

DECIZIA CIVILĂ NR.2772

Ședința publică din 3 aprilie 2014

PRESEDINTE
JUDECĂTOR:
JUDECĂTOR:
GREFIER:

S-au luat în examinare recursurile declarate de pârâtele DGFP Arad în nume propriu și în reprezentarea Activității de Inspecție Fiscală și AFP Arad împotriva sentinței civile nr.xxx/2.07.2013 pronunțată de Tribunalul Arad în dosar nr.xxx/2012, în contradictoriu cu reclamanta intimată Xxx, având ca obiect contestație act administrativ fiscal.

Dezbaterile în fond asupra recursului au fost consemnate în încheierea de ședință din 27 martie 2014, care face parte integrantă din prezenta hotărâre când s-a amânat pronunțarea pentru data de 3 aprilie 2014.

CURTEA

Deliberând constată următoarele:

Prin sentința civilă nr.xxx/2.07.2013 Tribunalul Arad a admis acțiunea formulată de reclamanta Xxx contra pârâtelor AFP, AIF și DGFP Arad , a anulat dispoziția nr.xxx din 31.05.2012 emisă de DGFP Arad și decizia de impunere nr.xxx din 25.10.2011 emisă de AIF și a exonerat reclamanta de plata obligațiilor fiscale stabilite . Totodată a obligat pârâta AFP Arad la restituirea sumei de lei achitată în baza deciziei de impunere nr.xxx din 25.10.2011 emisă de AIF anulată și a obligat pârâtele AIF și DGFP în cotă de 1/2 fiecare la plata sumei de 2400 lei cheltuieli de judecată către reclamantă.

Pentru a hotărî astfel, instanța a reținut că prin decizia nr.xxx/31.05.2012 emisă de DGFP Arad s-a respins contestația formulată de către reclamantă împotriva deciziei de impunere nr.xxx/25.10.2011 prin care s-au stabilit în sarcina sa obligații fiscale suplimentare de plată reprezentând TVA în cuantum de lei reprezentând TVA datorat pe perioada 01.01.2008-30.06.2010 și suma de 45.869 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.

Pentru emiterea deciziei de impunere organul de inspecție fiscală a reținut că în cursul anilor 2007-2010 a încheiat împreună cu soțul un număr de 91 tranzacții cu terenuri construibile situate în xxx și astfel avea obligația de a selnregistra în scopuri de TVA, întrucât sunt aplicabile prevederile art.127 alin.2 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.37 din Normele metodologice la Codul fiscal, date în aplicarea art.141 alin.2 lit.f din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Verificarea taxei pe valoarea adăugată a cuprins perioada 01.01.2008- 30.06.2010, în care reclamanta împreună cu soțul au efectuat 91 de tranzacții cu terenuri construibile, fapt ce rezultă din contractele de vânzare - cumpărare depuse în probațiune la dosar, f. 119-278 dosar.

Din examinarea contractelor de vânzare cumpărare a rezultat că cei doi soți, în calitate de coproprietari ai cotei de % părți din terenul pe care s-a edificat blocul de locuințe care a făcut obiectul vânzării au vândut cota de % părți deținută din cele 91 de apartamente , precum și cota de % părți din terenul aferent fiecărui apartament, împrejurare evidențiată expres în conținutul contractelor.

Acest bloc de locuințe este edificat în intravilanul xxx, având Sp+P+4E+M, la care se adaugă o incintă amenajată , fapt ce rezultă din autorizațiile de construire.

În conținutul contractelor de vânzare-cumpărare s-au evidențiat distinct prețul total al vânzării, dar și prețul terenului, astfel că est ușor de determinat contravaloarea cotei de 1/8 părți în funcție de care s-au stabilit obligațiile fiscale suplimentare de plată ce fac obiectul deciziei de impunere.

Referitor la obligația plății TVA, tribunalul a reținut următoarele:

Problema de drept supusa soluționării este dacă pentru tranzacțiile efectuate în perioada supusă inspecției fiscale, constând în tranzacții imobiliare cu terenul aferent apartamentelor este construibil sau nu iar persoana fizica reclamantă datorează taxa pe valoarea adăugată.

Instanța a analizat prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reținând că prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscala mai sus menționat sunt condiționate de cerința cumulativa, expres prevăzuta de legiuitor, ceea ce înseamnă ca neîndeplinirea unei singure condiții determina neîncadrarea operațiunilor în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugata.

Așadar, printr-o interpretare per a contrario o operațiune nu este impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugata, respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugata dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a) - d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însăși legiuitorul la pct.1 alin.(1), respectiv pct.2 alin.(1), în funcție de perioada incidența operațiunilor în cauza, din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare. 4

Potrivit art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă atât în perioada 01.01.2006-31.12.2006, cât și începând cu data de 01.01.2007:

(1) Este considerată persoana 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.

(2) În sensul prezentului titlu, 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 aplicarea prevederilor alin.(2) al art.127 enunțat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct.2 alin.(T), respectiv pct.(3) alin.(1), în funcție de perioada incidența operațiunilor în cauza, din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora, pentru anul 2006:

2. (1) Nu are caracter de continuitate, 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.

Începând cu data de 01.01.2007 reglementează următoarele:

exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si 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:

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

Potrivit prevederii legale citate mai sus, este scutită de taxa pe valoarea adăugată livrarea de către orice persoana a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren.

În cadrul aceluiași alineat, se stipulează, ca excepție, ca persoana impozabilă care efectuează livrarea unui teren construibil, nu beneficiază de scutire de taxa pe valoarea adăugată pentru această livrare, dacă și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pe valoarea adăugată pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

Începând cu data de 01.01.2008, alin. (2) lit. f) al art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede scutirea de taxa pe valoarea adăugată pentru următoarele operațiuni:

f) livrarea de către orice persoana 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:

Prin teren construibil se înțelege orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare.

Astfel, potrivit prevederilor legale citate mai sus, o persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoana impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA.

Legea impune însă condiția în cazul tranzacțiilor cu terenuri ca acestea să fie construite. Din copiile contractelor de vânzare cumpărare depuse la dosar rezultă că reclamanta împreună cu soțul a înstrăinat cota de 1/8 părți din terenul aferent fiecărui apartament vândut, în realitate fiind vorba despre terenul aferent blocului de locuințe situat în xxx.

Pentru lămurirea stării de fapt în ce privește împrejurarea că terenul aferent blocului de locuințe are caracter de teren construibil în sensul dispozițiilor Codul fiscal s-a dispus efectuarea unei expertize în construcții având ca obiectiv în esență stabilirea gradului de ocupare a terenului situat în xxx cât și dacă la momentul efectuării tranzacțiilor s-ar mai fi putut edifica alte construcții decât cele existente deja.

Prin raportul de expertiză efectuat în cauză s-a concluzionat în sensul că după construirea blocului de locuințe situat în xxx gradul de ocupare al terenului este de POT 44,3% iar POT maxim aprobat prin PUD este de 45% iar restul terenului fiind ocupat de alte amenajări exterioare.

În ce privește terenul pe care este edificat blocul de locuințe situat în xxx gradul de ocupare este de POT 35,7% iar POT maxim aprobat de PUD este de 40% și în acest caz expertul concluzionând că restul terenului este ocupat de alte amenajări exterioare.

Concluzia fermă și neechivocă a expertului fiind că în conformitate cu reglementările din PUD raportat la situația faptică a terenului după cum a fost reliefată în urma expertizei de specialitate deoarece prin lucrările deja efectuate pe aceste terenuri aferente celor două locuri de locuințe s-a realizat mobilarea integrală a acestora nu se mai putea emite de către autoritatea publică competentă un alt certificat de urbanism pentru construirea altor obiective pe terenurile descrise.

(1) în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerata activitate economica, cu excepția situațiilor în care se constata ca' activitatea respectiva este desfășurata în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.f...]"

Potrivit acestor prevederi legale, pentru alte operațiuni decât vânzarea de bunuri utilizate in scopuri personale, persoana fizica devine persoana impozabila daca activitatea desfășurata are caracter de continuitate.

Astfel, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea bunurilor imobile proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de acestea pentru scopuri personale nu se considera a fi desfășurat o activitate economica si pe cale de consecința nu intra in categoria persoanelor impozabile, excepție făcând situațiile în care se constata ca activitatea respectiva este desfășurata în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoana impozabila.

Pe cale de consecința, o persoana fizica reprezintă persoana impozabila în sensul Titlului VI privind taxa pe valoarea adăugata din Codul fiscal, în condițiile în care desfășoară, de o maniera independenta si indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

Așa cum explicitază legiuitorul prin norme, în aplicarea prevederilor art. 127 alin. (2), persoanele fizice nu se considera ca realizează o activitate economica în sfera de aplicare a TVA atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personala sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale.

Începând cu data de 01.01.2007, în contextul armonizării legislației naționale cu prevederile comunitare, au fost definite la titlul VI din Codul fiscal, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugata, noțiunile de persoana, persoana impozabila, persoana neimpozabila si persoana juridică neimpozabilă (art.125 alin. (1) pct.18- 21).

În situația în care persoana fizica este considerata persoana impozabila conform art. 127 alin. (1) din Codul fiscal, aceasta trebuie sa solicite potrivit art. 152 alin. (1) din același act normativ, înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent.

Totodată, potrivit art.128 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabila în perioada 01.01.2006-31.12.2006:

„(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o alta persoana, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.

(2) în înțelesul prezentului titlu, prin bunuri se înțelege bunurile corporale mobile si imobile, prin natura lor sau prin destinație.”,iar potrivit aceluiași articol alin.(1), în forma aplicabila începând cu 01.01.2007:

„1) Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.”

Până la 01.01.2007 livrările de construcții sau terenuri nu erau scutite de TVA.

Începând cu 01.01.2007, potrivit alin. (2) lit. f) al art.141 din Codul fiscal, este scutita de taxa pe valoarea adăugata:

f) livrarea de către orice persoana a unei construcții, a unei părți a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construit, daca este efectuata de o persoana impozabila care si-a

Instanța a reținut că pârâtele nu au formulat obiecțiuni la raportul de expertiză și nici nu au solicitat efectuarea unui nou raport de expertiză putându-se concluziona cu suficient temei că au acceptat concluziile raportului, situație în care se vor avea în vedere concluziile la soluționarea probleme de drept supusă analizei.

Or la problema dacă terenurile care au făcut obiectul contractelor de vânzare cumpărare din perioada 1.01.2008-30-06-2010 sunt sau nu construibile în sensul dispozițiilor art. alin. (2) lit. f) al art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal având în vedere că prin teren construibil în sensul acestor dispoziții legalele înțelege orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare ținând că prin expertiză se reține că gradul de ocupare a celor două terenuri pe care sunt edificate blocurile de locuințe este situat la limita superioară a POT și că având în vedere reglementările speciale în această materie a PUD autoritatea publică locală competentă nu mai putea emite un alt certificat de urbanism pentru edificarea altor obiective pe aceste terenuri, răspunsul nu poate fi decât că terenurile în cauză nu sunt construibile.

Or așa fiind concluzia care se impune este că organul fiscal a reținut greșit că terenurile aferente apartamentelor înstrăinate prin cele 91 de tranzacții rezultate din contractele de vânzare - cumpărare sunt terenuri construibile, în realitate conform celor reținute mai sus acestea neîndeplinind criteriile prevăzute de lege pentru a fi calificate ca atare.

Argumentul pârâtei din întâmpinare în sensul că reclamanta în perioada 2007- 2010 a realizat un număr de 91 de tranzacții cu terenuri pe care au fost construite apartamente, iar aceste operațiuni au caracter de continuitate în condițiile în care a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând activități economice și astfel prin operațiunile desfășurate a avut calitatea de persoană impozabilă cu toate drepturile și obligațiile ce decurg din această calitate nu are nici o relevanță în condițiile în care în actul de impunere se reține ca temei calitatea terenului aferent construcțiilor de teren construibil.

Astfel că în condițiile în care temeiul pentru emiterea deciziei de impunere a fost împrejurarea efectuării tranzacțiilor cu terenuri construibile care nu au această calitate, actul administrativ fiscal este nelegal fiind emis cu interpretarea eronată a dispozițiilor legale incidente, aceeași fiind situația și a deciziei emise în soluționarea contestației formulate de reclamantă împotriva deciziei de impunere.

Împotriva acestei sentințe au declarat recurs în termen pârâtele DGFP Arad și AFP Arad.

Prin recursul declarat de DGFP Arad s-a solicitat modificarea sentinței recurate în sensul respingerii acțiunii reclamantei ca neîntemeiată, arătându-se că hotărârea primei instanțe este nelegală și netemeinică în condițiile în care și-a însușit întru-totul concluziile raportului de expertiză efectuat în cauză, fără a analiza susținerile din actele administrativ fiscale atacate.

Recurenta apreciază astfel că în speță erau incidente disp.art.126 alin.1 și 127 alin.1 Cod fiscal, întrucât reclamanta a efectuat în perioada 2007-2010 un număr de 91 de tranzacții cu terenuri pe care erau construite apartamente, tranzacții care au avut caracter de continuitate, astfel încât reclamanta avea obligația de a solicita înregistrarea în scopuri de TVA și de a aplica TVA aferentă vânzărilor de terenuri.

Deși prin tranzacțiile efectuate s-au înstrăinat atât apartamente cât și terenurile aferente acestora, aparținând unor proprietari diferiți, în momentul înstrăinării ele se constituiau ia cumpărător într-un singur corp funciar indivizibil.

Este adevărat că terenul aferent construcției nu mai poate fi considerat din punct de vedere tehnic un teren construibil, dar cu toate acestea de vreme ce persoane fizice au înstrăinat nu numai terenul aferent construcției ci și amprenta la sol a construcției, rezultă că terenul este indisolubil legat de construcție și se livrează în mod independent de aceasta din punct de vedere juridic, rezultând așadar că în speță nu este aplicabil textul lega! care stipulează că terenul pe care este construit

un bun imobil inclusiv terenul aferent construcției urmează regimul construcției dacă sunt proprietăți indivizibile.

Recurenta a mai invocat disp.art.141 alin.2 lit.f Cod fiscal coroborat cu cele cuprinse la pct.37 alin.6 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, concluzionând că indiferent de data livrării terenului, ținând cont de faptul că livrarea s-a realizat independent din punct de vedere al regimului de proprietate, de construcție s-a considerat că are loc livrarea unui teren construibil.

S-a mai arătat totodată că organele fiscale au ținut cont de considerentele deciziei de soluționare a contestației plecând de la starea de fapt fiscală expusă în decizia nr.901/27.05.2014 a DGFP Arad.

În drept s-au invocat disp.art.304 pct.9 și 304¹ C.pr.civ.

Pârâta AFP Arad prin recursul formulat a solicitat respingerea acțiunii față de această pârâtă pentru lipsa calității procesual pasive, întrucât nu este emitentul actului administrativ fiscal atacat.

Prin concluziile scrise intimata Xxx a solicitat respingerea recursului DGFP, arătând că hotărârea primei instanțe este legală și temeinică, întrucât terenul în discuție nu intra în categoria terenurilor construibile reglementate de art.141 alin.2 lit.f Cod fiscal, după cum a reținut de altfel și Curtea de Apel Timișoara prin decizia civilă nr.xxx/22.10.2013.

Analizând hotărârea recurată prin prisma motivelor de recurs, a probelor administrate și a dispozițiilor legale incidente, inclusiv art.304¹ C.pr.civ., se constată următoarele:

Prin decizia de impunere nr.13909/27.09.2010 emisă de DGFP Arad s-a stabilit în sarcina reclamantei Xxx obligația de plată a TVA în sumă de ... lei la care s-au adăugat majrtări de întârziere de 45.869 lei, reținându-se în fapt că în cursul anilor 2007-2010 aceasta împreună cu soțul a încheiat un număr de 91 de tranzacții cu terenuri construibile, conform contractelor de vânzare-cumpărare depuse la dosar, fiind astfel incidente prev.art.127 alin.2 Cod fiscal, ce impuneau obligarea reclamantei la înregistrarea în scopuri de TVA și la taxarea operațiunilor de înstrăinare a terenurilor, conform art.141 alin.2 lit.f Cod fiscal.

Din studiul contractelor de vânzare-cumpărare depuse la dosar rezultă că documentele analizate de organele fiscale au vizat ipoteza în care s-a procedat la înstrăinarea unor apartamente deținute de SC xxx SRL coroborat cu înstrăinarea terenului aferent apartamentelor respective, terenuri deținute în coproprietate în cote de 1/4 de xxx și Xxx, yyy și zzz,

Pentru vânzătorii xyz organele de inspecție fiscală din județul Arad au întocmit decizii de impunere de natura celei contestate în prezenta cauză prin care s-au stabilit obligații de plată suplimentară reprezentând TVA și majorări de întârziere, iar prin decizia civilă nr.xxx/22.10.2013 pronunțată de Curtea de Apel Timișoara în dosar nr.xxx/2011 s-a soluționat irevocabil acțiunea reclamantei yyy împotriva deciziei de impunere nr.xxx/24.08.2011, ce viza aceleași obligații fiscale de plată ca și ale prezentei reclamante, izvorând din același tranzacții analizate și în prezenta cauză.

Față de cele reținute prin decizia civilă nr.xxx/22.10.2013 a Curții de Apel Timișoara, de vreme ce prin această decizie s-a tranșat irevocabil problema terenului construibil, ce a făcut obiectul tranzacțiilor în care a fost parte și reclamanta în calitate de vânzătoare a cotei de 14 teren împreună cu soțul său, statuându-se asupra nelegalității actelor de impunere emise de organul fiscal pentru coproprietara yyy, Curtea apreciază că, aceeași soluție se impune și în prezenta speță cu putere de lucru judecat în condițiile în care este vorba despre aceeași stare de fapt fiscală și care impune astfel adoptarea aceleiași soluții câtă vreme este vorba despre aceleași constatări ale organelor fiscale în ambele cauze,

constatări care au generat obligații de plată a TVA-ului în sarcina ambelor coproprietare Xxx și yyy, constatări înlăturate de instanța de recurs prin decizia civilă nr.9879/22.10.2013. Puterea de lucru judecat presupune că de vreme ce s-a statuat irevocabil asupra unei situații de fapt, aceeași soluție se impune și ulterior în ipoteze similare. Ori, în speță așa cum s-a arătat anterior aceleași tranzacții imobiliare au fost analizate de instanța de recurs dar din perspectiva unui alt coproprietar ce se afla într-o situație identică cu cea a reclamantei.

Pentru aceste considerente de fapt și de drept și văzând și disp.art.312 alin.1 teza a II-a Curtea va respinge ca neîntemeiate recursurile declarate.

Văzând că nu s-au solicitat cheltuieli de judecată din partea intimătei.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
IN NUMELE LEGII
D E C I D E :**

Respinge recursurile declarate de recurentele Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad și Administrația Finanțelor Publice Arad împotriva sentinței civile nr.xxx/2.07.2013 pronunțată de Tribunalul Arad în dosar nr.xxx/2012, în contradictoriu cu intimata Xxx.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședința publică din 3.04.2014.

PREȘEDINTE,

JUDECĂTOR,

JUDECĂTOR,

GREFIER,