



DECIZIA nr. 48/11.04.2013
privind soluționarea contestației depusă de
"B"

Înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice a județului V sub nr. .../21.03.2013

Compartimentul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului V a fost sesizat prin adresa nr. ...18.03.2013 înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice a județului V sub nr.../21.03.2013, cu privire la contestația formulată de "B" din B str., jud V, având cod unic de înregistrare RO...

Contestația a fost formulată împotriva:

a) Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../31.01.2013 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... încheiat la data de 31.01.2013 de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice "*****" și are ca obiect suma totală de **S lei** reprezentând:

-S1lei - taxă pe valoarea adăugată;

-S2 lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;

- S3 lei – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

b) Raportului de Inspecție Fiscală nr. ----/31.01.2013;

c) Deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii nr.----/31.01.2013.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Actele administrativ fiscale contestate au fost comunicate petentei la data de 11.02.2013 conform confirmării de primire nr. ---- aflată în xerocopie la dosarul contestației (pag.31), iar contestația a fost depusă la Direcția Generală a Finanțelor Publice "*****" în data de 06.03.2013 și înregistrată sub nr. ../06.03.2013, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe contestație, anexată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt respectate prevederile art. 205, art. 206, art. 207 alin.(1) și art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, D.G.F.P. V, prin Compartimentul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de "B".

I. **"B"** contestă Decizia de impunere nr.../31.01.2013 din data de 31.01.2013 emisă de organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice "*****", argumentând în motivarea contestației următoarele:

În data de 30.11.2011, în urma inspecției fiscale parțiale efectuate de către D.G.F.P. V s-a încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. ../30.11.2011 prin care inspectorii fiscali au considerat că "B" ar fi desfășurat activități economice pentru care instituția trebuia tratată ca persoană impozabilă.

Actele emise de DGFP V, în speță, Decizia de impunere nr. ... din 30.11.2011, Dispoziția de măsuri nr. ../29.11.2011 și Raportul de inspecție fiscală nr. ../30.11.2011 au fost contestate atât la autoritățile din cadrul Ministerului Finanțelor Publice-Agenția

Națională de Administrare Fiscală cât și la instanțele de judecată iar contestațiile au fost soluționate în mod pozitiv atât de organele administrative cât și de instanțele de judecată. Prin sentința civilă nr. ./2012, definitivă și irevocabilă pronunțată în dosarul civil ./...5/2012 instanța de judecată a constatat că „există o serioasă îndoială că reclamantei, "B" i se poate atribui calitatea de persoană impozabilă în sensul art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și a Directivei 2006/112/CE, întrucât nu desfășoară activități economice” iar prin Decizia nr. ---/18.06.2012 a fost admisă contestația fiind dispusă o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit.

În urma activității de reverificare, organele de inspecție fiscală au considerat că "B" a desfășurat activități economice prin „Biroul contracte de concesiune, închiriere și vânzare, autorizare liberă inițiativă și control comercial”, înregistrând, în perioada 01.01.2007-31.07.2011, venituri din vânzarea terenurilor aparținând domeniului privat al Consiliului Local B fără a se înregistra în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art.153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și fără a colecta taxa aferentă acestor vânzări în conformitate cu prevederile art. 141 alin. (2) lit. f) din același act normativ.

Astfel prin decizia de impunere nr.../31.01.2013 transmisă cu adresa nr. ----/07.02.2013, împreună cu Raportul de inspecție fiscală nr. .../31.01.2013, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală "*****" au stabilit obligațiile fiscale în sumă de S lei din care S1lei reprezintă TVA, S2 lei, dobânzi și S3 lei penalități de întârziere aferente TVA, motivat de faptul că "B" nu s-a înregistrat în scopuri de TVA în perioada cuprinsă între 01.03.2007, dată la care a depășit plafonul de scutire și 01.08.2011, dată la care s-a înregistrat în scopuri de taxă. În perioada 01.03.2007 și până la 31.07.2011 "B" trebuia tratată ca persoană impozabilă în cazul livrărilor de terenuri construite efectuate către persoane fizice și juridice.

"B" precizează, în primul rând, faptul că organul de inspecție fiscală a calculat obligațiile de plată începând cu anul 2007 cu toate că modificarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal prin O.U.G. nr.106/2007, a intrat în vigoare la data de 01.01.2008 și numai după această dată persoana juridică verificată devine plătitoare de TVA pentru veniturile cu caracter de continuitate realizate din operațiunile de vânzare a terenurilor construite și cu toate că acest aspect a fost invocat și în contestația împotriva actelor administrativ fiscale anterioare, desființate, aceste apărări au fost ignorate, nefiind analizate prevederile legale invocate în susținerea neincluzerii perioadei 01.01.2007-01.01.2008 în perioada supusă controlului.

În al doilea rând, **decizia de impunere este netemeinică deoarece înăuntrul ei s-a reținut o altă situație decât cea reală**, operațiunile desfășurate fiind eronat încadrate în categoria vânzărilor de terenuri construite.

Petenta consideră că, o parte din operațiunile desfășurate au reprezentat vânzări de terenuri pe care existau deja construcții și nu vânzări de terenuri construite (teren aferent construcției, vânzare directă teren concesionat, vânzare directă- sediu partid), pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă.

Interpretarea pe care a dat-o organul de inspecție fiscală dispozițiilor pct. 37 alin (1) din H.G. 1579/2007 pentru modificarea și completarea H.G. nr. 44/2004 care dispun că „în sensul art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal..., *terenul pe care este construit un bun imobil, inclusiv terenul aferent bunului imobil, urmează regimul bunului imobil dacă sunt proprietăți indivizibile*” este abuzivă și tinde a include în categoria operațiunilor impozabile tocmai operațiunile pe care legiuitorul le dorește a fi scutite, ori în ceea ce privește regimul juridic aplicabil imobilelor (construcție/teren) regula generală este aceea că se aplică regimul bunului imobil cu valoarea cea mai mare, în speță terenul urmează regimul construcției. În situația de față terenurile vândute aveau deja construcții pe ele, deținătorii lor având atributul posesiei și folosinței

terenurilor, conform contractelor de cesiune deținute de proprietarii construcțiilor. Textul de lege privește modalitatea de impozitare a unei livrări de bunuri imobile -construcție și teren- pentru care trebuie aplicat obligatoriu același regim atât pentru construcție cât și pentru terenul pe care aceasta este construită și ca atare nu schimbă destinația terenului dacă proprietarii (al construcției, respectiv al terenului) sunt diferiți.

Încadrarea eronată făcută de organele de inspecție fiscală se datorează examinării sumare a documentelor, fără cercetarea actelor care au stat la baza acestor operațiuni și fără a demonstra pentru unele vânzări că aceste terenuri reprezentau terenuri construibile (terenuri arabile intravilane).

"B" consideră că excepția vizând terenurile construibile este de strictă aplicare ori, pentru terenurile în cauză nu existau certificate de urbanism și nici contracte de vânzare cumpărare sau documentații tehnice din care să reiasă că terenul este construibil și în acest caz organul fiscal trebuia să facă dovada că la momentul înstrăinării, existau astfel de documente care să ateste că terenul este construibil, orice dubiu fiind în favoarea contribuabilului.

În al treilea rând, "B" susține că **actele administrativ fiscale atacate nu sunt legale deoarece nu desfășoară activități economice astfel că nu este persoană impozabilă**, așa cum este aceasta definită de art.127 din Codul fiscal și de Directiva 2006/112/CE. Prin vânzarea terenurilor, nu a făcut altceva decât să își valorifice atributele dreptului de proprietate asupra respectivelor terenuri, pentru aceste operațiuni nedatorând taxa pe valoarea adăugată.

Mai invederează petenta că în același sens s-a pronunțat și Curtea Europeană de Justiție (cauzele conexe C-180/10 și C-181/10), care a stipulat că simpla exercitare a dreptului de proprietate de către titularul acestuia nu poate fi considerată activitate economică. De asemenea, nici activitatea de gestionare a patrimoniului, mărimea vânzărilor sau durata acestora nu pot constitui argumente pentru încadrarea unei operațiuni în categoria activităților economice. Potrivit jurisprudenței Curții, simpla dobândire și simpla vânzare a unui bun nu pot constitui o exploatare a bunului în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art. 9 alineatul 1 din Directiva TVA.

În concluzie, "B" consideră că:

- nu a desfășurat activitate economică constând în vânzarea de terenuri, deoarece operațiunile nu au avut ca scop obținerea unui profit ci au constituit un imperativ legal care a vizat interesul public.

- având în vedere calitatea sa de autoritate publică, pentru activitățile desfășurate în această calitate, "B" nu poate fi persoană impozabilă deoarece conform art. 127 alin.(4) Cod fiscal, *„instituțiile publice nu sunt persoane impozabile pentru activitățile care sunt desfășurate în calitatea de autorități publice, chiar dacă pentru desfășurarea acestor activități se percep cotizații, onorarii, redevențe, taxe sau alte plăți cu excepția acelor activități care ar produce distorsiuni concurențiale dacă instituțiile publice ar fi tratate ca persoane neimpozabile”*. În același sens sunt și considerentele Curții Europene de Justiție în cauza C-288/07 care a reținut că autoritățile locale nu sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile în care se angajează ca autorități publice.

- respectă, cumulativ, cele două condiții impuse de jurisprudența Curții Europene de Justiție, în sensul că este, în mod cert, un organism de drept public așa cum reiese din art. 21 al Legii nr. 215/2001 și activitățile în care se angajează ca autoritate publică sunt cele îndeplinite de organismele de drept public în cadrul regimului juridic care le este propriu, cu excluderea activităților pe care le exercită în aceleași condiții juridice ca și operatorii privați.

- calitatea de persoane neimpozabile a instituțiilor publice în ceea ce privește TVA-ul,

determină ca activitățile economice pe care le exercită acestea în aceleași condiții juridice ca și operatorii privați să nu aibă un potențial efect anticoncurențial din moment ce sunt în general desfășurate de sectorul public cu titlu exclusiv sau quasi-exclusiv.

- Întrucât activitățile în cauză nu fac parte din cele cuprinse în anexa D a directivei, "B" ar putea fi încadrat ca persoană impozabilă doar în ipoteza în care calitatea sa de persoană neimpozabilă ar determina denaturări semnificative ale concurenței. Termenul "ar determina", în sensul art. 4 alin. (5) al doilea paragraf din a șasea directivă, ia în considerare nu numai concurența efectivă ci și concurența potențială. Cu toate acestea posibilitatea pur teoretică a unui operator privat de a pătrunde pe piața relevantă, care nu ar fi susținută de nici un element de fapt, de nici un indiciu obiectiv și de nici o analiză a pieței, nu poate fi asimilată existenței unei concurențe potențiale.

Pentru a putea fi asimilată, această posibilitate trebuie să fie reală iar nu pur teoretică, interpretare impusă de jurisprudența CJUE pentru respectarea principiului neutralității fiscale, care presupune aplicarea aceluiași tratament fiscal autorităților locale în cazul când acestea prin activitățile desfășurate ar denatura semnificativ concurența ca și operatorilor privați care desfășoară aceleași operațiuni.

