

**DECIZIA nr. 582/11.08.2015**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**SC CD SRL,**  
inregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. a/b

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Fiscala Pentru Contribuabili Mijlocii, cu adresa nr. a/b, inregistrata la DGRFP Bucuresti sub nr. a/d, cu privire la contestatia formulata de SC CDSRL, CIF ....., cu sediul in Bucuresti, ..., reprezentata conventional prin A cu sediul in ... Bucuresti.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de 04.05.2015 si inregistrata la Administratia Fiscala Pentru Contribuabili Mijlocii sub nr. a/c, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. A/D, comunicata in data de **08.04.2015**, emisa de Administratia Fiscala Pentru Contribuabili Mijlocii in baza Raportului de inspectie fiscala nr. A/R, prin care s-au stabilit suplimentar si s-a respins la rambursare TVA in suma de x lei.

Societatea contesta TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de **y lei** (zlei + wlei).

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC CDSRL.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

**I.** In baza Raportului de inspectie fiscala nr. A/R, Administratia Fiscala Pentru Contribuabili Mijlocii a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. A/D, prin care s-a stabilit suplimentar TVA in suma de x lei pentru decontul de TVA a aferent 01.07.2014-30.11.2014.

**II.** Prin contestatia formulata si inregistrata sub nr. a/c SC CDSRL solicita anularea in parte a deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata a TVA in suma de y lei, pentru vanzarile de imobile efectuate catre persoane fizice pentru care a aplicat la facturare cota de TVA de 5%.

In sustinerea contestatiei societatea aduce urmatoarele argumente:

- invoca prevederile art. 140 alin. 3 din Codul fiscal, potrivit carora cota redusa de TVA 5% se aplica exclusiv persoanelor care nu au mai beneficiat de aceasta facilitate, astfel niciunul dintre cumparatori nu a mai beneficiat de aceasta facilitate si nici sotii/sotiile acestora si puteau beneficia de conditiile impuse legislatie;

- clientii au semnat declaratii pe propria raspundere la momentul incheierii contractelor de vanzare-cumparare prin intermediul sotilor/sotiei, aceste declaratii fiind expres incluse in contractele de vanzare-cumparare;

- in cazul clientei M, aceasta a achizitionat un imobil in nume propriu, astfel ca declaratia sotului nu a fost necesara si nici solicitata de legislatia in vigoare;

- invoca principiile jurisprudentei ale Curtii Europene si anume principiul proportionalitatii, care obliga autoritatile sa ia numai acele masuri necesare pentru atingerea scopului urmarit;

- contestatarea face referire si la art. 140 alin. 2<sup>1</sup> din Codul fiscal, astfel terenul pe care este edificata cladirea va fi vandut aplicand cota redusa de taxa pe valoarea adaugata de 5%.
- invoca principiile jurisprudentei ale Curtii Europene si anume principiul accesorium sequitur principale, care in cauza C-400/98 a stabilit ca in cazul livrarii unei proprietati imobiliare, cladirea si terenul, pe care este edificata, sunt privite ca un singur corp imobiliar si li se aplica acelasi regim fiscal din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata.

Astfel societatea sustine ca a respectat toate conditiile atunci cand a aplicat cota redusa de 5% TVA atat pentru apartamentul instrainat si terenul aferent acestuia cat si pentru terenul instrainat de catre societatea contestatoare care nu are legatura cu apartamentul.

Avand in vedere toate aceste aspecte de fapt si de drept, societatea solicita admiterea contestatiei, anulara partiala a deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. A/D si exonerarea scesteia de la plata sumei de wlei stabilita suplimentar la plata de catre inspectorii fiscali, respectiv zlei reprezentand TVA recalculat 24% depasire valoare 380.000 lei si wlei reprezentand TVA recalculat 24% fara declaratii - pentru perioada 01.07.2014-30.11.2014.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

### **3.1 Referitor la TVA colectata in suma wlei**

***Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de wlei, in conditiile in care la data transferului dreptului de proprietate nu erau indeplinite toate conditiile stabilite la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) pct. 2 din Codul fiscal, in vederea justificarii aplicarii cotei reduse de TVA de 5%.***

**In fapt**, potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. A/R, in baza caruia Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii a emis Decizia de impunere nr. A/D, societatea a aplicat cota redusa de TVA de 5% pentru livrarea unor locuinte, in conditiile in care nu erau indeplinite toate conditiile stabilite la art. 140 alin (2<sup>1</sup>) lit c) din Codul fiscal pentru a justifica aplicarea cotei reduse de TVA.

