

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de Activitatea de Inspectie Fiscala, prin adresa nr. ../25.05.2011 inregistrata la directie sub nr. ../26.05.2011, asupra contestatiei formulate de WW, având CIF...

Contestatia, inregistrata la Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr. ../19.05.2011, a fost formulata impotriva **Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala** emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr. ..in data de 29.04.2011 emisa în baza Raportului de inspectie fiscala nr. ../29.04.2011 si are ca obiect suma de ..lei, reprezentând:

- ..lei – taxa pe valoarea adăugată neacceptata la deducere;
- ..lei - majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata de plata.

Constatand ca in speta sunt indeplinite dispozitiile art.205 alin.(1) si (2), art.207 alin.(1) si art.209 alin.(1) litera a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice este competenta sa solutioneze contestatia formulata de WW.

I. Prin adresa nr. ../15.05.2011, inregistrata la Activitatea de inspectie fiscala sub nr. ../19.05.2011 si la D.G.F.P. sub nr. ../26.05.2011, completata la data de 04.07.2011 la solicitarea organului de solutionare a contestatiei, WW formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .../29.04.2011 și a Raportului de inspectie fiscala nr. ../29.04.2011, pe care le contestă parțial, arătând următoarele:

Prevederile art. 127 alin. (2), (4) și (6) din Legea nr. 571/2003 permit autorităților publice tratarea ca persoane impozabile, dând dreptul la deducerea TVA pentru activități economice pentru care ar produce distorsiuni concurențiale, în cazul acestora aflându-se cheltuielile efectuate și TVA aferentă lucrărilor de întreținere și creșterea eficienței economice a islazurilor și pășunilor comunale aparținând comunei W.

Având în vedere că exploatarea islazurilor și pășunilor comunale în vederea obținerii de venituri curente și viitoare este una concurențială, concurența fiind reprezentată de persoanele fizice și juridice ce dețin islazuri și pășuni pe care le pot închiria, arenda, concesiunea sau expolata în vederea obținerii de venituri, petenta consideră nejustificat refuzul acceptării la deducere a TVA în sumă de ... lei, aferentă cheltuielilor efectuate pentru curățirea islazurilor și proiectarea și amenajarea de sisteme de adăpare a animalelor pe acestea, precum și stabilirea sumei de ... lei cu titlul de obligații fiscale accesorii.

De asemenea, contribuabila arată că deși la data efectuării cheltuielilor WW nu a înregistrat și venituri, aceste venituri sunt viitoare, urmând a se realiza în anii următori prin arendarea sau concesiunea acestor suprafețe către alte persoane fizice sau juridice, în regim concurențial, valoarea investită urmând a fi recuperată atât prin valorificarea masei lemnoase rezultate din tăieri de igienă și amenajistice, a masei furajere, a fructelor de pădure, din creșterea animalelor și valorificarea produselor de origine animală rezultate, cât și din închirierea pășunilor către asociațiile crescătorilor de animale în vederea organizării pășunatului sau organizarea de stâni proprii. În susținerea afirmației privind existența concurenței, în completarea depusă la contestație sunt menționate o serie de asociații și persoane fizice deținătoare de islazuri și pășuni, care desfășoară activități concurențiale în acest sector.

Petenta își susține contestația pe prevederile art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, respectiv că reprezintă activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

În finalul contestației se solicită reanalizarea refuzului de a fi tratată ca persoană impozabilă pentru cheltuielile cu drept de deducere a TVA efectuate pentru creșterea valorii economice a islazurilor și pășunilor comunale.

II. Activitatea de Inspectie Fiscala a emis pentru WW Raportul de inspectie fiscala nr. ../29.04.2011 și Decizia de impunere nr. ..privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala în data de 29.04.2011, potrivit cărora:

La punctul 2.1.1. „*Obligații fiscale suplimentare de plată*” în legatura cu taxa pe valoarea adăugată se menționează următoarele:

- perioada verificata: 01.07.2010 – 30.09.2010;

- .. lei – baza impozabila stabilita suplimentar;
- .. lei – taxă stabilită suplimentar de plată;
- .. lei – obligații fiscale accesorii.

La punctul 2.2.1. „Soluționarea decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare” se menționează următoarele:

- perioada verificată: 01.01.2010 – 31.12.2010;
- .. lei - TVA solicitată la rambursare;
- .. lei – baza impozabila stabilita suplimentar;
- .. lei – taxă stabilită suplimentar de plată și taxă respinsă la rambursare.

