunie 2007, Volker Ludwig, C-453/05 pct. 18, din 21 februarie 2008, Part Service, C-425/06 pct. 52 si din 11 iunie 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07 pct. 18).

Reiese, asadar, ca **principiul prevalentei economicului asupra juridicului** reglementat de art. 11 din Codul fiscal isi gaseste corespondenta deplina si in jurisprudenta comunitara in materie de TVA.

Cu privire la determinarea valorii maxime de 380.000 lei stabilita la livrarea locuintelor ca parte a politicii sociale, intr-o speta similara, Directia generala de legislatie Cod fiscal si reglementari vamale din Ministerul Finantelor Publice a precizat urmatoarele prin adresa nr. X:

*"In cazul in care un cumparator achizitioneaza un apartament si, odata cu acesta, dobandeste proprietatea asupra anexelor gospodaresti si asupra altor constructii, precum si asupra terenurilor pe care acestea sunt construite, suntem in situatia in care analizam o singura livrare de bunuri si dobandirea dreptului de proprietate asupra locuintei constituie operatiunea principala, de care depinde dobandirea dreptului de proprietate asupra anexelor gospodaresti si asupra altor constructii, precum si asupra terenurilor pe care acestea sunt edificate.*

*In sustinerea celor de mai sus apreciem ca fiind relevante concluziile Curtii Europene de Justitie in cazul C-349/96. Conform argumentelor Curtii expuse in cuprinsul*



deciziei date in cazul amintit, se poate concluziona ca o operatiune unica din punct de vedere economic nu ar trebui divizata artificial pentru a afecta functionarea sistemului taxei pe valoarea adaugata. In acest context nu are relevanta daca se percepe un singur pret pentru intreaga operatiune sau daca sunt percepute preturi diferite.

In concluzie, in cazul livrării unei locuinte, astfel cum aceasta este definita la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) din Codul fiscal, rezulta, urmand principiul mentionat, ca **valoarea maxima a acesteia include valoarea partilor comune din imobil, a oricaror anexe gospodaresti, precum si a altor constructii achizitionate de catre cumparatorul locuintei, precum si valoarea cotei indivize din amprenta la sol, valoarea cotei indivize din restul terenului (alei, drum de acces, terenul pe care sunt construite anexele gospodaresti) s.a.** Prin urmare, in situatia in care operatiunea are ca obiect o locuinta ce indeplineste conditiile legale pentru incadrarea in categoria celor pentru care se aplica o cota de TVA de 5%, aceasta cota se va aplica asupra valorii totale a livrării, inclusiv asupra valorii anexelor gospodaresti (spatii de parcare si spatii de depozitare) daca acestea sunt, conform contractelor, componenta a livrării bunului imobil si cumparatorul dobandeste odata cu dreptul de proprietate asupra imobilului si dreptul de proprietate asupra anexelor gospodaresti”.

In ceea ce priveste determinarea valorii maxime de 380.000 lei, pct. 23 alin. (9) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare **stabilesc in mod expres ca in valoarea locuintei se includ atat anexele gospodaresti**, cat si valoarea cotelor indivize din partile comune ale imobilului si valoarea terenului pe care este construita locuinta.

Textul art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal prevede in mod expres ca definitia anexelor gospodaresti este cea data de Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de constructii, republicata, cu modificarile ulterioare, care in anexa nr. 2 le defineste ca fiind:

**”Construcțiile cu caracter definitiv sau provizoriu, menite să adăpostească activități specifice, complementare funcțiunii de locuire, care, prin amplasarea în vecinătatea locuinței, alcătuiesc împreună cu aceasta o unitate funcțională distinctă.**

**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.”**

Faptul ca **anexele gospodaresti sunt excluse doar la calculul suprafetei utile de maximum 120 m<sup>2</sup> a locuintei** ce poate fi livrata cu aplicarea cotei reduse de TVA de 5% ca parte a politicii sociale, **nu si in ceea ce priveste determinarea valorii maxime de 380.000 lei, rezulta chiar din textul art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal** conform caruia este supusa cotei reduse **”livrarea de locuinte, care au o suprafata utila de maximum 120 m<sup>2</sup>, exclusiv anexele gospodaresti [...]”**.

Contestatoarea **X** recunoaste acest lucru, dar sustine ca spatiile de depozitare (boxele) nu reprezinta anexe gospodaresti, motiv pentru care operatiunea de vanzare a acestora nu are caracter unic. Aceste sustineri sunt vadit neintemeiate si nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei avand in vedere motivele ce succed.