Suma de wlei TVA recalculata cu cota 24% pentru care societatea nu a prezentat declaratii pe propria raspundere in conformitate cu prevederile art. 140 alin 2<sup>1</sup> lit. c) pct. 1 si 2 din Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare – anexa nr. 6. Astfel, in timpul inspectiei fiscale s-a constatat ca societatea a emis facturi pentru care a aplicat cota redusa de 5% TVA, fara sa detina declaratiile prevazute la alin. 10, puse la dispozitia vanzatorului, inainte sau in momentul livrarii bunurilor imobile, catre urmatarii clienti: I, M, A, N.

**In drept**, conform dispozitiilor art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit c) pct. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 23 alin. 7 - 10 din Normele metodologice de aplicare Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare pe perioada supusa impunerii:

*Codul fiscal:*

**“Art. 140 - (2<sup>1</sup>) Cota redusa de 5% se aplica asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuintelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construita locuinta include și amprenta la sol a locuintei. În sensul prezentului titlu, prin locuinta livrata ca parte a politicii sociale se înțelege:**

***(...) c) livrarea de locuinte care au o suprafata utila de maximum 120 m<sup>2</sup>, exclusiv anexele gospodarești, a caror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 380.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adaugata, achizitionate de orice***

persoana necasatorita sau familie. Suprafata utila a locuintei este cea definita prin Legea locuintei nr. 114/1996, republicata, cu modificarile și completările ulterioare. Anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicata, cu modificarile 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 locuintei, 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 necasatorită sau **familie** poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv:

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

2. în cazul familiilor, sotul sau soția să nu fi detinut și să nu dețină, fiecare sau împreună, nicio locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%. (...)"

Norme metodologice

**23. (1)** Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotelor reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

**(2) Se aplică procedeul sutei marite pentru determinarea sumei taxei, respectiv  $24 \times 100/124$  în cazul cotei standard și  $9 \times 100/109$  sau  $5 \times 100/105$  în cazul cotelor reduse, atunci când pretul de vânzare include și taxa.** De regulă, pretul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii direct către populație, pentru care nu este necesară emiterea unei facturi potrivit art. 155 alin. (9) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale pretul include și taxa."

**(7)** Cota redusă de taxa de 5% prevăzută la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) din Codul fiscal se aplică numai pentru livrarea, astfel cum este definită la art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, a locuințelor ca parte a politicii sociale, respectiv pentru transferul dreptului de a dispune ca și un proprietar de bunurile prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. a)-d) din Codul fiscal. Pentru livrările prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, cota redusă de TVA de 5% se aplică inclusiv pentru terenul pe care este construită locuința.

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

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

**(10)** În vederea îndeplinirii condiției prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, cumpărătorul va pune la dispoziția vânzătorului, **înainte sau în momentul livrării bunului imobil, o declarație pe propria răspundere, autenticată de un notar**, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, care va fi pastrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.

**(11)** Persoanele impozabile care livrează locuințe vor aplica cota de 5% inclusiv pentru avansurile aferente acestor livrări, dacă din contractele încheiate rezultă că **la momentul**

**livrării** vor fi îndeplinite toate condițiile impuse de art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal și sunt în posesia declarației prevăzute la alin. (10). În situația în care avansurile au fost facturate prin aplicarea cotei de 19% ori, după caz, de 24%, datorită neprezentării de către cumparator a declarației prevăzute la alin. (10) sau din alte motive obiective, **la livrarea bunului imobil** se pot efectua regularizările prevăzute la art. 140 alin. (4) din Codul fiscal în vederea aplicării cotei de 5%, dacă toate condițiile impuse de art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, astfel cum sunt detaliate și de prezentele norme metodologice, sunt îndeplinite la data livrării.

