

DECIZIA nr. 202 din 03.04.2017 privind soluționarea
contestației formulate de **ABC SRL**,
cu sediul în, sector X, București,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBC_REG_.....2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. ...2017, înregistrată sub nr. MBR_REG_...2017 de către Administrația Sector X a Finanțelor Publice cu privire la contestația ABC SRL – CUI ..., înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr.2017.

Obiectul contestației îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX qqq/29.12.2016, emisă în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX kkk/29.12.2016 și comunicată sub semnătură și ștampilă în data de ...01.2017, prin care s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de T lei, din care societatea contestă TVA în sumă de **C1+C2 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 ABC SRL.

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

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală parțială pentru TVA la ABC SRL pentru perioada 01.10.2015-30.09.2016, constatările inspecției fiind consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-SX kkk/29.12.2016 în baza căruia a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX qqq/29.12.2016, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de T lei și s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de A lei.

II. Prin contestația formulată ABC SRL solicită anularea în parte deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală pentru TVA în sumă de C1+C2 lei, arătând următoarele:

În legătură cu TVA în sumă de C1 lei reprezentând taxa colectată suplimentar prin aplicarea cotei standard de TVA pentru parcări, societatea consideră că este vorba de o livrare unică a unei locuințe împreună cu anexele gospodărești (loc de parcare situat la subsolul blocului), pentru care se aplică cota redusă de TVA de 5%. În cadrul noțiunii de anexe gospodărești se includ și

construcțiile complementare funcțiunii de locuire, care, prin amplasarea în vecinătatea locuințelor, alcătuiesc o unitate funcțională distinctă. Conform jurisprudenței din cauza C-349/96 Card Protection Plan o operațiune unică din punct de vedere economic nu trebuie divizată artificial, iar livrarea unei locuințe alcătuite din apartament (în principal) și parcare aferentă (în secundar) este o operațiune unică din punct de vedere al TVA, astfel că organele de inspecție fiscală au divizat artificial și nejustificat operațiunea.

Referitor la TVA colectată suplimentar în sumă de C2 lei, societatea arată că aplicarea cotei reduse de TVA de 5% pentru locuințele livrate unor familii este justificată cu declarația notarială pe proprie răspundere a celor doi soți, chiar dacă una din declarații a fost dată ulterior încheierii contractelor de vânzare-cumpărare și din eroare declarația a fost dată inițial numai de persoana semnatară a fiecărui contract, deși respectiva persoană era căsătorită. Societatea consideră că sunt îndeplinite condițiile de fond pentru aplicarea cotei reduse, iar principiul formalismului nu trebuie să aibă în niciun caz prioritate față de principiul prevalenței substanței asupra formei, așa cum reiese din jurisprudența națională și europeană (cauza C-146/05 Albert Collee).

Sub auspiciile principiului general de apreciere justă a sarcinii fiscale, societatea susține că poziția organelor fiscale nu se justifică, iar respingerea aplicării cotei reduse de TVA nu are la bază un motiv de fapt și un temei de drept corelativ, iar negarea documentelor prezentate a condus la încălcarea dreptului de proprietate prevăzut de art. 1 din Protocolul 1 la Convenția Europeană a Drepturilor Omului asupra sumelor de bani reprezentă TVA stabilită ca debit suplimentar în sarcina fiscală a ABC SRL.

În susținerea contestației societatea a prezentat declarații pe proprie răspundere în cazul a 4 tranzacții.

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:

3.1. Referitor la TVA în sumă de C1 lei

Cauza supusă soluționării dacă livrarea unui apartament dintr-un imobil împreună cu spațiul de parcare situat la subsolul imobilului și pentru care există numere cadastrale diferite constituie o operațiune unică de livrare de bunuri din punctul de vedere al TVA, în care dobândirea dreptului de proprietate asupra apartamentului constituie operațiunea principală, iar dobândirea dreptului de proprietate asupra parcării are caracter accesoriu în raport cu menirea acestui spațiu de anexă gospodărească utilă locuinței și fără să constituie un scop în sine pentru persoana fizică cumpărătoare, ci mijlocul de a beneficia de facilitățile necesare asigurării confortului locuinței achiziționate.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de C1 lei prin aplicarea cotei standard de TVA de 20% față de cota redusă de 5% în cazul locurilor de parcare vândute de societatea ABC SRL și menționate în anexa nr. 8 la raportul de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală au apreciat că societatea a vândut prin același contract de vânzare-cumpărare autentificat la notar și a facturat două

