

DECIZIA CIVILĂ NR. 7549
Ședința publică din 23 septembrie 2014

PREȘEDINTE:

JUDECĂTOR:

JUDECĂTOR:

GREFIER:

S-a luat în examinare recursul formulat de pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara - Administrația Finanțelor Publice Arad în reprezentarea Activității de Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice împotriva sentinței civile nr.168/29.01.2014 pronunțată de Tribunalul Arad în dosar nr.xxx/2012 în contradictoriu cu reclamantul Xxx, având ca obiect contestație act administrativ fiscal.

La apelul nominal făcut în ședința publică de către grefier se prezintă reclamantul personal, lipsă fiind pârâta recurentă.

Procedura de citare este legal îndeplinită.

S-a făcut referatul cauzei de către grefierul de ședință după care, se constată depuse la dosar prin serviciul de registratură al instanței la data de 15.09.2014, concluzii scrise din partea reclamantului intimat și practică judiciară.

Nemaifiind alte cereri de formulat sau probe de administrat, instanța constată cauza în stare de judecată și acordă cuvântul pentru dezbateri.

Reclamantul solicită respingerea recursului și menținerea hotărârii primei instanțe ca fiind temeinică și legală, fără cheltuieli de judecată.

CURTEA

Asupra recursului de față, constată următoarele:

Prin sentința civilă nr. 168/29.01.2014 pronunțată în dosar nr.xxx/2012 Tribunalul Arad a admis acțiunea formulată de reclamantul Xxx în contradictoriu cu pârâte Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Arad și Activitatea de Inspecție Fiscală, a anulat Decizia de impunere nr.xxx/26.10.2011 emisă de A.I.F. Arad - Serviciul de inspecție fiscală, privind obligațiile fiscale în sumă de xxx lei reprezentând TVA și a majorărilor de întârziere în cuantum de xxx lei , precum și Decizia nr.xxx din 31.05.2012 emisă de DGFP Arad, a exonerat reclamantul de plata obligațiilor fiscale în sumă totală de xxx lei stabilite de pârâtă și dispune restituirea sumei și a obligat pârâtele la plata sumei de 2200 lei cheltuieli de judecată către reclamant.

În motivare s-a reținut că prin acțiune, reclamantul Xxx a cerut în contradictoriu cu pârâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Arad, Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Arad și Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2 Arad, anularea Deciziei de impunere nr. xxx/26.10.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală prin raportul privind inspecția fiscală nr.xxx/26.10.2011 pentru suma de xxx lei, reprezentând TVA și suma de xxx lei reprezentând majorări de întârziere și anularea Deciziei nr.xxx/31.05.2012 prin care s-a respins contestația formulată împotriva deciziei de impunere nr. xxx/26.10.2011 emisă de A.I.F. Arad și obligarea pârâtei Administrația Finanțelor Publice Arad la restituirea sumei de xxx lei achitată prin plata voluntară în baza deciziei de impunere a cărui anulare solicită.

Prin decizia nr.xxx/31.05.2012 emisă de DGFP Arad s-a respins contestația formulată de către reclamant împotriva deciziei de impunere nr. xxx/26.10.2011 prin care s-au stabilit în sarcina sa obligații fiscale suplimentare de plată reprezentând TVA în cuantum de xxx lei reprezentând TVA datorat pe perioada 01.01.2008-30.06.2010 și suma de xxx lei cu titlu de majorări de întârziere pe perioada 26.04.2008-27.09.2010 pentru sumele colectate din tranzacțiile imobiliare cu terenuri construibile în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate și înregistrarea în scopuri de TVA.

Cu privire la problema de drept supusă dezbaterii referitoare la obligația plății TVA pentru tranzacțiile ce fac obiectul inspecției fiscale constând în tranzacții imobiliare, persona fizică reclamantă datorează taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care a desfășurat astfel de operații cu caracter de construitate și a depășit plafonul de scutire, fără a se înregistra ca plătitor de TVA respectiv fără a colecta, evidenția și vira la bugetul de stat TVA-ul aferent tranzacției imobiliare.