**(12) Pentru cladirile prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, cumparatorul va pune la dispoziția vânzătorului o declarație pe propria răspundere, autenticată de un notar, din care să rezulte că va utiliza aceste cladiri conform destinației prevăzute de lege, care va fi pastrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%. Declarația trebuie prezentată înainte sau în momentul livrării locuinței.**

Având în vedere dispozițiile legale de mai sus, rezulta că TVA în cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite, cu condiția că înainte sau în momentul livrării bunului imobil, cumparatorul (în cazul familiilor, ambii soți) să pună la dispoziția vânzătorului, o (cate o) declarație pe propria răspundere, autenticată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) pct. 2 din Codul fiscal, respectiv din care să rezulte că sotul sau soția nu a detinut și nici nu detine, fiecare sau împreună, nicio altă locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%.

Potrivit constatarilor din Raportul de inspecție fiscală nr. A/R, în baza căruia Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. A/D societatea avea obligația de a colecta TVA în suma de **w lei (alei + s lei + d lei + f lei)**, întrucât nu a fost prezentată declarația pe proprie răspundere a sotul/soției cumparatorilor la data autentificării :

- contractului de vânzare cumpare autenticat sub nr. .. (declarația pe proprie răspundere IM);
- promisiunii bilaterale de vânzare-cumpare autenticată sub nr. .. (declarația pe proprie răspundere N);
- contractului de vânzare cumpare autenticat sub nr. ... (declarația pe proprie răspundere M și J);
- contractului de vânzare cumpare autenticat sub nr. ... (declarația pe proprie răspundere AN).

În ceea ce privește momentul prezentării de către cumparatori a declarației pe propria răspundere autenticată, se rețin următoarele:

- cota de TVA aplicabilă unei livrări de bunuri sau prestări de servicii este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 134<sup>2</sup> alin (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei, conform alin (3) al art. 140 din Codul fiscal;
- faptul generator în cazul livrării de bunuri imobile intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumparator.
- declarația pe propria răspundere autenticată la notar trebuie prezentată înainte sau în momentul livrării locuinței.

În speta, faptul generator a intervenit la data autentificării contractelor de vânzare-cumpare, motiv pentru care la data transferului dreptului de proprietate **nu erau îndeplinite toate condițiile** stabilite la art. 140 alin (2<sup>1</sup>) lit c) pct 2 din Codul fiscal pentru a justifica aplicarea cotei reduse de TVA de 5%; se reține că prevederile pct. 23 (10) din Normele metodologice de aplicare a art. 140 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004 **stipulează**

**expres** pe de-o parte, ca **ambii soti, in calitate de cumparatori**, au obligatia de a pune la dispozitia vânzatorului declaratiile pe proprie raspundere, autentificate de un notar, iar, pe de alta parte, aceste doua declaratii trebuie puse la dispozitia vanzatorului, **înainte sau în momentul livrării bunului imobil**.

Nu poate fi retinuta in sustinerea contestatiei niciuna dintre motivatile societatii, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Aplicarea cotei redusa de TVA de 5% este o facilitate fiscala ce se aplica in situatia in care „cumparatorul va pune la dispozitia vanzatorului, inainte sau in momentul livrării bunului imobil”, **o declaratie pe propria raspundere** privind indeplinirea conditiei prevazute la art. 140 alin (2<sup>1</sup>) lit c) pct 2 din Codul fiscal, dispozitie legala care stipuleaza **un termen bine definit in ceea ce priveste indeplinirea conditiei** .