În schimb, calitatea de persoane neimpozabile a autorităților locale, în ceea ce privește TVA-ul, în ipotezele în care nu ar determina nicio denaturare a concurenței sau ar determina denaturări neglijabile, ar aduce cea mai redusă atingere posibilă principiului neutralității fiscale.

- prin Sentința civilă nr. --/2012, pronunțată în dosarul civil nr. --/--/2012 în care a contestat raportul de inspecție fiscală întocmit de DGFP V în data de 30.11.2011, instanța a constatat că vânzările efectuate au fost făcute în calitate de autoritate publică, nefiind dovedite denaturările semnificative ale concurenței determinate de facturarea fără TVA.

Având în vedere aspectele de mai înainte, "B" consideră decizia de impunere ca fiind nelegală. Organele de inspecție fiscală nu au reținut decât faptul că simpla facturare fără taxă pe valoarea adăugată este în măsură să producă un efect anticoncurențial, dar nu au arătat care sunt efectele negative asupra concurenței, mai ales că pe raza municipiului nu există niciun operator economic care să aibă ca obiect de activitate vânzarea de bunuri imobile. Chiar și în situația în care ar exista, nu ar apărea fenomenul concurențial deoarece imobilele deținute de "B" au un regim special față de terenurile care se regăsesc în circuitul civil și care pot fi comercializate de persoane de drept privat.

Referitor la terenul vândut în baza Legii nr.15/2003 privind sprijinul acordat tinerilor pentru construirea unei locuințe proprietate personală, contestatoarea susține ca a acționat în calitate de autoritate publică, operațiunea având loc în cadrul unui regim distinct, diferit de cel al operatorilor privați deoarece în cadrul vânzărilor întemeiate pe această lege trebuie îndeplinite anumite condiții prealabile, cumpărătorii terenurilor fiind foarte bine delimitați și anume tineri între 18 și 35 de ani care nu au avut și nu dețin în proprietate o locuință sau un teren destinat construirii unei locuințe proprietate personală și care să fi obținut în prealabil în concesiune terenul a cărui achiziționare o solicită și pe care să-și fi construit o locuință. Organul de control precizează, că în timpul controlului nu au fost constatate astfel de cazuri și cu toate acestea introduce în Anexa 1 poziția 21, vânzarea unui teren către Mitrea Daniel (factura ----/13.05.2009 pentru suma de xxx lei).

Referitor la vânzarea directă a unui teren concesionat, "B" susține ca a acționat în calitate de autoritate publică, întrucât calitatea de concesionar aparține doar entităților publice, privații putând încheia doar contracte de închiriere sau de comodat asupra terenurilor.

În ceea ce privește vânzarea unor animale de la Grădina zoologică, în anul 2009 conform facturilor nr. ----/04.03.2009, nr. ----/30.04.2009 și ----/16.07.2009, "B" susține că vânzarea în ultimii 5 ani, a câtorva animale, nu reprezintă o activitate de producător, de comerciant sau de prestator de servicii, în măsura în care această operațiune constituie o

simplă exercitare a dreptului de proprietate de către titularul său și nu poate fi considerată o activitate economică efectuată în scopul obținerii de profit ci o necesitate care servește interesul public.

"B" invederează faptul că chiar dacă prin absurd ar admite că este persoană impozabilă, operațiunile respective sunt scutite de taxă fiind vorba de operațiuni ce vizează:

a) vânzarea terenurilor altele decât cele construibile; cea mai mare parte a operațiunilor pentru care au fost calculate obligații fiscale sunt operațiuni scutite de TVA ce vizează fie livrarea de construcții, fie livrarea de terenuri pe care exista deja o construcție și care, nu pot fi încadrate în categoria de terenuri construibile în sensul legii fiscale.

b) vânzări de terenuri către tineri, în cadrul măsurilor de protecție socială, operațiuni ce au un caracter social evident, scopul lor fiind îmbunătățirea situației persoanelor defavorizate și ca urmare sunt scutite de taxă în temeiul art.141 alin. (1) lit. j din Codul fiscal fiind o livrare de produse strâns legată de protecția tinerilor efectuată de o instituție publică.

Având în vedere cele prezentate în conținutul contestației, "B" solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată nr.../31.01.2013, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../31.01.2013 încheiat de organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice "*****".

În ceea ce privește Decizia de constituire a măsurilor asiguratorii emisă în data de 31.01.2013 prin care D.G.F.P. "*****" a instituit sechestrul asigurator pe terenul cu destinația de pășune situat în punctul IRB, în suprafață de ... ha, în valoare de ** lei, "B" contestă această măsură motivat de faptul că pe acest teren se află Centrul de Afaceri "T" ce deservește "B" și chiar în discuția cu reprezentanții D.G.F.P. "*****" a propus ca sechestrul să fie instituit pe terenul cu destinația de pășune aflat în punctul C, în suprafață de ... ha cu valoarea de **** lei.

II. În Raportul de inspecție fiscală nr. .../31.01.2013, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice "***" în vederea reverificării fiscale dispusă prin Decizia Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul M.F.P.-A.N.A.F. nr. .../18.06.2012 privind soluționarea contestației depusă de "B" în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.../31.01.2013, au fost consemnate următoarele:**

Din decizia de soluționare a contestației nr. .../18.06.2012, s-a reținut că "B" este persoană impozabilă pentru activitățile economice desfășurate, constând în vânzări de terenuri construibile, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, respectiv operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, invocându-se următoarele temeuri legale: art. 126 alin (1), art. 127 alin. (1) - (5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 3 alin. (4) din Normele metodologice de aplicarea art. 127 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, în vigoare începând cu data de 01.01.2007.

- Obiective minimale avute în vedere:

- încadrarea terenurilor la momentul vânzărilor în categoria celor construibile sau de altă natură pentru a putea determina condițiile de aplicare a scutirii de taxă;

- identificarea veniturilor obținute din vânzarea de bunuri imobile, respectiv terenuri fără construcții, terenuri cu construcții, terenuri arabile, terenuri cotă-indiviză, construcții în perioada 01.01.2007-31.07.2011;

- analiza și centralizarea contractelor de vânzare cumpărare, a schițelor cadastrale, extraselor de carte funciară și certificatelor de urbanism;

- încadrarea construcțiilor vândute, respectiv dacă îndeplinesc condițiile de a fi

considerate construcții noi;

- analiza documentelor privind livrările de terenuri către persoanele defavorizate, operațiuni care se încadrează în categoria livrărilor de bunuri strâns legate de protecția socială efectuate de instituțiile publice.

- Documente verificate:

- facturi și documente de plată;

- contracte de vânzare cumpărare, schițe cadastrale, extrase de carte funciară, certificate de urbanism;

- balanțe de verificare.

În perioada 01.01.2007-31.01.2007, "B" a înregistrat venituri din vânzări de terenuri construibile din domeniul privat al Consiliului Local B în sumă totală de.... lei, depășind plafonul de scutire prevăzut la art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, îndeplinind condițiile de a deveni plătitor de taxă pe valoarea adăugată începând cu data de 01.03.2007.

- "B" s-a înregistrat în scopuri de TVA începând cu data de 01.08.2011, așa cum rezultă din certificatul de înregistrare în scopuri de TVA seria B nr. .../14.07.2011.

Întrucât în cursul lunii ianuarie 2007 "B" a înregistrat venituri din vânzări terenuri în sumă de 203.811,30 lei depășind plafonul de scutire prevăzut la art.152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și nu a solicitat înregistrarea în scopuri de taxă pe valoarea adăugată în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins plafonul, conform art 153 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la solicitarea plății TVA pe care "B" ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal (01.03.2007) și data la care înregistrarea a devenit efectivă (01.08.2011).

Pentru încadrarea la momentul vânzării a terenului într-o anumită categorie de folosință, respectiv pentru stabilirea cu certitudine a îndeplinirii sau nu a condițiilor de aplicare a scutirii de TVA prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în timpul inspecției fiscale au fost solicitate toate contractele de vânzare cumpărare de bunuri imobile precum și schițele cadastrale, documente care indică numărul cadastral și categoria de folosință a fiecărui bun imobil vândut, rezultând că "B" a efectuat în perioada 01.03.2007-31.07.2011 următoarele tipuri de operațiuni:

- vânzări de terenuri care se încadrează în categoria terenurilor construibile, operațiuni pentru care nu se aplică scutirea de TVA prevăzută la art. 141, alin. (2) lit.a) pct. 1. din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- vânzări de deșeuri de fier vechi-conducte de termoficare, operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA, supuse măsurilor de simplificare;

- vânzări de terenuri către persoane defavorizate, livrări strâns legate de asistența și/sau protecția socială, operațiuni care sunt scutite de TVA conform art. 141 alin (1) lit. i) și lit. j) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- vânzări de clădiri (în general centrale termice) care din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată urmează regimul prevăzut de art. 141 alin (2) lit. f) pct. 2, 3 și 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- vânzări de animale, operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA.

Din documentele prezentate inspecției fiscale au rezultat următoarele:

- în perioada 01.01.2007-31.07.2011 "B" a desfășurat activități economice pentru care instituția publică trebuie tratată ca persoană impozabilă;

- activitățile economice au fost desfășurate prin „Biroul contracte de concesiune,

închiriere și vânzare, autorizare liberă inițiativă și control comercial” și au constatat în vânzare din domeniul privat al C.L. B de: terenuri, clădiri, animale, deșeuri fier vechi.

În consecință, începând cu data de 01.03.2007, dată de la care "B" trebuia să devină plătitor de taxă pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea obligațiilor fiscale privind taxa pe valoarea adăugată și a accesoriilor aferente TVA, astfel:

- în perioada 01.03 – 31.12.2007 au fost înregistrate venituri din vânzarea de terenuri construibile în valoare totală de **** lei;

- în perioada 01.01 – 31.12.2008 au fost înregistrate venituri din vânzarea de terenuri construibile în valoare totală de -**** lei;

- în perioada 01.01 – 31.12.2009 au fost înregistrate venituri din vânzarea de terenuri construibile în valoare totală de --*** lei și venituri din vânzări de animale de la Grădina zoologică în sumă de * lei;

- în perioada 01.01 – 30.06.2010 au fost înregistrate venituri din vânzarea de terenuri construibile în valoare totală de ---*** lei;

- în perioada 01.07 – 31.12.2010 au fost înregistrate venituri din vânzarea de terenuri construibile în valoare totală de ---**** lei;

- în perioada 01.01 – 28.02.2011 au fost înregistrate venituri din vânzarea de terenuri construibile în valoare totală de ***** lei.

- din totalul livrărilor de terenuri construibile înregistrate în perioada martie -decembrie 2007 în valoare de □□□ lei fără TVA, pentru care se aplică regimul de taxare, "B" a înregistrat livrări de terenuri către persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA în valoare de ##### lei ce intră sub incidența măsurilor de simplificare prevăzute de art. 160, alin. (2) lit.b) din Codul fiscal, aplicabil în anul 2007.