Decizia de impunere a fost contestată parțial.

La punctele 2.1.2. și 2.2.2. „Motivul de fapt” din decizie și la Capitolul III – Constatări fiscale din raport se fac referiri la sumele suplimentare stabilite pentru perioada verificată, în legătură cu sumele contestate menționându-se următoarele:

În perioada verificată instituția publică “WW” a efectuat, printre altele, achiziții de lucrări de curățire islaz comunal, lucrări de amenajare sistem de adăpare a animalelor pe islazul comunal, cu alte servicii conexe realizării investiției. Aceste achiziții au fost aferente activității instituției “WW” în calitate de autoritate publică locală pentru care aceasta nu are calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, așa cum precizează art. 127 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. **Taxa pe valoarea adăugată dedusă, aferentă acestor achiziții, este în valoare totală de .. lei.**

Organele de inspecție fiscală au constatat astfel că au fost încălcate prevederile art. 145 alin. (2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Suma taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pentru perioada verificată este inferioară taxei contestate, care provine din neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .. lei, deoarece la control au fost stabilite diferențe negative la TVA colectată.

Pentru plata cu întârziere a taxei stabilite ca diferență de plată s-au calculat obligații fiscale accesorii în sumă de 1.534 lei.

La punctele 2.1.3. și 2.2.3 „Temeiul de drept” din decizie sunt enumerate actele normative în baza cărora s-au stabilit diferențele suplimentare la TVA deductibilă, respectiv:

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:
 - art. 127 alin. (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;
 - art. 145 alin. (2) lit. a) - orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.
- O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare – art. 120 – dobânzi și penalități de întârziere.

Raportul de inspecție fiscală nr. ../29.04.2011 a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ../29.04.2011 emisă de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice – Activitatea de inspecție fiscală.

III. Luând în considerare cele prezentate de contestatoare, constatările organului fiscal, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada verificată, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei privind deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .. lei în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă cu claritate situația de fapt cu privire la destinația investițiilor realizate la islazurile și pășunile comunale, respectiv utilizarea acestora în folosul operațiunilor taxabile și care ar crea distorsiuni concurențiale.

În fapt,

În perioada 01.07.2010 – 31.12.2010 WW a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .. lei aferentă investițiilor efectuate la islazul comunal (lucrări de curățare islaz comunal,

lucrări de amenajare sistem de adăpare a animalelor pe islazul comunal, cu servicii conexe realizării investiției).

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste achiziții au fost efectuate în calitate de autoritate publică locală, WW neavând calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, au anulat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ..lei întrucât până la data încheierii raportului de inspecție fiscală contribuabila nu s-a încadrat în prevederile art. 127 alin. (4) din Codul fiscal, și, mai mult, investițiile efectuate nu au concurat la realizarea de operațiuni taxabile, fiind astfel încălcate prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din același act normativ.

Având în vedere că prin stabilirea diferențelor la TVA colectată și deductibilă a rezultat TVA de plată, pentru neachitarea la termen a sumei de plată s-au calculat majorări de întârziere în sumă de .. lei.

Prin contestația formulată împotriva deciziei de impunere, petenta susține că urmează să obțină venituri în condiții concurențiale din deținerea, administrarea și exploatarea islazurilor și pășunilor comunale la care s-au efectuat investițiile.

În drept,

Art.127 alin.(4) și (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

„(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.”

Potrivit art. 145 alin. (2) lit. a) din același act normativ,

„(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

Mai mult, art. 2 din Legea nr. 21/1996 – Legea concurenței, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„(1) Dispozițiile prezentei legi se aplică actelor și faptelor care restrâng, împiedică sau denaturează concurența, săvârșite de: [...]

b) autoritățile și instituțiile administrației publice centrale sau locale, în măsura în care acestea, prin deciziile emise sau prin reglementările adoptate, intervin în operațiuni de piață, influențând direct sau indirect concurența, cu excepția situațiilor când asemenea măsuri sunt luate în aplicarea altor legi sau pentru apărarea unui interes public major.”

Totodată, art. 9 din actul normativ menționat mai sus, prevede:

„(1) Sunt interzise orice acțiuni sau inacțiuni ale autorităților și instituțiilor administrației publice centrale sau locale, care restrâng, împiedică sau denaturează concurența, precum: [...]

b) stabilirea de condiții discriminatorii pentru activitatea întreprinderilor.”