In conformitate cu definitia anexelor gospodaresti anterior citata, boxele reprezinta anexe gospodaresti pentru apartamente intrucat **sunt amplasate in imediata vecinatate a apartamentelor (in cadrul aceluasi imobil) si sunt menite sa serveasca la depozitarea lucrurilor folosite de persoanele fizice ce locuiesc la apartamentele situate in cadrul imobilului, in mod complementar functiei de locuire propriu-zisa asigurata de**

*apartamente*, astfel ca sunt indeplinite conditiile pentru care toate acestea (**apartament plus boxa**) **alcatuiesc impreuna o unitate functionala distincta.**

Contrar sustinerilor contestatoarei, apartamentul poate fi unit din punct de vedere functional de spatiile de depozitare, legea neimpunand conditia ca respectivele constructii sa fie alipite locuintei propriu-zise, ci doar sa **fie amplasate in vecinatatea locuintei**, conditie indeplinita in speta, in conditiile in care boxele si apartamentele sunt situate in cadrul aceluiasi imobil.

Totodata, inregistrarea distincta in registrele de publicitate imobiliara ori in evidentele autoritatilor locale pentru plata impozitelor nu are nicio relevanta in stabilirea caracterului de unitate functionala al apartamentului impreuna cu spatiile de depozitare.

Apoi, in raport cu jurisprudenta comunitara anterior amintita, inclusiv cea degajata din cauza C-349/96, se retine ca o operatiune complexa, formata dintr-un fascicul de elemente si acte este considerata unica atunci cand unul (sau mai multe elemente) constituie operatiunea principala, in timp ce restul elementelor sunt accesorii in raport cu operatiunea principala, **Curtea Europeana de Justitie subliniind de fiecare data, in aprecierea caracterului de accesorialitate, faptul ca operatiune este considerata accesorie operatiunii principale atunci cand ea nu constituie pentru clientela un scop in sine, ci mijlocul de a beneficia in cele mai conditii de operatiunea principala. Cu alte cuvinte, operatiunea este considerata unica din punctul de vedere al scopului urmarit de cumparatori (clienti) si nu din punctul de vedere al modului in care vanzatorul (furnizorul) intelege sa trateze comercial, investitional, tehnic etc. elementele ce compun operatiunea analizata.**

Or, in speta, **este evident ca achizitionarea boxei pentru depozitare nu constituie pentru cumparatorii de apartamente din imobilul respectiv un scop in sine, fara nicio legatura cu achizitionarea apartamentului, ci mijlocul de a beneficia in cele mai bune conditii de locuintele achizitionate.**

Faptul ca spatiile de depozitare au fost delimitate si le-au fost atribuite numere cadastrale distincte de catre vanzator nu schimba cu nimic analiza operatiunilor din punctul de vedere al cumparatorilor de apartamente, **acestia achizitionand spatiile de depozitare tocmai pentru a beneficia de cele mai bune conditii de locuit.**

Totodata, departajarea pretului global in pretul apartamentului si pretul spatiului de depozitare nu prezinta nicio relevanta in analiza spetei, jurisprudenta comunitara subliniind ca modul de stabilire a pretului nu constituie in sine un fapt hotarator in stabilirea naturii operatiunii din punct de vedere al TVA. De asemenea, faptul ca achizitionarea spatiilor de depozitare nu a reprezentat o obligatie pentru cumparatorii apartamentelor nu prezinta nicio relevanta in solutionarea cauzei intrucat *caracterul de bunuri accesorii in raport cu apartamentele apare doar pentru cumparatorii care au optat pentru achizitionarea spatiilor de depozitare impreuna cu apartamentele*, nu si pentru cei care nu au dorit acest lucru.

Fata de cele anterior mentionate se retine ca in valoarea locuintelor livrate cu cota reduasa de TVA se include si valoarea spatiilor de depozitare (boxe) aflate in cadrul aceluiasi imobil, chiar daca acestea au fost inregistrate cu numere cadastrale diferite in registrul de publicitate imobiliara, livrarea boxelor avand caracter accesoriu in raport cu livrarea apartamentului si constituind o operatiune unica ce trebuie sa beneficieze de acelasi tratament fiscal in intelesul jurisprudentei comunitare in materie de TVA.