Urmare celor constatate, organul de inspecție fiscală a stabilit că pentru perioada 01.03.2007-28.02.2008, aferent veniturilor realizate în suma totală de ~~~~ lei [(*** lei-//**** lei+//*** lei+---*** lei +---**** lei+///-* lei)*19%+(---***-- lei+---**-- lei)*24%], "B" avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată în suma de ST lei; contractele prezentate nefăcând nicio mențiune referitoare la taxa pe valoarea adăugată, cota de taxă pe valoarea adăugată a fost aplicată la valoarea de livrare a imobilelor.

Pentru perioada martie 2011-iulie 2011, când "B" a vândut terenuri în valoare totală de **--** lei inclusiv TVA pentru care a colectat TVA în valoare de **--** lei (conform facturilor emise către diverși beneficiari), dar nu a înregistrat în contabilitate și nu a declarat această sumă la bugetul de stat, deși inclusiv în hotărârile Consiliului Local, începând cu martie 2011, se specifică faptul că la prețul de vânzare stabilit în urma licitației se adaugă TVA, s-a stabilit obligația suplimentară de plată cu titlul de TVA în sumă de **--** lei, aplicându-se procedeul sutei mărite.

În concluzie, în sarcina "B", pentru perioada ianuarie 2007-iulie 2011 s-a stabilit suplimentar de plată taxa pe valoarea adăugată în valoare totală de S1lei.

Totodată, pentru taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar, în sumă totală de S1lei, organele de inspecție fiscală au stabilit că "B" datorează și obligații fiscale accesorii în sumă de **** lei din care majorări de întârziere în sumă de .S2 lei și penalități de întârziere în sumă de S3 lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatară, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în suma de S1lei stabilită de plată pentru perioada 2007-2011:

Direcția generală a finanțelor publice a județului V prin Compartimentul soluționare contestații este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de

inspecție fiscală au colectat și stabilit de plată taxa pe valoarea adăugată în cuantumul mai sus menționat pentru tranzacțiile efectuate de "B" constând în vânzări de terenuri construibile și animale, în condițiile în care prin contestația formulată petenta precizează pe de o parte că având în vedere calitatea sa de autoritate publică, pentru activitățile desfășurate în această calitate nu este persoană impozabilă iar pe de altă susține că organul de inspecție fiscală a procedat greșit la încadrarea operațiunilor realizate în categoria de tranzacții cu terenuri construibile dar și că vânzările de animale au fost o necesitate și nu a urmărit realizarea unui profit.

În fapt, pentru perioada 01.01.2007-31.07.2011, "B" a fost supusă unei inspecții fiscale parțiale conform Raportului de inspecție fiscală nr. ----/30.11.2011 din care rezultă că unitatea nu a fost înregistrată în scopuri de TVA deși a înregistrat venituri din vânzări de terenuri construibile aparținând domeniului privat al Consiliului Local B, respectiv livrări de terenuri construibile, operațiuni care în conformitate cu prevederile art. 141, alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare nu sunt scutite de TVA.

Astfel organul de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. V a constatat că "B" a depășit plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1) Cod fiscal la data de 31.01.2007 iar pentru perioada 01.03.2007-31.07.2011 avea obligația să achite la bugetul statului taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de--- lei precum și obligațiile fiscale accesorii în sumă de ---- lei pentru care a emis Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ----/30.11.2011.

"B" a contestat decizia de impunere nr. ----/30.11.2011 susținând pe de o parte că fiind autoritate publică nu poate fi persoană impozabilă pentru activitățile desfășurate în această calitate și că nu a desfășurat activitate economică, tranzacțiile cu terenuri neavând drept scop obținerea de profituri iar pe de altă parte operațiunile desfășurate au vizat: vânzări de terenuri pe care erau deja construcții și nu vânzări de terenuri construibile, vânzări de terenuri agricole, vânzări de terenuri către persoane defavorizate, și vânzări de construcții, operațiuni scutite de TVA.

În soluționarea contestației a fost emisă de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală Decizia nr. --- din data de 18.06.2012 prin care s-a desființat decizia de impunere nr. ----/30.11.2011 pentru suma totală de --- lei reprezentând TVA de plată în sumă de---- lei și accesorii aferente în sumă de ---- lei urmând a se reverifica aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în decizia de soluționare.

Ca urmare în perioada 07.01.2013-16-22.01.2013 a fost efectuată inspecția fiscală parțială în vederea reanalizării operațiunilor de vânzări terenuri efectuate de "B" în perioada 2007-2011, în funcție de situația de fapt precum și de încadrarea corectă în categoria de folosire a terenurilor având în vedere considerentele din decizia de soluționare a contestației și toate documentele relevante pentru impunere.

În urma reverificării efectuate organele de inspecție fiscală au constatat ca:

În perioada 2007 – 2011, "B" a efectuat activități economice pentru care instituția publică trebuia tratată ca persoană impozabilă. Aceste activități au fost realizate prin „Biroul contracte de cesionare, închiriere și vânzare, autorizare liberă inițiativă și control comercial” și au constat din vânzarea de terenuri, clădiri, animale, deșeuri fier vechi, aparținând domeniului privat al Consiliului Local B, fără a calcula, evidenția și vira la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată în suma totală de S1lei.

În luna ianuarie 2007 "B" a înregistrat venituri din vânzări de terenuri construibile în sumă totală de ---- lei, depășind plafonul de scutire prevăzut la art.152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, devenind astfel

plătitor de taxă pe valoarea adăugată începând cu data de 01.03.2007.

"B" s-a înregistrat în scopuri de taxă pe valoarea adăugată începând cu data de 01.08.2011, așa cum rezultă din certificatul de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată seria B nr. ---- din data de 14.07.2011.

Prin contestație, "B" precizează că:

- nu desfășoară activități economice astfel că nu este persoană impozabilă, așa cum este aceasta definită de art.127 din Codul fiscal și de Directiva 2006/112/CE, prin vânzarea terenurilor, "B" nu a făcut altceva decât să își valorifice atributele dreptului de proprietate asupra respectivelor terenuri, pentru aceste operațiuni nedatorând taxă pe valoarea adăugată.

-organele de inspecție fiscală nu au reținut decât faptul că simpla facturare fără taxă pe valoarea adăugată este în măsură să producă un efect anticoncurențial, dar nu au arătat care sunt efectele negative asupra concurenței, mai ales că pe raza municipiului nu există niciun operator economic care să aibă ca obiect vânzarea de bunuri imobile.

- organul de inspecție fiscală a calculat obligațiile de plată începând cu anul 2007 cu toate că modificarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal prin OUG nr.106/2007 a intrat în vigoare la data de 01.01.2008 și numai după această dată persoana juridică verificată devine plătitoare de TVA pentru veniturile cu caracter de continuitate realizate din operațiunile de vânzare a terenurilor construibile prin urmare perioada 01.01.2007-01.01.2008 nu trebuia supusă verificării;

- organele de inspecție fiscală nu au analizat încadrarea terenurilor la momentul vânzării, în categoria terenurilor construibile, o parte din acestea fiind arabile.

- o parte din terenurile tranzacționate, chiar dacă sunt construibile, au fost vândute în baza Legii nr.15/2003 și sunt scutite de TVA potrivit Codului fiscal, reprezentând vânzări de terenuri strâns legate de protecția tinerilor și protecția socială;

- o parte din tranzacții vizează livrarea de terenuri pe care exista deja o construcție și care, nu pot fi încadrate în categoria de terenuri construibile în sensul legii fiscale;

- interpretarea pe care a dat-o organul de inspecție fiscală dispozițiilor pct. 37 alin (1) din H.G. 1579/2007 pentru modificarea și completarea H.G. nr. 44/2004 care dispun că „în sensul art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal..., terenul pe care este construit un bun imobil, inclusiv terenul aferent bunului imobil, urmează regimul bunului imobil dacă sunt proprietăți indivizibile” este abuzivă și tinde a include în categoria operațiunilor impozabile tocmai operațiunile pe care legiuitorul le dorește a fi scutite;

- în tranzacția vizând vânzarea directă a unui teren concesionat, "B" susține ca a acționat în calitate de autoritate publică;

- cea mai mare parte a operațiunilor pentru care au fost calculate obligații sunt operațiuni scutite de TVA ce vizează fie livrarea de construcții, fie livrarea de terenuri pe care exista deja o construcție și care, nu pot fi încadrate în categoria de terenuri construibile în sensul legii fiscale.

- vânzarea în ultimii 5 ani, a câtorva animale, nu reprezintă o activitate de producător, de comerciant sau de prestator de servicii, în măsura în care această operațiune constituie o simplă exercitare a dreptului de proprietate de către titularul său și nu poate fi considerată o activitate economică efectuată în scopul obținerii de profit ci o necesitate care servește interesul public.

În drept, în ceea ce privește tratamentul instituției publice ca persoană impozabilă plătitoare de TVA, prevederilor art. 126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2007-31.12.2011 precizează:

„(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);”

Conform acestor prevederi legale, în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate cu plată pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă așa cum este definită la art.127 alin. (1), iar livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art.127 alin. (2).

Prin urmare, pentru a fi taxabile operațiunile analizate trebuie să îndeplinească cumulativ condițiile stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționat cerință expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții determină neîncadrarea operațiunilor în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Printr-o interpretare per a contrario operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a)-d) ale art. 126 alin. (1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însăși legiuitorul la pct. 2 alin. (1) 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.

Potrivit art.127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor în cauză, respectiv în perioada 2007 – 2011:

„(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.

(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.” [...]

(4) Instituțiile publice nu sunt persoane impozabile pentru activitățile care sunt desfășurate în calitate de autorități publice, chiar dacă pentru desfășurarea acestor activități se percep cotizații, onorarii, redevențe, taxe sau alte plăți, cu excepția acelor activități care ar produce distorsiuni concurențiale dacă instituțiile publice ar fi tratate ca persoane neimpozabile, precum și a celor prevăzute la alin. (5) și (6).

(5) Instituțiile publice sunt persoane impozabile pentru activitățile desfășurate în calitate de autorități publice, dar care sunt scutite de taxă, conform art. 141. [...]”

Totodată, pct. 3 alin. (3) și (4) din Normele metodologice de aplicare a art.127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, precizează:

“(3) În sensul [art. 127](#) alin. (4) din Codul fiscal, distorsiuni concurențiale rezultă atunci când aceeași activitate este desfășurată de mai multe persoane, dintre care unele beneficiază de un tratament fiscal preferențial, astfel încât contravaloarea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate de acestea nu este grevată de taxă, față de alte persoane care sunt obligate să greveze cu taxa contravaloarea livrărilor de bunuri și/sau a prestărilor de servicii efectuate.

(4) În situația în care instituția publică desfășoară activități pentru care este tratată ca persoană impozabilă, instituția publică este considerată persoană impozabilă numai în

legătură cu partea din structura organizatorică prin care sunt realizate acele activități”.