livrări diferite, respectiv livrarea bunului imobil – apartament și livrarea bunului imobil – parcare și că livrarea parcării nu are legătură directă cu locuința respectivă și nu este accesorie livrării locuinței, pentru că altfel toate apartamentele s-ar fi vândut cu accesoriu parcare (imobilul bloc G are 110 apartamente, dar doar 39 de locuri de parcare autovehicule și 11 locuri parcare mopede) sau locurile de parcare nu s-ar fi vândut fără locuință, așa cum s-a procedat în unele cazuri (exemplu, livrare doar locuri de parcare către societatea A SRL). Având în vedere definiția anexelor gospodărești din Legea nr. 50/1991 organele de inspecție fiscală au concluzionat că apartamentul – locuință împreună cu locul de parcare vândute de societatea verificată nu constituie o unitate funcțională distinctă, iar vânzarea nu reprezintă o operațiune unică întrucât dobândirea locului de parcare nu depinde de dobândirea locuinței – apartament.

La dosarul cauzei se află anexate, cu titlu exemplificativ, contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.2016 prin care societatea a vândut doamnei BL dreptul de proprietate asupra pachetului compus din lotul nr. 49 reprezentând apartamentul nr. 58 cu o suprafață utilă de 73,48 mp și cu o suprafață totală de 78,89 mp împreună cu cota-parte indiviză din părțile și dependențele comune, precum și dreptul de proprietate asupra terenului aferent și din lotul nr. 118 reprezentând parcare nr. 6 situată la subsolul aceluiași imobil pentru suma de E1 euro plus TVA 5% adică E2 euro rezultând suma totală de E3 euro cu TVA inclus. Pentru această livrare societatea ABC SRL a emis factura nr. 97/15.03.2016 pentru suma de L1 lei plus TVA L2 lei contravaloarea apartamentului și L3 lei plus TVA L4 lei contravaloarea parcării, din care s-au scăzut/stornat avansurile facturate anterior. Conform anexei 8 organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de TVA de L5 lei.

În drept, potrivit art. 280 și art. 291 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2016:

”Art. 280. - (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. - (1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

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

(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 dependințele, 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 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, pășunile, 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 aplica 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. - (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 Szolgáltató 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. 431666/15.10.2010:

”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. 675834/24.07.2015:

”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 supratere și 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. 693415/07.12.2016:

”[...] 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 ABC SRL a primit autorizație de construire pentru un ansamblu de clădiri rezidențiale, în perioada verificată finalizând lucrările de construire la două edificabile situate la aceeași adresă, legătura dintre subsolurile clădirilor făcându-se prin două rampe de legătură:

- clădirea G cu destinația ”locuințe+birouri+comerț+servicii” S+P+10E+E12 duplex având 110 apartamente, parcare subterană cu 39 locuri parcare

autovehicule și 11 locuri parcare moped, parcare la nivelul solului, în aer liber, cu 20 de locuri pentru vizitatori și spații comerciale la parter;

- clădirea H cu destinația "locuințe+birouri+comerț+servicii" S+P+9E+etaj 10 retras având 124 apartamente, parcare subterană cu 98 locuri în sistem tip Klaus, 33 locuri parcare clasice și 3 locuri parcare moped, parcare la nivelul solului acoperite (10 tip Klaus + 93 parcări clasice), parcare la nivelul solului, în aer liber (32 tip Klaus + 50 parcări clasice) și spații comerciale la parter și etajele 1 și 2.

Din contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 1408/15.03.2016 reiese că societatea a vândut doamnei BL dreptul de proprietate asupra unui pachet compus din două loturi, unul reprezentând apartamentul nr. 58 situat la etajul 5 al imobilului G și celălalt reprezentând parcare situată la subsolul aceluiași imobil, prețul vânzării fiind de E1 euro plus TVA cu cota de 5% de E2 euro rezultând o sumă totală de E3 euro, din care s-a achitat în avans suma de E4 euro cu TVA reprezentând avans din prețul apartamentului și întregul preț al locului de parcare. Prețul livrării a fost stabilit anterior prin promisiunea bilaterală de vânzare-cumpărare autentificată sub nr. 1810/08.05.2015.

Situația este similară și pentru restul tranzacțiilor prin care societatea a vândut către persoane fizice cu cotă redusă de TVA de 5% pachete formate din apartament în imobil și loc de parcare la subsolul imobilului.