Tribunalul a constatat că reclamantul a dobândit în co-proprietate - împreună cu alte persoane fizice - dreptul de proprietate asupra unor imobile - terenuri intravilane fără construcții situate în perimetrul constructibil al Municipiului Arad, pe strada Xxx, respectiv pe strada Xxx.

Ulterior, reclamantul împreună cu ceilalți coproprietari, a constituit asupra terenului dreptul de suprafață în favoarea construcțiilor ce se vor edifica pe aceste imobile de către S.C. AI S.R.L.

Pe aceste terenuri, a fost edificat de către S.C. AI S.R.L. două construcții, constând din bloc de locuințe Sp+P+4E+M și amenajare incintă conform autorizației de construire nr. 793 din 05.07.2006, respectiv nr. 352 din 3.04.2007, proprietatea S.C. AI S.R.L., intabulând în Cartea Funciară acest drept.

La data finalizării lucrărilor de construcție, au fost întocmite procesele-verbale de recepție la terminarea lucrărilor nr. 1 din 29.08.2007, respectiv nr. 1 din 30.05.2008.

Pornind de la cadrul legal incident speței deduse judecării, aducem în atenție succesiunea cronologică a dispozițiilor legale în materie incidente cu modificările ulterioare:

Conform art. 141 alin. 2 litera f) Cod fiscal - astfel cum a fost modificat prin art. 1 pct. 109 din Legea nr. 343/2006:

(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 constructibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele: teren constructibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare; construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ; livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării; o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării”.

Tribunalul a subliniat că partea introductivă a articolului 141 alineatul (2) litera f) a fost modificată și prin art. 1 pct. 51 din Ordonanța de Urgență nr. 106/2007, în vigoare de la 1.01.2008, care prevede că „La articolul 141 alineatul (2) litera f), partea introductivă se modifică și va avea următorul cuprins:

"f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți 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".

Examinând prezenta cauză, Tribunalul a reamintit că aceasta vizează legalitatea stabilirii obligației de plată a taxei pe valoarea adăugată în sarcina fizice care a procedat la vânzarea repetată de imobile, fără a se îi T.V.A.

În acest context, Tribunalul a subliniat că în materia TVA se impune respectarea cu prioritate a reglementărilor comunitare, în condițiile în care acest impozit a fost reglementat prin legislația Uniunii Europene.

Astfel, Tribunalul a constatat că în prezenta cauză sunt vizate acte juridice îndeplinite ulterior datei de 1.01.2007, când România a aderat la Uniunea Europeană.

În consecință, Tribunalul a apreciat că se impune respectarea reglementării comunitare în materie de TVA inclusiv cu privire la actele administrativ fiscale care formează obiectul prezentei judecăți, respectiv a Directivei 2006/112/CE Consiliului Uniunii Europene din 28 noiembrie 2006, privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, care a înlocuit Directiva 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare.

În cauză s-a apreciat util și concludent administrarea probei științifice și s-a dispus efectuarea unei expertize în construcții având ca obiectiv în stabilirea gradului de ocupare a terenului situat în Municipiul Arad, str. xxx și nr. xxx cât și dacă la momentul efectuării operațiunilor de tranzacționare de către reclamant, terenul era sau nu construibil, respectiv dacă s-ar mai fi putut edifica alte construcții decât cele edificate deja.

Analizând starea reală de fapt, se constată că reclamantul în calitate de proprietar asupra terenului a vândut terenul ce face obiectul tranzacției imobiliare concomitent cu vânzarea construcției, deci nu ulterior sau independent de vânzarea acesteia, motiv pentru care s-a și ivit chestiunea litigioasă privind gradul de vânzare pe care este edificat blocul de locuințe situat în Arad, str. xxx cu consecința directă a determinării naturii juridice a terenului sau nu.

