



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția generală de
soluționare a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 319 97 35
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. _____ / _____ 2009
privind soluționarea contestației depusă de P,
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice – Biroul de soluționare contestații, prin adresa nr.....2009, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.....2009, asupra contestației formulată de P, cu domiciliul fiscal în județul x, comuna x, str.x, nr.x, Cod unic de înregistrare x, împotriva Deciziei de impunere nr....2009 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.....2009 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcția generală a finanțelor publice – Activitatea de inspecție fiscală.

Contestația are ca obiect suma totală de **x lei** reprezentând:

- Taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de **x lei**
- Majorari de întârziere în sumă de **x lei** aferente taxei pe valoarea adăugată

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, în raport de data la care a fost primită Decizia de impunere nr. 92, respectiv2009, potrivit adresei de înaintare nr.....2009 aflată la dosarul cauzei și data depunerii contestației conform ștampilei Administrației finanțelor publice, respectiv2009.

Vazând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. P contestă decizia de impunere nr. ...2009 emisă de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice – Activitatea de inspecție fiscală, precizând următoarele:

Contestatoarea susține că unitatea administrativ teritorială C nu este persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, iar operațiunile de concesiune și de vânzare a unor imobile din patrimoniul său privat nu sunt operațiuni impozabile deoarece acestea nu îndeplinesc cumulativ cele patru condiții cuprinse la art.126, alin.1, lit.a,b,c și d, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

P precizează că îndeplinirea cumulativă a celor patru condiții a fost eludată cu ocazia controlului de către inspectorii fiscali, aceștia neținând cont de faptul că trebuiau corelate prevederile legale la care se făcea trimitere de la un text la altul, respectiv de la un articol la alt articol sau aliniat și nu au luat în considerare faptul că nu este realizată această cerință legală în cadrul operațiunilor descrise în decizia de impunere și în Raportul de inspecție fiscală, în legătură cu activitățile de concesiune și vânzare din patrimoniul privat de terenuri aferente unor case familiale, de vânzare a unor terenuri cu construcții noi, precum și a unor terenuri arabile intravilane aflate în circuitul agricol.

Totodată, contestatoarea precizează că inspectorii fiscali aveau obligația să respecte prevederile art.13 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală prin care se precizează că interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege, lucru care nu a fost aplicat.

Contestatoarea susține că în urma analizei cazurilor de concesiune și de vânzare prin acte individuale a bunurilor imobile aflate în patrimoniul privat al C către diferite persoane fizice sau juridice, rezultă că acestea nu sunt operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, deoarece nu îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute în art.126 alin.1 din Legea Nr.571/2003.

Referitor la prevederile art.127 alin.1 și alin.2 din Codul fiscal, contestatoarea consideră că operațiunile de valorificare a bunurilor imobile din patrimoniul privat al C, aflate în administrarea C L, care au fost efectuate prin acte individuale, negociere directă, la prețul pieței și în baza unor Hotărâri ale Consiliului Local x precum și a unor rapoarte de evaluare, nu reprezintă activități economice desfășurate în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv nu sunt operațiuni impozabile, așa cum sunt definite la art.127 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. Contestatoarea consideră că prin operațiunile de vânzare a bunurilor imobile nu s-a realizat exploatarea bunurilor vândute conform articolului menționat și că nu au fost obținute venituri cu caracter de continuitate întrucât odată ce bunurile au fost scoase

din proprietatea privată a comunei, prin vânzare, nu a mai fost posibilă vânzarea repetată a acestor bunuri.

Totodată, contestatoarea susține că prin operațiunile de concesionare și vânzare a bunurilor imobile, respectiv terenuri arabile și clădiri care nu erau noi din patrimonial privat al C, nu s-au efectuat activități prin care să li se adauge valoare, acestea fiind valorificate în starea în care se aflau în patrimoniul privat al comunei.

Din cele x de operațiuni menționate în raportul de inspecție fiscală, susține contestatoarea, un număr de x operațiuni reprezentând vânzări de terenuri concesionate care erau aferente caselor de locuit proprietatea persoanelor fizice sau de terenuri aferente clădirilor aflate în proprietatea persoanelor juridice, iar operațiunea de la poziția nr... din raportul de inspecție fiscală a constatat într-o restituire în echivalent de terenuri, celelalte x operațiuni au constatat în vânzarea unor terenuri arabile intravilane aflate în circuitul agricol pe care C le-a valorificat așa cum se găseau în patrimonial său, fără să investească material pentru a le adăuga valoare cu excepția operațiunii de la poziția nr... din R.I.F. care nu a mai fost efectuată deoarece s-a reziliat de drept din motive de neplată.

P mai precizează că bunurile imobile valorificate au intrat în patrimoniul privat al C, nefiind purtătoare de TVA, în baza prevederilor Legii nr.18/1991 republicată, Hotărârilor de Guvern nr.131/1991, nr.730/1992, nr.342/1992 și al Ordinului Prefectului jud.x nr.../1995, conform extraselor de Carte Funciară anexate la dosar.