În conformitate cu definiția anexelor gospodărești mai sus citată, parcare reprezintă anexă gospodărească pentru apartament întrucât **este situată în imediata lui vecinătate (la subsolul aceluiași imobil)** și este menită să servească la parcare autoturismului folosit de persoana fizică proprietară a apartamentului – locuință situat la etajul 5 în același imobil, în mod complementar funcției de locuire propriu-zisă asigurată de apartament, astfel încât sunt îndeplinite condițiile pentru care acestea (apartament plus spațiu parcare) alcătuiesc o unitate funcțională distinctă. Aceasta este, de altfel, opinia exprimată de autoritatea centrală de specialitate în materie – Ministerul Dezvoltării Regionale și Administrației Publice –, însușită și reiterată și de direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice.

Se reține că organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție și în referatul cauzei, după ce citează prevederile Codului fiscal și definiția legală a anexelor gospodărești, concluzionează că "apartamentul-locuință împreună cu locul de parcare vândute de societatea verificată nu constituie o unitate funcțională distinctă", fără să precizeze care sunt acele elemente faptice, concrete pe baza cărora au tras această concluzie, mai concret de ce o parcare situată la subsolul imobilului nu ar fi considerată ca fiind amplasată "în vecinătatea locuinței" de la etajul 5 al aceluiași imobil, în sensul definiției din anexa nr. 2 la Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările ulterioare. Deși prin adresa nr.2017 organul de soluționare a contestației a solicitat organelor de inspecție fiscală să precizeze care sunt considerentele pentru care locuința împreună cu parcare din subsolul imobilului nu ar constitui o unitate funcțională distinctă, prin adresa de răspuns înregistrată sub nr.2017 acestea s-au mărginit să reia cele consemnate în raportul de inspecție fiscală, fără să indice absolut niciun element în susținerea unei asemenea concluzii.

În privința considerării vânzării locului de parcare ca nefiind o operațiune economică accesorie vânzării apartamentului, organele de inspecție fiscală au considerat că este vorba de livrări diferite pe motiv că nu sunt prevăzute parcări pentru toate apartamentele și că într-un caz s-a vândut locul de parcare fără locuință, astfel că dobândirea locului de parcare nu depinde de dobândirea unei locuințe.

Referitor la accesorialitate se reține că, potrivit jurisprudenței europene transpusă 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, **o operațiune este considerată accesorie operațiunii principale atunci când ea nu constituie pentru clientelă un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de operațiunea principală. Cu alte cuvinte, operațiunea este considerată unică din punct de vedere al scopului urmărit de cumpărători (clienți)** și nu din punctul de vedere al modului în care vânzătorul (furnizorul) înțelege să trateze comercial, investițional, tehnic etc. elementele ce compun operațiunea analizată.

Astfel, neconstruirea unui loc de parcare pentru fiecare apartament din imobil, ceea ce conduce, inevitabil, la vânzarea de apartamente fără loc de parcare nu poate influența analiza tranzacțiilor în care s-au vândut pachete formate din apartament plus loc de parcare, dovadă fiind chiar situația de fapt analizată de Curtea Europeană de Justiție în cauza C-276/09 Everything Everywhere Ltd, unde prestatorul furniza clienților aceleași servicii de telefonie clienților, dar, în funcție de modalitatea de plată a facturilor, percepea tarife suplimentare pentru anumite modalități de plată apelate de clienți. Cu alte cuvinte, atunci când se analizează tratamentul fiscal al unei tranzacții din punct de vedere al TVA nu este necesar ca pentru același serviciu prestat de o persoană impozabilă clienților săi (operațiune principală) să fie furnizate obligatoriu servicii accesorii (eventual, aceleași) pentru toți clienții. Referitor la faptul că societatea a vândut locuri de parcare fără locuință, din cele prezentate în raportul de inspecție fiscală reiese că este vorba de o singură vânzare realizată către o persoană juridică – societatea A SRL care, potrivit informațiilor disponibile în mod public, are sediul în imediata vecinătate a imobilului în care a achiziționat parcare și *pentru care achiziționarea unei locuințe nu este justificată în raport de definiția locuinței* din Legea nr. 114/1996 ca reprezentând o "construcție alcătuită din una sau mai multe camere de locuit, cu dependințele, dotările și utilitățile necesare, care satisface cerințele de locuit ale unei persoane sau familii".