Ca atare, examinând documentația tehnică care a stat la baza emiterii Autorizației de construire nr. 793/2006, respectiv a Autorizației de construire nr. 352/2007 și a Certificatului de urbanism care probează regimul juridic al parcelei înscris în CF nr. xxx Arad, respectiv xxx Arad, Tribunalul a reținut că reclamantul a desfășurat o activitate economică susceptibilă de a fi generatoare a obligațiilor de plată a taxei pe valoarea adăugată, raportat la împrejurarea că reclamantul a încheiat contractele de vânzare - cumpărare având ca obiect terenurile aferente apartamentelor din blocul edificat aflat în proprietate cu ceilalți coproprietari, dar ținând cont că potrivit art. 141 alin. 2 lit. f din Codul fiscal, exclude de la plata TVA operațiunile privind terenurile neconstruibile, statuând că este scutită de T.V.A. „livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri”, făcând excepție terenurile „construibile” și stabilind că „teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare”

Totodată, Normele metodologice de aplicare ale acestui text legal prevăd, la punctul 37 alin. 1 că „în aplicarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, atunci când construcția și terenul pe care este edificată formează un singur corp funciar, identificat printr-un singur număr cadastral:

a) terenul pe care s-a edificat construcția urmează regimul construcției, dacă valoarea acestuia este mai mică decât valoarea construcției așa cum rezultă din raportul de expertiză;

b) construcția va urma regimul terenului pe care este edificată, dacă valoarea acesteia este mai mică decât valoarea terenului așa cum rezultă din raportul de expertiză;

c) dacă terenul și construcția au valori egale, așa cum rezultă din raportul de expertiză, regimul corpului funciar va fi stabilit în funcție de bunul imobil cu suprafața cea mai mare. Se va avea în vedere suprafața construită desfășurată a construcției”.

Potrivit dispozițiilor art. 37 alin. 6 din HG nr. 44/2004, determinarea naturii juridice a terenului se face la momentul vânzării sale de către proprietar, conform certificatului de urbanism.

Or, așa cum rezultă din înscrisurile depuse în probațiune, respectiv documentația legală care a stat la baza emiterii Autorizației de construire nr. 793/2006, respectiv a Autorizației de construire nr. 352/2007, a Certificatului de urbanism, rezultă că la momentul vânzării terenului de către proprietarul reclamant, terenul este declarat neconstruibil, terenurile fiind ocupate de construcție într-o măsură care nu mai permitea edificarea altor construcții pe acele terenuri.

De asemenea, conform documentelor justificative prezentate organului de inspecție fiscală și depuse la dosarul cauzei, din procesul verbal de recepție întocmit la terminarea lucrărilor nr. 1/29.08.2007 și nr. 1/30.05.2008, la momentul vânzării terenul era deja ocupat cu construcții la parametri maximi, astfel că nu se mai putea elibera un alt certificat de urbanism în vederea edificării altor construcții.

În acest sens, reclamantul a invocat adresa Primăriei Municipiului Arad nr. xxx/27.10.2010, în care s-a reținut că "nu se mai poate emite un alt certificat de urbanism pentru construirea altor obiective, întrucât s-a realizat mobilarea integrală a parcelelor, POT și CUT maximi admiși fiind la valorile maxime ". Conform reclamantului, aceasta era situația și la momentul vânzării, respectiv terenul era deja construit la cotele maxime admise de lege, ca atare, în niciun caz nu mai putea fi încadrat în categoria terenurilor construibile.

Acest fapt este certificat și prin concluziile raportului de expertiză efectuat în cauză în care se arată sub aspect factic că după construirea blocului de locuințe situat în Arad str. xxx, gradul de ocupare al terenului este POT 44,3% iar POT maxim aprobat prin PUD este 45%, iar restul este ocupat de alte amenajări exterioare.

În ce privește terenul pe care este edificat blocul de locuințe situat în Arad, str. xxx, gradul de ocupare este POT 35,7% iar POT maxim aprobat este de 40% cu aceeași concluzie că restul terenului este ocupat de alte amenajări exterioare.

Același aspect rezultă și din raportul de expertiză topografică depus în alte cauze cu privire la același teren.

Instanța a reținut că pârâtele nu au formulat obiecțiuni la raportul de expertiză și nici nu au solicitat efectuarea unei expertize contrarii, situație în care concluziile raportului de expertiză vor fi însușite de către instanță și vor fi avute în vedere la soluționarea problemei de drept supuse dezbaterii.