Conform art. 127 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice ce cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora, oricare ar fi scopul sau rezultatul activității desfășurate. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Conform art. 127 alin. (4) din Codul fiscal, instituțiile publice nu sunt persoane impozabile pentru activitățile care sunt desfășurate în calitate de autorități publice, chiar dacă pentru desfășurarea acestor activități se percep cotizații, onorarii, redevențe, taxe sau alte plăți, cu excepția acelor activități care ar produce distorsiuni concurențiale dacă instituțiile publice ar fi tratate ca persoane neimpozabile, precum și a următoarelor activități prevăzute la alin. (5) și (6) ale acestui articol:

- activități desfășurate de instituții publice în calitate de autorități publice, dar care sunt scutite de taxă, conform art. 141.

- activitățile care cuprind: telecomunicații, furnizarea de apă, gaze, energie electrică, energie termică, agent frigorific și altele de aceeași natură, transport de bunuri și de persoane, etc.

Potrivit pct. 3 alin. (4) din normele metodologice, distorsiuni concurențiale rezultă atunci când aceeași activitate este desfășurată de mai multe persoane, dintre care unele beneficiază de un tratament fiscal preferențial, astfel încât contravaloarea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate de acestea nu este grevată de taxă, față de alte persoane care sunt obligate să greveze cu taxa contravaloarea livrărilor de bunuri și/sau a prestațiilor de servicii efectuate.

Se reține că "B" nu este persoană impozabilă pentru activitățile desfășurate în calitate de autoritate publică, chiar dacă pentru aceste activități încasează taxe, cotizații, redevențe, onorarii, întrucât nu sunt îndeplinite condițiile cumulative prevăzute la art.126 din Legea nr. 571/2003, respectiv prestațiile de servicii nu rezultă dintr-o activitate economică așa cum este definită la art. 127 din Codul fiscal dar *este considerată persoană impozabilă în legătură cu acele activități sau, după caz, cu partea din structura organizatorică prin care sunt realizate acele activități* desfășurate în calitate de autoritate publică, activități care pot fi desfășurate de mai multe persoane, cum este *vânzarea de construcții și de terenuri*, respectiv operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, pentru evitarea unor distorsiuni concurențiale, pentru activitățile desfășurate în aceleași condiții ca și cele aplicabile operatorilor economici, chiar dacă sunt prestate în calitate de autoritate publică.

Prin urmare susținerile contestatare potrivit cărora nu are calitatea de persoană impozabilă în sensul art. 127 din Codul fiscal, întrucât nu are calitatea de producător, comerciant sau prestator de servicii, tranzacțiile imobiliare pe care le-a desfășurat neconstituind activitate economică de exploatare a bunurilor în scopul obținerii de venituri deoarece a acționat în calitatea sa de autoritate publică, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere prevederile legale în materie citate mai sus, aplicabile la data efectuării operațiunilor de către "B" respectiv prevederile art. 127 din Codul fiscal, unde legiuitorul a reglementat din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată noțiunile de persoană impozabilă și activitate economică la alin(5) stipulând expres că instituțiile publice sunt persoane impozabile pentru activitățile desfășurate în calitate de autorități publice, dar care sunt scutite de taxă, conform art. 141 iar la pct.3 alin. (3) și (4) din Normele metodologice de aplicare a art.127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, se precizează clar ce înseamnă distorsiuni concurențiale și

anume: *distorsiuni concurențiale rezultă atunci când aceeași activitate este desfășurată de mai multe persoane, dintre care unele beneficiază de un tratament fiscal preferențial, astfel încât contravaloarea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate de acestea nu este grevată de taxă, față de alte persoane care sunt obligate să greveze cu taxa contravaloarea livrărilor de bunuri și/sau a prestațiilor de servicii efectuate.* Potrivit prevederilor legale citate mai sus, "B" poate fi considerat persoană impozabilă în ansamblul sau numai pentru partea din structura ei organizatorică prin care desfășoară activitățile respective.

Referitor la înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA art.153 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2007, stipulează:

“(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform [art. 125^{^1}](#) alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la [art. 152](#) alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon;

Potrivit art.152 alin. (1) și alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

“(1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la [art. 126](#) alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform [art. 143](#) alin. (2) lit. b)”.

“(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform [art. 153](#), în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform [art. 153](#). Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform [art. 153](#)”.

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus citate, se reține că persoana impozabilă care este stabilită în România și care realizează o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată este superioară plafonului de 35.000 euro, art. 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal definind operațiunile cuprinse în sfera de aplicare a taxei, astfel: prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia. Este considerată livrare de bunuri, transferul dreptului de a dispune de bunul respectiv ca și un proprietar. Intră sub incidența art. 128 din Codul Fiscal, bunurile mobile și imobile prin natura lor sau

prin destinația acestora.

Potrivit pct. 62 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin. (6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2007 - 2008:

„(2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoană impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, 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.”

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, după înregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoană impozabilă ar fi datorat-o pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data la care înregistrarea a devenit efectivă.

Prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 09.03.2009, potrivit pct. 62 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal:

„(2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoană impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, 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.”

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, după înregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data la care înregistrarea a devenit efectivă.

Ori, în ceea ce privește analiza efectuată la "B" s-a constatat că în luna ianuarie 2007 volumul tranzacțiilor cu terenuri și construcții a depășit plafonul de scutire de 35.000 euro (119.000 lei) și ca atare începând cu data de 01.03.2007 instituția trebuia să fie înregistrată în scopuri de TVA și să se comporte ca atare.

De asemenea, în speță, sunt aplicabile și prevederile art.141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2007, potrivit cărora este scutită de taxă pe valoarea

adăugată:

“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, 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:

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

Potrivit prevederilor legale citate, este scutită de taxă pe valoarea adăugată 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** .

În cadrul aceluiași alineat, legiuitorul stipulează ca excepție că persoană impozabilă care efectuează livrarea unui teren construibil, care reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții în condițiile legii, nu beneficiază de scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru această livrare, dacă și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial al taxei pe valoarea adăugată pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

În perioada 01.01.2008-31.12.2009, prevederile art.141 alin.(2) lit. f) pct.1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au fost modificate, având următoarea formă:

„(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”.

Pentru perioada 01.01.2010-31-12-2011, urmare modificărilor Codului fiscal aduse prin O.U.G .nr. 109/2009:

”Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării

ART. 141

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

[...].

f) livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construite. 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;

[.....]”

Deci, potrivit acestor prevederi legale, este scutită de taxă pe valoarea adăugată livrarea de către orice persoană a „oricărui alt teren”. Prin excepție, în cazul persoanelor impozabile, pentru livrarea unui teren construibil, respectiv a oricărui teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții în condițiile legii, nu se aplică scutirea de taxă pe valoarea adăugată.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. .../31.01.2013, se reține că în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2007-2011, "B" a efectuat tranzacții imobiliare, fără a se

înregistra în scopuri de TVA, constând în:

- vânzări de terenuri care se încadrează în categoria terenurilor construibile, operațiuni pentru care nu se aplică scutirea de TVA prevăzută la art. 141, alin. (2) lit.a) pct. 1. din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- vânzări de conducte de termoficare, respectiv deșeuri de fier vechi, operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA, supuse măsurilor de simplificare;

- vânzări de terenuri către persoane defavorizate, livrări strâns legate de asistența și/sau protecția socială, operațiuni care sunt scutite de TVA conform art. 141 alin (1) lit. i) și lit. j) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- vânzări de clădiri (în general centrale termice) care din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată urmează regimul prevăzut de art. 141 alin (2) lit. f) pct. 2, 3 și 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

Față de cadrul legal invocat se reține că pentru activitatea privind comercializarea terenurilor construibile instituțiile publice nu beneficiază de prevederile art 141 alin. (2) lit. f) respectiv prin excepție acestea devin persoane impozabile, în legătură cu aceasta activitate, obligație pe care "B" nu a respectat-o până la data de 01.08.2011, dată la care s-a înregistrat în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, conform Certificatului de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată seria B nr.----/14.07.2011.

Pentru aplicarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, la pct. 37 alin. (1) și (6) din normele metodologice sunt prevăzute următoarele:

- 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 are în vedere suprafața construită desfășurată a construcției.

- încadrarea unui teren drept teren construibil sau cu o altă destinație la momentul vânzării, se face de către proprietar pe baza **certificatului de urbanism** obținut în acest scop.

Deci vânzările de construcții noi sau părți ale acestora și **terenurile construibile**, prin excepție, sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, cu mențiunea ca numai în anul 2007, aceste prevederi sunt condiționate de faptul că livrările respective sunt efectuate de o persoană impozabilă care 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 de imobile.

Prin urmare, tranzacțiile imobiliare constând în vânzarea de terenuri construibile realizate în perioada 01.01.2007-31.07.2011 de către "B" sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, instituția publică având obligația să platească la bugetul statului taxa pe valoarea adăugată pe care ar fi trebuit să o colecteze pentru aceste livrări, inclusiv pentru anul 2007, întrucât printr-o interpretare *per a contrario*, deoarece persoana impozabilă "B" atât în anul 2007, ca de altfel în întreaga perioadă 01.01.2007-31.07.2011, **nu a avut dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, nefiind înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată**, prevederile referitoare la scutirea de taxă pe valoarea adăugată nu se aplică.

Având în vedere cele precizate mai sus, nu poate fi reținută în soluționarea cauzei pretenția contestatarii ca tranzacțiile cu terenuri efectuate în anul 2007 să fie excluse de la calculul obligațiilor fiscale cu titlul de taxă pe valoarea adăugată de plată.

Deoarece încadrarea terenurilor din punct de vedere al scutirii sau al exceptării de la scutire în materie de TVA face trimitere la "legislația în materie", în spetă sunt incidente și prevederile Legii nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările ulterioare și ale Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin O.M.T.C.T. nr.1.430/2005, potrivit cărora:

Legea nr. 50/1991:

"Art. 2. - Autorizația de construire constituie actul final de autoritate al administrației publice locale pe baza căruia este permisă executarea lucrărilor de construcții corespunzător măsurilor prevăzute de lege referitoare la amplasarea, conceperea, realizarea, exploatarea și postutilizarea construcțiilor".

*"Art. 6. - (1) **Certificatul de urbanism este actul de informare prin care autoritățile prevăzute la art. 4, în conformitate cu prevederile planurilor urbanistice și ale regulamentelor aferente acestora ori ale planurilor de amenajare a teritoriului, după caz, avizate și aprobate potrivit legii, fac cunoscute solicitantului elementele privind regimul juridic, economic și tehnic al terenurilor și construcțiilor existente la data solicitării și stabilesc cerințele urbanistice care urmează să fie îndeplinite în funcție de specificul amplasamentului, precum și lista cuprinzând avizele și acordurile legale, necesare în vederea autorizării.***

"Art. 23. - (1) Intravilanul localităților se stabilește prin planurile generale de urbanism - PUG -, aprobate potrivit legii.

