



**Ministerul Finanțelor Publice**

**Agenția Națională de Administrare Fiscală  
Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Brăila**



Str. Delfinului Nr.1, Brăila  
Tel: +0239619900,  
Fax: +0239619992  
e-mail:  
admin.brbrjudx01.br@mfinante.ro

## **DECIZIA Nr.1500**

**din \_\_\_\_2012**

privind soluționarea contestațiilor formulate de \_\_\_\_, înregistrate la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2012 și respectiv sub nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2012

Ministerul Finanțelor Publice – Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală a Finanțelor Publice Județul Brăila a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2012, înregistrată la direcția teritorială sub nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2012, privind contestația formulată de \_\_\_\_, împotriva deciziei de impunere nr.F-BR \_\_\_\_/\_\_\_\_2012, precum și de către Administrația Finanțelor Publice a municipiului Brăila prin adresa nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2012, privind contestația formulată împotriva deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2012.

Pentru o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzelor au fost conexe dosarele contestațiilor, în temeiul prevederilor pct.9.6 din O.P.A.N.A.F.nr.2137/2011.

\_\_\_\_ are sediul în Brăila, piața \_\_\_\_, nr.\_\_\_\_, are atribuit codul de identificare fiscală \_\_\_\_ și este reprezentată de către Primar \_\_\_\_.

**Obiectul** contestațiilor îl reprezintă solicitarea contestatoarei de anulare obligațiilor fiscale suplimentare în sumă totală de \_\_\_\_ lei, din care T.V.A. în sumă de \_\_\_\_ lei și dobânzi/majorări de întârziere aferente T.V.A. în sumă de \_\_\_\_ lei, stabilite prin decizia de impunere nr.F-BR \_\_\_\_/\_\_\_\_2012, precum și a dobânzilor aferente T.V.A. în sumă de \_\_\_\_ lei, stabilite prin decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2012.

Decizia de impunere nr.F-BR \_\_\_\_/\_\_\_\_2012 a fost comunicată în data de 02.04.2012, prin prezentarea contribuabilului la sediul organului de

inspecție fiscală, iar contestația nr. \_\_\_/\_\_\_2012 a fost depusă sub nr. \_\_\_/\_\_\_2012, Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. \_\_\_/\_\_\_2012 a fost comunicată prin poștă la data de 11.04.2012, cu recomandata nr. \_\_\_/\_\_\_2012, depusă în copie la dosarul cauzei, iar contestația nr. \_\_\_/\_\_\_2012 a fost depusă la poștă în data de 26.04.2012, conform amprenteii ștampilei Oficiului poștal Brăila 1, aplicată pe plicul depus în original la dosarul cauzei, fiind astfel respectat termenul legal de introducere a cererilor în calea administrativă de atac, prevăzut la art.207(1) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând îndeplinite condițiile de procedură prevăzute la art.205, art.206, art.207 și art.209(1) lit.a) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, D.G.F.P. Județul Brăila este investită cu soluționarea contestației.

I. Prin contestațiile nr. \_\_\_/\_\_\_2012, înregistrată la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr. \_\_\_/\_\_\_2012 și respectiv nr. \_\_\_/\_\_\_2012, înregistrată la direcția teritorială sub nr. \_\_\_/\_\_\_2012, contestatoarea înțelege să conteste obligațiile fiscale suplimentare în sumă totală de \_\_\_ lei, motivând următoarele:

**În prima contestație**, se motivează, în fapt, că organul de inspecție fiscală a făcut erori, atât în constatarea unei situații de fapt, cât și în interpretarea dispozițiilor legale, dacă se are în vedere că, novarea contractelor de concesiune este o operațiune scutită de T.V.A., în conformitate cu prevederile art.141 alin.2 lit.f) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, contestatoarea își motivează cererea pe prevederile art.127(4) și (5), art.141(2) lit.f) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, art.2(4) lit.b), art.5, art.20(1), pct.15 lit.d) din anexa nr.1 la Legea nr.273/2006, cu modificările și completările ulterioare, art.2(1), art.9, art.10, art.21, art.36, art.119, art.121, art.122, art.123 din Legea nr.215/2001, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.3(4), art.4, art.16, pct.III din anexa nr.1 la Legea nr.213/1998, Legea nr.7/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare, O.G.nr.28/2008, Legea nr.351/2001, cu modificările și completările ulterioare, Legea nr.50/1991, republicată, Legea nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, O.M.F.P.nr.1917/2005, cu modificările și completările ulterioare, Ordinul nr.839/2009, Legea nr.114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Dovezile pe care se întemeiază această contestație, "au în vedere că, în perioada 01.03.2012-29.03.2012, Instituția publică \_\_\_\_, persoană juridică de drept public, a fost supusă unei inspecții fiscale de către o echipă a Activității de Inspecție Fiscală, din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Brăila."

Inspekția fiscală a urmărit numai procedura de novare a contractelor de concesiune încheiate de \_\_\_\_, în calitatea sa de persoană juridică de drept public (autoritate publică) cu diverse persoane fizice/juridice.

Cu toate că au fost puse la dispoziția acestuia toate documentele solicitate, s-a dat o interpretare eronată atât faptelor, cât și reglementărilor legale în materie. Astfel, în raportul de inspekție fiscală, se consemnează la Cap.II-Date despre contribuabil, faptul că, \_\_\_\_\_ desfășoară activitate economică, aspect nereal și lipsit de temei, întrucât, în calitatea sa de autoritate a administrației publice locale, desfășoară activitate de administrație publică generală, conform cod CAEN 8411.

Având în vedere prevederile art.127(2) din Codul fiscal și ale art.2(1) din Legea nr.215/2001, republicată, cu modificările și completările ulterioare, contestatoarea susține că, organul de inspekție fiscală s-a aflat în totală eroare când a înscris în actul de inspekție fiscală, "activitate economică", iar acest lucru l-a realizat pentru că această activitate este pusă în aplicare de o persoană impozabilă și purtătoare de T.V.A., pe când activitatea de administrație publică locală, nu pune în evidență o astfel de persoană (art.127 alin.4 din Legea nr.571/2003).

Prin urmare, contestatoarea consideră că organul de inspekție fiscală a aplicat în mod eronat doar reglementări care sunt specifice, aplicabile unităților cu activitate economică.

De altfel, susține contestatoarea, la pct.2 din Cap.II al raportului de inspekție fiscală, a fost completat cu "alte forme de proprietate", contrar dispozițiilor art.10 din Legea nr.215/2001, republicată, care prevăd că autoritățile administrației publice locale administrează sau, după caz, dispun de bunurile proprietate publică sau privată ale municipiului, în conformitate cu principiul autonomiei locale. Aceeași susținere este dată și de prevederile art.119 din același act normativ.

În același timp, la forma juridică, s-a înscris "alte forme juridice", contrar dispozițiilor art.21(1) din Legea nr.215/2001, republicată, care prevede că unitățile administrativ-teritoriale sunt persoane juridice de drept public.

Totodată, la subpunctul "capital social", se consemnează faptul că, \_\_\_\_\_ nu deține capital social, ceea ce vine în contradicție cu "activitatea economică".

Contestatoarea precizează că organul de inspekție fiscală se contrazice, în sensul că recunoaște faptul că, \_\_\_\_\_ este instituție publică și deci nu are cum să desfășoare activitate economică, iar în această calitate are deschise conturi prin unitatea de trezorerie a statului, în a cărei rază este înregistrată fiscal, nicidecum la trezoreria centrală, cum se consemnează în actul de inspekție fiscală.

În fapt, contestatoarea susține că, fiind instituție publică de interes local, dispune conform art.5(1) din Legea nr.273/2006, de venituri bugetare locale, utilizând resurse publice, folosind în acest sens, procedura deschiderii creditelor bugetare, conform art.51 din același act normativ, nefăcând uz de cifra de afaceri, acesta fiind un indicator specific societăților comerciale, regiilor autonome și altor unități de acest tip.