Astfel că pornind de la definiția legală a terenului construibil dispozițiile legale reglementate de alin. 2 lit. f al art. 141 din Legea 571/2003 stabilesc că „ teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare”, și ținând cont că gradul de ocupare a celor două terenuri pe care sunt edificate blocurile de locuințe este situat la limita superioară POT și că potrivit punctului de vedere expus de autoritatea publică locală conform reglementărilor legale nu se mai poate emite un alt certificat de urbanism pentru edificarea altor construcții pe aceste terenuri, rezultă că în speță, terenul vândut, respectiv livrat în sensul Codului fiscal era mobilat în totalitate, astfel că indiscutabil nu mai era posibilă edificarea altor construcții, terenurile în cauză nefiind construibile.

În considerentele celor arătate, instanța a reținut nelegalitatea impunerii în sarcina contestatorului respectiv a actelor administrative prin care s-au calculat obligații fiscale reprezentând TVA în cuantum de xxx lei, argurperitul înfocat îie]. către

organul fiscal respectiv că reclamantul a livrat un teren constructibil fiind de realitatea stării faptice asupra situației juridice a terenului, motivația pârâtei cu privire la realizarea de către reclamant în perioada 2007 -2010 a celor 91 de tranzacții pe terenuri pe care s-au edificat construcții cu caracter de continuitate, întrucât s-a și obținut venituri cu caracter de continuitate, nu justifică impunerea obligației persoanei impozabile care a desfășurat astfel de activitate, întrucât faptul generator al obligației de plată se stabilește în funcție de momentul încheierii contractului de vânzare cumpărare, iar nu în funcție de situația ulterioară creată ca urmare a vânzării.

În consecință, instanța a apreciat ca nelegal emis actul de impunere o obligațiilor fiscale impuse, cât și a deciziei de soluționare a contestației formulată de reclamant, motiv pentru care instanța reține întemeiată cererea reclamantului de exonerare de la plata sumei de xxx lei, reprezentând TVA suplimentar pentru sumele încasate din tranzacții imobiliare și a sumei de xxx lei reprezentând majorări de întârziere.

Obligațiile fiscale fiind nedatorate de către reclamant se impune restituirea către reclamant a sumei de xxx lei reprezentând obligații fiscale executate în temeiul deciziei de impunere nr. xxx/26.10.2011.

Pe cale de consecință, în sensul celor învederate instanța a admis acțiunea reclamantului cu consecința anulării Dispoziției nr. xxx/26.10.2011 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, a Deciziei nr. xxx/31.05.2012 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Arad și a exonerat reclamantul de plata obligațiilor fiscale calculate de organul fiscal în sarcina acestuia.

La pronunțarea soluției instanța de fond a valorificat jurisprudența constantă în materie a Curții de Apel Timișoara (Decizia nr. xxx/29.10.2012 pronunțată de CAT în dosar nr. xxx/2011).

În baza art. 274 Cod procedură civilă, conform căruia „partea care cade în pretențiuni va fi obligată la cerere să plătească cheltuieli de judecată”, instanța a obligat pârățile Activitatea de Inspecție Fiscală și DGFP Arad în cotă de 1/2 fiecare la plata sumei de 2200 lei către reclamant.

În cauză a declarat recurs pârăta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara - Administrația Finanțelor Publice Arad cu sediul în Arad Bd Revoluției nr.77-79 în reprezentarea Activității de Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice solicitând modificarea sentinței conform art. 304 pct. 9 Cod procedură civilă și respingerea acțiunii.

În motivare, recurenta prezintă inițial împrejurările în care s-au încheiat actele de impunere fiscală atacate, arătând că în cauză se pune problema dacă în mod corect și legal organele de Inspecție fiscală au stabilit în sarcina reclamantului Xxx o datorie fiscală de natura taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor cu terenuri efectuate de acesta.

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.”