Contestatoarea susține că din analiza atentă și corelativă a prevederilor legale cuprinse la art.126 lit.c și d, art.127 alin.1 și 2, rezultă că aceste cerințe privind persoana impozabilă, activitatea economică, exploatarea bunurilor, obținerea de venituri cu caracter de continuitate, nu se regăsesc în cazul operațiunilor de concesionare și vânzare de terenuri aferente unor case familiale, de vânzare a unor terenuri cu construcții care nu erau noi, precum și a unor terenuri arabile intravilane aflate în circuitul agricol.

Referitor la prevederile art.127 alin.4 și 5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, contestatoarea susține că aceste prevederi nu pot fi aplicabile deoarece inspectorii fiscali nu au probat în nici un fel aplicabilitatea lor în cazul operațiunilor de valorificare a bunurilor imobile proprietate privată de către C, așa cum prevede art.65 alin.2 din Codul de procedură fiscală, iar în ceea ce privește activitățile care ar produce distorsiuni concurențiale, inspectorii fiscali nu prezintă nicio constatare pe această linie, rezumându-se numai la menționarea actului normativ, respectiv pct.3 alin.3 HG 44/2004, și la definirea distorsiunilor concurențiale.

Contestatoarea mai arată că pe teritoriul C, mai multe persoane fizice au solicitat și li s-au aprobat un număr de x puzuri în suprafață totală de x mp, iar o mare parte din suprafețele de teren cuprinse în aceste puzuri, au fost vândute de către inițiatorii puzurilor fără TVA, astfel că nici în această privință nu s-au produs distorsiuni concurențiale.

Referitor la prevederile art.127 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, contestatoarea menționează că nici acestea nu pot fi aplicabile în cazul operațiunilor de valorificare a unor bunuri imobile proprietate privată de către C deoarece, acest aliniat face trimitere la prevederile art.141 din lege, în care la alin.1 sunt descrise operațiuni care nu au legătură cu specificul de activități desfășurate de unitatea administrativ-teritorială C.

Referitor la aplicarea prevederilor art.141 alin.2 lit.f din Legea nr.571/2003, contestatoarea susține că și în situația în care inspectorii fiscali cuprindeau, la acest temei legal, întregul text prevăzut la lit.f, în care se descriau și excepțiile de la scutirea taxei, trebuiau să facă dovada că terenurile arabile intravilane proprietate privată aflate în circuitul agricol, vândute individual de către C, sunt terenuri construibile pe care se pot executa construcții conform legislației în vigoare, ori așa cum rezultă din extrasele Cărții Funciare și din contractele de vânzare-cumpărare aceste terenuri erau terenuri arabile, iar în stadiul în care se aflau la momentul valorificării, respectiv în circuitul agricol și nefiind efectuate operațiuni de scoatere din circuitul agricol și alte investiții, nu se puteau executa pe ele construcții conform legislației în vigoare. Numai operațiunile de scoatere din circuitul agricol efectuate de către cumpărători pe cheltuiala lor, făcea ca aceste terenuri să devină construibile.

Contestatoarea precizează că motivul de fapt invocat de inspectorii fiscali în decizia de impunere în legătură cu obligativitatea înregistrării C în scopuri de TVA la organul fiscal, consideră că această unitate administrativ-teritorială nefiind persoană impozabilă și nerealizând o activitate economică ce implică operațiuni taxabile nu trebuia să se înregistreze în scopuri de TVA, nici înainte și nici după efectuarea operațiunilor de valorificare a bunurilor aflate în patrimoniul propriu privat.

Referitor la cele x de cazuri descrise în RIF ca vânzări de terenuri construibile, contestatoarea susține că în numărul celor x de cazuri sunt cuprinse operațiuni de vânzare a unor terenuri concesionate aferente caselor familiale, de restituire în echivalent a unor suprafețe de teren, de vânzare a unor terenuri cu construcții care nu erau noi și a unor terenuri arabile aflate în circuitul agricol.

Societatea mai susține că în urma operațiunilor de valorificare a bunurilor imobile aflate în patrimoniul propriu-privat, C nu avea obligația să întocmească facturi în conformitate cu prevederile art.155 din Legea nr.571/2003, deoarece obligația revine numai persoanelor impozabile pentru livrări de bunuri, C nefiind persoană impozabilă din punct de vedere al TVA, și pentru care C nu a efectuat încasări cu TVA și nici nu a depus deconturi de TVA, fapt pentru care P contestă TVA colectat suplimentar în valoare totală de x lei și majorări de întârziere aferente în valoare de x lei.

II. Prin raportul de inspecție fiscală încheiat în data de ...2009, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală ale Direcția generală a finanțelor publice – Activitatea de inspecție fiscală, au constatat următoarele:

Perioada verificată: 01.01.2004- 31.12.2008

Referitor taxa pe valoarea adăugată

Inspecția fiscală parțială a fost solicitată de către Curtea de Conturi – Camera de Conturi a județului x prin adresa nr.....2009, înregistrată la DGFP – AFPM – Inspecția Fiscală sub nr.....2009, prin care se solicită efectuarea unui control din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, având în vedere tranzacțiile de vânzări terenuri efectuate în anul 2007.

Organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile efectuate de către P în perioada ianuarie 2004 – decembrie 2008, respectiv operațiuni de concesiuni terenuri, vânzări de terenuri construibile și terenuri cu construcții, reprezintă activități economice desfășurate în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, respectiv operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată așa cum sunt definite la art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare desfășurate de o persoană impozabilă așa cum este definită la art.127 alin.(1),(2),(4) și (5) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile titlului VI, pct.3, alin.(3) din HG nr.44/2004 cu modificările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ...2004 – ...2005, au fost emise o serie de Hotărâri ale Consiliului Local ca autorități deliberative ale P privind aprobarea vânzării unor terenuri, precum și stabilirea prețurilor de pornire pentru acestea în funcție de rapoartele de evaluare întocmite de către societăți specializate și autorizate, de exemplu SC x, respectiv: HCL nr.....2004 - aprobă vânzarea prin negociere directă a terenurilor concesionate conform Legii nr.50/1991 la proprietarii construcțiilor care au încheiat contracte de concesiune cu P; HCL nr.....2005 – aprobă valoarea terenului concesionat către SC x, cuprinsă în raportul de evaluare, respectiv x lei reprezentând prețul de pornire al terenului la negocierea directă; HCL nr.....2005 - aprobă valoarea unor construcții și a terenului pe care sunt construite sau a altui teren construibil, în valoare totală de x lei, în vederea valorificării acestora prin licitație publică, etc.

Conform cu prevederile art.153 alin.(1) lit.a) pct.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, titlul VI pct.66 alin.(2) din HG 44/2004, organele de inspecție fiscală au constatat că P, în calitate de persoană impozabilă stabilită în România care intenționa să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuia să solicite înregistrarea în

scopuri de TVA la organul fiscal competent înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, respectiv înainte de data de ...05.2006 – data încheierii primului contract de vânzare cumpărare în valoare de x lei, încheiat cu SC x – ținând cont și de faptul că cifra de afaceri preconizată depășea cu mult plafonul de scutire de 35.000 euro(119.000 lei) sau pe cel de 200.000 lei valabil până la 31.12.2006.

Totodată, organele de inspecție fiscală, potrivit prevederilor art.153 alin.(7) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, pot înregistra din oficiu persoana impozabilă ca plătitoare de TVA, iar potrivit titlului VI pct.62 alin.(2) lit.a) din HG nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă.

În perioada ...2004 – ...2008 P nu și-a exercitat dreptul de deducere a TVA prin deconturi de TVA conform prevederilor art.147¹ din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare și nu a întocmit jurnale de cumpărări.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada menționată, P a obținut venituri din operațiuni taxabile reprezentând vânzări de terenuri cu construcții, din operațiuni scutite fără drept de deducere reprezentând concesionări de terenuri, operațiuni desfășurate ca autoritate publică reprezentând impozite locale, taxe pășunat, taxe pentru obținerea autorizațiilor de construire, diverse sume alocate de la buget etc.

Pentru perioada ianuarie 2004 – aprilie 2006, s-a constatat că P, în calitate de persoană impozabilă a obținut venituri doar din operațiuni scutite fără drept de deducere, respectiv concesionări de terenuri.

Pentru perioada mai 2006 – decembrie 2008, s-a constatat că P a efectuat o serie de operațiuni impozabile din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv vânzări de terenuri construibile și terenuri cu construcții pentru care a încheiat x contracte de vânzare-cumpărare autentificate, din care x contracte de vânzare-cumpărare încheiate cu persoane juridice și x contracte de vânzare-cumpărare cu persoane fizice, în valoare totală de x lei din care a încasat suma de x lei.

În cazul contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.....2006, în valoare totală de x lei din care TVA x lei, încheiat cu SC x, s-a constatat că P a încasat și contravaloarea TVA-ului cuprins în contract fără a-l declara și vira la bugetul consolidat al statului.

Organele de inspecție fiscală menționează că au fost avute în vedere doar documentele puse la dispoziție de către P, în corelație cu execuția bugetară și contul de venituri din valorificarea bunurilor instituțiilor publice din bilanțele de verificare, în condițiile în care P nu a întocmit jurnale de vânzări.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2006 sunt aplicabile prevederile art.160¹ alin.(2) lit.b) și

c) din Legea nr.571/2003, pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2007 sunt aplicabile prevederile art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 cu modificările pct.109 din Legea 343/2006, pentru perioada 01.01.2008 – 31.12.2008 art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 cu modificările pct.51 din OUG nr.106/2007.

Ca urmare a analizării celor x de contracte de vânzare – cumpărare s-a constatat că în marea majoritate acestea reprezintă vânzări de terenuri concesionate anterior de către P, iar în perioada concesionării cumpărătorii au edificat construcții pe aceste terenuri, caz în care aceste terenuri au fost considerate ca și terenuri construibile.

Totodată, deoarece au existat deficiențe de încadrare a terenurilor vândute în perioada10.2008 –08.2008 de către P, organele de inspecție fiscală au solicitat informații suplimentare dlui. Arh. x care, prin Referatul nr.....2009 înregistrat la P, anexat în copie, afirmă că “Terenurile identificate prin CF nr... .. sunt cuprinse în cadrul PUZ-ului aprobat prin HCL ... din2007, drept urmare sunt terenuri ce se află în intravilanul extins al comunei, ele fiind construibile”.

În cazul contractelor de vânzare-cumpărare reprezentate de teren+construcție, organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile pct.37 din HG nr.44/2004 procedând la analizarea rapoartelor de evaluare întocmite de firmele autorizate SC x, SC x prin care s-a constatat că valoarea terenurilor este superioară valorii construcțiilor edificate pe acele terenuri. În cazul contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr.....2006, reprezentând vânzare imobil constând în curți construcții cu două corpuri de clădire în suprafață de x mp, înscris în CF nr....., în valoare de x lei încheiat cu SC x, P nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală raportul de evaluare. În acest caz s-a analizat HCL ...2005 prin care se aprobă valoarea construcțiilor și terenurilor supuse valorificării.

Organele de inspecție fiscală au stabilit o TVA colectată suplimentar în valoare de x lei, aferentă vânzărilor de terenuri efectuate de P în perioada mai 2006-decembrie 2008 în valoare totală de x lei, și majorări de întârziere în sumă de x lei.

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

1.Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de x lei și majorări de întârziere în sumă de x lei, Agenția Națională de

Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă P datorează taxa pe valoarea adăugată pentru vânzările de terenuri construibile către persoane fizice și juridice în condițiile în care a depășit plafonul de scutire de taxa pe valoarea adăugată, nu s-a înregistrat ca plătitoare de taxa pe valoarea adăugată, nu a colectat, nu a evidențiat și nu a virat la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată.

În fapt, în perioada mai 2006 - decembrie 2008 P a efectuat vânzări de terenuri din domeniul privat al comunei către persoane fizice și juridice în sumă totală de **x lei** în baza unor Contracte de vânzare-cumpărare, fără a emite facturi fiscale, fără a calcula, evidenția și fără a vira la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de **x lei**, pe considerentul că fiind instituție publică nu este persoană impozabilă iar activitatea de vânzare a terenurilor, aparținând comunei a fost efectuată prin acte individuale, negociere directă, la prețul pieței și în baza unor Hotărâri ale Consiliului Local x, precum și a unor rapoarte de evaluare și nu reprezintă activitate economică ce intră în sfera de aplicarea taxei pe valoarea adăugată desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că începând cu data de ...05.2006, data încheierii primului contract de vânzare-cumpărare în valoare de x lei, instituția avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitoare de taxa pe valoarea adăugată în regim normal conform art. 152 pct.3 din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare întrucât a realizat încasări din activitatea de vânzare de terenuri, depășind astfel plafonul de scutire de 200.000 lei, conform art.152 alin.(1) din același act normativ .

Pentru nerespectarea acestor prevederi legale și ca urmare a faptului că instituția verificată nu a calculat, nu a evidențiat și nu a virat la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă încasărilor din vânzarea terenurilor respective, realizate după data depășirii plafonului de scutire, organele de inspecție fiscală au stabilit prin decizia de impunere contestată o taxa pe valoarea adăugată suplimentară datorată de P în sumă de **x lei** și au calculat accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de **x lei**.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 126 alin (1) lit.a),b),c) și d), art.127 alin.(1),(2),(4),(5) și (6) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal în vigoare începând cu data de 01.05.2006:

„**ART. 126**

Sfera de aplicare

(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;

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

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

„ART. 127

Persoane impozabile și activitatea economică

(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.

(5) Instituțiile publice sunt persoane impozabile pentru activitățile desfășurate în calitate de autorități publice, **dacă tratarea lor ca persoane neimpozabile ar produce distorsiuni concurențiale.**

(6) Instituțiile publice sunt persoane impozabile pentru activitățile desfășurate în aceleași condiții legale ca și cele aplicabile operatorilor economici, chiar dacă sunt prestate în calitate de autoritate publică,[..]"

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că P este o persoană impozabilă pentru activitățile economice desfășurate, constând în vânzarea de terenuri construibile, terenuri cu construcții și concesionări de terenuri, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, respectiv operațiuni impozabile din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, potrivit prevederilor punctului 3 alin. (4) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI, art.127 din Codul fiscal aprobate prin

HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2004:

“ În situația în care instituțiile publice desfășoară activități de natura celor prevăzute la art. 127 alin. (5) și (6) din Codul fiscal, persoana impozabilă poate fi considerată instituția publică în ansamblu sau, în funcție de natura activității desfășurate, numai partea din structura organizatorică prin care sunt realizate acele activități.”

Se reține că din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată instituțiile publice nu sunt persoane impozabile pentru activitățile care sunt desfășurate în calitate de autorități publice, chiar dacă pentru desfășurarea acestei activități încasează taxe, cotizații, redevențe, onorarii întrucât nu sunt îndeplinite condițiile cumulative prevăzute la art.126 din Legea nr.571/2003, respectiv prestările de servicii nu rezultă dintr-o activitate economică așa cum este definită la art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În situația în care instituția publică desfășoară și astfel de activități economice așa cum sunt definite la art. 127 alin.(2) din Legea nr.571/2003, 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, potrivit prevederilor legale citate mai sus, aceasta este considerată ca persoană impozabilă în ansamblul său numai pentru partea din structura ei organizatorică prin care desfășoară activitățile respective.

Potrivit art.77 din Legea nr.215/2001 administrației publice locale, republicată:

*“Primarul, viceprimarul, secretarul unității administrativ-teritoriale și aparatul de specialitate al primarului **constituie o structură funcțională cu activitate permanentă, denumită primăria comunei, orașului sau municipiului, care duce la îndeplinire hotărârile consiliului local și dispozițiile primarului, soluționând problemele curente ale colectivității locale.**”*

Astfel, se reține că P se regăsește definită la art.77 din Legea nr.215/2001, republicată, ca o structură funcțională cu activitate permanentă, sub denumirea de “primăria comunei” care duce la îndeplinire hotărârile consiliului local, respectiv prin vânzările de terenuri efectuate, P a dus la îndeplinire un număr de x de Hotărâri ale Consiliului Local emise în perioada 2004 – 2008, din care: nr.....2004, nr.....2005, nr.....2005, etc.

Astfel, având în vedere prevederile legale menționate, activitatea desfășurată de P se reține că aceasta deși face parte din structura funcțională a administrației publice locale s-a comportat din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată ca o persoană impozabilă întrucât a realizat venituri dintr-o activitate economică cu caracter de continuitate constând în vânzarea de terenuri construibile.

Totodată, potrivit art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, aplicabil contestatoarei din mai 2006, când a realizat o cifră de afaceri peste plafonul de scutire :

„(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 200.000 lei, denumit în continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată[...].

(3) Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii. [...]Data depășirii plafonului este considerată sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depășirea de plafon. Până la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal se va aplica regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată. În situația în care se constată că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă, conform procedurii prevăzute prin norme.

(4) După depășirea plafonului de scutire, persoanele impozabile nu mai pot solicita aplicarea regimului special, chiar dacă ulterior realizează cifre de afaceri anuale inferioare plafonului de scutire prevăzut de lege.

(5) Scutirea prevăzută de prezentul articol se aplică livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii efectuate de persoanele impozabile prevăzute la alin. (1).

(6) Cifra de afaceri care servește drept referință la aplicarea alin. (1) este constituită din suma, fără taxa pe valoarea adăugată, a livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii taxabile, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere, potrivit art. 143 și 144.

(7) Persoanele impozabile scutite potrivit dispozițiilor prezentului articol nu au dreptul de deducere conform art. 145 și nici nu pot să înscrie taxa pe facturile lor. În cazul în care sunt beneficiari ai prestărilor de servicii prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), persoanele impozabile sunt obligate să îndeplinească obligațiile prevăzute la art. 155 alin. (4), art. 156 și 157.”

Începând cu 01.01.2007 și până în prezent, plafonul de scutire de taxa pe valoarea adăugată este de 35.000 euro, respectiv echivalentul a 119.000 lei, potrivit art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor legale menționate mai sus persoanele impozabile care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire de 200.000 lei începând cu anul 2006 și 35.000 euro începând cu 01.01.2007, au obligația legală să solicite înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal în termen de 10 zile de la data depășirii cifrei de afaceri realizată.

Cifra de afaceri care servește drept referință pentru calculul acestui plafon de scutire este constituită din suma fără taxa pe valoarea adăugată a livrarilor de bunuri și prestări de servicii taxabile, incluzând și operațiuni scutite cu drept de deducere.

Potrivit art.156 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, aplicabil din mai 2006:

“(1) Persoanele impozabile, înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, au următoarele obligații din punct de vedere al evidenței operațiunilor impozabile:

a) să țină evidența contabilă potrivit legii, astfel încât să poată determina baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate, precum și cea deductibilă aferentă achizițiilor;

b) să asigure condițiile necesare pentru emiterea documentelor, prelucrarea informațiilor și conducerea evidențelor prevăzute de reglementările în domeniul taxei pe valoarea adăugată;

c) să furnizeze organelor fiscale toate justificările necesare în vederea stabilirii operațiunilor realizate atât la sediul principal, cât și la subunități;[...]

(2) Persoanele înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată trebuie să întocmească și să depună la organul fiscal competent, pentru fiecare perioadă fiscală, până la data de 25 a lunii următoare perioadei fiscale inclusiv, decontul de taxă pe valoarea adăugată, potrivit modelului stabilit de Ministerul Finanțelor Publice. [...]“

După depășirea plafonului de scutire persoanele impozabile sunt obligate atât la înregistrarea ca plătitoare de taxa pe valoarea adăugată cât și la ținerea evidenței contabile a operațiunilor impozabile astfel încât să se poată determina baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri precum și cea deductibilă aferentă achizițiilor, să întocmească și să depună la organul fiscal competent la termenul legal decontul de taxa pe valoarea adăugată.

În situația în care se constată că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă.

Se reține că P a efectuat în perioada verificată activități de concesiune, închiriere și vânzări de terenuri către persoane fizice și juridice, realizând la data de ...05.2006, data încheierii primului contract de vânzare-cumpărare cu firma SC x, o cifra de afaceri din vânzări de x lei, depășind astfel plafonul de scutire de 200.000 lei valabil până la 31.12.2006.

Cu toate acestea, se reține că P nu a solicitat organelor teritoriale competente înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal începând cu ...06.2006, nu a evidențiat taxa pe valoarea adăugată în contabilitate, în jurnalele de vânzări, în decontul de taxa pe valoarea adăugată și nu a efectuat virarea acestei taxe către bugetul de stat potrivit prevederilor legale citate mai sus.

Din analiza celor x de vânzări de terenuri construibile în sumă totală de x lei, se reține că P a încasat suma de x lei din x vânzări de terenuri construibile către persoane juridice prin negociere directă sau licitație publică și suma de x lei din x de vânzări de terenuri construibile către persoane fizice.

Conform contractelor de vânzare – cumpărare menționate în Raportul de inspecție fiscală, paginile 8 – 17 anexate în copie la dosar, se reține că P a efectuat operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată în perioada mai 2006 – decembrie 2008 constând în vânzarea de terenuri construibile și terenuri cu construcții.

În ceea ce privește încadrarea acestor vânzări de terenuri se rețin următoarele prevederi legale:

- pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2006, în ceea ce privește încadrarea operațiunilor de vânzări de terenuri, au fost aplicabile prevederile art.160¹ alin.(2) lit.b) și c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

„ART. 160¹

Măsuri de simplificare[...]

(2) Bunurile pentru care se aplică măsurile simplificate sunt: [...]

b) terenurile de orice fel;

c) clădirile de orice fel sau părți de clădire. Este considerată clădire orice construcție legată nemijlocit de sol[...];”

- pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2007, potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, așa cum a fost modificat în baza punctului 109 din Legea nr.343/2006, potrivit căruia:

„(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă: [...]

f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren constructibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.[...]”

- pentru perioada 01.01.2008 – 31.12.2008, potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, așa cum a fost modificat în baza OUG nr.106/2007, punctul 51, potrivit căruia:

„(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;[...]”

Prin urmare se reține că:

- până la 1 ianuarie 2007, data aderării României la Uniunea Europeană, orice tranzacție cu clădiri și terenuri era taxabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată dacă era realizată de o persoană impozabilă.

- după data aderării, respectiv 1 ianuarie 2007, vânzarea de construcții și terenuri este scutită de taxa pe valoarea adăugată cu excepția vânzărilor de terenuri și construcții noi, conform art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din care rezultă că societatea nu se încadrează pe excepție.

Prin lege se prevede că o construcție este considerată nouă în sens fiscal, de la data primei ocupări, care coincide cu data procesului verbal de recepție, până la data de 31 decembrie a anului următor. În ceea ce privește încadrarea unui teren în categoria de teren construibil sau orice teren (agricol, forestier, livada, pășune, etc), se referă la încadrarea acordată respectivului teren în momentul vânzării prin fișa cadastrală ori prin certificatul de urbanism.

Din analiza celor x de vânzări efectuate de P, se rețin următoarele:

Din cele x vânzări de terenuri construibile pe anul 2006, x vânzări reprezintă vânzări de terenuri concesionate persoanelor fizice care și-au edificat construcții, respectiv case de locuit, și care conform fișelor cadastrale sunt încadrate ca „loc de casă”, „arabil intravilan cu casă”, „teren de casă cu casă”, „teren intravilan cu magazin mixt”, „teren arabil cu casă familială”, iar un număr de x vânzări reprezintă vânzări către persoane juridice din a căror fișe cadastrale rezultă că sunt încadrate ca: „teren cu construcții zootehnice”, „curți cu două corpuri de clădire” - aferente unei foste unități militare, respectiv UM și „curți construcții”- aferente UM x.

Organele de inspecție fiscală au constatat că P pentru aceste vânzări nu a aplicat măsurile de simplificare prevăzute la art.160¹ alin.(2) lit.b) și c) din Codul fiscal, drept pentru care au stabilit o taxă pe valoarea adăugată în sumă de x lei .

Având în vedere prevederile legale citate mai sus în vigoare pe anul 2006, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat în mod legal la stabilirea taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei, în condițiile în care pe acest an orice vânzare de teren sau clădire intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, aceste operațiuni fiind taxate prin aplicarea măsurilor de simplificare, respectiv taxare inversă.

Pentru vânzările de terenuri din perioada 2007-2008, organele de inspecție fiscală au constatat că P nu se încadrează în excepțiile prevăzute la art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare aferente perioadei, respectiv aceste operațiuni nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată întrucât au reprezentat în toate situațiile vânzări de terenuri construibile conform fișei cadastrale, motiv pentru care se reține că în mod legal au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de x lei aferentă acestor vânzări.

Astfel, din cele x vânzări de terenuri construibile pe anul 2007, x vânzări reprezintă vânzări de terenuri concesionate persoanelor fizice care și-au edificat construcții, respectiv case de locuit, și care conform fișelor cadastrale sunt încadrate ca „loc de casă”, „arabil intravilan cu casă”, „teren de casă cu casă”, „teren arabil cu casă familială”, iar un număr de x vânzări reprezintă vânzări către persoane juridice din a căror fișe cadastrale rezultă că sunt încadrate ca: „loc de casă cu magazin mixt”, „teren cu clădire, subsol, parter, etaj și mansardă”- fost sediu CAP și „teren-curtea atelierului mecanic”.

Din cele x vânzări de terenuri construibile pe anul 2008, reprezentând vânzări de terenuri concesionate persoanelor fizice care și-au edificat construcții, respectiv case de locuit, și care pentru x vânzări sunt încadrate conform fișelor cadastrale ca „arabil intravilan cu casă”, iar x reprezintă vânzări de terenuri arabile care sunt cuprinse în cadrul PUZ-ului aprobat prin HCL ...2007 și fac parte din intravilanul extins al C, ele fiind construibile, așa cum afirmă și arhitectul P prin Referatul nr.....2009 înregistrat la P, anexat în copie.

Astfel se reține că, P a realizat tranzacții imobiliare cu terenuri construibile care au un caracter de continuitate, fapt pentru care avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, să aplice taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor de terenuri construibile și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei susținerea contestatoarei că “prin operațiunile de vânzare a bunurilor imobile nu s-a realizat exploatarea bunurilor vândute”, deoarece în opinia legiuitorului nu numai exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de

venituri cu caracter de continuitate reprezintă o activitate economică și vânzarea acestora, acestea fiind operațiuni diferite, ambele generatoare de venituri.

Argumentul P prin care odată ce bunurile au fost “scoase din proprietatea privată a comunei nu a mai fost posibilă vânzarea repetată” a acestora, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât legiuitorul prin sintagma “obținerii de venituri cu caracter de continuitate” din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale nu a avut în vedere vânzarea repetată a aceluiași bun, ci obținerea de venituri în timp din exploatarea acestora sau vânzarea altora având aceeași natură.

Referitor la susținerea contestației că activitățile de vânzare de terenuri nu au produs distorsiuni concurențiale, mai mult primarul C afirmă că mai multe persoane fizice au vândut terenuri fără TVA, astfel încât nici în această privință nu s-au produs distorsiuni concurențiale, nici aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât așa cum prevede punctului 3 alin. (3) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI, art.127 din Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare din mai 2006:

„(3) Din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, distorsiuni de concurență rezultă atunci când aceeași activitate este desfășurată de mai mulți operatori economici, dintre care unii beneficiază de un tratament fiscal preferențial, astfel încât contravaloarea bunurilor livrate și/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 și/sau a prestărilor de servicii efectuate cu taxa pe valoarea adăugată.” distorsiunea concurențială apare atunci când aceeași activitate este desfășurată de mai multe persoane din care unele ar beneficia de un tratament preferențial în defavoarea altora, respectiv de a livra bunuri imobile cu taxă față de unele persoane care ar livra bunuri cu o valoare mai redusă generată de neaplicarea taxei la tranzacțiile efectuate.

De asemenea, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației nici susținerea acesteia potrivit căreia cele x de vânzări nu sunt vânzări de terenuri construibile, ci ele reprezintă x de operațiuni reprezentând operațiuni de vânzare de terenuri concesionate aferente caselor familiale și terenuri aferente clădirilor aflate în proprietatea persoanelor juridice, o operațiune reprezentând restituire în echivalent a unei suprafețe de teren și x sunt operațiuni de vânzare a unor terenuri arabile aflate în circuitul agricol, deoarece din constatările organelor de inspecție fiscală a rezultat că pe perioada concesiunii terenurilor cumpărătorii și-au edificat construcții pe aceste terenuri de unde rezultă că aceste terenuri intră în categoria terenurilor construibile.

Susținerea contestației că în cazul a x operațiuni de vânzare obiectul acestora îl constituie terenuri arabile, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere și Referatul nr.....2009,

anexat la dosarul cauzei, prin care DI.Arh. x, arhitectul P, afirmă că cele 10 terenuri ce au făcut obiectul vânzărilor nominalizate, au fost aprobate prin HCL nr.....2007 și fac parte din *“intravilanul extins al C, ele fiind construibile”*.

Cu privire la motivația contestatoarei că în cele x de cazuri analizate de organele de inspecție fiscală sunt cuprinse operațiuni de vânzare a unor terenuri cu construcții care nu erau noi, se reține că în aceste cazuri organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile punctului 37 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, prin care, cu privire la aplicarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal așa cum a fost modificat și completat începând cu data de 01.01.2007, se prevede:

„37. (1) În aplicarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, atunci când construcția și terenul pe care este edificată formează un singur corp funciar, identificat printr-un singur număr cadastral:

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

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

c) dacă terenul și construcția au valori egale, așa cum rezultă din raportul de expertiză, regimul corpului funciar va fi stabilit în funcție de bunul imobil cu suprafața cea mai mare. Se va avea în vedere suprafața construită desfășurată a construcției.” Drept urmare organele de inspecție fiscală, în cazurile în care obiectul contractelor de vânzare-cumpărare l-a constituit vânzarea de „teren + construcție”, au ținut seama de rapoartele de evaluare din care a rezultat că valoarea terenurilor este superioară valorii construcțiilor edificate pe acele terenuri, iar în cazul în care reprezentanții contestatoarei nu au pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală rapoarte de evaluare au fost luate în considerare Hotărârile Consiliului Local prin care s-au aprobat valoarea construcțiilor și terenurilor ce s-au valorificat.