Referitor la "Capitolul III- Constatări fiscale" din raportul de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală invocă unele acte normative, fără a le pune de acord cu Legea nr.500/2002, Legea nr.273/2006, Legea nr.82/1991 și O.M.F.P.nr.1917/2005 și cu obiectivele controlului.

În fapt și în drept, \_\_\_\_\_, în calitate de persoană juridică de drept public, exercită prin autoritățile publice locale, atribuțiile prevăzute de art.36(2) din Legea nr.215/2001, republicată, cu modificările și completările ulterioare, iar conform art.36(5) lit.b) din același act normativ, Consiliul Local în calitate de autoritate deliberativă, hotărăște vânzarea, concesiunea sau închirierea bunurilor proprietate privată a comunei, orașului sau municipiului, după caz, în condițiile legii. În acest sens, pentru a elimina "distorsiunile concurențiale", contestatoarea susține că organizează periodic licitații publice pentru concesiunea de terenuri din domeniul privat, încheindu-se în acest sens, contracte de concesiune.

Dar, conform atribuțiilor prevăzute de legea organică, \_\_\_\_\_ Brăila, prin Hotărârea nr. \_\_/ \_\_2003, a aprobat novarea contractelor de concesiune ce au ca obiect bunuri imobile ce aparțin domeniului privat al \_\_\_\_\_ în contracte de vânzare-cumpărare.

Operațiunea juridică de novare, așa cum prevede art.3 din hotărârea precizată mai sus, nu putea fi realizată decât dacă, concesiionarul și-a exercitat integral prevederile contractului de concesiune.

Deci, operațiunea de novare nu putea avea loc dacă pe terenul concesiionat nu era edificată construcția prevăzută în contractul de concesiune.

Ca atare, în urma operațiunii de novare, au fost perfectate contractele de vânzare-cumpărare a terenurilor ce au făcut obiectul concesiunii.

Având în vedere că terenul novat este ocupat cu construcții, contestatoarea susține că operațiunea de novare este scutită de T.V.A. conform art.141 (2) lit.f) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Deși documentele prezentate organului de inspecție fiscală sunt evidente, în sensul că, pentru această operațiune, este scutită de T.V.A., deoarece terenurile novate sunt ocupate cu construcții, acesta susține că au ca destinație "construirea de locuințe", aspect total nefondat.

Contestatoarea susține că mențiunea organului de inspecție fiscală că a depășit plafonul de venituri rezultate din activitatea economică,

constând în vânzarea de terenuri din categoria curți-construcții, depășire prevăzută la art.5(1<sup>1</sup>) din Legea nr.82/1991, republicată, este total nereală și fără temei legal, deoarece prevederea respectivă este specifică societăților comerciale, companiilor, regiilor autonome, etc. și nu autorităților publice.

În concluzie, contestatoarea susține că sumele rezultate din novarea contractelor de concesiune, reprezintă venituri ale bugetului local, sursă prevăzută la art.2(4) lit.b) din Legea nr.273/2006, precum și la Cap.II pct.15 lit.a) din anexa nr.1 la Legea nr.273/2006.

Așadar, organul de inspecție fiscală se află într-o totală eroare, confundând noțiunea de cifră de afaceri cu venitul bugetar.

Întreaga concepție pe care se bazează actul de inspecție fiscală, pleacă de la ideea total eronată a organului de inspecție fiscală, potrivit căruia, activitatea \_\_\_\_\_, ar fi o activitate economică și nu o activitate de administrație publică, motiv pentru care contestatoarea solicită anularea creanțelor fiscale în sumă totală de \_\_\_\_\_ lei.