În explicitarea art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, la pot. 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 - 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) Ut. 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 a realizat un număr de 91 de tranzacții cu terenurile pe care societatea comercială AI S.R.L. a construit apartamente, în condițiile în care amprenta la sol a construcțiilor respective era proprietatea reclamantului (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 Xxx 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 reclamant, respectiv realizarea a 91 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 Al S.R.L, cât și proprietarii terenului pe care sunt construite apartamentele: familiile X, Y, Z.

Spre exemplificare: contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr. xxx/19.11.2007, în care vânzătorii sunt atât S.C Al S.R.L, cât și proprietarii terenului pe care sunt construite apartamentele.

Cumpărătorii sunt domnii K1 și K2.

Corpul funciar înstrăinat este constituit din apartamentul cu nr. 91 din blocul de pe terenul aferent, aparținând familiilor X, Y, Z în cota 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 de 2.300.000 Euro și 1.471.073 Ron plus dobânzile, dobânzile majorate, costurile și spezele aferente, înscris sub C, conform încheierii numărul xxx/2007, precum și interdicția de înstrăinare și grevare cu sarcini și servituDi, notată sub B.2, conform aceleiași încheieri, conform adresei nr. xxx/15.11.2007, emisă de către Alpha Bank România S.A Sucursala Arad, precum și dreptul de suprafață asupra cotei de teren aferentă, din terenul proprietatea familiilor X, Y, Z în cotă de 1/4 parte fiecare familie...".

Prețul total de vânzare este de 31.000 Euro, din care 21.700 Euro reprezintă contravaloarea construcției, iar diferența de 9.300 Euro reprezintă contravaloarea terenului aferent apartamentului. Prețul s-a achitat în întregime înainte de semnarea actului de vânzare-cumpărare.

Prin încheierea nr. xxx/CF/2008 a Oficiului de Cadastru și Publicitate Imobiliară Arad, se admite cererea cu privire la imobilul înscris în cartea funciară nr. xxx a localității Arad cu Lot 1 nr. Cad. 11733, proprietatea susnumiților, asupra terenului notându-se construcția CI - 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 Al S.R.L., această încheiere urmând a se comunica S.C yyy 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 Al 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 reclamantului 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 AI 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 judecării, 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 dezvoltatorului 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 judecării 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 judecării, 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 reclamantului a debitului reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei.

Examinând cererea, se respinge recursul formulat de pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara - Administrația Finanțelor Publice Arad cu sediul în Arad Bd Revoluției nr.77-79 în reprezentarea Activității de Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice împotriva sentinței civile nr.168/29.01.2014 pronunțată de Tribunalul Arad în dosar nr.xxx/2012 în contradictoriu cu reclamantul Xxx, pentru că:

Potrivit dosarului, prin decizia de impunere atacată în cauză s-a reținut de către pârâtă că reclamantul are obligația de a plăti suma de xxx lei reprezentând TVA datorat pe perioada 01.01.2008-30.06.2010 și suma de xxx lei cu titlu de majorari de întârziere pe perioada 26.04.2008-27.09.2010 pentru sumele colectate din tranzacțiile imobiliare

cu terenuri construibile în scopul obținerii de cu caracter de continuitate și înregistrarea în scopuri de TVA.

Reclamantul a dobândit în co-proprietate - împreună cu alte persoane fizice dreptul de proprietate asupra unor imobile - terenuri intravilane fără construcții situate în perimetrul constructibil al Municipiului Arad, pe strada xxx, respectiv pe strada Xxx.

Ulterior, reclamantul împreună cu ceilalți coproprietari, a constituit asupra terenului dreptul de suprafață în favoarea construcțiilor ce se vor edifica pe aceste imobile de către S.C. AI S.R.L.

Pe aceste terenuri, a fost edificat de către S.C. AI S.R.L. două construcții, constând din bloc de locuințe Sp+P+4E+M și amenajare incintă conform autorizației de construire nr. 793 din 05.07.2006, respectiv nr. 352 din 3.04.2007, proprietatea S.C. AI S.R.L., intabulând în Cartea Funciară acest drept.

La data finalizării lucrărilor de construcție, au fost întocmite procesele-verbale de recepție la terminarea lucrărilor nr. 1 din 29.08.2007, respectiv nr. 1 din 30.05.2008.