2. Cadrul legal privind taxa pe valoarea adaugata este cel stipulat prin Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care la art. 1 alin. (3) precizeaza ca: **“În materie fiscala, dispozitiile prezentului cod prevaleaza asupra oricaror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozitiile Codului fiscal”**; prin urmare, invocarea dispozitiilor Codului civil, referitoare la obligatiile sotilor in cazul actelor de dobandire a bunurilor comune si la regimul separatiei bunurilor si a dispozitiilor Legii nr. 36/1995 privind rectificarea actelor notariale nu prezinta relevanta, cata vreme prevederile art. 140 alin (2<sup>1</sup>) lit c) pct 2 din Codul fiscal stipuleaza expres ca **„în cazul familiilor, sotul sau sotia sa nu fi detinut si sa nu detina, fiecare sau împreuna, nicio locuinta în proprietate pe care a/au achizitionat-o cu cota de 5%”**; se retine ca, independent de calificarea tranzactiilor potrivit Codului Civil, in materie fiscala determinant este continutul economic al tranzactiilor, autoritatile fiscale fiind indreptatite sa reincadreze forma si continutul juridic al tranzactiilor pentru a reflecta continutul economic propriu zis al acestora, potrivit art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

3. **In cazul familiilor, declaratiile ambilor soti trebuie sa existe la momentul transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar**, adica la momentul realizarii acordului de vointa privind transferul dreptului de proprietate; or, la momentul livrării nu exista decat declaratia unuia dintre soti, asa cum reiese evident din documentele anexate in sustinerea cauzei, declaratiile sotilor/sotiilor analizate fiind autentificate mult mai tarziu, astfel ca nu isi pot produce efectul atragerii beneficiului cotei reduse de TVA de 5%, prevederile legale solicitand ca pentru acest beneficiu, declaratiile ambilor soti sa fie date la momentul livrării, care poate fi, in lipsa unei stipulatii contrare in contract, cel mai tarziu la momentul autentificării contractului de vanzare-cumparare.

4. Invocarea nerespectării jurisprudentei comunitare este neintemeiata, avand in vedere ca **TVA in cota redusa de 5%** pentru livrarea locuintelor ca parte a politicii sociale **este reglementata de dispozitiile art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit c) pct. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, care constituie cadrul legal pentru aplicarea cotei respective si care reprezinta optiunea legiuitorului national.

5. Motivarea societatii cu privire la achizitionarea in nume propriu a imobilului de catre doamna M, astfel ca declaratia sotului nu era necesara este neintemeiata, tinand cont ca din documentele anexate in sustinerea cauzei rezulta clar ca doamna a dat o declaratie pe propria raspundere in data de 05.03.2015 ca nu a detinut nicio locuinta in proprietate pe care sa fi achizitionat-o cu cota redusa de 5%, iar contractul de vanzare cumparare a fost autentificat la data de 10.09.2014. Mai mult, fiind casatorita la data autentificării contractului de vanzare cumparare nr. ..., prevederile legale prevad obligativitatea prezentării declaratiei pe propria raspundere a ambilor soti.

6. Societatea in mod eronat a in scris la pagina 3 si 4 din contestatie si clientul AM, client ce nu se regaseste in anexa nr. 6 la Raportul de inspectie fiscala nr. A/R

Prin urmare, cata vreme legislatia fiscala prevede in mod expres ca **înainte sau în momentul livrării bunului imobil**, cumparatorul (in cazul familiilor, ambii sotii) sa puna la dispozitia vânzatorului, o (cate o) declaratie pe propria raspundere, autentificata de un notar, din care sa rezulte ca sotul sau sotia nu a detinut si nici nu detine, fiecare sau împreuna, nicio alta locuinta în proprietate pe care a/au achizitionat-o cu cota de 5%, rezulta ca aceasta trebuie respectata. In acest sens, atat societatea, cat si organele de inspectie fiscala au obligatia de a aplica intocmai prevederile legale, respectiv Codului fiscal.

Cu privire la obligativitatea existenta a declaratiei pe propria raspundere cel mai tarziu la data transferului dreptului de proprietate in vederea aplicarii cotei reduse de TVA s-au pronuntat si directiile de specialitate din MFP - Directia generala Legislatie Cod Fiscal.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, cu privire la acest capat de cerere, contestatia formulata de SC CDSRL, urmeaza a se respinge ca neintemeiata.