În raport de jurisprudența anterior prezentată, se reține că tranzacțiile în discuție privesc un pachet imobiliar format dintr-un apartament și loc de parcare la subsolul imobilului, pentru care părțile au încheiat în prealabil și în timpul edificării imobilului o "**promisiune**" de vânzare-cumpărare, prin care societatea s-a obligat să vândă, iar **persoanele fizice interesate să cumpere pachetul** respectiv la un preț convenit. Deși organul de soluționare a contestației a solicitat organelor de inspecție fiscală să indice care ar fi fost "scopul în sine" pentru care persoanele fizice cumpărătoare au achiziționat pe lângă apartament și un loc de parcare, acestea n-au furnizat niciun element în acest sens. Cum e vorba de persoane fizice care au intenționat să achiziționeze un apartament de locuit dintr-

un imobil *nu se poate vorbi de un interes autonom al acestor persoane de a achiziționa un loc de parcare în același imobil în lipsa achiziționării apartamentului, în condițiile în care imobilul era în construcție la momentul încheierii promisiunii de a cumpăra pachetul format din apartament plus parcare, iar persoanele fizice cumpărătoare nu locuiau în imediata vecinătate a imobilului aflat în construcție, pentru ca locul de parcare să poate fi considerat ca anexă gospodărească la o locuință deja existentă.*

Totodată, legătura de cauzalitate dintre dobândirea dreptului de proprietate asupra apartamentului și dobândirea dreptului de proprietate asupra parcării nu poate fi redusă strict la aspectul juridic, ci trebuie să aibă în vedere obiectivul economic al operațiunii și interesul persoanelor fizice cumpărătoare, în sensul jurisprudenței anterior arătate în prezenta decizie.

Or, în speță, **este evident că achiziționarea locului de parcare nu constituie pentru o persoană fizică care intenționează să achiziționeze și, ulterior, achiziționează un apartament într-un imobil nou-construit un scop în sine, fără nicio legătură cu achiziționarea apartamentului, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de locuința nou-achiziționată**, mai ales că acea persoană fizică/familie nu achiziționează o casă de locuit individuală, cu terenul aferent curții, ci un apartament într-o clădire mutietajată situată într-o aglomerare urbană cum este Bucureștiul, astfel că problema parcării unui autoturism, pe perioada cât persoana care-l folosește se află în propriul apartament se pune cu acuitate. Faptul că nu toți cumpărătorii pot ori doresc să achiziționeze un loc de parcare împreună cu apartamentul nu schimbă caracterul de "accesorialitate" al vânzării parcării în raport cu vânzarea apartamentului pentru cumpărătorii care au putut și au dorit să achiziționeze un astfel de "pachet" întrucât *analiza nu se face din punct de vedere al conținutului unic al scopului urmărit de toți cumpărătorii spațiilor din imobil, iar persoanele care achiziționează apartamente fără parcări nu pot influența utilizarea parcărilor de către persoanele care au achiziționat apartamente cu parcări.*

În aceste condiții, descompunerea tranzacției în două operațiuni principale, așa cum a fost realizată de organele de inspecție fiscală, are caracter artificial, în condițiile în care este vorba de vânzarea unui pachet imobiliar format din apartament la etaj și parcare situată la subsolul aceluiași imobil, achiziționat de o persoană fizică/familie în baza intenției exprimate din momentul în care imobilul era încă în construcție.

În consecință, se reține ca întemeiată motivația societății ABC SRL din contestația formulată, motiv pentru care aceasta urmează a fi admisă pentru TVA în sumă de C1 lei și decizia de impunere nr. F-SX qqq/29.12.2016 anulată pentru această sumă, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căroră "în cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat".

3.2. Referitor la TVA în sumă de C2 lei

Cauza supusă soluționării este dacă furnizorul putea aplica la momentul livrării cota redusă de TVA de 5% pentru livrarea de locuințe către persoane fizice căsătorite, în condițiile în care la momentul încheierii contractelor de

vânzare-cumpărare unul dintre soți nu declarase pe proprie răspundere că nu mai achiziționase o locuință cu cotă redusă, iar în lipsa acesteia trebuia să aplice cota standard de TVA.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă C3 lei pentru diferența de taxă colectată prin aplicarea cotei standard de 20% față de cota aplicată de 5% în cazul vânzărilor de locuințe realizate de ABC SRL către persoane fizice/familii pentru care nu exista declarația pe proprie răspundere a celuilalt soț sau declarația pe proprie răspundere a ambilor soți până cel mai târziu la data vânzării locuințelor.