Ulterior, reclamantul împreună cu soția sa a vândut terenul ce a făcut obiectul tranzacției imobiliare, concomitent cu vânzarea construcțiilor edificate de SC AI SRL pe acel teren unui număr de 91 persoane, motiv pentru care a fost impus cu obligația fiscală din litigiu.

Problema care s-a pus în cauză a fost de a se stabili dacă raportat la această stare de fapt, reclamantul datorează sau nu TVA calculat de pârâtă, pornind de la dispozițiile legale incidente speței.

Astfel, art 141 alin. 2 lit. f) Cod fiscal exclude de la plata TVA operațiunile privind terenurile neconstruibile, statuând că este scutită de T.V.A. „livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri”, făcând excepție terenurile „construibile” și stabilind că „teren constructibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare”

Totodată, Normele metodologice de aplicare ale acestui text legal prevăd, la punctul 37 alin. 1 că „în aplicarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, atunci când construcția și terenul pe care este edificată formează un singur corp funciar, identificat printr-un singur număr cadastral:

a) terenul pe care s-a edificat construcția urmează regimul construcției, dacă valoarea acestuia este mai mică decât valoarea construcției așa cum rezultă din raportul de expertiză;

b) construcția va urma regimul terenului pe care este edificată, dacă valoarea acesteia este mai mică decât valoarea terenului așa cum rezultă din raportul de expertiză;

c) dacă terenul și construcția au valori egale, așa cum rezultă din raportul de expertiză, regimul corpului funciar va fi stabilit în funcție de bunul imobil cu suprafața cea mai mare. Se va avea în vedere suprafața construită desfășurată a construcției”.

Este de observat, în primul rând, că nu sunt întemeiate susținerile organului fiscal privind existența în speță a unui singur corp funciar în cazul fiecărei vânzări. Autoritățile pârâte susțin că fiecare apartament - proprietatea S.C. AI S.R.L. - vândut împreună cu terenul aferent - proprietatea reclamantei și a altor persoane - formează un singur corp funciar, întrucât construcția și terenul aferent acesteia ar avea un număr cadastral unic.

Or, Curtea subliniază, în această privință, că fiecare apartament - vândut împreună cu terenul aferent - nu formează un singur corp funciar, întrucât aparțin unor proprietari diferiți la momentul vânzării, neavând relevanță existența unui singur număr cadastral. Punctul 37 alin. 1 din Normele metodologice impune aplicarea unui regim fiscal unic numai în cazul „când construcția și terenul pe care este edificată formează un singur corp funciar, identificat printr-un singur număr cadastral”, nerezultând de aici că numărul cadastral unic este caracteristica esențială a unui corp funciar. Nu prezintă relevanță faptul că prin vânzare atât apartamentul, cât și terenul aferent, devin proprietatea unei singure persoane, întrucât faptul generator al

obligației de plată se stabilește în funcție de situația la momentul încheierii contractului de vânzare cumpărare, iar nu în funcție de situația ulterioară creată ca urmare a vânzării.

Astfel fiind, Curtea conchide că acest text legal nu este incident în speța de față.

În privința definiției terenului construibil, Curtea reamintește că dispozițiile legale stabilesc că „teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare”

Definiția legală a terenului construibil este redactată la timpul prezent - „se pot executa” - cu raportare evidentă la momentul livrării - respectiv al operațiunii impozabile. Astfel, legea nu face referire la situația anterioară acestui moment al livrării, deci nu are relevanță dacă au fost executate construcții pe acel teren. Un teren este construibil, în sensul acestei reglementări, dacă la momentul livrării terenului era posibilă edificarea unei construcții pe acel teren. Dat fiind faptul că dreptul de a construi pe un anumit teren depinde de reglementările urbanistice care îi sunt aplicabile - reglementări care pot suferi anumite modificări în timp - Curtea subliniază că există posibilitatea teoretică a calificării unui teren ca fiind neconstruibil la un anumit moment, în măsura în care la acel moment există o interdicție de construire aplicabilă acelui teren. Din acest punct de vedere, conform definiției terenului construibil din Codul fiscal, nu prezintă relevanță faptul că pe acel teren au fost edificate - anterior vânzării - anumite construcții.