(2) Ulterior aprobării Planului General de Urbanism - PUG - pot fi introduse în intravilanul localităților și unele terenuri din extravilan, numai în condiții temeinic fundamentate pe baza de planuri urbanistice zonale - PUZ -, aprobate potrivit legii.

*(3) **Terenurile destinate construirii se scot din circuitul agricol, temporar sau definitiv, potrivit legii.***

"Anexa nr. 2 - Definierea unor termeni de specialitate utilizați în cuprinsul legii

• Intravilanul localității

*Teritoriul care constituie o localitate se determină prin Planul urbanistic general (PUG) și cuprinde **ansamblul terenurilor de orice fel, cu/fără construcții, organizate și delimitate ca trupuri independente, plantate, aflate permanent sub ape, aflate în circuitul agricol sau având o alta destinație, înăuntrul căruia este permisă realizarea de construcții, în condițiile legii.***

Norme metodologice aprobate prin O.M.T.C.T. nr. 1.430/2005:

"Art. 31 - Redactarea certificatului de urbanism

(2) Certificatul de urbanism solicitat în vederea realizării unor lucrări de construcții se redactează făcându-se specificările necesare privind:

a) regimul juridic, economic și tehnic al imobilului;

b) încadrarea/neîncadrarea lucrărilor în prevederile documentațiilor de urbanism și/sau de amenajare a teritoriului aprobate;

c) nominalizarea avizelor și acordurilor care trebuie să însoțească proiectul de autorizare, atât cele care se obțin pe plan local de către emitentul autorizației de construire, în vederea emiterii acordului unic, cât și cele care urmează să se obțină pe plan central prin grija solicitantului;

d) necesitatea întocmirii, după caz, a unor documentații de urbanism suplimentare, de tip P.U.Z. sau P.U.D., care să justifice soluția urbanistică propusă, sau să modifice reglementările urbanistice existente pentru zona de amplasament, după caz, în conformitate cu prevederile art. 28 alin. (3), cu indicarea elementelor tematice care urmează a fi rezolvate prin acestea.

(3) În Certificatul de urbanism se înscriu informațiile cunoscute de emitent la data emiterii extrase din documentațiile de urbanism și din regulamentele de urbanism aferente, avizate și aprobate potrivit legii, sau în lipsa acestora din Regulamentul general de Urbanism - RGU - aprobat prin [Hotărârea Guvernului nr. 525/1996](#), republicată, privind regimul juridic, economic și tehnic al imobilului - teren și/sau construcții -, după cum urmează:

a) Regimul juridic:

1. situarea imobilului în intravilan sau în afara acestuia;
2. natura proprietății sau titlul asupra imobilului;
3. servituțile care grevează asupra imobilului, dreptul de preemțiune, zona de utilitate publică;
4. includerea imobilului în listele monumentelor istorice și/sau ale naturii ori în zona de protecție a acestora, după caz.

b) Regimul economic:

1. folosința actuală;
2. destinația stabilită prin planurile de urbanism și de amenajare a teritoriului aprobate;
3. reglementări ale administrației publice centrale și/sau locale cu privire la obligațiile fiscale ale investitorului;
4. alte prevederi rezultate din hotărârile consiliului local sau județean cu privire la zona în care se află imobilul.

c) Regimul tehnic:

1. informații extrase din documentațiile de urbanism, inclusiv din regulamentele de urbanism aferente, ori din planurile de amenajare a teritoriului, după caz, precum și restricțiile impuse, în situația în care asupra imobilului este instituit un regim urbanistic special (zonă protejată, interdicții temporare sau definitive de construire); în funcție de complexitatea și de volumul informațiilor, acestea se vor putea prezenta și într-o anexă la certificatul de urbanism (cu mențiunea expresă că aceasta face parte integrantă din certificatul de urbanism);

2. obligații/constrângeri de natură urbanistică ce vor fi avute în vedere la proiectarea investiției:

[...]

3. echiparea cu utilități existente și referințe cu privire la noi capacități prevăzute prin studiile și documentațiile anterior aprobate (apă, canalizare, gaze, energie electrică, energie termică, telecomunicații, transport urban etc.);

4. circulația pietonilor și a autovehiculelor, accesele auto și parcajele necesare în zonă, potrivit studiilor și proiectelor anterior aprobate.

(4) În vederea încadrării investiției în regulile urbanistice aprobate, la certificatul de urbanism se anexează un extras din planșa de reglementări a P.U.G., eliberat la cerere de autoritatea administrației publice locale interesate, pe care emitentul are obligația de a marca limitele edificabilului, retragerile obligatorii și alte elemente extrase din documentațiile de urbanism.

(7) Emitentul certificatului de urbanism are obligația de a înscrie în rubrica rezervată scopul utilizării actului categoria de lucrări declarată de solicitant și înscrisă în formularul F.1 "Cerere pentru emiterea certificatului de urbanism", în concordanță cu precizările la acesta.

(9) Certificatul de urbanism se completează, în funcție de scopul pentru care a fost solicitat, după cum urmează:

[...]"

"ART. 57

Terenuri pentru construcții

(1) Prin imobil, în conformitate cu prevederile [Legii](#), se înțelege teren și/sau construcții.

(2) Terenurile pentru construcții sunt cuprinse în intravilanul localităților și, în funcție de destinație și utilizare, pot fi:

a) terenuri ocupate - terenurile cu construcții de orice fel (supraterane ori subterane), clasificate potrivit legii, inclusiv amenajările aferente;

b) terenuri libere - terenurile fără construcții, de orice fel (supraterane ori subterane), inclusiv amenajările aferente;

c) terenuri aparent libere - terenurile fără clădiri, asigurând funcțiuni urbane de interes public stabilite și executate în baza prevederilor documentațiilor urbanistice legal aprobate (spațiile verzi și de protecție, locuri de joacă pentru copii, trasee ale rețelelor tehnico-edilitare subterane - inclusiv zonele de protecție aferente -, rezerve pentru lărgirea ori modernizarea căilor de comunicație etc.).

(3) Autorizarea executării lucrărilor de construcții de orice fel pe terenurile descrise la alin. (2), este permisă numai în strictă corelare cu respectarea funcțiilor stabilite prin prevederile documentațiilor de urbanism avizate și aprobate, potrivit legii”.

Totodată, în materia amenajării teritoriului sunt incidente și prevederile Legii nr. 350/2001 privind amenajarea teritoriului și urbanismul, cu modificările ulterioare:

“ART. 28

Aplicarea documentațiilor de amenajare a teritoriului și de urbanism aprobate se asigură prin eliberarea certificatului de urbanism.”

“ ART. 29

(1) Certificatul de urbanism este actul de informare cu caracter obligatoriu prin care autoritatea administrației publice județene sau locale face cunoscute regimul juridic, economic și tehnic al imobilelor și condițiile necesare în vederea realizării unor investiții, tranzacții imobiliare ori a altor operațiuni imobiliare, potrivit legii.

(2) Certificatul de urbanism trebuie emis pentru adjudecarea prin licitație a lucrărilor de proiectare și de execuție a lucrărilor publice, precum și pentru întocmirea documentațiilor cadastrale de comasare, respectiv dezmembrare a terenurilor în cel puțin 3 parcele, atunci când operațiunile respective au ca obiect împărțeli ori comasări de parcele solicitate în scopul realizării de lucrări de construcții și de infrastructură, precum și constituirea unei servituți de trecere cu privire la un imobil. În cazul vânzării sau cumpărării de imobile, certificatul de urbanism cuprinde informațiile privind consecințele urbanistice ale operațiunii juridice, solicitarea certificatului de urbanism atunci când operațiunile de împărțeli ori comasări de parcele fac obiectul ieșirii din indiviziune este facultativă, cu excepția situației în care solicitarea este făcută în scopul realizării de lucrări de construcții și/sau de lucrări de infrastructură.

(3) Certificatul de urbanism se eliberează la cererea oricărui solicitant, persoană fizică sau juridică, care poate fi interesat în cunoașterea datelor și a reglementărilor cărora îi este supus respectivul bun imobil”.

“ART. 31

Certificatul de urbanism cuprinde următoarele elemente privind:

a) regimul juridic al imobilului - dreptul de proprietate asupra imobilului și servituțile de utilitate publică care grevează asupra acestuia; situarea imobilului - teren și/sau construcțiile aferente - în intravilan sau în extravilan; prevederi ale documentațiilor de urbanism care instituie un regim special asupra imobilului - zone protejate, interdicții definitive sau temporare de construire -, dacă acesta este înscris în Lista cuprinzând monumentele istorice din România și asupra căruia, în cazul vânzării, este necesară exercitarea dreptului de preempțiune a statului potrivit legii, precum și altele prevăzute de lege. Informațiile privind dreptul de proprietate și dezmembrămintele acestuia vor fi preluate din cartea funciară, conform extrasului de carte funciară pentru informare;

b) regimul economic al imobilului - folosința actuală, destinații admise sau neadmise, stabilite în baza prevederilor urbanistice aplicabile în zonă, reglementări fiscale specifice

localității sau zonei;

c) regimul tehnic al imobilului - procentul de ocupare a terenului, coeficientul de utilizare a terenului, dimensiunile minime și maxime ale parcelelor, echiparea cu utilități, edificabil admis pe parcelă, circulații și accese pietonale și auto, parcaje necesare, alinierea terenului și a construcțiilor față de străzile adiacente terenului, înălțimea minimă și maximă admisă.”

ART. 44

(1) Documentațiile de urbanism sunt rezultatul unui proces de planificare urbană referitoare la un teritoriu determinat, prin care se analizează situația existentă și se stabilesc obiectivele, acțiunile, procesele și măsurile de amenajare și de dezvoltare durabilă a localităților. [...].

(2) Documentațiile de urbanism transpun la nivelul localităților urbane și rurale propunerile cuprinse în planurile de amenajare a teritoriului național, zonal și județean.

(3) Documentațiile de urbanism au caracter de reglementare specifică și stabilesc reguli ce se aplică direct asupra localităților și părților din acestea până la nivelul parcelelor cadastrale, constituind elemente de fundamentare obligatorii pentru eliberarea certificatelor de urbanism.

ART. 45

Documentațiile de urbanism sunt următoarele:

- a) Planul urbanistic general și regulamentul local aferent acestuia;
- b) Planul urbanistic zonal și regulamentul local aferent acestuia;
- c) Planul urbanistic de detaliu.

ART. 46¹

Planul urbanistic general cuprinde piese scrise și desenate cu privire la:

a) diagnosticul prospectiv, realizat pe baza analizei evoluției istorice, precum și a previziunilor economice și demografice, precizând nevoile identificate în materie de dezvoltare economică, socială și culturală, de amenajare a spațiului, de mediu, locuire, transport, spații și echipamente publice și servicii;

b) strategia de dezvoltare spațială a localității;

c) regulamentul local de urbanism aferent acestuia;

d) planul de acțiune pentru implementare și programul de investiții publice.

ART. 47

(1) Planul urbanistic zonal este instrumentul de planificare urbană de reglementare specifică, prin care se coordonează dezvoltarea urbanistică integrată a unor zone din localitate,....asigură corelarea programelor de dezvoltare urbană integrată a zonei cu Planul urbanistic general.

(2) Planul urbanistic zonal cuprinde reglementări asupra zonei referitoare la:

a) organizarea rețelei stradale;

b) organizarea arhitectural-urbanistică în funcție de caracteristicile structurii urbane;

c) modul de utilizare a terenurilor;

d) dezvoltarea infrastructurii edilitare;

e) statutul juridic și circulația terenurilor;

[...]

ART. 47¹

(2) După aprobarea prin hotărârea consiliului local a PUG și PUZ, primăriile sunt obligate să transmită hotărârea însoțită de documentația de aprobare a PUG și PUZ către oficiul de cadastru și publicitate imobiliară, în vederea actualizării din oficiu a destinației imobilelor înregistrate în sistemul integrat de cadastru și carte funciară.

ART. 49

(3) După aprobare Planul urbanistic general, Planul urbanistic zonal și Planul urbanistic de detaliu împreună cu regulamentele locale de urbanism aferente sunt

opozabile în justiție”.

Astfel, potrivit dispozițiilor legale sus-citate, livrarea terenurilor este o operațiune scutită de TVA fără drept de deducere, cu excepția terenurilor construibile, caz în care persoana impozabilă care realizează operațiunea este obligată, fără nicio derogare, să aplice taxarea. Calificarea unui teren drept teren construibil se face la momentul vânzării, pe baza informațiilor obligatorii reieșite din certificatul de urbanism eliberat de autoritățile administrației publice locale la solicitarea persoanelor interesate. În lipsa certificatului de urbanism, care nu se eliberează decât la cerere, **informațiile privind regimul economic al terenurilor, inclusiv în ceea ce privește destinația și utilizarea lor, rezultă din documentațiile de urbanism**, aprobate în condițiile legii.

În speță, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că "B" a vândut în perioada 2007-2011 terenuri cu folosință existentă "curți construcții" și „teren arabil intravilan” deci cu posibilitatea edificării de construcții pe aceste terenuri fiind situate în intravilanul localității B definit ca teritoriul ce cuprinde ansamblul terenurilor de orice fel, cu sau fără construcții, aflate în circuitul agricol sau având altă destinație, **înăuntrul căruia este permisă realizarea de construcții** (anexa nr. 2 la Legea nr. 50/1991, republicată cu modificările ulterioare privind definirea unor termeni de specialitate și art. 53 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin O.M.T.C.T. nr. 1.430/2005). Faptul că unele terenuri aveau categoria de folosință "arabil" nu înseamnă că ele nu puteau fi destinate construirii, dovadă fiind art. 23 alin. 3 din Legea nr. 50/1991, care prevede expresis verbis **"terenurile destinate construirii se scot din circuitul agricol"**.

Sușinerile contestatoarei privind încadrarea terenurilor în "construibile" sau "neconstruibile" în baza categoriei de folosință în care erau încadrate terenurile la momentul tranzacției și nu în funcție de destinația stabilită prin documentele urbanistice sunt neîntemeiate și nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere motivele ce succed:

În primul rând, pentru excepția instituită de art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, legiuitorul a definit în mod expres **terenul construibil** ca fiind "orice teren amenajat sau neamenajat, **pe care se pot executa construcții**, conform legislației în vigoare", de unde reiese că legiuitorul *nu a avut în vedere modalitatea concretă de utilizare a terenului la momentul realizării tranzacției (folosința existentă), ci modalitățile posibile de utilizare* permise de reglementările urbanistice în vigoare la momentul realizării tranzacției, respectiv **destinația permisă a terenurilor în scopul executării de construcții, stabilită prin documentațiile de urbanism aprobate**. Dacă legiuitorul ar fi avut în vedere folosința existentă a terenurilor din momentul realizării tranzacțiilor, n-ar mai fi folosit expresia "se pot executa" în definirea terenurilor construibile, ci s-ar fi referit direct la categoria de folosință a terenurilor din momentul realizării tranzacțiilor.

Dacă legiuitorul ar fi urmărit încadrarea în categoria "construibile" doar a terenurilor pentru care s-au îndeplinit toate formalitățile și s-au obținut toate avizele necesare eliberării autorizației de construire ca act final de autoritate în baza căruia se pot executa construcțiile, atunci ar fi folosit sintagma "pe care sunt autorizate lucrări de construcții" în locul celei de "pe care se pot executa construcții" conținută de textul actului normativ.

Caracterul de "teren construibil" (teren pe care există posibilitatea edificării unei construcții, nu neapărat și valorificată de către cei interesați) este dat de destinația stabilită prin documentațiile de urbanism, în speță planul urbanistic zonal aprobat, cu alte cuvinte destinația economică cunoscută la momentul la care o persoană poate solicita eliberarea unui certificat de urbanism, deoarece numai în măsura în care există aprobată prin documentațiile de urbanism o astfel de destinație (teren construibil) o persoană are interesul să parcurgă și celelalte etape din cadrul procedurii de autorizare a executării unei construcții (inclusiv etapele ce se referă la scoaterea din circuitul agricol al terenurilor, obținerea avizelor și acordurilor și la elaborarea documentației tehnice

necesare finalmente pentru obtinerea autorizației).

În al doilea rând, faptul că cele doua noțiuni "categorie de folosință" și "destinație" nu se suprapun reiese chiar din modul de redactare a certificatului de urbanism, unde la regimul economic se înscrie atât folosința actuală, cât și destinația stabilită prin planurile de urbanism și de amenajare a teritoriului aprobate, după cum este prevăzut expres la art. 31 alin. (3) lit. b) pct. 1 și pct. 2 din Normele metodologice aprobate prin O.M.T.C.T. nr. 1.430/2005.

Relevante în acest sens sunt și următoarele dispoziții legale:

Regulamentul general de urbanism, aprobat prin H.G. nr. 525/1996, republicată:

"Art. 1 – Rolul regulamentului general de urbanism

(1) Regulamentul general de urbanism reprezintă sistemul unitar de norme tehnice și juridice care stă la baza elaborării planurilor de amenajare a teritoriului, planurilor urbanistice, precum și a regulamentelor locale de urbanism.

(2) Regulamentul general de urbanism stabilește, în aplicarea legii, regulile de ocupare a terenurilor și de amplasare a construcțiilor și a amenajărilor aferente acestora.

(3) Planurile de amenajare a teritoriului sau, după caz, planurile urbanistice și regulamentele locale de urbanism cuprind norme obligatorii pentru autorizarea executării construcțiilor".

"Art. 4. – Terenuri agricole din intravilan

(1) Autorizarea executării construcțiilor pe terenurile agricole din intravilan este permisă pentru toate tipurile de construcții și amenajări specifice localităților, cu respectarea condițiilor impuse de lege și de prezentul regulament. [...]"

"Art. 37. - Destinația unui teren sau a unei construcții. În sensul prezentului regulament, prin destinația unui teren sau a unei construcții se înțelege modul de utilizare a acestora, conform funcțiunii prevăzute în reglementările cuprinse în planurile de urbanism și de amenajare a teritoriului, aprobate conform legii".

Normele tehnice pentru introducerea cadastrului general, aprobate prin O.M.A.P. nr. 534/2001, cu modificările ulterioare:

" 7. Criteriile de împărțire a terenurilor după destinații

7.1. Prevederi generale

7.1.1. Terenurile de orice fel care aparțin persoanelor fizice și juridice, indiferent de titlurile pe baza cărora sunt deținute, se împart pe destinații conform prevederilor legale.

[...]

7.5. Terenurile din intravilan

7.5.1. În această categorie se includ toate terenurile, indiferent de categoria de folosință, situate în perimetrul localităților urbane și rurale, ca urmare a stabilirii limitei de hotar a intravilanului, conform legislației în vigoare.

8. Criteriile de clasificare și identificare a categoriilor de folosință a terenurilor și a construcțiilor

8.1. Prevederi generale

8.1.1. Categoria de folosință a terenului, individualizată printr-un cod, este unul dintre attributele parcelei. Evidențierea la partea tehnică a cadastrului general a categoriei de folosință alături de celelalte attribute este necesară atât pentru întocmirea cărții funciare, cât și pentru stabilirea sarcinilor fiscale care grevează imobilele. În cadastrul general nu se înregistrează subcategoriile de folosință.

8.1.2. Fiecare dintre cele 5 destinații ale terenurilor poate avea categorii de folosință predominante, care ocupă suprafața majoritară, și categorii de folosință care ocupă un procent mai mic. De exemplu, în grupa terenurilor cu destinație agricolă categoriile de folosință predominante sunt: arabilul, viile, livezile, fânețele și pășunile, dar

un procent mai mic îl ocupă și construcțiile, apele etc. Tot astfel, în intravilane, în afară de categoria de folosință curți-construcții, care este predominantă în cadrul destinației, se includ și alte categorii de folosință care ocupă suprafețe mai mici, cum ar fi: arabil, livezi, ape etc. ".

Astfel, din reglementările legale anterior citate rezultă că noțiunile de "categorie de folosință" și "destinație" nu se suprapun, legislația în domeniul urbanismului și al autorizării construcțiilor operând cu noțiunea de "destinație", iar legislația în domeniul cadastrului și publicității imobiliare operând cu noțiunea de "categorie de folosință". *Cum definiția terenului construibil are în vedere terenurile "pe care se pot executa construcții conform legislației în vigoare" rezultă că aplicabile sunt definițiile utilizate de legislația în domeniul urbanismului și al autorizării construcțiilor*, de unde rezultă că prin destinația unui teren "se înțelege modul de utilizare a acestuia, conform funcțiunii prevăzute în reglementările cuprinse în planurile de urbanism și de amenajare a teritoriului, aprobate conform legii ".

Prin urmare, *simplul fapt că terenul figura în evidențele cadastrale drept teren agricol intravilan nu denotă că terenul nu era construibil* întrucât regimul economic al acestuia fusese stabilit printr-un plan urbanistic zonal, **operațiunea de scoatere din circuitul agricol fiind o consecință a stabilirii regimului construibil atribuit terenului și nu o precondiție pentru stabilirea unui asemenea regim.**

Documentațiile de urbanism nu stabilesc numai politica de dezvoltare urbanistică a unei localități, ci și *reguli specifice "ce se aplică direct asupra localităților și părților din acestea până la nivelul parcelelor cadastrale"* (art. 44 alin. 3 din Legea nr. 350/2001). În acest sens, se reține că planul urbanistic zonal, spre deosebire de cel general, reglementează în mod specific modul de utilizare a terenurilor în cadrul unei zone delimitate din teritoriul localității și, odată aprobat, este opozabil erga omnes, putând fi invocat în justiție de orice persoană interesată (art. 47 și art. 49 din Legea nr. 350/2001).

Ori, prin Hotărârea Consiliului Local s-a aprobat planul urbanistic zonal pentru anumite suprafețe din intravilanul localității, identificate specific, între care figurează și terenurile tranzacționate de contestatară și pentru care în contractele de vânzare cumpărare s-a trecut categoria de folosință „teren arabil intravilan”.