**În a doua contestație**, contestatoarea înțelege să conteste decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2012, motivând că Administrația Finanțelor Publice a municipiului Brăila cu adresa nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2012, comunică decizia privind înregistrarea din oficiu în scopuri de T.V.A., potrivit prevederilor art.153(8) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, iar împotriva acesteia a depus contestație în data de 07.03.2012, soluționată prin decizia nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2012. Deși se recunoaște că abia la data emiterii deciziei Activitatea de Inspecție Fiscală a transmis raportul de inspecție fiscală nr.F-BR \_\_\_\_/\_\_\_\_2012 și decizia de impunere nr.F-BR \_\_\_\_/\_\_\_\_2012, ceea ce aduce îndeplinirea condițiilor de înregistrare a \_\_\_\_\_ ca plătitoare de T.V.A., conform prevederilor Cap.II pct.10.2 din O.P.A.N.A.F.nr.1786/2010, se consideră că se poate proceda la modificarea datei la care instituția publică devine plătitoare de T.V.A. prin emiterea certificatului de înregistrare în scopuri de T.V.A. cu data corectă.

În aceste condiții, contestatoarea solicită să se observe că la data emiterii deciziei contestate pe calea administrativă de atac nu erau îndeplinite condițiile prevăzute la Cap.II din O.P.A.N.A.F.nr.1786/2010, acestea fiind completate ulterior depunerii contestației. "Ori emitentul actului-instituția dvs.-a înțeles să aplice excepția prin emiterea unui AVIZ DE INSPECȚIE FISCALĂ ce poartă aceeași dată cu înregistrarea contestației:07.03.2012." Numerele de înregistrare dovedesc succesiunea celor două documente: dacă contestația are nr.\_\_\_\_, avizul are nr.\_\_\_\_\_.

Totodată, se solicită să se observe și faptul că, în data de 12.04.2012, se emite decizia de modificare a deciziei nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2012, în care este prevăzut expres raportul de inspecție fiscală nr.F-BR \_\_\_\_/\_\_\_\_2012 și decizia de impunere nr.F-BR \_\_\_\_/\_\_\_\_2012, modificările

constând tocmai în anularea certificatului de înregistrare în scopuri de T.V.A. seria A nr.\_\_\_\_, decizie ce face obiectul contestației administrative.

Deși prin decizia de modificare practic a fost admisă contestația sa, contestatoarea susține că a fost respinsă contestația deoarece la momentul soluționării acesteia, motivul de anulare nu mai exista, fiind acoperit de acte emise ulterior. Ori, este cunoscut principiul de drept conform căruia o contestație se rezolvă ținând cont de actele și legislația existente la momentul depunerii contestației și nu la momentul soluționării acesteia.

Contestatoarea consideră că, organul fiscal, cu rea credință, din dorința de a înregistra din oficiu instituția sa în scopuri de T.V.A., a folosit o serie de acte administrative proprii, fără acoperire, ce fac obiectul unor contestații administrative, deși legea îi permitea cu o simplă notificare și analizarea unor acte puse la dispoziție de \_\_\_\_\_ să rezolve definitiv litigiile create prin emiterea de acte administrative nelegale.

Pentru considerentele expuse, se solicită admiterea contestației și anularea deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2012.

II. Prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală nr.F-BR \_\_\_\_/\_\_\_\_2012, organul de inspecție fiscală a stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de \_\_\_\_ lei, motivând următoarele:

În fapt, în perioada 01.01.2007-31.12.2011, \_\_\_\_\_ a încheiat cu diverse persoane fizice și juridice contracte de vânzare-cumpărare (prin novarea contractelor de concesiune), pentru terenuri intravilane din categoria curți-construcții, în valoare totală de \_\_\_\_ lei.

Terenurile care fac obiectul acestor contracte au fost în proprietatea acesteia, aflându-se în domeniul privat.

Conform mențiunilor din certificatele de urbanism puse la dispoziție, referitor la regimul economic se menționează: "folosința actuală: teren categoria curți-construcții, destinații admise: locuințe, instituții publice și servicii de interes general", iar referitor la regimul tehnic se menționează că indicatorii urbanistici sunt avizați prin P.U.G. (planul urbanistic general).