Conform prevederilor legale menționate mai sus, dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată este condiționat de calitatea de persoană impozabilă a contribuabilului și de utilizarea bunurilor și serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale acestei persoane. Justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și serviciile respective.

Instituțiile publice dobândesc calitatea de persoane impozabile pentru activitățile desfășurate în calitate de autoritate publică în cazul în care aceste activități conduc la distorsiuni concurențiale dacă instituțiile publice nu ar fi tratate ca persoane impozabile pentru aceste operațiuni. Când aceeași activitate este desfășurată de mai mulți operatori economici, dintre care unii beneficiază de un tratament fiscal preferențial din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, astfel încât contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate de aceștia nu este grevată de taxa pe valoarea adăugată, față de ceilalți operatori economici care sunt obligați să greveze contravaloarea livrărilor de bunuri sau a prestărilor de servicii efectuate cu taxa pe valoarea adăugată, rezultă distorsiuni concurențiale.

Din raportul de inspecție fiscală și din decizia de impunere, precum și din precizările consemnate în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, întocmit de organul de inspecție fiscală, rezultă că **activitatea desfășurată de instituția publică nu este activitate**

economică în conformitate cu art. 127 alin. (4) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceasta neavând dreptul să realizeze venituri de orice natură în legătură cu utilizarea islazului de către diferite persoane fizice sau juridice.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, instituția, prin contestația formulată, aduce ca argumente faptul că **această activitate este cuprinsă în buget la secțiunea autofinanțate, precum și că veniturile ce se vor obține din exploatarea islazurilor și pășunilor comunale ca persoană neimpozabilă din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată ar conduce la distorsiuni concurențiale în zonă** în condițiile în care mai există proprietari de islazuri și pășuni, persoane fizice și juridice, care obțin venituri din exploatarea acestora.

Având în vedere aspectele contradictorii apărute între ceea ce susține organul de inspecție fiscală și ceea ce motivează contestatoarea, organul de soluționare a contestației, pe baza documentelor existente la dosarul cauzei și a informațiilor obținute ulterior de la WW, nu se poate pronunța pe fondul cauzei privind dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ..lei, urmând a se desființa parțial Decizia de impunere nr. ../29.04.2011 și Raportul de inspecție fiscală nr. ../29.04.2011 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă menționată mai sus și obligațiile fiscale accesorii în sumă de ..lei, potrivit principiului accesoriul urmează principalul. Astfel, se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin.(3) din O.G. nr. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

În speță se vor aplica și prevederile Ordinului Președintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează:

„11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

Prin urmare, Activitatea de inspecție fiscală , printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, va proceda la reanalizarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă investițiilor efectuate la islazurile și pășunile comunale în funcție de situația de fapt privind dreptul WW de a efectua activități economice în legătură cu islazurile și pășunile comunale, de încadrarea acestor activități ca autofinanțate, utilizarea acestora în folosul operațiunilor taxabile, precum și de existența unor potențiali concurenți care să efectueze operațiuni de aceeași natură cu petenta, grevate de taxa pe valoarea adăugată, condiții în care s-ar crea distorsiuni concurențiale.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 210, art.216 alin. (3) și art.218 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE:

Desființarea mențiunilor din Decizia de impunere nr.../28.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala si din Raportul de inspectie fiscala nr. .../29.04.2011 emise de Activitatea de Inspectie Fiscala pentru WW in ceea ce priveste suma de de ..lei, reprezentând:

- .. lei – taxa pe valoarea adăugată neacceptată la deducere;
- .. lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată de plata,

urmând ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere contestate, sa procedeze la o noua verificare, care va viza strict taxa pe valoarea adaugata care a facut obiectul prezentei contestatii pentru care nu s-au pronuntat organele de solutionare a contestatiei, si majorarile de intarziere pentru intreaga

perioada verificata prin decizia atacată, tinand cont de cele stabilite prin prezenta decizie si de prevederile legale aplicabile in speta.

Decizia de solutionare a contestatiei poate fi atacată la Tribunalul în termen de 6 luni de la data comunicarii acesteia, conform prevederilor art.11 alin.(1) lit.a), respectiv art.10 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare.