

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2 cu adresa nr....., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr.asupra contestației formulate de D-nul X înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.și a procedat la analizarea dosarului cauzei, constatând următoarele:

D-nul X formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad solicitând anularea acesteia pentru suma totală delei reprezentândlei taxa pe valoarea adăugată șilei majorări de întârziere aferente.

Contestația a fost formulată în termenul legal prevăzut de art. 207 alin. 1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, titlul IX, față de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.respectiv data de 08.11.2011 potrivit semnăturii aplicată pe Decizia de impunere.

Contestația a fost semnată de petent, așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. În contestația depusă, petentul solicită anularea Deciziei de impunere nr.privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, invocând următoarele motive:

- Activitatea de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Arad a efectuat o inspecție fiscală privind tranzacțiile imobiliare cu terenuri construibile și construcții noi efectuate în perioada 01.01.2007 – 30.06.2010 conform Deciziei nr.emisă de D.G.F.P. Arad cu consecința emiterii Deciziei de impunere nr.....;

- organul de control fiscal a constatat că în cursul anilor 2007 – 2010 petentul a încheiat împreună cu soția un număr de ... de tranzacții cu terenuri situate în Arad, str.și avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de taxă pe valoarea adăugată în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului prevăzut de lege;

- organul fiscal a reținut că sunt aplicabile prevederile art. 127 alin. 2 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.

37 alin. 1 din Normele metodologice la Codul fiscal, dat în aplicarea art. 141 alin. 2 lit. f din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- unul dintre motivele care privesc problemele de fond este acela că tranzacțiile supuse controlului de către organul fiscal nu au avut ca obiect terenuri construibile, în sensul prevederilor art. 141 alin. 2 lit. f din Codul Fiscal, în toate contractele de vânzare-cumpărare obiectul vânzării l-au constituit apartamentele vândute de S.C. A S.R.L. și o cotă parte de teren aferent fiecărui apartament în parte, teren care era ocupat de construcții, gradul de ocupare fiind în limita maximă admisă de Legea nr. 50/1991 astfel că pe acest teren nu se mai puteau executa nici un fel de construcții în momentul vânzării cotelor părți din acest teren;

- petentul afirmă că normele fiscale prin care se stabilesc excepțiile de la scutirea de taxă pe valoarea adăugată sunt de strictă interpretare astfel că doar livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil constituie excepții de la scutirea de taxă pe valoarea adăugată iar în cazul său este vorba despre vânzarea unei cote părți dintr-un teren și că terenul nu era construibil;

- petentul afirmă că nu sunt aplicabile prevederile pct. 37 alin. 1 din Normele metodologice de aplicare a Titlului 6 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare conform cărora în sensul art. 141 alin. 2 lit. f din Codul Fiscal terenul pe care este construit un bun imobil inclusiv terenul aferent unui bun imobil urmează regimul bunului imobil dacă sunt proprietăți indivizibile, în cazul său fiind vorba despre proprietăți divizate care aparțin unor proprietari diferiți, rezultând astfel că terenul nu poate urma regimul construcției;

- referitor la motivele care privesc problemele de procedură, petentul susține că Activitatea de inspecție fiscală avea obligația să încheie un nou act administrativ fiscal care să aibă strict în vedere considerentele deciziei de soluționare a contestației, terenul nu poate urma regimul imobilului construcție, cum prevede punctul 37 alin. 1 din Normele metodologice și cum eronat au reținut organele de inspecție fiscală;

- petentul afirmă că în decizia de soluționare a contestației s-a dispus ca organele de inspecție fiscală să aibă în vedere documentul depus de petent adică adresa nr.....2010 emisă de Primăria Municipiului Arad analizând dacă aceasta este în măsură să justifice regimul juridic al terenurilor respectiv că terenurile ce fac obiectul operațiunilor de vânzare efectuate de petent, nu mai pot fi considerate terenuri construibile la data vânzării.

Pentru aceste motive, petentul consideră că decizia de impunere atacată este nelegală, atât pentru încălcarea normelor de procedură cât și pe fond, întrucât nu sunt aplicabile prevederile legale invocate, respectiv

pct. 37 alin. 1 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal dat în aplicarea art. 141 alin. 2 lit. f din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pe cale de consecință solicită admiterea contestației.