În conformitate cu prevederile art.127(4), art.141(2) lit.f) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.37(6) din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală a constatat că pentru contractele de vânzare a terenurilor intravilane, categoria curți-construcții, prin novarea contractelor de concesiune, \_\_\_\_\_ este persoană impozabilă și avea obligația să se înregistreze în scopuri de T.V.A. conform art.153 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, să emită facturi conform art.155(1) din același act normativ, în momentul depășirii unui

quantum de venituri de 35.000 euro, al cărui echivalent în euro se stabilește la cursul de schimb comunicat de B.N.R. la data aderării.

Urmare analizării sumelor înscrise în contractele încheiate începând cu data de 01.01.2007, a rezultat că \_\_\_\_ a depășit plafonul de venituri, respectiv \_\_\_\_ lei, în luna aprilie 2007. Obligația de înregistrare în scopuri de T.V.A. a persoanei verificate, în conformitate cu prevederile 152(6) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, era la 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins plafonul, respectiv până la data de 10.05.2007. Data la care \_\_\_\_ devine plătitor de T.V.A. pentru activitatea economică era 01.06.2007, conform prevederilor pct.66(1) lit.c) din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Deoarece contestatoarea nu și-a îndeplinit obligația de înregistrare în scopuri de T.V.A. pentru activitatea economică desfășurată, în conformitate cu prevederile art.153(8) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare și pct.66(3) din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală a procedat la înregistrarea din oficiu și atribuirea unui cod fiscal pentru această activitate în data de 22.02.2012.

Conform art.152(6) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.62(2) lit.a) din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în situația în care persoana impozabilă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organul fiscal are dreptul să stabilească obligațiile privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să se înregistreze conform art.153.

Din analiza contractelor de vânzare – cumpărare puse la dispoziție și a celor rezultate din evidența contabilă, pentru perioada verificată, au rezultat următoarele:

- în perioada 01.06.2007-31.12.2007, contestatoarea a vândut către agenți economici înregistrați în scopuri de T.V.A. și a încasat avansuri de la aceștia, în sumă totală de \_\_\_\_ lei. Conform art.160(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pentru aceste vânzări se aplică măsurile de simplificare,

- în perioada 01.06.2007-31.12.2011, contestatoarea a înregistrat în evidența contabilă încasarea ratelor scadente aferente contractelor de vânzare – cumpărare terenuri intravilane din categoria curți-construcții(prin novarea contractelor de concesiune), încheiate anterior datei aderării, respectiv a datei de 01.01.2007, în sumă totală de \_\_\_\_ lei. Pentru ratele aferente acestor contracte, contestatoarea avea obligația de a calcula, evidenția și vira taxă pe valoarea adăugată.

Prin necalcularea acesteia, au fost încălcate prevederile art.161(15) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare,

iar consecința fiscală a acestora constă în calcularea unei taxe pe valoarea adăugată, aferentă ratelor încasate, în sumă de \_\_\_\_ lei.

- în perioada 01.06.2007-31.12.2011, conform datelor înscrise în contractele de vânzare – cumpărare terenuri intravilane din categoria curți-construcții și a celor rezultate din evidența contabilă, au fost încasate avansuri în sumă de \_\_\_\_ lei, sumă pentru care contestatoarea nu a calculat, evidențiat și virat T.V.A., încălcând astfel prevederile art.134<sup>1</sup>(6) și ale art.134<sup>2</sup>(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, iar consecința fiscală a nerespectării acestor prevederi legale, constă în stabilirea suplimentară a unei taxe pe valoarea adăugată în sumă de \_\_\_\_ lei.

- în perioada 01.06.2007-31.12.2011, au fost încheiate contracte de vânzare-cumpărare în sumă totală de \_\_\_\_ lei, din care a rămas de încasat suma de \_\_\_\_ lei, urmare scăderii avansurilor, sumă pentru care contestatoarea avea obligația calculării, evidențierii și virării T.V.A. Considerând că au fost încălcate prevederile art.137(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală a stabilit suplimentar o taxă pe valoarea adăugată aferentă sumelor rămase neîncasate din contractele de vânzare-cumpărare, în sumă de \_\_\_\_ lei.