Prin contestația formulată ABC SRL societatea a prezentat declarații pe proprie răspundere ale soților în cazul a trei tranzacții, pentru care organele de inspecție fiscală au colectat TVA suplimentară în sumă de C2 lei, după cum urmează:

- C21 lei pentru vânzarea apartamentului 52 în baza contractului de vânzare-cumpărare nr. 991/29.02.2016 și pentru care a fost prezentată declarația soției CE, autenticată sub nr. 1376/08.12.2016;

- C22 lei pentru vânzarea apartamentului 57 în baza contractului de vânzare-cumpărare nr. 415/18.04.2016 și pentru care a fost prezentată declarația soției NA, autenticată sub nr. 1449/06.12.2016;

- C23 lei pentru vânzarea apartamentului 74 în baza contractului de vânzare-cumpărare nr. 2067/12.04.2016 și pentru care a fost prezentată declarația soției ZA, autenticată sub nr. 6037/05.12.2016;

- C24 lei pentru vânzarea apartamentului 17 în baza contractului de vânzare-cumpărare nr. 2628/17.05.2016 și pentru care a fost prezentată încheiere de rectificare nr. 190 din data 9 decembrie 2016 prin care a fost rectificată pg. 5 a contractului în sensul adăugării unui paragraf prin care cumpărătoarea CM, personal și în calitate de mandatar al soțului său CG a declarat că "nu am beneficiat împreună sau separat de prevederile legale necesare aplicării cotei de 5% la achiziția de locuințe conform Codului fiscal art. 291 alin. 3 și nu am deținut nicio locuință în proprietate ...".

În drept, potrivit art. 280, art. 281 și art. 291 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2016:

"Art. 280. - (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. 281. - (6) Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, **data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar**. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului".

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

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

(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.** [...] Orice persoană necăsătorită sau familie poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv:

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

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

(4) Cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 282 alin. (2), pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei”.

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

”38. (5) **Cumpărătorul trebuie să pună la dispoziția vânzătorului, cel mai târziu până la momentul livrării bunului imobil, o declarație pe propria răspundere, autenticată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 subpct. (i) și (ii) din Codul fiscal, care se păstrează de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.**

(6) Persoanele impozabile care livrează locuințe vor aplica cota de 5%, inclusiv pentru avansurile aferente acestor livrări, dacă din contractele încheiate rezultă că la momentul livrării vor fi îndeplinite toate condițiile impuse de art. 291 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal și sunt în posesia declarației prevăzute la alin. (5). În situația în care avansurile au fost facturate prin aplicarea cotei standard de TVA, datorită neprezentării de către cumpărător a declarației prevăzute la alin. (5) sau din alte motive obiective, **la livrarea bunului imobil se efectuează regularizările prevăzute la art. 291 alin. (4) din Codul fiscal în vederea aplicării cotei de 5%, dacă toate condițiile impuse de art. 291 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal, astfel cum sunt detaliate și de prezentele norme metodologice, sunt îndeplinite la data livrării.”**

Din reglementările legale mai sus-citate rezultă că **legiuitorul a condiționat** aplicarea cotei reduse de TVA de 5% pentru livrarea de locuințe ca parte a politicii sociale de prezentarea declarației pe proprie răspundere, autenticată la notar, **până ”cel mai târziu momentul livrării”**, respectiv al încheierea contractului de vânzare-cumpărare, ceea ce, în cazul familiilor, implică prezentarea declarației ambilor soți din care să reiasă că niciunul dintre ei, separat sau împreună, să nu fi achiziționat deja o altă locuință cu cota redusă

de TVA de 5%. Departe de a fi o simplă formalitate, așa cum susține societatea, prezentarea declarațiilor pe proprie răspundere a ambilor soți până cel mai târziu momentul încheierii contractului de vânzare-cumpărare a locuinței este absolut necesară întrucât regimul de impozitare – în acest caz, cota de TVA aplicabilă – se stabilește pe baza elementelor existente la momentul transferului dreptului de proprietate asupra locuinței, care reprezintă faptul generator în materie de TVA. Or, în lipsa declarațiilor pe proprie răspundere a ambilor soți la momentul încheierii contractului de vânzare-cumpărare, societatea contestatoare era obligată să constate că nu erau îndeplinite condițiile prevăzute de lege pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5% și să aplice cota standard de TVA de 20%.