Prin urmare, spre deosebire de semnificația obișnuită a termenului „construibil”, Curtea constată că definiția legală a terenului construibil se axează pe ideea posibilității juridice de realizare de construcții pe acel teren la momentul livrării lui, neavând relevanță existența anumitor construcții amplasate pe acel teren și edificate anterior vânzării, după cum nu prezintă relevanță nici împrejurarea modificării - ulterior vânzării a situației juridice a terenului, fie prin modificarea reglementărilor urbanistice și acordarea permisiunii legale de a construi pe acel teren, fie prin demolarea construcțiilor anterioare și vânzarea terenului lipsit de construcții, dar cu posibilitatea legală de a edifica noi construcții.

Potrivit art. 37 alin. 6 din HG nr. 44/2004, determinarea naturii juridice a terenului se face la momentul vânzării sale de către proprietar, conform certificatului de urbanism.

Or, așa cum rezultă din înscrisurile depuse în probațiune, respectiv documentația legală care a stat la baza emiterii Autorizației de construire nr. 793/2006, respectiv a Autorizației de construire nr. 352/2007, a Certificatului de urbanism, rezultă că la momentul vânzării terenului de către proprietarul reclamant, terenul este declarat neconstruibil, terenurile fiind ocupate de construcție într-o măsură care nu mai permitea edificarea altor construcții pe acele terenuri.

De asemenea, conform documentelor justificative prezentate organului de inspecție fiscală și depuse la dosarul cauzei, din procesul verbal de recepție întocmit la terminarea lucrărilor nr. 1/29.08.2007 și nr. 1/30.05.2008, la momentul vânzării terenul era deja ocupat cu construcții la parametri maximi, astfel că nu se mai putea elibera un alt certificat de urbanism în vederea edificării altor construcții.

În același sens, adresa Primăriei Arad, cu nr.60.122/27.X.2010, prevede că "nu se mai poate emite un alt certificat de urbanism pentru construirea altor obiective, întrucât s-a realizat mobilarea integrală a parcelelor, POT și CUT maximi admiși fiind la valorile maxime ". Conform reclamantului, aceasta era situația și la momentul

vânzării, respectiv terenul era deja construit la cotele maxime admise de lege, ca atare, în niciun caz nu mai putea fi încadrat în categoria terenurilor construibile.

Acest fapt este certificat și prin concluziile raportului de expertiză efectuat în cauză în care se arată sub aspect factual că după construirea blocului de locuințe situat în Arad str. xxx, gradul de ocupare al terenului este POT 44,3% iar POT maxim aprobat prin PUD este 45%, iar restul este ocupat de alte amenajări exterioare.

Așa fiind, Curtea reține că sunt nefondate și afirmațiile din recurs legate de intenția reclamantului de a pune la dispoziția investitorului terenul cu scopul de a construi blocuri sau locuințe, deci pentru a efectua activități economice, și că prin edificarea apartamentelor terenul a fost obținut un spor de valoare, atâta timp cât terenul nu era construibil, așa cum a rezultat din probele administrate cauzei.

Din aceleași considerente este lipsită de consecințe juridice și afirmația recurentului că livrarea terenului s-a făcut independent, din punct de vedere al regimului de proprietate, de vânzarea construcției, și astfel că sunt aplicabile prevederile art. 141 alin. 2 lit. f) din Codul fiscal, astfel că recursul se respinge.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE**

Respinge recursul formulat de pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara - Administrația Finanțelor Publice Arad cu sediul în Arad Bd Revoluției nr.77-79 în reprezentarea Activității de Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, - Arad str. Frații Neumann nr. 10 împotriva sentinței civile nr.168/29.01.2014 pronunțată de Tribunalul Arad în dosar nr.xxx/2012 în contradictoriu cu reclamantul Xxx domiciliat în xxx.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică azi, 23 septembrie 2014.

PREȘEDINTE

JUDECĂTOR

JUDECĂTOR

GREFIER