- în perioada 01.06.2007-31.12.2011, contestatoarea a încasat rate formate din capital și dobândă pentru contractele de vânzare-cumpărare terenuri intravilane achitate cu plata în rate, iar dobânda încasată a fost în sumă totală de \_\_\_\_ lei. Considerând că au fost încălcate prevederile art.137(2) lit.b) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală a stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de \_\_\_\_ lei.

Sintetizând aceste constatări, organul de inspecție fiscală a stabilit suplimentar de plată T.V.A. în sumă de \_\_\_\_ lei, aferentă unei baze de impozitare în sumă totală de \_\_\_\_ lei.

Pentru nevirarea la termenul scadent a T.V.A., în conformitate cu prevederile art.119-120 din O.G.nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală a calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă totală de \_\_\_\_ lei.

Totodată, prin decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.\_\_\_\_\_/\_\_\_\_2012, Administrația Finanțelor Publice a municipiului Brăila a calculat în sarcina contestatoarei pentru T.V.A. stabilită suplimentar de către organul de inspecție fiscală, dobânzi în sumă de \_\_\_\_ lei, pentru perioada 29-31.03.2012, în temeiul art.88 lit.c), art.119 din O.G. nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**III. D.G.F.P. Județul Brăila având în vedere susținerile contestatoarei în raport de constatările organului de inspecție fiscală și ale**



organului fiscal teritorial, actele și lucrările dosarului cauzei, precum și reglementările legale aplicabile speței, reține următoarele:

**Cauza supusă soluționării este dacă contestatoarea datorează bugetului general consolidat obligațiile fiscale suplimentare în sumă totală de \_\_\_\_ lei, în condițiile în care, pe de o parte, nu a făcut dovada că a livrat construcții/părți de construcții și terenurile pe care sunt construite, precum și a oricăror terenuri, pentru a beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la art.141(2) lit.f) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, iar pe de altă parte, nu a motivat cererea în raport de constatările organului fiscal teritorial.**

**În fapt,** organul de inspecție fiscală a stabilit în sarcina contestatoarei obligații fiscale suplimentare în sumă de \_\_\_\_ lei, considerând că vânzarea de terenuri construibile vândute prin novarea contractelor de concesiune, nu se încadrează în scutirea de T.V.A. prevăzută la art.141(2) lit.f) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, ci în excepția prevăzută la aceeași literă a aceluiași articol din Codul fiscal, prin care se dispune că nu se aplică scutire pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile.

Pe de altă parte, organul fiscal teritorial a calculat în sarcina contestatoarei, pentru neachitarea la termenul legal a obligației fiscale stabilită suplimentar de către organul de inspecție fiscală, dobânzi aferente T.V.A. în sumă de \_\_\_\_ lei.

Împotriva acestor constatări se formulează contestații, prin care se solicită anularea actelor administrative fiscale, prima motivată pe faptul că instituția publică nu desfășoară activitate economică, nu poate fi persoană impozabilă și că, livrarea de terenuri prin novarea contractelor de concesiune se încadrează în scutirea de T.V.A. prevăzută de art.141(2) lit.f) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, deoarece pe terenurile respective există construcții, iar a doua pe motive care nu au legătură cu speța.

**În drept,** sunt aplicabile prevederile art.125<sup>1</sup>(1) pct.18, art.126(1), art.127(1), (2), (4) și (5), art.128(1) și (3) lit.a), art.137(1) lit.a), art.141(2) lit.f) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

”Semnificația unor termeni și expresii

ART. 125<sup>1</sup>

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

.....