Argumentul P prin care afirmă că pentru operațiunile de valorificare a unor bunuri imobile aflate în patrimoniul privat al C, nu a efectuat încasări cu TVA și nu a depus deconturi de TVA deoarece nu avea acest drept nefiind persoană impozabilă, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum s-a reținut primăria a desfășurat activități economice din care a realizat venituri peste plafonul legal de scutire privind TVA pentru care avea obligația de a se înregistra ca platitoare de taxă, iar mai mult de atât în această perioadă a primit și înregistrat în evidenta sa factura nr.....2006 în baza contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr.....2006 încheiat cu SC x, în sumă totală de x lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.

Argumentul contestatoarei că organele de inspecție fiscală trebuiau să facă dovada că terenurile arabile intravilane proprietate privată

aflăte în circuitul agricol vândute individual sunt terenuri construibile, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât organele de inspecție fiscală și-au întemeiat constatările pe actele prezentate de contestatoare și pe faptele rezultate din activitatea acestora așa cum au fost prezentate prin raportul de inspecție fiscală, iar contestatoarea nu prezintă în susținerea contestației documente care să infirme constatările acestora cu privire la terenurile ce au făcut obiectul tranzacțiilor efectuate, respectiv că aceste terenuri nu se încadrează în categoria terenurilor construibile, obligație ce îi revine potrivit art.206 alin.(1) lit. d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

***d) dovezile pe care se întemeiază; [...]*”,.**

Astfel, având în vedere prevederile legale menționate, activitatea desfășurată de P, se reține că aceasta deși face parte din structura funcțională a administrației publice locale s-a comportat din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată ca o persoană impozabilă întrucât a realizat venituri dintr-o activitate economică constând în vânzarea de terenuri, iar pe perioada mai 2006 – decembrie 2008 nu a ținut evidența contabilă a taxei pe valoarea adăugată, nu a întocmit și depus deconturi de taxa pe valoarea adăugată și nu a virat la bugetul statului obligația fiscală rezultată reprezentând taxa pe valoarea adăugată, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au procedat legal la stabilirea cuantumului acesteia după data la care a depășit plafonul legal de scutire.

Prin urmare, având în vedere cele reținute, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale menționate mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat P ca o persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată potrivit prevederilor art.127 din Legea nr.571/2003 și au stabilit taxa pe valoarea adăugată în sumă de **x lei** aferenta încasărilor în sumă de **x lei** realizate de P în perioada mai 2006 – decembrie 2008 din vânzarea terenurilor construibile, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată.

Potrivit principiului accesoriul urmează principalul se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă de **x lei** aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

2. Referitor la majorări de întârziere în sumă de x lei aferentă taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei reprezentând avansuri încasate și necontestate, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi pe fondul cauzei în condițiile în care,

prin contestație, P nu aduce nici un argument de fapt și de drept în susținerea cauzei care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, P a încasat un avans în sumă de x lei în data de ...09.2006 de la SC x, precum și alte sume în valoare totală de x lei de la diverși beneficiari cărora P le-a refacturat "contravaloare raport de expertiză" facturate de diverși prestatori, de exemplu: SC x, SC x .

Întrucât P pentru această sumă încasată, în sumă totală de x lei, nu a emis facturi conform art.155 din Legea nr.571/2004 privind Codul fiscal, cel mai târziu în cea de-a 15 zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în valoare de x lei, pentru care s-au calculat majorări de întârziere în sumă de x lei.

Prin contestație nu se prezintă argumente, motive de fapt și de drept care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la aceste diferențe. Societatea nu contestă debitul reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei și nici nu aduce argumente pentru majorările aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei.

În drept, la art. 206 alin. (1) lit. c și lit.d din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează:

"Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]", coroborat cu pct.12.1 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează următoarele:

"12.1. 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; [...]", organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste aceste sume, în conformitate cu prevederile pct.2.4. din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005:

"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."

Având în vedere faptul că societatea nu a contestat debitul principal în sumă de x lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită

de plată prin Decizia de impunere nr.2009, rezultă că acesta este însușit de societate și ca urmare este datorat. Pe cale de consecință rezultă că și accesoriile în sumă de x lei aferente debitului sunt datorate de societate conform principiului de drept "accesorium sequitur principale" potrivit căruia bunul accesoriu urmează soarta juridică a bunului principal și având în vedere faptul că societatea contestatoare nu aduce nici un argument de fond în susținerea acestui capăt de cerere din contestație care să fie justificat cu documente și motivat pe bază de dispoziții legale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se va respinge contestația formulată de P ca nemotivată și neîntemeiată pentru majorări de întârziere în sumă de **x lei** aferente taxei pe valoarea adăugată necontestată în sumă de x lei stabilită suplimentar de plată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. art. 126 alin (1) lit.a),b),c) și d), art.127 alin.(1),(2),(4),(5) și (6), art.141 alin.(2) lit.f), art.152, art.156, art.160¹ alin.(2) lit.b) și c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 3 alin. (4) din HG.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, art.77 din Legea nr.215/2001 administrație publice locale, și prevederilor art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d), art.216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1.Respingerea contestației ca neîntemeiată formulată de P împotriva Deciziei de impunere nr.....2009 pentru suma totala de **x lei** reprezentând:

- Taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de x lei
- Majorari de întârziere în sumă de x lei aferente taxei pe valoarea adăugată

2.Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de P împotriva Deciziei de impunere nr.2009 pentru suma de **x lei** reprezentând majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei stabilită suplimentar de plată.