În subsidiar, se reține că prin Legea nr. 242/2009 a fost aprobată și completată O.G. nr. 27/2008 în sensul că pentru terenurile trecute în intravilan pe baza Planului urbanistic general nu este necesară scoaterea din circuitul agricol (art. 311 alin. (5) din Legea nr. 350/2001) iar din dezbaterile parlamentare a proiectului de lege din Senat (Legea nr. 447/2008) rezultă că modificarea adusă a avut în vedere tocmai faptul că terenurile din intravilan sunt construibile prin natura amplasării lor, cu excepția zonelor speciale pentru care există interdicții temporare sau definitive de construire.

Ca atare, "B" avea obligația aplicării regimului de taxare și colectării TVA pentru operațiunea de livrare a terenurilor în cauză, chiar dacă acestea erau încadrate în categoria de folosință „intravilan arabil”, întrucât la momentul operațiunii pentru aceste terenuri era deja aprobat regimul de construire, în baza Planului urbanistic zonal aprobat prin Hotărârea Consiliului Local.

Organul de inspecție fiscală a analizat contractele de vânzare cumpărare, schițele cadastrale, extrasele de carte funciară și certificatele de urbanism prezentate la control și a concluzionat că pe terenurile în cauză se pot edifica construcții și ca atare vânzarea lor este taxabilă din punct de vedere al TVA.

Prin urmare nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei critica adusă de contestatoare conform căreia interpretarea eronată a prevederilor legale și analiza sumară a documentațiilor prezentate a determinat în mod încadrarea în mod eronat a terenurilor arabile în categoria terenurilor construibile .

În ceea ce privește terenurile vândute care aveau deja construcții pe ele, legiuitorul

prin HG nr. 1579/2007 pentru modificarea și completarea H.G. nr. 44/2004 a statuat că terenul aferent unui bun imobil urmează regimul bunului imobil dacă sunt proprietăți indivizibile.

- în sensul art. 141 alin. (2) lit.f) din Codul fiscal, terenul pe care este construit un bun imobil, inclusiv terenul aferent construcției urmează regimul construcției dacă sunt proprietăți indivizibile.

Așadar, terenul pe care este construit un imobil urmează regimul imobilului-construcție dacă, terenul și construcția sunt proprietăți indivizibile, respectiv nu sunt divizate/împărțite.

În cazul de față, proprietarul terenului este "B" iar proprietarul construcției este o altă entitate, respectiv persoană fizică sau juridică, existând o proprietate împărțită ce aparține unor proprietari diferiți și prin urmare terenul nu poate urma regimul imobilului construcție așa cum prevede pct. 37 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Din cuprinsul art. 141 alin. (2) lit. f) rezultă că „teren construibil” este acel teren amenajat sau neamenajat pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare.

Potrivit art. 46 alin. (1) din Legea nr. 350/2001 privind amenajarea teritoriului și urbanismul, cu modificări și completări ulterioare, Planul urbanistic general are atât caracter director cât și de reglementare și reprezintă principalul instrument de planificare operațională, constituind baza legală pentru realizarea prgramelor și acțiunilor de dezvoltare și conform alin. (2) al aceluiași articol Planul urbanistic general cuprinde reglementări pe termen scurt, la nivelul întregii unități administrativ teritoriale de bază, cu privire la stabilirea și delimitarea teritoriului intravilan în relație cu teritoriul administrativ al localității, stabilirea modului de utilizare a terenurilor din intravilan precum și formele de proprietate și circulație juridică a terenurilor.

În Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții se precizează: intravilanul localității este „ teritoriul care constituie o localitate, se determină prin Planul urbanistic general și cuprinde ansamblul terenurilor de orice fel cu/fără construcții, organizate și delimitate ca trupuri independente, plantate aflate permanent sub ape, aflate în circuitul agricol sau având o altă destinație, înăuntrul căruia este permisă realizarea de construcții, în condițiile legii”

Începând cu data de 01.01.2010, prevederile art. 37 alin. (1) din Norme au fost modificate prin H.G. nr. 1620/2009 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, astfel: „*În aplicarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, atunci când construcția și terenul pe care este edificată formează un singur corp 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”.

Organul de inspecție fiscală a analizat fișele cadastrale ale fiecărui contract de vânzare cumpărare încheiat în formă autentică, hotărârile C.L. B în baza cărora s-a realizat vânzarea și a stabilit astfel că terenurile în cauză sunt terenuri construibile, fac parte din intravilanul localității B, delimitate cu numere cadastrale unele reprezintă loturi pentru construcții de locuințe pentru care, ulterior au fost eliberate autorizații de

construcție.

Prin urmare având în vedere că terenurile respective au fost incluse în PUG-ul "B", aprobat printr-o Hotărâre a Consiliului Local B iar pe de altă parte prevederile Legii nr. 350/2001 și ale Legii nr. 50/1991 potrivit cărora PUG-ul cuprinde delimitarea teritoriului intravilan care cuprinde terenuri cu sau fără construcții, rezultă că terenurile în discuție se circumscriu noțiunii de teren construibil potrivit Codului fiscal.

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, Primăria B înstrăinează terenul aferent construcției inclusiv amprenta la sol a construcției.

Mai mult decât atât, prin contractul de vânzare cumpărare se transferă dreptul de proprietate asupra terenului, drept de care va beneficia proprietarul construcției care a avut până la data încheierii tranzacției, doar dreptul de folosință asupra acestuia.

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.

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: "*(6) În aplicarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, 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 contestația aflată în procedura de soluționare, legea se aplică 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, 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.

Pe de altă parte trebuie menționat că organul de inspecție fiscală a exclus de la calculul TVA de plată:

- *livrările de terenuri către proprietarii construcțiilor aflate pe terenurile obținute în baza Legii nr. 15/2003 privind sprijinul acordat tinerilor pentru construirea unei locuințe proprietate personală, în sumă totală de---- lei pentru care PRIMĂRIA B a produs probe că livrările sunt strâns legate de protecția socială acordată în baza legii;*

- *livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care acestea sunt construite*, în sumă totală de **** lei către agenți economici înregistrați în scopuri de TVA pentru care organul de inspecție fiscală a considerat că "B" era obligat să aplice măsurile de simplificare prevăzute de art. 160 Cod fiscal.

- *livrări de terenuri către persoane juridice înregistrate în scopuri de TVA* în sumă de ---- lei, pentru care organul de inspecție fiscală a considerat că intră sub incidența măsurilor de simplificare prevăzute de art. 160 Cod fiscal;

- *livrarea de deșeuri feroase și neferoase, supuse regimului de simplificare prevăzute de art. 160 Cod fiscal; în valoare totală de ---- lei* (vânzări conducte magistrală termoficare-fier vechi);

- baza de impozitare în sumă de ---- lei stabilită pentru perioada 01.03.2007-28.02.2011 este constituită din terenuri pentru care, organul de inspecție fiscală a constatat, în baza contractelor de vânzare cumpărare și a documentațiilor cadastrale, că se încadrează în categoria "teren curți construcții", teren arabil" și „teren arabil intravilan”.

Prin urmare susținerea contestatoarei că pe terenurile vândute existau construcții și în consecință, ar beneficia de scutirea de T.V.A., nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece pe de o parte, aceasta nu a adus la dosarul contestației probe că avea în proprietate și construcțiile despre care face vorbire, iar pe de altă parte, nu probează că aceste construcții se încadrează sau nu în categoria construcțiilor noi.

Totodată din contractele de vânzare-cumpărare incluse în anexa 1 la RIF, „Situția privind calculul bazei de impozitare a TVA pentru terenurile construibile vândute în anul...” în sumă totală de ----lei nu rezultă că pe anumite terenuri existau construcții pentru care contestatara avea drept de proprietate, obiectul livrărilor cuprine în listă fiind constituit din teren curți construcții”, teren arabil” și „teren arabil intravilan”și ca atare nu poate beneficia de scutire de T.V.A. pentru ceva ce nu a livrat .

În ceea ce privește excluderea de la colectarea TVA datorată de "B" pentru livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care acestea sunt construite, în sumă totală de 1.550.190 lei către agenți economici înregistrați în scopuri de TVA, livrarea de terenuri către persoane juridice înregistrate în scopuri de TVA în sumă de ***** lei, și *livrarea de deșeuri feroase și neferoase, supuse regimului de simplificare prevăzute de art. 160 Cod fiscal în valoare totală de ---- lei* (vânzări conducte magistrală termoficare-fier vechi) facem precizarea că în conformitate cu prevederile art. 160 Cod fiscal **“Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153”** ori în perioada 01.03.2007-31.07.2011 "B" nu a fost înregistrată în scopuri de TVA și prin urmare nu putea aplica măsurile de simplificare.

În acest caz, se fac aplicabile și prevederile art. 213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care la alin (1) și (3) precizează:

“(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

(3) Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac”.

Față prevederile legale citate organul de soluționare constată că prin includerea în baza de impozitare a contravalorii tranzacțiilor pentru care la data efectuării lor "B" nu îndeplinea condiția obligatorie cerută de legea fiscală pentru aplicarea măsurilor de simplificare **se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac.**

Pentru cele ce preced nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei

susținerea contestatarei conform căreia încadrarea eronată a terenurilor vândute în categoria „teren construibil”, făcută de organele de inspecție fiscală se datorează examinării sumare a documentelor, fără cercetarea actelor care au stat la baza acestor operațiuni, fără a demonstra că aceste terenuri reprezentau terenuri construibile (terenuri arabile intravilane) iar interpretarea abuzivă a legii tinde a include în categoria operațiunilor impozabile tocmai operațiunile pe care legiuitorul le dorește a fi scutite.

În concluzie, organul de inspecție fiscală a stabilit în mod corect și legal obligația de plată cu titlul de taxă pe valoarea adăugată în sumă de-----lei aferentă livrărilor de terenuri construibile și contestația "B" pentru acest capăt de cerere urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Referitor la diferența de taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de **-- lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V prin Compartimentul Soluționare Contestații, se poate pronunța pe fondul cauzei, în condițiile în care contestatoarea nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația.**

În fapt, organele de inspecție fiscală au consemnat în actul administrativ fiscal contestat faptul că pentru perioada martie 2011-iulie 2011 a stabilit obligația suplimentară de plată cu titlul de TVA în sumă de **--** lei deoarece "B" a vândut terenuri în valoare totală de **--** lei inclusiv TVA pentru care a colectat TVA (**--** lei), conform facturilor emise către diverși beneficiari, dar nu a înregistrat în contabilitate și nu a declarat această sumă la bugetul de stat, deși inclusiv în hotărârile Consiliului Local, începând cu martie 2011, se specifică faptul că la prețul de vânzare stabilit în urma licitației se adaugă TVA. Suma TVA de plată s-a calculat folosind procedeul sutei mărite.

"B" contestă în totalitate obligația de plată privind taxa pe valoarea adăugată stabilită prin Decizia de impunere nr. ----/31.01.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ----/31.01.2013, respectiv suma de S1 lei, precizând în principal, că nu este persoană impozabilă în sensul art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal întrucât nu desfășoară activități economice ci a acționat în calitate de autoritate publică.