Desi contestatoarea insasi apeleaza la jurisprudenta comunitara in materie de TVA (in fapt, la opiniile avocatului general din cauza C-349/96), aceasta omite cu desavarsire considerentele si concluziile Curtii Europene de Justitie in cazurile mai sus amintite, care subliniaza ca operatiunile nu trebuie descompuse artificial pentru a nu altera functionalitatea sistemului comun de TVA.

In ceea ce priveste sustinerea contestatarei cum ca desi este de acord cu faptul ca echipa de inspectie fiscala a reconsiderat in mod corect TVA-ul aferent vanzarii catre d-na X, intrucat cele doua corpuri de proprietate nu pot fi cosiderate in mod separat, terenul fiind o achizitie accesorie achizitiei de apartament si, in consecinta, pentru ca valoarea vanzarii depasea suma de 380.000 lei, trebuia sa se aplice cota standard de 24% pentru intreaga tranzactie, nu este de acord in ceea ce priveste calculul TVA colectata, invocand prevederile Deciziei 2/2011 a Comisiei fiscale centrale, asa cum a fost aceasta modificata prin Decizia 6/2014 si considerand ca echipa de inspectie fiscala aplicand procedeul sutei marite a stabilit in mod eronat TVA colectata in suma de Xlei in loc de Xlei cat trebuia in mod corect aplicata, trebuiesc facute urmatoarele precizari pentru clarificarea situatiei de fapt fiscale:

- suma de Xlei reprezinta TVA colectata **este aferenta perioadei verificate X si nu este aferenta vanzarii catre d-na X;**

- suma de Xlei reprezentand TVA colectata este compusa din suma de Xlei rezultata din aplicarea procedeului sutei marite asupra valorii totale de X lei **aferenta facturii X** emisa de X in data de X **catre d-na. X** (suma identica cu suma calculata de contestatara) si din suma de Xlei rezultata din aplicarea procedeului sutei marite asupra **avansului** in suma de totala de Xlei **aferenta facturii X** emisa de X in data de X **catre dl. X.**

In concluzie echipa de inspectie fiscala a calculat in mod corect TVA colectata in suma de Xlei aferenta perioadei X si inclusiv TVA colectata in suma de Xlei aferenta vanzarii catre d-na X, iar diferenta in suma de Xlei (X – X) reprezinta in fapt TVA colectata suplimentar la factura de avans X pentru clientul X, in suma totala Xlei din care baza in suma de Xlei si TVA in suma de Xlei (cota de 5%).

Pentru cele ce preced contestatia X urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind diferenta suplimentara de TVA in suma de Xlei stabilita de organele de inspectie fiscala in urma aplicarii cotei standard de TVA.

### **3.2. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de X lei**

***Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesoriile aferente TVA, in conditiile in care in sarcina sa s-au retinut ca fiind datorata diferenta suplimentara stabilita prin decizia de impunere contestata.***

**In fapt,** prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii dobanzi si penalitati de intarziere aferente in suma totala de X lei, respectiv dobanzi in suma de Xlei si penalitati de intarziere in suma de Xlei, calculate astfel:

- dobanzi in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X lei calculate pentru perioada X;

- dobanzi in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X lei calculate pentru perioada X;

- dobanzi in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X lei calculate pentru perioada X.

**In drept,** potrivit prevederilor art. 119, art. 120 si art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada verificata:

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

**“Art. 120 - (1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.**

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

**(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.”**

**“Art. 120<sup>1</sup> - (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.**

**(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.**

**(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”**

In condițiile în care la pct. 3.1 al prezentei decizii s-a reținut ca fiind datorat debitul reprezentând TVA, iar, pe de altă parte, societatea nu a depus documente sau situații din care să rezulte că s-au calculat eronat aceste accesorii, rezulta că aceasta datorează și suma de X lei, cu titlu de dobânzi și penalități de întârziere, reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, motiv pentru care contestația urmează să fie respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 11 alin. (1), art. 140 alin. (1) și alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 23 alin. (8) și alin. (9) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, anexa nr. 2 la Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările ulterioare, art. 119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1), art. 272 și art. 279 din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Legea nr. 207/2015 cu modificările și completările ulterioare

## DECIDE

Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de Inspectoratul Fiscal pentru persoane juridice nr. X emisă de Activitatea de Inspectie Fiscală din cadrul Administrației Sector 1 a Finanțelor Publice în baza raportului de inspectie fiscală nr. X prin care s-au stabilit în sarcina societății TVA suplimentar de plată în suma de **X lei**, precum și dobânzi și penalități de întârziere aferente în suma de **X lei**.

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