### **3.2 Referitor la TVA colectata in suma zlei**

***Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de zlei, in conditiile in care livrarea unui apartament dintr-un imobil impreuna cu locul de parcare constituie o operatiune unica de livrare de bunuri din punctul de vedere al taxei.***

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. A/D, Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii a stabilit suplimentar de plata TVA in suma de zlei aferenta unei livrari reprezentand operatiune unica ce depasesc suma de 380.000, exclusiv taxa pe valoare adaugata, pentru cumparatorul DA, ce a achizitionat bunul imobil situat in str. ... in valoare totala de q Eur cu TVA inclus, compus din apartamentul nr. w in valoare de e Eur cu TVA inclus si locul de parcare in valoare de g Eur cu TVA inclus, in baza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. ....

In timpul inspectiei fiscale s-a constatat ca societatea a aplicat cota redusa de 5% pentru apartament si cota de 24% pentru local de parcare, societatea emitand factura nr. a/f in valoare de u lei (cu TVA inclusa), din care a colectat TVA in suma de l – cota 24% si TVA in suma de p lei – cota redusa 5%.

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 emis de MFP-Directia generala Legislatie Cod Fiscal-Directia de legislatie in domeniul TVA prin care s-au adus clarificari cu privire la conditiile aplicarii cotei reduse de TVA de 5% in cazul livrarilor de locuinte, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea trebuia sa aplice cota standard de TVA de 24%.

Prin contestatia formulata SC CDSRL contesta faptul ca vanzarea apartamentelor, locurilor de parcare 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 aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotelor reduse.***

***(2<sup>1</sup>) Cota redusa de 5% se aplica asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuintelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite.***

Terenul pe care este construita locuinta include și amprența la sol a locuintei. **În sensul prezentului titlu, prin locuinta livrata ca parte a politicii sociale se înțelege:**

[...]c) **livrarea de locuinte care au o suprafața utilă de maximum 120 m<sup>2</sup>, exclusiv anexele gospodărești, a caror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 380.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necasătorită sau familie.** Suprafața utilă a locuintei este cea definită prin Legea locuintei 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 construita locuinta nu depășește suprafața de 250 m<sup>2</sup>, inclusiv amprența la sol a locuintei, în cazul caselor de locuit individuale. În cazul imobilelor care au mai mult de două locuinte, cota indiviză a terenului aferent fiecărei locuinte nu poate depăși suprafața de 250 m<sup>2</sup>, inclusiv amprența la sol aferentă fiecărei locuinte. Orice persoană necasătorită sau familie poate achiziționa o singură locuintă cu cota redusă de 5%, respectiv:

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

2. în cazul familiilor, sotul sau soția să nu fi detinut și să nu dețină, fiecare sau împreună, nicio locuintă 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 locuinta se înțelege construcția alcătuită din una sau mai multe camere de locuit, cu dependințele, dotările și utilitățile necesare, care, la data livrării, satisface cerințele de locuit ale unei persoane sau familii.**

(9) În sensul art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, suprafața utilă a locuintei de 120 m<sup>2</sup> nu include anexele gospodărești. Suprafața terenului pe care este construita locuinta, precum și suprafața utilă a locuintei, menționate 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 locuintei, inclusiv valoarea cotelor indivize din părțile comune ale imobilului și a anexelor gospodărești și, după caz, a terenului pe care este construita locuinta, dar exclude unele drepturi de servitute legate de locuinta respectivă.** În calculul suprafeței maxime de 250 m<sup>2</sup>, 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 locuinta, chiar dacă se afla la numere cadastrale diferite".