II. Urmare Deciziei nr. ..privind soluționarea contestației formulată de d-nul X înregistrată la D.G.F.P. a județului Arad sub nr....., organele de inspecție fiscală au constatat prin Raportul de inspecție fiscală nr.care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.următoarele:

Domnul X a achiziționat împreună cu soția o cotă de $\frac{1}{4}$ din imobilele reprezentând terenuri intravilane fără construcții situate în perimetrul construibil al Municipiului Arad, stradarespectiv.....

Aceștia au constituit dreptul de suprafață asupra acestor imobile în favoarea construcției ce se va edifica pe aceste imobile, constând din bloc de locuințe Sp+ P + 4E + M și amenajare incintă conform autorizației de construire din 03.04.2007, proprietatea societății comerciale A S.R.L. intabulând în Cartea Funciară acest drept, iar la data finalizării acestor construcții și a vânzării acestora cota de teren aferentă acestora a fost vândută în nume propriu.

În perioada anilor 2007 – 2010, domnul X a încheiat împreună cu soția un număr de de tranzacții, din cuprinsul contractelor de vânzare cumpărare rezultând că odată cu apartamentele individuale a fost vândut și terenul aferent fiecărui apartament precum și părțile de folosință comună, acestea fiind identificate prin același corp funciar.

Prin urmare organele de inspecție fiscală au reținut intenția contribuabilului pentru inițierea unei activități economice având ca rezultat obținerea de venituri cu caracter de continuitate și realizarea unor tranzacții imobiliare cu terenuri construibile în sensul art.127, alin.(2) din Codul fiscal pentru care persoana fizică X avea obligația înregistrării în scopuri de TVA în condițiile prevăzute la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform Codului Fiscal, persoanele fizice care realizează tranzacții imobiliare cu terenuri construibile și construcții noi în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, au obligația înregistrării în scopuri de TVA în condițiile prevăzute la art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce îl privește pe petent, organele de inspecție fiscală au stabilit că acesta avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului astfel încât deoarece petentul a depășit plafonul în luna noiembrie 2007 data de înregistrare ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuia să fie 01.01.2008.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au procedat conform pct. 62 alin. (2) lit. b din H.G. nr. 44/2004 cu modificările ulterioare dat în aplicarea art. 152 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și au stabilit în sarcina petentului debitul în sumă delei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pe care petentul ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrat normal în scopuri de taxa pe valoarea adăugată pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată efectiv.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar au fost calculate majorări de întârziere conform art. 119 și art. 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare în sumă delei calculate până la data de 06.07.2010.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele invocate de petent, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

În fapt, în perioada 01.01.2007 - 30.06.2010 domnul X a efectuat împreună cu soția un număr de ... de tranzacții cu terenurile aferente apartamentelor construite de S.C. A S.R.L., situate înrespectiv str..... Aceste terenuri au fost vândute cu fiecare apartament în parte, ulterior edificării construcțiilor.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că operațiunile de vânzare de terenuri sunt operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată întrucât au ca obiect terenuri construibile, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.stabilind în sarcina petentului X o datorie fiscală în sumă de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru tranzacțiile cu terenuri construibile efectuate din momentul depășirii de către acesta a plafonului de scutire prevăzut la art. 152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potentul X a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr....., în procedura de soluționare a acesteia depunând o copie a adresei Primăriei Municipiului Arad nr.2010 prin care a susținut că se certifică că nu mai există la data tranzacționării terenurilor suprafețe de teren construibil pe care s-ar putea construi în momentul vânzării.