Un alt argument susținut de contestatoare se referă la faptul că în timpul controlului s-a dat o interpretare eronată prevederilor legale privind încadrarea terenurilor vândute în categoria terenurilor construibile fără a se ține seama de prevederile art. 92 alin. 3 din legea nr. 18/1991, modificată, art. 23 alin. 3 dn Legea nr. 50/1991, Ordinului comun nr. 897/798/2005 al Ministerului agriculturii, pădurilor și dezvoltării rurale și al Ministerului administrației și internelor pentru aprobarea Regulamentului privind conținutul documentațiilor referitoare la scoaterea terenurilor din circuitul agricol, dispozițiilor art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal precum și dispozițiilor pct. 37 alin. (1) din H.G. nr. 1579/2007 pentru modificarea și completarea H.G. nr. 44/2004, fără a aduce argumente de fapt și de drept care să probeze că deși în baza facturilor emise a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de **--** lei nu avea obligația să înregistreze, să declare și să achite la bugetul statului această sumă.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art.206 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora,

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...];

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

[...].”

Potrivit prevederilor pct. 2.5. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin

Ordinul presedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011:

“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

În conformitate cu prevederile pct. 11.1. lit.b) din același act normativ:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”

În raport de prevederile legale menționate mai sus se reține faptul că, deși "B" contestă în totalitate taxa pe valoarea adăugată de plată stabilită prin actul administrativ fiscal atacat, aceasta nu precizează motivele de fapt și de drept, nu prezintă dovezile pe care se întemeiază contestația și nici documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală în privința TVA în sumă de **--** lei.

În consecință, contestația formulată de "B" urmează a se respinge ca nemotivată pentru acest capăt de cerere.

Referitor la TVA de plată în sumă de --- lei aferentă vânzărilor de animale aparținând Grădinii zoologice B în valoare totală de * lei:

În fapt, organul de inspecție fiscală a constatat că în anul 2009 în baza facturilor nr. ----/04.03.2009, nr. ----/30.04.2009 și nr. ----/16.07.2009, "B" a efectuat livrări de animale în valoare totală de * lei fără a colecta, înregistra, declara și achita la bugetul statului TVA aferentă.

"B" prin contestația formulată susține că „este evident că vânzarea, în ultimii 5 ani a câtorva animale aparținând grădinii zoologice nu reprezintă o activitate de producător, de comerciant sau de prestator de servicii, în măsura în care această operațiune constituie o simplă exercitare a dreptului de proprietate.

În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“ART. 128

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

“ART. 134¹

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

“ART. 137

ART. 137

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, [...];”

“ART. 140

(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

Din textele de lege citate mai sus se reține că transferul dreptului de proprietate a bunurilor este considerată livrare de bunuri pentru care persoanele impozabile înregistrate sau care aveau obligația să se înregistreze în scopuri de TVA trebuie să colecteze, să înregistreze, să declare și să achite la bugetul statului taxa pe valoarea adăugată calculată prin aplicarea cotei de TVA prevăzută de art. 140 Cod fiscal asupra a

tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de la beneficiar.

Din cele de mai sus se reține că în luna ianuarie 2007 "B" a depășit plafonul de scutire prevăzut de art. 152 alin.(1) Cod fiscal, avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA iar din data de 01.03.2007 să se comporte ca o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în sensul că pentru livrările de bunuri și prestările de servicii care nu reprezintă activități desfășurate în calitate de autoritate publică să colecteze TVA .

Din documentele prezentate la control s-a reținut că în anul 2009 în baza facturilor nr. ----/04.03.2009, nr. ----/30.04.2009 și nr. ----/16.07.2009, "B" a efectuat livrări de animale în valoare totală de * lei fără a înregistra, declara și achita la bugetul statului TVA aferentă.

Totodată se reține că "B" s-a înregistrat în scopuri de TVA începând cu data de 01.08.2011, așa cum rezultă din certificatul de înregistrare în scopuri de TVA seria B nr. ----/14.07.2011 iar organul de inspecție fiscală, în mod corect în conformitate cu prevederile pct. 62 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal a *solicitat plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal*, pentru livrările de bunuri în sumă de * lei realizate în anul 2009 conform facturilor enumerate mai sus.

Prin urmare, contestația pentru acest capăt de cerere urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Referitor la accesoriile (dobânzi și penalități de întârziere) în sumă de ** lei respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de S2 lei și penalități de întârziere în sumă de S3 lei**, aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de S1lei, se reține că stabilirea în sarcina petentei de dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente debitelor stabilite de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul și întrucât în ceea ce privește debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de ----- lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente referitoare la modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada și cota aplicată, aceasta se va respinge și pentru suma de **** lei, cu titlu de accesorii, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*".

Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii nr.----/31.01.2013

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V are competență de soluționare pentru acest capăt de cerere în condițiile în care măsurile de instituire sechestrului asigurătoriu sunt măsuri de executare silită.

În fapt, prin Decizia de instituire a măsurilor asigurătorii nr. .../31.01.2013 s-a instituit sechestrul asigurătoriu pe terenul cu destinația pășune situat în punctul IRB, în suprafață de .. ha, în valoare de ...lei din patrimoniul Consiliului Local .. în urma constatărilor consemnate în Raportul de Inspecție Fiscală nr./31.01.2013 în sumă totală de **S lei** reprezentând: TVA în sumă de ..lei și accesorii aferente TVA în sumă de ...lei.

"B" contestă măsurile asigurătorii stabilite prin Decizia de instituire a măsurilor asigurătorii nr..../31.01.2013 arătând că pe acest teren se află Centrul de Afaceri .. ce deservește Municipiul ..și propune ca sechestrul instituit să fie schimbat asupra terenului cu destinația pășune situat în punctul .., cu suprafața de.. ha și valoarea de ... lei.

În drept, potrivit **art. 209, alin.(1)** din O.G. nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice V este competentă să soluționeze „**Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere,**

deciziilor pentru regularizarea situației, emise în conformitate cu legislația în materie vamală [...]"

Ordinul M.F.P. nr. 2605/2010 pentru aprobarea Procedurii de aplicare efectivă a măsurilor asigurătorii prevăzute de Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală prevede la punctele:

„ 3.2 Acte administrative utilizate "Decizia de instituire a măsurilor asigurătorii" se întocmește de către organul de control/organul de executare, când s-a constatat existența unor elemente care pot duce la periclitarea sau îngreunarea colectării creanțelor ce au fost sau urmează să fie stabilite."

„ 5.14. Decizia de instituire a măsurilor asigurătorii" se emite în conformitate cu dispozițiile art. 129 alin. (4) și (5) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art. 129 alin.(2), (4), (5) din OG 92/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(2)Se dispun măsuri asigurătorii sub forma popririi asigurătorii și sechestrului asigurătoriu asupra bunurilor mobile și/sau imobile proprietate a debitorului, precum și asupra veniturilor acestuia, când există pericolul ca acesta să se sustragă, să își ascundă ori să își risipească patrimoniul, periclitând sau îngreunând în mod considerabil colectarea. ...

(4)Măsurile asigurătorii se dispun prin decizie emisă de organul fiscal competent. În decizie organul fiscal va preciza debitorului că prin constituirea unei garanții la nivelul creanței stabilite sau estimate, după caz, măsurile asigurătorii vor fi ridicate.

(5) Decizia de instituire a măsurilor asigurătorii trebuie motivată și semnată de către conducătorul organului fiscal competent."

Întrucât contestația privind măsurile asigurătorii dispuse "B" prin Decizia de instituire a măsurilor asigurătorii emisă la data de 31.01.2013 nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale ale contestatoarei, soluționarea acestui capăt de cerere *nu intră în competența organelor de soluționare constituite la nivelul D.G.F.P.* V potrivit art. 209 alin.(1) lit.a) din OG 92/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare care prevede: **"Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către:**

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei;"

În temeiul art. 129 alin.(11) coroborat cu art. 172 și art. 173 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, împotriva deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii, petenta putea face contestație la instanța judecătorească în a cărei rază teritorială se află sediul organului fiscal care a emis decizia ,întrucât:

- **ART. 129 prevede: „(11) Împotriva actelor prin care se dispun și se duc la îndeplinire măsurile asigurătorii cel interesat poate face contestație în conformitate cu prevederile art. 172."**

ART. 172 - Contestația la executare silită

„(1) Persoanele interesate pot face contestație împotriva oricărui act de

executare efectuat cu încălcarea prevederilor prezentului cod de către organele de executare, precum și în cazul în care aceste organe refuză să îndeplinească un act de executare în condițiile legii.

(3) Contestația poate fi făcută și împotriva titlului executoriu în temeiul căruia a fost pornită executarea, în cazul în care acest titlu nu este o hotărâre dată de o instanță judecătorească sau de alt organ jurisdicțional și dacă pentru contestarea lui nu există o altă procedură prevăzută de lege.

(4) Contestația se introduce la instanța judecătorească competentă și se judecă în procedură de urgență."

ART. 173 - Termen de contestare

" (1) Contestația se poate face în termen de 15 zile, sub sancțiunea decăderii, de la data când:

a) contestatorul a luat cunoștință de executarea ori de actul de executare pe care le contestă, din comunicarea somației sau din altă înștiințare primită ori, în lipsa acestora, cu ocazia efectuării executării silite sau în alt mod;

b) contestatorul a luat cunoștință, potrivit lit. a), de refuzul organului de executare de a îndeplini un act de executare;

c) cel interesat a luat cunoștință, potrivit lit. a), de eliberarea sau distribuirea sumelor pe care le contestă."

Față de motivele mai sus expuse, pentru capătul de cerere prin care petenta s-a îndreptat împotriva măsurilor de instituire a sechestrului asigurătoriu, se reține că Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V nu are competență materială de a se investi în analiza pe fond a contestației formulată în speță, întrucât aceasta aparține instanței judecătorești.

Împotriva acestui capăt de cerere petenta poate face contestație la instanța judecătorească în a cărei rază teritorială se află sediul organului fiscal care a emis decizia.

Pentru considerentele arătate și în temeiul prevederilor legale antecitate coroborate cu prevederile art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE :

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației "B" formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../31.01.2013 și a Raportului de inspecție fiscală nr. .../31.01.2012, emise de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP "***" - Activitatea de inspecție fiscală **pentru suma totală de S lei din care:****

- **diferența suplimentară de TVA în sumă de S1 lei;**
- **dobânzi/majorări de întârziere în sumă de S2 lei;**
- **penalități de întârziere în sumă de S3 lei.**

2. Constatarea necompetenței materiale a D.G.F.P V privind capătul de cerere referitor la Decizia de instituire a măsurilor asigurătorii nr. ---/31.01.2013, aceasta aparținând instanței judecătorești. Împotriva acestui capăt de cerere petenta poate face contestație la instanța judecătorească în a cărei rază teritorială se află sediul organului fiscal care a emis decizia contestată.

3. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul V.

DIRECTOR EXECUTIV