Prin urmare, conform prevederilor legale antecitate, cota redusă de TVA de 5% se aplică numai pentru livrările de locuinte ca parte a politicii sociale, respectiv pentru acele livrări care îndeplinesc condițiile cumulative stabilite de legiuitor, printre care și cea ca valoarea locuintei, 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 economiei 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 tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie **reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.**

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

In acest sens, din jurisprudenta comunitara reiese ca, desi fiecare livrare sau prestatie trebuie, in mod normal, sa fie considerata distincta si independenta, **ea nu trebuie sa fie descompusa in mod artificial pentru a nu altera functionalitatea sistemului TVA-ului**, astfel incat este important sa fie identificate mai intai elementele caracteristice ale operatiunii respective, pentru a determina daca persoana impozabila furnizeaza ii 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 ca, spre exemplu, ca este vorba de o prestatie unica in special in situatia in care unul sau mai multe elemente trebuie considerate ca reprezentand prestatia principala, pe cand, invers, unul sau mai multe elemente trebuie sa fie privite ca una sau mai multe prestatii accesorii, in special atunci cand ele **nu constituie pentru clientela un scop in sine, ci mijlocul de a beneficia in cele mai bune conditii de serviciul principal al prestatorului** (hotararile din 25 februarie 1999, Card Protection Plan, C-349/96 pct. 30, din 21 iunie 2007, Volker Ludwig, C-453/05 pct. 18, din 21 februarie 2008, Part Service, C-425/06 pct. 52 si din 11 iunie 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07 pct. 18).

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

Cu privire la determinarea valorii maxime de 380.000 lei stabilita la livrarea locuintelor ca parte a politicii sociale, intr-o speta similara, Directia de legislatie in domeniul TVA a precizat urmatoarele prin adresa nr. 431666/15.10.2010:

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

*In sustinerea celor de mai sus apreciem ca fiind relevante concluziile Curtii Europene de Justitie in cazul C-349/96. Conform argumentelor Curtii expuse in cuprinsul deciziei date in cazul amintit, se poate concluziona ca o operatiune unica din punct de vedere economic nu*



*ar trebui divizata artificial pentru a afecta functionarea sistemului taxei pe valoarea adaugata. In acest context nu are relevanta daca se percepe un singur pret pentru intreaga operatiune sau daca sunt percepute preturi diferite.*

In concluzie, in cazul livrarii unei locuinte, astfel cum aceasta este definita la art. 140 alin. (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 livrarii, inclusiv asupra valorii anexelor gospodaresti (spatii de parcare si spatii de depozitare) daca acestea sunt, conform contractelor, componenta a livrarii bunului imobil si cumparatorul dobandeste odata cu dreptul de proprietate asupra imobilului si dreptul de proprietate asupra anexelor gospodaresti”.

Aplicand cele de mai sus la situatia concreta in care s-au realizat tranzactiile ce fac obiectul contestatiei se retin urmatoarele:

SC CDSRL a incheiat cu persoana fizica DA contractul de vanzare-cumparare autentificat sub nr. .... Obiectul contractului il constituie achizitionarea unui bun imobil situat in ... in valoare totala de a Eur cu TVA inclus, compus din apartamentul nr. w in valoare de e Eur cu TVA inclus si locul de parcare in valoare de d Eur cu TVA inclus, depasind astfel valoarea maxima a tranzactiei de 380.000 lei prevazut de lege pentru aplicarea cotei reduce de TVA de 5%.

Prin incheierea de rectificare nr. ... „locul de parcare” este modificat cu „lotul 9” compus din teren curti-constructie in suprafata masurata de 11,00 m.p.

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 executarii lucrarilor de constructii, republicata, cu modificarile ulterioare, care in anexa nr. 2 le defineste ca fiind:

**”Constructiile cu caracter definitiv sau provizoriu, menite sa adaposteasca activitati specifice, complementare functiunii de locuire, care, prin amplasarea în vecinatatea locuintei, alcatuiesc împreuna cu aceasta o unitate functionala distincta.**

*In categoria anexelor gospodaresti, de regula în mediul rural, sunt cuprinse: bucatarii de vara, grajduri pentru animale mari, patule, magazii, depozite și altele asemenea. În mod similar, sunt asimilabile notiunii de anexe gospodaresti 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 reduce de TVA de 5% ca parte a politicii sociale, **nu si in ceea ce priveste determinarea valorii maxime de 380.000 lei, rezulta chiar din textul art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal** conform caruia este supusa cotei reduce *”livrarea de locuinte, care au o suprafata utila de maximum 120 m<sup>2</sup>, exclusiv anexele gospodaresti [...]”.*

Contestatoarea SC CDSRL recunoaste acest lucru, dar sustine ca aceasta a vandut doua bunuri imobile distincte:

- apartament si cotele indivize aferente acestuia;
- lot de teren, independent din punct de vedere juridic si fiscal de apartament;

terenul nu face parte din anexele sau cotele indivize aferente apartamentului, fiind vorba de un bun imobil distinct, dezmebrat si individualizat inainte de incheierea contractului de vanzare-cumparare. Aceste sustineri sunt vadit neintemeiate si nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei avand in vedere motivele ce succed.

Astfel, din planul de amplasament si delimitare al imobilului (anexa nr. 11) existent in copie la dosarul cauzei rezulta ca in fata si spatele constructiei – lotul a C1 sunt amplasate loturi (parcari) – in total 38 loturi.

In conformitate cu definitia anexelor gospodaresti anterior citata, garajele reprezinta anexe gospodaresti pentru apartamente intrucat *sunt amplasate in imediata vecinatate a apartamentelor (in fata aceluiasi imobil) si sunt menite sa serveasca la gararea autoturismelor folosite de persoanele fizice ce locuiesc la apartamentele situate la etajele imobilului, in mod complementar functiei de locuire propriu-zisa asigurata de apartamente*, astfel ca sunt indeplinite conditiile pentru care toate acestea (**apartament plus spatiu parcare**) **alcatuiesc impreuna o unitate functionala distincta.**

Mai mult, in contractul de vanzare-cumparare nr. .. cuprinde apartamentul nr. w, suprafetele indivize si locul de parcare in valoare de d Eur cu TVA inclus cu suprafata indiviza destinatie drum acces. Denumirea de „loc parcare” a fost modificat in timpul controlului inspectiei fiscale cu „lotul 9” prin incheierea de autentificare nr. ....

Contrar sustinerilor contestatoarei, apartamentul poate fi unit din punct de vedere functional de locul de parcare, 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 locurile de parcare sunt situate in fata si spatele imobilului.

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 lotului 9 (locului de parcare) nu constituie pentru cumparatorii de apartamente din imobilul respectiv un scop in sine, fara nicio legatura cu achizitionarea apartamentului, ci mijlocul de a beneficia in cele mai bune conditii de locuintele achizitionate.** Mai mult, prin Regulamentul de ordine interioara al locatarilor, cu *caracter obligatoriu* pentru fiecare proprietar din care rezulta in mod expres ca **„este interzisa inchirierea sau darea in folosinta numai a locului de parcare”**. Reiese, asadar, ca **inchirierea apartamentului sau darea in folosinta a locului de parcare se face in mod obligatoriu impreuna cu apartamentul**, devenind astfel evident ca achizitionarea spatiilor de parcare are un caracter vadit accesoriu in raport cu achizitionarea apartamentelor din punctul de vedere al destinatiei atribuite de catre cumparatori, asa cum rezulta si din prevederile art. 546 Cod civil.

Faptul ca locurile de parcare au fost delimitate ca loturi 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 locurile de parcare tocmai pentru a beneficia de cele mai bune conditii de locuit.**

Totodata, departajarea pretului global in pretul apartamentului si pretul locului de parcare 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 locului de parcare nu a reprezentat o obligatie pentru cumparatorul apartamentului 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 locurilor de parcare cu apartamentele*, nu si pentru cei care nu au dorit acest lucru.

Fata de cele anterior mentionate se retine ca in valoarea locuintei livrate cu cota redusa de TVA se include si valoarea locului de parcare aflate in fata si spatele imobilului achizitionat, chiar daca acestea au fost inregistrate cu numere cadastrale diferite in registrul de publicitate imobiliara, livrarea locului de parcare 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, 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.

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

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11 alin. (1), art. 140 alin. (1) si alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 23 alin. (8) si 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,

## **DECIDE**

Respinge contestatia formulata de SC CDSRL impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. A/D emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii, cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata in suma de **ylei** (zlei + wlei).

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