Contestația formulată de petentul X împotriva Deciziei de impunere nr.la care acesta a anexat o copie a adresei Primăriei Municipiului Arad nr....., a fost soluționată de către Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad – prin Decizia nr....., în care Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost investit a se pronunța dacă în mod corect și legal organele de inspecție fiscală, făcând aplicațiunea normelor legale în vigoare, au stabilit în sarcina petentului X o datorie fiscală de natura taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor cu terenuri efectuate de aceasta, având în vedere adresa Primăriei Municipiului Arad nr..... 2010, depusă în probațiune de petent, precum și dispozițiile Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr. 2/2011 privind interpretarea și aplicarea unitară a art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În Decizia nr.....2011 s-a dispus desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr..... 2010 urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, **să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și pentru aceleași operațiuni care au făcut obiectul deciziei de impunere contestate.**

În scopul reanalizării situației de fapt fiscale în legătură cu taxa pe valoarea adăugată, prin adresele nr.....2011 respectiv.....2011 organele de inspecție fiscală au solicitat Oficiului de Cadastru și Publicitate Imobiliară Arad și Primăriei Municipiului Arad copiile colilor cadastrale respectiv ale autorizațiilor de construire pentru imobilele situate în Arad,precum și copiile documentației în baza cărora au fost eliberate acestea.

Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară Arad a comunicat prin adresa nr.2011 copiile colilor cadastrale ale acestor imobile din care rezultă că la data încheierii dreptului de suprafață asupra acestora, aceste terenuri erau intravilane virane, încadrându-se în terenuri construibile.

De asemenea, în considerarea Deciziei nr./2011 prin soluționarea contestației petentului, organele de inspecție fiscală au solicitat cu adresa nr.....2011 punctul de vedere Direcției Generale Juridice din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

În raport de cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad, reanalizând starea da fapt fiscală au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.....2011, prin care au stabilit în sarcina petentului o datorie fiscală reprezentând taxă pe

valoarea adăugată în sumă delei și majorări de întârziere aferente în sumă delei.

Din documentele existente la dosarul cauzei organele de soluționare a contestației au constatat că, prin adresa nr.....2011, în considerarea dispozițiilor art. 210 alin.2 din Codul de procedură fiscală republicat, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad au solicitat Ministerului Finanțelor Publice – Direcția Generală Juridică punctul de vedere în legătură cu taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor de terenuri din patrimoniul persoanelor fizice, până la data întocmirii referatului cu propuneri de soluționare a contestației nr.....2011, Direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice necomunicând răspunsul său.

Deoarece la nivelul structurii de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.F.P a jud. Arad, s-au aflat în curs de soluționare cauze similare, la data de 18.11.2011, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a solicitat prin adresa nr....., Direcției Generale Juridice, comunicarea punctului său de vedere asupra tratamentului fiscal al taxei pe valoarea adăugată pentru vânzările de terenuri din patrimoniul persoanelor fizice.

Cu adresa nr.....2011, înregistrată la D.G.F.P. a jud. Arad sub nr.....2011, Direcția Generală Juridică a comunicat că, pentru definitivarea opiniei solicitate este necesar și punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, care a și fost solicitat, lucrarea fiind în curs de soluționare, astfel că termenul de soluționare al contestației s-a prelungit conform art. 70 alin. 2 din Codul de procedură fiscală.

La data de 28.05.2012, cu adresa nr./2011 înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr..... 2012, Ministerul Finanțelor Publice –a comunicat punctul său de vedere în cauza dedusă judecării.

În drept, **OG nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată**, privind Codul de procedură fiscală:

“**ART. 5**

Aplicarea unitară a legislației

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.

ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte

soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

ART. 70

Termenul de soluționare a cererilor contribuabililor

(...)

(2) În situațiile în care, pentru soluționarea cererii, sunt necesare informații suplimentare relevante pentru luarea deciziei, acest termen se prelungește cu perioada cuprinsă între data solicitării și data primirii informațiilor solicitate.”

Drept urmare, Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentului X o datorie fiscală de natura taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor cu terenuri efectuate de acesta, în considerarea punctului de vedere transmis de către Ministerul Finanțelor Publice, în cauză.

În drept, în cauză sunt incidente prevederile art.126, alin. (1), și art. 127, alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 126

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2); (...)

Art. 127

(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

Conform art.127 alin.(2) din Codul fiscal „activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate

economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

In explicitarea art.127 alin.(2) din Codul fiscal, la pct.3 (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în forma aplicabilă începând cu 01.01.2007, legiuitorul a precizat:

„3. (1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.”

În conformitate cu prevederile art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal:

“ Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării

ART. 141

(...)