O dovadă în plus că existența declarațiilor pe proprie răspundere la data achiziției locuințelor nu reprezintă o simplă formalitate, ci o condiție sine qua non pentru aplicarea cotei reduse de TVA este dată chiar de vânzarea unei locuințe către cumpărătoarea CM, personal și în calitate de mandatar al soțului său CG, pentru care ABC SRL a aplicat cota redusă de TVA în contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 2628/17.05.2016, deși aceeași societate ABC SRL vânduse anterior, cu contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 1550/21.03.2016 și tot cu cotă redusă de TVA, o locuință soțului CG împreună cu cetățeanul străin SD.

În privința jurisprudenței invocate se reține că, potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene, dispozițiile care implică excepții de la normele generale (cum ar fi dispozițiile referitoare la scutiri sau cote reduse) trebuie să fie interpretate în mod strict, ceea ce implică și îndeplinirea întocmai a condițiilor de aplicare a acestor excepții. În speță, aceste condiții trebuiau a fi îndeplinite la momentul încheierii contractelor de vânzare-cumpărare, societatea vânzătoare având obligația să solicite cumpărătorilor prezentarea declarațiilor pe proprie răspundere pentru a putea înscrie cota redusă de TVA în contractele încheiate cu cumpărătorii și a colecta și vira la buget taxa corespunzătoare condițiilor legale îndeplinite la momentul respectiv. Această situație, în care *declarațiile pe proprie răspundere ale cumpărătorilor trebuiau să ateste împrejurări deja produse în sensul îndeplinirii condițiilor de fond la momentul livrării locuințelor*, se deosebește de jurisprudența invocată de societatea contestatoare, unde *împrejurările care atestau îndeplinirea condițiilor de fond se produceau ulterior momentului livrării* (spre exemplu, transportul bunurilor dintr-un stat membru în altul nu poate avea loc decât ulterior momentului unei livrări intracomunitare de bunuri sub condiția de livrare ex-works, astfel că apare ca firesc și logic ca proba transportului să nu poate fi adusă decât ulterior momentului livrării pentru a justifica scutirea de TVA aferentă acestei livrări).

De asemenea, nu se poate reține susținerea societății în sensul că respingerea aplicării cotei reduse de TVA nu are la bază un motiv de fapt și un temei de drept corelativ întrucât obligativitatea prezentării declarației pe proprie răspundere autentificate, care să ateste îndeplinirea condițiilor la momentul realizării transferului de proprietate/încheierii contractului de vânzare-cumpărare este prevăzută în mod expres la pct. 38 alin. (5) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, legiuitorul condiționând și momentul până la care poate fi dată o astfel de declarație, dovadă fiind utilizarea sintagmei "**cel mai târziu**" până la momentul livrării, ceea

ce, prin modul de formulare, are semnificația unui veritabil termen de decădere. Totodată, faptul că organele fiscale i-au stabilit societății o diferență suplimentară de TVA urmare aplicării cotei standard de TVA în lipsa îndeplinirii condițiilor legale pentru aplicarea cotei reduse nu echivalează cu încălcarea dreptului său de proprietate asupra sumelor încasate, în condițiile în care această diferență i-a fost stabilită în temeiul dispozițiilor legale care reglementează sarcinile fiscale ale contribuabililor. Mai mult, prin inexistența declarațiilor pe proprie răspundere autentificate a ambilor soți la momentul încheierii contractelor societatea își invocă propria culpă și lipsa de minimă diligență de care ar trebui să dea dovadă un profesionist în materie, în condițiile în care construirea și vânzarea bunurilor imobiliare este de esența activității desfășurate de contestatoare, iar verificarea existenței declarației se putea face printr-o simplă constatare la momentul încheierii contractelor.

În consecință, în raport de cele anterior prezentate, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru capătul de cerere privind TVA în sumă de C2 lei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 11 alin. (11) și art. 280 alin. (4), art. 281 alin. (6), art. 291 alin. (1) lit. a), alin. (3) lit. c) pct. 3 și alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 23 alin. (1) lit. b) și pct. 38 alin. (3), alin. (5) și alin. (6) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

1. Admite contestația ABC SRL și anulează în parte decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX qqq/29.12.2016, emisă de Administrația Sector X a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX kkk/29.12.2016 pentru TVA în sumă de **C1 lei**.

2. Respinge contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX qqq/29.12.2016, emisă de Administrația Sector X a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX kkk/29.12.2016 pentru TVA în sumă de **C2 lei**.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, iar pct. 2 din dispozitiv poate fi atacat în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.