

## **D E C I Z I E nr.**

privind soluționarea contestației formulate de X , prin Primar, înregistrată la  
DGFP a județului Arad sub nr. .... /03.07.2013

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad cu adresa nr. .... /02.07.2013, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. .... /03.07.2013, asupra contestației formulate de

X , prin Primar,  
cu sediul în ....., jud. Arad  
CUI .....

înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. .... /19.06.2013, iar în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 17 din O.U.G. nr. 74/2013 coroborat cu art. 13 din H.G. nr. 520/2013 și art. 209 alin. (1) din Codul de Procedură fiscală, republicat, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații a procedat la analizarea dosarului contestației, constatând următoarele:

X , prin Primar formulează contestație împotriva Deciziei de impunere F-AR nr. .... /09.05.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad solicitând anularea în parte a deciziei atacate.

Suma totală contestată este de .... lei și reprezintă:

- .... lei taxa pe valoarea adăugată
- .... lei majorări/dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .... lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, avocat ....., conform împuternicirii avocațiale nr. 03/05.06.2013, existentă în original la dosarul cauzei, așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată; transmisă urmare solicitării D.G.F.P. a jud. Arad cuprinsă în adresa nr. .... /15.07.2013.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. În contestație petenta solicită anularea în întregime a măsurilor dispuse prin decizia de impunere și exonerarea de la plata taxei pe valoarea adăugată și a majorărilor de întârziere, în susținerea cauzei arătând următoarele:

1. În mod nelegal în sarcina .....s-a stabilit TVA din vânzarea de bunuri imobile, organele de inspecție fiscală constatând că X a obținut venituri din vânzarea de terenuri construibile (curți, construcții), cât și din vânzarea de terenuri, altele decât cele construibile (pășune în extravilan), în condițiile în care starea de fapt reală este următoarea:

a) invocând prevederile art. 127 alin. (4) din Codul fiscal din care rezultă consideră că instituțiile publice nu intră în categoria persoanelor impozabile, arătând totodată și faptul că nu se încadrează nici în excepția reglementată de legiuitor prin sintagma „activități care ar produce distorsiuni concurențiale” astfel cum sunt definite prin lege.

b) faptul că X nu este o persoană impozabilă rezultă și din raportarea dispozițiilor Codului fiscal la Legea nr. 215/2001 a administrației publice locale – lege organică potrivit Constituției României -, citând art. 123 din Legea nr. 215/2001, concluzionează că excepția legiferată vizează proprietarii de bună credință ai unor case locuit care au constatat că terenul aferent construcțiilor nu este în proprietatea lor, ci a orașului, astfel că potrivit principiului autonomiei locale X a hotărât vânzarea terenurilor pe care existau construcțiile, în cauză nefiind vorba de „distorsiuni concurențiale” sau urmărirea obținerii unor „venituri profitabile din aceste transferuri de proprietate asupra terenurilor”.

2. Petenta invocă art. 141 din Legea nr. 571/2003 care reglementează scutiri pentru operațiuni desfășurate în interiorul țării, apreciind că „toate operațiunile întreprinse cu ocazia transferului dreptului de proprietate asupra terenurilor aparținând X sunt de natură de a reglementa situația juridică a unor terenuri aflate în folosința faptică a unor persoane fizice din X , precum și de a valorifica superior potențialul economico – financiar al X prin creșterea bazei de impozitare și asupra acestor terenuri”.

Subliniază faptul că sumele provenite din vânzarea terenurilor aparținând X au fost incluse în bugetul anual al X , care a fost vizat și aprobat de ANAF (Trezoreria statului), astfel că, în lipsa unei reacții la timp a autorității fiscale de a emite sesizări cu privire la „obligația noastră de a fi impozitați cu TVA” se impune exonerarea petentei de la plata penalităților datorate.

Citând alin. (1) lit. a) al art. 141 și lit. f) a alin. (2) al art. 141 din Codul fiscal, petenta concluzionează că a livrat „construcții și alte terenuri în majoritatea lor făcând excepție acele terenuri care la momentul vânzării au avut înscris ca destinație în cartea funciară «terenuri de construcție» dar și acelea sunt discutabile, deoarece la data vânzării terenurilor nu s-a solicitat certificat fiscal, conform legii privind regimul construcțiilor, de unde să putem stabili cu certitudine, că destinația acelor terenuri este pentru construcții”.

Precizează faptul că la data vânzării nu au fost emise certificate de urbanism, dar conform art. 29 alin. (2) din Legea nr. 350/2001 în cazul vânzărilor „emiterea unor asemenea certificate este facultativă, nicidecum obligatorie cum au reținut inspectorii fiscali.”

Totodată arată că potrivit certificatului de urbanism nr. .... din 18.04.2013 emis de Primăria x (care nu a fost luat în considerare de organele de inspecție fiscală) nu toate terenurile supuse verificării intră în categoria celor construibile, o parte din terenuri fiind extravilane care „prin definiția lor nu sunt construibile” conform Legii nr. 350/2001.

3. Petenta consideră că nu au fost îndeplinite condițiile de procedură privind inspecția fiscală, în situația în care organele de control „au fost sesizate să verifice obligațiile fiscale cu titlu de TVA a X , în urma vânzării de bunuri imobile preponderent terenuri de construcții în perioada 01.01.2011 – 31.05.2012” dar „fără a avea un aviz din partea autorității pentru a extinde controlul și în perioada 2009 – 2010, aceștia de la sine putere au făcut acest lucru”, arătând că din analiza pct. 37 din Normele metodologice alin. (1) lit. a) rezultă că se impune reanalizarea și verificarea fiecărui teren în parte raportat la situația sa juridică și la existența unor construcții cu valoare mai mare pe ele.

Totodată petenta consideră că a pentru a ajunge la plafonul de 35.000 euro, organele de inspecție fiscală au procedat în mod nejustificat, astfel:

- s-a luat în calcul avansul încasat de X pentru respectivele terenuri, cu toate că prețul nu a fost integral achitat,
- s-au luat în considerare venituri obținute din livrări de bunuri, cum ar fi masa lemnoasă care s-au vândut de către Ocolul Privat ..... sau prestări de servicii, altele decât în legătură cu terenurile în cauză.

În sprijinul afirmației că organele de control au ignorat starea de fapt reală, petenta subliniază că „Prin Nota explicativă dată de reprezentanții X , prin primar, s-a arătat că tranzacțiile privind imobilele din X provin de la fostul ..... Sebiș și sunt terenuri cu clădiri aflate într-un stadiu avansat de degradare, și un cimitir dezafectat intrând în categoria celor scutite de la plata TVA. Precizăm că o parte din a terenurilor sunt în extravilan și nu sunt supuse aceluiași regim de plată a TVA, așa cum s-a arătat în anexa nr. 1 de la raportul de control (...).”

În consecință, petenta solicită reanalizarea celor stabilite de organele de inspecție fiscală, în vederea admiterii contestației formulate.

II. În raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 09.05.2013, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice – Activitatea de Inspecție Fiscală, au verificat perioada 01.01.2009 - 30.09.2012, constatând că X a desfășurat unele activități economice pentru care nu a aplicat TVA, conform Procesului verbal înregistrat la A.I.F. Arad sub nr. .... /02.08.2012, emis urmare controlului inopinat efectuat de A.I.F. Arad în vederea verificării aspectelor semnalate de către Curtea de Conturi – Camera de Conturi a județului Arad prin adresa înregistrată la DGFP – Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .... /18.06.2012, prin care se solicită efectuarea unui control din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, având în vedere tranzacțiile de vânzări de bunuri imobile (preponderant terenuri pentru construcții) în perioada 01.01.2011 – 31.05.2012.

Organele de inspecție fiscală au constatat că X în perioada ianuarie 2009 – septembrie 2012 a realizat venituri constând în livrări de bunuri imobile, masă

lemnoasă, către persoane juridice din România, fier vechi, precum și prestări de servicii constând în concesionări, închiriere spații și chirii ANL.

Totodată prin inspecția fiscală (fila 4 din RIF) s-a constatat faptul că în perioada verificată X a vândut atât terenuri constând în curți – construcții, cât și terenuri, altele decât cele construibile constând în pășune în extravilan, situația acestora fiind prezentată în anexa nr. 1 la Raportul de inspecție fiscală, operațiunile efectuate reprezentând 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.

În ceea ce privește încadrarea terenurilor prezentate în anexa nr. 1 la RIF ca și terenuri cu alte destinații decât terenuri construibile, organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile pct. 37 alin. (6) din HG nr. 44/2004 care stipulează că „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.”, astfel că în situația în care nu s-au prezentat certificate de urbanism, X datorează bugetului de stat TVA aferentă acestor operațiuni.

X , cu adresa nr. .../02.08.2012, înregistrată la A.I.F. Arad sub nr. ..../26.07.2012 (anterior încheierii Procesului verbal nr. ..../02.08.2012), a precizat referitor la bunurile imobile vândute, următoarele:

„La data vânzării imobilelor ... nu au fost eliberate certificate de urbanism, considerându-se că bunurile imobile sunt fără sarcini. În mod deosebit la terenuri fără construcții (pășuni) nu exista la data vânzării vreun document care să ateste dorința de construcție sau de modificare a destinației terenului, deci nici certificate de urbanism.

Cumpărătorii acelor bunuri imobile urmând ca în perioada următoare în funcție de destinația bunului achiziționat să solicite certificat de urbanism și eventual dacă construiește să solicite autorizație de construcție.

Bunurile imobile nu au fost predate cu proces verbal de predare primire, la intrarea în posesie a bunului cumpărat fiind luate în calcul Hotărârile Consiliului Local, procesul verbal de licitație, extrasul de carte funciară, dovada plății și ulterior contractul de vânzare cumpărare încheiat la notar.”

Totodată au fost prezentate organelor de inspecție fiscală contracte de vânzare – cumpărare pentru o parte din bunurile imobile vândute de X în perioada 01.01.2009 – 30.09.2012, operațiuni considerate livrări de bunuri conform art. 128 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, astfel că deoarece exigibilitatea intervine la data la care are loc faptul generator conform art. 134<sup>2</sup> alin. (1) din Codul fiscal, pentru bunurile imobile pentru care nu s-au putut prezenta actele și documentele aferente livrării acestora, deși au fost solicitate X , organele de inspecție fiscală au

considerat încasarea acestora drept avansuri, conform art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, reprezentând „*plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora*”.

Pentru calculul plafonului în legătură cu TVA, organele de control au luat în considerare următoarele:

- veniturile realizate din livrare masă lemnoasă către persoane juridice din România, operațiuni care se încadrează prevederilor art. 160 alin. (2) lit. b) și alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 82 alin. (1) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003;
- veniturile realizate din livrare de fier vechi către persoane juridice din România, operațiuni care se încadrează prevederilor art. 160 alin. (2) lit. a) și alin. (5) din Legea nr. 571/2003 coroborat cu pct. 82 alin. (1) din HG nr. 44/2004;
- veniturile realizate din prestarea de servicii reprezentând concesiuni, închiriere spații și chirii ANL, operațiuni care se încadrează prevederilor art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal.

Pentru veniturile obținute de X din vânzarea terenurilor pe care la momentul vânzării existau construcții, organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea pct. 37 alin. (1) din HG nr. 44/2004, care precizează: „*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:*

(...)

*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;”*

În consecință, urmare verificării efectuate pentru perioada 01.01.2009 – 30.09.2012, organele de control au stabilit că X a depășit plafonul de 35.000 euro (119.000 lei) prevăzut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, în luna aprilie 2009 X realizând venituri în sumă de ..... lei, depășind astfel plafonul prevăzut de lege.

Astfel în conformitate cu prevederile art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 66 alin. (1) lit. c) din HG nr. 44/2004, X devenea plătitor de TVA începând cu data de 01.06.2009 (prima zi a lunii următoare în care persoana impozabilă era obligată să solicite înregistrarea).

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au calculat o taxă pe valoarea adăugată suplimentară aferentă perioadei 01.01.2009 – 30.09.2012 în sumă totală de ..... lei, în conformitate cu prevederile art. 140 alin. (1), art. 141 alin. (2) lit. f), art. 128 alin. (1) și art. 129 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Totodată pentru neplata la termen a TVA stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală au stabilit dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .... lei și penalități de întârziere în sumă de ..... 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:

În fapt, în perioada ianuarie 2009 – septembrie 2012 X a efectuat vânzări de terenuri din domeniul privat al orașului către persoane fizice și juridice în sumă totală de ..... lei în baza unor contracte de vânzare-cumpărare, fără a calcula, evidenția și fără a vira la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ..... lei, pe considerentul că fiind instituție publică nu este persoană impozabilă, iar activitatea de vânzare a terenurilor, aparținând orașului 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 X a depășit plafonul de 35.000 euro prevăzut la art. 152 alin. 81) din Codul fiscal, calculată la cursul de schimb comunicat de BNR la data aderării și rotunjit la următoarea mie, rezultând astfel valoarea de 119.000 lei, în luna aprilie 2009, realizând venituri totale în sumă de ..... lei, depășind astfel plafonul prevăzut de Codul fiscal.

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 01.01.2009:

„ *Operațiuni impozabile*

*ART. 126*

*(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

*a) operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*

*b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;*

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

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

„ *Persoane impozabile și activitatea economică*

*ART. 127*

*(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.*

*(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).”*

Având în vedere prevederile legale mai sus citate se reține că X este o persoană impozabilă pentru activitățile economice desfășurate, constând în vânzarea de terenuri construibile, 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. (3) și (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 01.01.2009:

*„Norme metodologice:*

*3. (...)*

*(3) In sensul art. 127 alin. (4) din Codul fiscal, distorsiuni concurențiale rezulta atunci cand 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 taxa, fata de alte persoane care sunt obligate să greveze cu taxa contravaloarea livrarilor de bunuri și/sau a prestarilor 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 acele activități sau, după caz, cu 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, deoarece 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, astfel că X nu este persoană impozabilă pentru activitățile desfășurate în calitate de autoritate publică, chiar dacă pentru aceste activități încasează taxe, cotizații, redevențe, onorarii, deoarece 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 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, ce 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 contestatarei potrivit căroră nu are calitatea de persoană impozabilă în sensul art. 127 din Codul fiscal, pe motivul că 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 calitate 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 tranzacțiilor de către X, 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. (4) stipulând expres că instituțiile publice sunt persoane impozabile pentru activitățile desfășurate în calitate de autorități publice care produc distorsiuni concurențiale, astfel cum sunt definite la pct. 3 alin. (3) din Normele metodologice de aplicare a art.127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004.

Astfel, având în vedere prevederile legale speciale – normele fiscale care reglementează în domeniul TVA, respectiv Titlul VI din Codul fiscal – în virtutea principiului general de drept *specialia generalibus derogat*, prin activitatea desfășurată, X s-a comportat din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată ca o persoană impozabilă, realizând venituri dintr-o activitate economică ce a avut 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 la data de 01.01.2009, când petenta a realizat venituri care au determinat depășirea plafonului de scutire de 35.000 euro:

*„Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici*

*ART. 152*

*(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), (...).*

*(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere, prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), (...)*

*(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.”*

Începând cu 01.01.2007 până 06.06.2012, 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 precitate mai sus persoanele impozabile care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire de 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 atingerii sau depășirii plafonului.

Cuantumul valoric al veniturilor unei entități care servește drept referință pentru calculul acestui plafon de scutire este constituit din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere.

Potrivit art.156 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, aplicabil din 01.01.2009:

*„Evidența operațiunilor*

*ART. 156*

*(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.*

*(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.”*

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 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 perioadă 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 identificării nerespectării prevederilor legale.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că X a efectuat în perioada verificată activități de concesiune, închiriere spații, chirii ANL și vânzări de terenuri, vânzări de masă lemnoasă, de fier vechi, către persoane fizice și juridice, realizând în luna aprilie 2009 o cifră de afaceri din vânzări de ..... lei, depășind astfel plafonul de scutire de 35.000 euro (119.000 lei) și ca atare începând cu data de 01.06.2009 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 01.01.2009, potrivit cărora este scutită de taxă pe valoarea adăugată:

*“Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării*

*ART. 141*

*(...)*

*(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;*

*2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;*

*(...)*”

H.G. nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, forma aplicabilă din 01.01.2009:

*„Norme metodologice:*

*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.*

*(...)*

*(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.”*

*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 persoana 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.*

*Începând cu data de 01.01.2010, 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 construibile. 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;*

*[.....]”*

*Astfel, 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. F-AR ...../09.05.2013, se reține că în perioada 01.01.2009 – 30.09.2012, X a efectuat tranzacții imobiliare, pentru care nu se aplică scutirea de TVA prevăzută la art. 141, alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul*

fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără a se înregistra în scopuri de TVA.

Față de cadrul legal incident cauzei 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 X nu a respectat-o.

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.

Din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat următoarea stare de fapt:

- anterior emiterii Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../09.05.2013 care stă la baza Deciziei de impunere nr. F-AR .../09.05.2013, contestată, X a făcut obiectul unui control inopinat efectuat de către A.I.F. Arad în vederea verificării aspectelor semnalate de Curtea de Conturi a României – Camera de Conturi Arad, respectiv obligațiile fiscale de natura TVA rezultate din vânzarea de bunuri imobile (preponderent terenuri pentru construcții) în perioada 01.01.2011 – 31.05.2012, cu consecința întocmirii Procesului verbal nr. ..../02.08.2012;

- în urma corespondenței dintre autoritatea fiscală și X a rezultat faptul că la data vânzării imobilelor în cauză nu au fost emise certificate de urbanism, considerându-se că bunurile imobile sun fără sarcini (adresa X nr. ..../18.07.2012, înregistrată la AIF Arad sub nr. ..../26.07.2012);

- cu ocazia inspecției fiscale, realizată urmare avizului nr. ..../03.01.2013, perioada avizată: 01.01.2009 – 30.09.2012, X a prezentat „Certificatul de urbanism nr. .../18.04.2013 emis în scop informativ cu privire la regimul unor terenuri din intravilanul și extravilanul care au fost scoase la licitație în anii 2009

– 2012” (Anexa nr. 2 la RIF nr. .../09.05.2013), în condițiile în care la data vânzării bunurilor imobile în cauză nu au fost emise certificate de urbanism în vederea calificării terenurilor drept construibile sau cu altă destinație conform pct. 37 din Normele de aplicare a Codului fiscal; (stare de fapt reținută în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, dar și certificată prin adresa nr. .../ad/13.11.2013 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad la solicitarea D.G.R.F.P. Timișoara conținută în adresa nr. .../05.11.2013, anexând totodată și fotocopia adresei Biroului de Inspecție Economico – Financiară FN/FD prin care s-a solicitat X punerea la dispoziția organelor autorității fiscale a tuturor documentelor justificative întocmite aferente vânzărilor de bunuri imobile pentru perioada 01.01.2009 – 30.09.2012 și fotocopia răspunsului formulat de X nr. .../18.07.2012, înregistrat la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. ..../26.07.2012)

- totodată X , prin Primar, depune în susținerea contestației, cu adresa ..., înregistrată la A.I.F. Arad, sub nr. .../11.07.2013, documente pe care le consideră relevante, în sensul că acestea confirmă calificarea unor terenuri drept extravilane așa cum a fost înscris în Certificatul de urbanism nr. ..../18.04.2013, respectiv extrase de Carte Funciară pentru informare, contracte de vânzare – cumpărare, Fișa de cont analitic 791 „Venituri din valorificarea unor bunuri ale instituțiilor publice” a X pentru anul 2009.

Prin adresa nr. ..../05.11.2013 D.G.R.F.P. Timișoara, în conformitate cu prevederile art. 213 alin. (1) și alin. (4) coroborat cu art. 65 din Codul de procedură fiscală, republicat, în considerarea faptului că X cu adresa FN/FD, înregistrată la A.I.F. Arad sub nr. ..../11.07.2013, X a depus „înscrisuri doveditoare în cele susținute în contestație” în sensul că acestea confirmă calificarea unor terenuri drept extravilane așa cum a fost înscris în Certificatul de urbanism nr. ..../18.04.2013, respectiv extrase de Carte Funciară pentru informare, contracte de vânzare – cumpărare, Fișa de cont analitic 791 „Venituri din valorificarea unor bunuri ale instituțiilor publice” a X pentru anul 2009, a transmis A.I.F. Arad înscrisurile de natura mijloacelor de probă depuse de X în etapa de soluționare a contestației, respectiv extrase de Carte Funciară pentru informare, contracte de vânzare – cumpărare, în vederea determinării de către organele de inspecție fiscală a stării de fapt fiscale, procedând la aprecierea, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, a relevanței stărilor de fapt fiscale adoptând soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în vederea stabilirii tratamentului fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată al tranzacțiilor supuse controlului, urmând ca aceasta să completeze referatul cu propuneri de soluționare a contestației, pronunțându-se asupra acestor probe noi depuse de petent, în condițiile legii, conform art. 213 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, republicat.

A.I.F. Arad a răspuns solicitării cu adresa nr. .../ad/13.11.2013, precizând faptul că documentele depuse de către X în susținerea contestației sunt în fapt extrase de carte funciară și contracte de vânzare – cumpărare, documente care nu

reprezintă mijloace noi de probă în vederea schimbării încadrării terenurilor vândute de X , reiterând faptul că X nu a prezentat alte certificate de urbanism în afara certificatului de urbanism nr. ..../18.04.2013, prin care să ateste încadrarea terenurilor vândute la categoria altor terenuri și nu a celor construibile, anexând totodată și fotocopia adresei Biroului de Inspecție Economico – Financiară .../FD prin care s-a solicitat X punerea la dispoziția organelor autorității fiscale a tuturor documentelor justificative întocmite aferente vânzărilor de bunuri imobile pentru perioada 01.01.2009 – 30.09.2012 și fotocopia răspunsului formulat de X nr. ..../18.07.2012, înregistrat la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. ..../26.07.2012.

Analizând documentele depuse suplimentar de petentă, în legătură cu pretențiile sale din cuprinsul contestației formulate referitoare la „neconcordanțele dintre sumele din anexa 1 și 2”, organele de inspecție fiscală au stabilit că în ceea ce privește anexa nr. 1 „Situția privind veniturile realizate de X din vânzarea bunurilor imobile în perioada 01.01.2009 – 30.09.2012” la Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../09.05.2013 a avut la bază „Situția privind veniturile realizate de X în perioada 01.01.2009 – 30.09.2012” emisă de X și prezentată în anexa nr. 3C la Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR ..../09.05.2013, respectiv s-a transcris coloana „Taxa participare licitație” și s-a cumulat coloana „Venituri vânzare teren cu clădiri” cu coloana „Venituri vânzare teren”; astfel că pretențiile petentei în legătură cu „neconcordanțele dintre sumele din anexa 1 și 2” se situează în afara cadrului legal.

În ceea ce privește anexa nr. 2 „Certificat de urbanism nr. .... din 18.04.2013” la Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../09.05.2013, în cuprinsul acestuia s-a înscris suprafața în metri pătrați achiziționată de persoane fizice și juridice aferentă perioadei 2009 – 2012.

Învederăm că legiuitorul la art. 141 alin. (2) lit. f) pct. 1 a definit terenul construibil ca fiind „orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare”.

De asemenea prin Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, pct. 37, legiuitorul a stabilit că „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.”.

Din data de 22.12.2008, potrivit pct. 37 alin. (6) din Normele metodologice de aplicare a art.141 alin.(2) lit. f) din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, menționat în cuprinsul prezentei decizii, certificatul de urbanism reprezintă documentul justificativ care probează încadrarea terenului într-o anumită categorie de folosință (pășune, curți construcții etc.), obligativitatea prezentării acestuia fiind obligatorie pentru justificarea aplicarea scutirii de TVA.

Prin urmare, calificarea unui teren drept teren construibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din informațiile

conținute de certificatul de urbanism, respectiv elementele privind regimul juridic, economic și tehnic al terenurilor și construcțiilor existente la data solicitării, care potrivit art.6 alin.(1) din Legea nr.50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu data de 12.03.2009:

*„(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, care sunt informații de interes public, potrivit legii, fac cunoscute solicitantului elementele privind regimul juridic, economic și tehnic al terenurilor și construcțiilor existente la data solicitării, stabilesc cerințele urbanistice care urmează să fie îndeplinite prin documentația tehnică - D.T. în funcție de specificul amplasamentului, lista cuprinzând avizele și acordurile necesare în vederea autorizării executării lucrărilor de construcții, potrivit prevederilor art. 5, alin. (1), inclusiv obligația de a contacta autoritatea competentă pentru protecția mediului, cu privire la evaluarea inițială a investiției și stabilirea necesității evaluării efectelor acesteia asupra mediului în vederea obținerii actului administrativ al autorității competente pentru protecția mediului.”*

La dosarul cauzei a fost depus Certificatul de urbanism nr. .../18.04.2013 emis de Primăria x – autoritate a administrației publice, în scop informativ – privind regimul juridic, economic și tehnic al unor terenuri din intravilanul și extravilanul x , vândute la licitație în perioada 2009 – 2012, cu ignorarea principiului general de drept *tempus regit actum*, ulterior tranzacțiilor de vânzare efectuate, în condițiile în care din data de 22 decembrie 2008 prin HG nr. 1618/04.12.2008 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 legiuitorul a prevăzut expres la alin. (6) al pct. 37 *„calificarea unui teren drept teren construibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din certificatul de urbanism.”*.

Prin urmare, calificarea unui teren drept teren construibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din informațiile oferite de certificatul de urbanism, respectiv elementele privind regimul juridic, economic și tehnic al terenurilor și construcțiilor existente la data solicitării.

În consecință, având în vedere cele de mai sus, se reține că orice persoană impozabilă care vinde terenuri, altele decât cele construibile, poate aplica scutirea de TVA prevăzută de lege, dacă, la momentul vânzării, terenul ce face obiectul acesteia nu îndeplinește condițiile prevăzute de lege pentru a fi considerat teren construibil.

Prin urmare, încadrarea unui teren în categoria de teren construibil sau orice alt teren (arabil, forestier, livada, pășune etc.) se referă la încadrarea acordată respectivului teren în momentul vânzării prin certificatul de urbanism; dar conform adresei nr. .../18.07.2012 a X „La data vânzării imobilelor (...) nu au fost eliberate certificate de urbanism.”

Învederăm faptul că în domeniul fiscal, în speță în cazul taxei pe valoarea adăugată, norma specială o reprezintă Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal împreună cu Normele de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, derogatorie de la dreptul comun, astfel că argumentația X respectiv faptul că la data vânzării nu au fost emise certificate de urbanism, dar conform art. 29 alin. (2) din Legea nr. 350/2001 în cazul vânzărilor „emiterea unor asemenea certificate este facultativă, nicidecum obligatorie cum au reținut inspectorii fiscali.” întemeiată pe dispozițiile Legii nr. 350/2001 privind amenajarea teritoriului și urbanismul, respectiv Legii nr. 215/2001 a administrației publice locale, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, în considerarea faptului că norma specială care reglementează taxa pe valoarea adăugată o reprezintă Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal împreună cu Normele de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, derogatorie de la dreptul comun; de altfel și Înalta Curte de Casație și Justiție, prin jurisprudența emisă (Decizia nr. 33 din 9 iunie 2008) și respectiv Curtea Constituțională (Decizia nr. 424 din 15 aprilie 2010, Decizia nr. 1.547 din 25 noiembrie 2010) au stabilit că „atunci când intervine concursul dintre legea specială și legea generală, acesta se rezolvă în favoarea legii speciale, conform principiului *specialia generalibus derogant*, chiar dacă acesta nu este prevăzut expres în legea specială”.

Astfel, așa cum rezultă din cuprinsul art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003, respectiv din explicitarea art. 141 cuprinsă la pct. 37 alin. (6) din Normele de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, din data de 22 decembrie 2008 legiuitorul a prevăzut în mod expres: „*calificarea unui teren drept teren constructibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din certificatul de urbanism.*”, X, conform corespondenței dintre acesta și A.I.F. Arad (adresa nr. ..../18.07.2012, înregistrată la A.I.F. Arad sub nr. ..../26.07.2012) precizând că „La data vânzării imobilelor (...) nu au fost eliberate certificate de urbanism considerându-se că bunurile sunt fără sarcini.” situație care conduce la concluzia că la data vânzării nu au fost respectate dispozițiile normei speciale incidente taxei pe valoarea adăugată, norme care de altfel, prin publicarea în Monitorul Oficial al României devin obligatorii *erga omnes*.

Referitor la susținerile petentului conform cărora „Organele de control iau în calcul și avansul încasat de X pentru respectivele terenuri, cu toate că prețul întreg nu a fost achitat, transferul nefiind finalizat nici la data prezentei sau a fost finalizat dar într-un alt an fiscal, ceea ce duce la un alt calcul al pragului de plată a TVA”, se reține faptul că exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator conform art. 134<sup>2</sup> alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, organele de control făcând aplicațiunea art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. b) din același act normativ care stipulează: „la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.”.



În ceea ce privește contestarea modului de calcul al valorii totale a livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii care au determinat momentul depășirii plafonului de scutire în legătură cu TVA, valoare, obținută – în opinia petentei - prin „introducerea unor venituri obținute din livrări de bunuri, cum ar fi masă lemnoasă (...) altele decât terenurile, încălcând atribuțiile și obiectul controlului cu care au fost investiți”, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că organele de control au făcut aplicațiunea normelor legale în domeniul fiscal aplicabile, respectiv prevederile art. 152 alin. (1) și alin. (2) din Codul fiscal, veniturile mai jos enumerate fiind luate în considerare doar la determinarea plafonului, astfel:

- veniturile realizate din livrare masă lemnoasă către persoane juridice din România, operațiuni care se încadrează prevederilor art. 160 alin. (2) lit. b) și alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 82 alin. (1) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003;
- veniturile realizate din livrare de fier vechi către persoane juridice din România, operațiuni care se încadrează prevederilor art. 160 alin. (2) lit. a) și alin. (5) din Legea nr. 571/2003 coroborat cu pct. 82 alin. (1) din HG nr. 44/2004;
- veniturile realizate din prestarea de servicii reprezentând concesionări, închiriere spații și chirii ANL, operațiuni care se încadrează prevederilor art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal.

În legătură cu pretențiile formulate de X la pct. III din contestație arătăm următoarele:

Inspekția fiscală s-a desfășurat pentru perioada 01.01.2009 – 30.09.2012, în cadrul termenului de prescripție așa cum este reglementat la art. 98 din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, petenta nedeținând înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală cu care să facă proba susținerilor din contestația formulată, respectiv că pentru această perioadă a fost verificată cu consecința întocmirii unui act administrativ fiscal în legătură cu tranzacțiile imobiliare efectuate, concluzia petentei că organele de inspekție fiscală doar au stabilit „niște valori fără a avea înscrisuri cu privire la situația juridică a terenurilor” nefiind probate, chiar dacă art. 65 din Codul de procedură fiscală, republicat, stipulează:

*„ART. 65*

*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

*(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

Conform art. 206 din Codul de procedură fiscală, republicat, care dispune:

*"Forma și conținutul contestației*

*(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*[...]*

*c) motivele de fapt și de drept;*

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

Art. 213 alin. 1 din același act normativ:

*"(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."*

coroborat cu prevederile Ordinului nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

*"2. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 206 din Codul de procedură fiscală - Forma și conținutul contestației (...)*

*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."*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil „cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Referitor la legalitatea stabilirii în sarcina petentei a TVA pentru tranzacțiile imobiliare efectuate de aceasta, învederăm faptul că la data de 07.11.2013 Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauzele conexate C-249/12 și C-250/12 având ca obiect cereri de decizie preliminară formulate în temeiul art. 267 TFUE de Înalta Curte de Casație și Justiție (România) prin deciziile din 15 martie 2012, primite de CJUE la 22 mai 2012 în procedurile ..... împotriva Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (C-249/12) și ..... împotriva Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Timiș – Serviciul Soluționare Contestații, Activitatea de Inspecție Fiscală, a dispus „Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în special articolele 73 și 78 din aceasta, trebuie interpretată în sensul că, atunci când prețul unui bun a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul nu are posibilitatea de a recupera de la

dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată.”

Conform art. 148 din Constituția României hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele conexe C-249/12 și C-250/12 urmează să producă efecte *erga omnes*; interpretarea dată de CJUE problemei de drept fiind obligatorie pentru instanța națională care a sesizat Curtea cu întrebările preliminare, iar instanțele naționale vor trebui să respecte interpretarea oferită de CJUE în procesul de deliberare asupra fondului cauzei cu care a fost investită.

Având în vedere pronunțarea de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene a cauzelor conexe C-249/12 și C-250/12 pentru tranzacțiile imobiliare realizate de persoane fizice, respectiv soluția pronunțată referitor la modul de calcul al taxei pe valoarea adăugată, extrapolând soluția în cauza dedusă judecării, în virtutea principiilor statuate prin Constituția României de aplicare a aceluiași tratament în cazul cumpărătorului persoană fizică față de cumpărătorul persoană juridică, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că hotărârea CJUE în ceea ce privește modul de calcul al taxei pe valoarea adăugată a fost respectată, taxa pe valoarea adăugată fiind obținută prin procedeul sutei mărite.

În lipsa respectării de către petentă a dispozițiilor exprese incidente taxei pe valoarea adăugată, așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Referitor la majorările/dobânzile de întârziere și penalitățile de întârziere în sumă totală de .... lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .... lei stabilită suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Deciziei de impunere F-AR nr. ..../09.05.2013 se reține că stabilirea de majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilite suplimentar, contestația a fost respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările/dobânzile de întârziere și penalitățile de întârziere, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi respinsă.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei mai sus prezentate și în temeiul prevederilor art. 126, art.127, art. 141, art. 152, art. 156 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, pct. 3 alin. (3) și (4), pct. 37 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI, art.127 din Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. \_\_\_\_\_, se

**DECIDE**

- respingerea ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere F-AR nr. .../09.05.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad pentru suma de .... lei reprezentând:

- .... lei taxa pe valoarea adăugată;
- .... lei majorări/dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .... lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

- prezenta decizie se comunică la:

- X
- AJFP Arad

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL,**

.....

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.  
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.