(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

(...)

f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;”

Prevederile pct. 37 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării tranzacțiilor stipulează:

„ În sensul art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, terenul pe care este construit un bun imobil, inclusiv terenul aferent unui bun imobil, urmează regimul bunului imobil dacă sunt proprietăți indivizibile.”

În raport de cele prezentate mai sus se reține că, în perioada 2007 -2010 petentul X a realizat un număr de de tranzacții cu terenurile pe care societatea comercială A S.R.L. a construit apartamente, în condițiile în care amprenta la sol a construcțiilor respective era proprietatea petentului (în cotă de 1/8), iar imobilul-construcție din care au făcut parte apartamentele, la momentul vânzării, a fost proprietatea firmei de construcții, astfel că domnul X a realizat tranzacții imobiliare cu terenuri, tranzacții care au un caracter de continuitate și nu intră în cadrul administrării normale a unui patrimoniu familial, fapt pentru care acesta

avea obligația de a solicita înregistrarea în scopuri de TVA, de a aplica taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor și de a îndeplini toate obligațiile ce decurg din aceasta calitate.

Având în vedere că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale și analizând operațiunile efectuate în perioada 2007-2010 de către petent, respectiv realizarea a de tranzacții imobiliare cu terenuri, rezultă că acesta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală citate mai sus.

Pe cale de consecință, contestatorul, prin operațiunile pe care le-a desfășurat în această perioadă a avut calitate de persoană impozabilă, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv contractele de vânzare cumpărare autentificate la birourile notariale, rezultă că vânzătorii imobilelor sunt atât S.C A S.R.L, cât și proprietarii terenului pe care sunt construite apartamentele: familiile.....

Spre exemplificare: contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr.....2007, în care vânzătorii sunt atât S.C A S.R.L, cât și proprietarii terenului pe care sunt construite apartamentele.

Cumpărătorii sunt domnii K.... și K..... Corpul funciar înstrăinat este constituit din apartamentul cu nr.din blocul de locuințe și terenul aferent, aparținând familiilorîn cotă de 1/4 pentru fiecare familie. Din același înscris rezultă că, cumpărătorii, cumulează calitatea de proprietari atât a construcției, cât și a cotei de teren. Concomitent cu vânzarea se produce radierea "dreptului de ipotecă de rang I pentru garantarea în mod necondiționat și irevocabil a valorii deEuro șiRon plus dobânzile, dobânzile majorate, costurile și spezele aferente, înscris sub C, conform încheierii numărul/2007, precum și interdicția de înstrăinare și grevare cu sarcini și servituți, notată sub B.2, conform aceleiași încheieri, conform adresei nr.....2007, emisă de către Alpha Bank România S.A Sucursala Arad, precum și dreptul de suprafață asupra cotei de teren aferentă, din terenul proprietatea familiilorîn cotă de 1/4 parte fiecare familie...".

Prețul total de vânzare este deEuro, din careEuro reprezintă contravaloarea construcției, iar diferența deEuro reprezintă contravaloarea terenului aferent apartamentului. Prețul s-a achitat în întregime înainte de semnarea actului de vânzare-cumpărare.

Prin încheierea nr.CF/2008 a Oficiului de Cadastru și Publicitate Imobiliară Arad, se admite cererea cu privire la imobilul înscris în cartea funciară nr.a localității Arad cu Lot 1 nr. Cad....., proprietatea susnumiților, asupra terenului notându-se construcția C1 -

Bloc de locuințe Sp +P+4E+M, apoi, asupra construcției fără teren, să se intabuleze dreptul de proprietate cu titlul de construire, în favoarea S.C A S.R.L , această încheiere urmând a se comunica S.C P S.R.L și Alpha Bank România S.A Sucursala Arad.

Având în vedere cele descrise în paragrafele precedente rezultă faptul că subzistă proprietatea persoanelor fizice amintite anterior asupra terenului, deși construcția edificată pe teren este proprietatea S.C A S.R.L.

În lumina prevederilor legale incidente, aspectul cel mai important este acela că în ciuda faptului că proprietățile care se înstrăinează aparțin unor proprietari diferiți în momentul înstrăinării ele se constituie la cumpărător într-un singur corp funciar indivizibil.

Față de această stare de fapt, se reține, de asemenea, că legiuitorul la art. 141 alin. 2 lit. f) din Codul fiscal nu a avut în vedere indivizibilitatea numai în sensul apartenenței la un singur proprietar - vânzător al corpului funciar. Textul legal redactat nu exclude posibilitatea constituirii, ca urmare a vânzării, a unui singur corp funciar indivizibil la cumpărător, cu atât mai mult cu cât transferul proprietății construcției și imobilului se produc concomitent către același cumpărător - viitor proprietar.

În același context, este vizibilă intenția persoanelor fizice de a pune la dispoziția investitorului terenul cu scopul determinat de construire blocuri de locuințe. În această conexiune logică intenția de a desfășura activitate economică derivă și din faptul că terenul aferent apartamentelor se vinde către beneficiari odată cu unitățile locative construite de investitor.

Prin urmare, făcând o analiză comparativă a regimului juridic al terenului în ipoteza în care înstrăinarea ar fi avut loc înainte de construire, adică o lotizare și înstrăinare către investitor sau beneficiari cu terenul în ipoteza dată - când vânzarea terenului s-ar realiza concomitent cu vânzarea imobilului de deasupra sa - se observă că terenul capătă în urma construirii un spor de valoare.

Din conduita petentului transpare intenția vădită de a desfășura activitate economică în asociere cu investitorul.

Este adevărat că terenul aferent construcției nu mai poate fi considerat din punct de vedere tehnic construibil dar cu toate acestea este de remarcat că, persoanele fizice înstrăinează nu numai terenul aferent construcției ci inclusiv amprenta la sol a construcției, atât timp cât din documentație nu rezultă că societatea A ar fi fost proprietara terenului pe care a edificat blocul de locuințe. Mai mult decât atât, din contractul de vânzare cumpărare se radiază dreptul de suprafață asupra terenului, drept de care beneficia constructorul care a avut acceptul proprietarilor terenului pentru a construi. În asemenea condiții, deși terenul este indisolubil legat, în sens fizic, de construcție, se livrează în mod independent de construcție, din punct de vedere juridic.

În concluzie, textul legal care stipulează că terenul pe care este construit un bun imobil, inclusiv terenul aferent construcției urmează regimul construcției dacă sunt proprietăți indivizibile, respectiv nu sunt divizate/împărțite, nu este aplicabil cauzei deduse judecății, tocmai în considerația faptului că proprietățile care se înstrăinează sunt divizate/împărțite, aparținând unor proprietari diferiți. În atare situație, nu are relevanță din perspectiva calității sale de teren construibil faptul că terenul este amprentat la sol de o construcție care nu aparține proprietarului terenului, trecând peste destinația avută la momentul punerii la dispoziția dezvoltătorului imobiliar și peste faptul că livrarea se realizează independent, din punct de vedere al transferului dreptului de proprietate, de livrarea construcției.

Mai mult decât atât, completarea adusă prin intermediul pct. 23 din H.G nr. 50 din 25 ianuarie 2012 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, este relevantă în speța dedusă judecății prin aceasta exprimându-se modul de interpretare a legii.

Astfel că, pct. 37 alin. (6) dat în aplicarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal stipulează: "*calificarea unui teren drept teren construibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar; rezultă din certificatul de urbanism. în situația în care livrarea unui teren pe care se află o construcție are loc ulterior livrării construcției sau independent de livrarea construcției, livrarea fiind realizată de persoana care deține titlul de proprietate asupra construcției ori de altă persoană care deține numai titlul de proprietate asupra terenului, se consideră că are loc livrarea unui teren construibil în sensul art. 141 alin. (2) lit f) din Codul fiscal."*

În aceste condiții, în situația în care norma juridică din actul normativ cu forță juridică superioară, nu a suferit modificări din această perspectivă, iar norma în aplicare are rolul de a explicita art. 141 alin. 2 lit. f) fără a-i aduce modificări/completări de substanță, rezultă că și în cauza dedusă judecății, legea se va aplica așa cum întregul corp de reglementare dispune, articolul de lege incident cauzei putând fi raportat la normele metodologice date în aplicarea acestuia, fără a-l disjunge de acesta. Prin urmare, indiferent de data livrării terenului acesta, ținând cont de faptul că livrarea s-a realizat independent, din punct de vedere al regimului de proprietate, de construcție, se consideră că are loc livrarea unui teren construibil în sensul art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală procedând în mod corect la stabilirea în sarcina petentului a debitului reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă delei, pentru acest capăt de cerere contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată.

Referitor la susținerile petentului că organele de inspecție fiscală aveau obligația să încheie un nou act administrativ fiscal care să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației conform art. 216 alin. 3 din Codul de procedură fiscală , acestea nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei în condițiile în care, așa după cum s-a arătat în cele ce preced, la reanalizarea situației de fapt în legătură cu taxa pe valoarea adăugată organele de inspecție fiscală au verificat îndeplinirea de către petent a condițiilor prevăzute la art.141 alin. (2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările, respectiv au analizat dacă terenurile vândute de petent se circumscriu noțiunii de terenuri construibile plecând de la starea de fapt fiscală existentă în cazul petentului, așa după cum a fost dispus prin Decizia nr.....2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad.

În legătură cu susținerea petentului că Activitatea de inspecție fiscală nu a luat în considerare și nu s-a pronunțat asupra adresei nr.....2010 emisă de Primăria Municipiului Arad, organul de soluționare a contestației reține că, în Raportul de inspecție fiscală nr.....2011 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspecție fiscală au arătat faptul că, prin adresele nr.....2011 respectiv2011 au solicitat Oficiului de Cadastru și Publicitate Imobiliară Arad și Primăriei Municipiului Arad copiile colilor cadastrale respectiv ale autorizațiilor de construire pentru imobilele situate în Arad, str.precum și copiile documentației în baza cărora au fost eliberate acestea, răspunsurile acestor instituții reprezentând înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, care au fundamentat reanalizarea stării de fapt fiscale dispusă de D.G.F.P a jud. Arad , consemnată în Decizia contestată.

Așa cum rezultă în mod explicit din punctul de vedere al Ministerului Finanțelor Publice înregistrat la D.G.F.P a jud. Arad sub nr.2012, faptul că petentul a depus înscrisuri noi în timpul soluționării contestației, de genul certificatului de urbanism, „acestea au valoarea unor înscrisuri probatorii în susținerea unei situații de fapt care depășește cronologic vorbind, momentul transferului dreptului de proprietate, fără a schimba regimul aplicabil corpului de proprietate.

De altfel, certificatul de urbanism nu era privit anterior datei de 22 decembrie 2008, în mod exclusiv, ca fiind documentul avut în vedere de legiuitor pentru a fi prezentat organului fiscal, iar prezentarea sa fie în momentul livrării fie doar în momentul contestației nu ar fi schimbat și nu schimbă destinația de teren construibil a imobilului care a făcut obiectul vânzării.

Certificatul de urbanism la momentul soluționării contestației prezintă relevanță tehnică, atestă faptul că parcela de teren este ocupată de construcții, însemnând amprenta la sol a construcției și o diferență de teren care a rămas desigur, după ce acesta a fost ocupat de imobilul construcție, în aceste condiții, atât la momentul vânzării, cât și la momentul soluționării contestației, regimul terenului aflat în discuție era și a rămas același. Nici la acel moment și nici în prezent, doar terenul aferent construcției poate fi privit ca un teren pe care nu se mai poate construi”.

Pe cale de consecință, în considerarea celor ce preced, motivele referitoare la problemele de procedură invocate de petentul X nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

Referitor la majorările de întârziere în sumă delei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, calculate în sarcina petentului prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.2011 se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere, calculate în sarcina petentului reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept **accessorium sequitur principalem**, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.126 alin.(1), art.127 alin.(1) și alin.(2) și art.141 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pct.37 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E

Respingerea contestației formulată de **D-nul X** , CNP:cu domiciliul înîmpotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscalăemisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad pentru suma totală delei,

reprezentând ...lei taxă pe valoare adăugată șilei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Arad, în termen de 6 luni de la data comunicării.