18. **persoană impozabilă are înțelesul art. 127 alin. (1) și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică;”**

## **”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).**

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

”Livrarea de bunuri

ART. 128

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

.....  
(3) Următoarele operațiuni sunt considerate, de asemenea, livrări de bunuri, în sensul alin. (1):

a) **predarea efectivă a bunurilor către o altă persoană, ca urmare a unui contract care prevede că plata se efectuează în rate sau a oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing;”**

”Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

ART. 137

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

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

În perioada verificată, prevederile art.141(2) lit.f) din Legea nr.571/2003, au fost modificate, astfel:

Pentru perioada 01.06.2007-31.12.2007, au fost valabile prevederile:

”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, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

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

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

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;”

Pentru perioada 01.01.2008-31.12.2009, urmare modificărilor Codului fiscal aduse prin O.U.G.nr.106/2007, au fost valabile prevederile:

”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;

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei

ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;”

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

”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;

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

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;”

În aplicarea prevederilor art.127(2) din Codul fiscal, la pct.3(1) din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, se dispune:

” Norme metodologice:

3. (1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, **exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică**, astfel cum se menționează în constatările Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tien, C-306/94 Regie dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM). ”

Având în vedere prevederile legale reținute, organul de soluționare constată că instituțiile publice sunt persoane impozabile pentru activitatea economică desfășurată, iar prin activitate economică se înțelege și exploatarea bunurilor corporale, printre care se numără și livrarea de terenuri construibile, nu numai activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora.

Într-adevăr, instituțiile publice nu sunt persoane impozabile pentru activitățile desfășurate în calitate de autorități publice, dar vânzarea de bunuri imobile urmare novării contractelor de concesiune, se încadrează

În categoria activităților care ar produce distorsiuni concurențiale, dacă acestea ar fi tratate ca neimpozabile, deoarece aceasta ar beneficia de un tratament fiscal preferențial, așa cum se prevede la pct.3(9) din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care dispun: ”(9) În sensul art. 127 alin. (4) din Codul fiscal, **distorsiuni concurențiale rezultă atunci când aceeași activitate este desfășurată de mai multe persoane, dintre care unele beneficiază de un tratament fiscal preferențial**, astfel încât contravaloarea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate de acestea nu este grevată de taxă, față de alte persoane care sunt obligate să greveze cu taxa contravaloarea livrărilor de bunuri și/sau a prestațiilor de servicii efectuate.”

Așa cum rezultă din textul art.127(4) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, vânzarea terenurilor construibile este supusă taxării pentru toate persoanele impozabile și în consecință, această activitate este impozabilă și pentru \_\_\_\_\_, tocmai pentru a nu produce distorsiuni concurențiale, această activitate fiind desfășurată de mai multe persoane, care sunt obligate să greveze cu taxa contravaloarea livrărilor de bunuri.

**În ceea ce privește scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la art.141(2) lit.f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organul de soluționare reține că aceasta se aplică pentru livrarea construcțiilor/părților de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, dar excepția de la regula generală, este că nu se aplică pentru livrarea construcțiilor noi, a părților de construcții noi și a terenurilor construibile.**

**În speță, contestatoarea a vândut terenuri construibile, nu a livrat construcții/părți de construcții și terenul pe care sunt construite,** pentru a înțelege că beneficiază de scutire de taxă pe valoarea adăugată.

Susținerea contestatoarei că pe terenurile vândute existau construcții și în consecință, ar beneficia de scutirea de T.V.A., nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece pe de o parte, aceasta nu a putut proba că avea în proprietate și construcțiile respective, iar pe de altă parte, nu poate proba dacă aceste construcții se încadrează sau nu în categoria construcțiilor noi.

Totodată, din contractele de vânzare-cumpărare depuse la dosarul cauzei, rezultă că doar pe anumite terenuri existau construcții, ce aparțineau cumpărătorilor de terenuri, nicidecum contestatoarei, ele nefăcând obiectul contractelor respective.

În consecință, nefiind proprietarul construcțiilor, contestatoarea nu poate beneficia de scutire de T.V.A. pentru ceva ce nu a livrat.

Nu au relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei, motivele invocate de către contestatoare, privind dispozițiile Legii nr.215/2001, Legii nr.273/2006, Legii nr.213/1998, Legii nr.7/1996, republicată, Legii nr.351/2001, Legii nr.50/1991, republicată, Legii nr.82/1991, republicată,

Legii nr.114/1996, O.G.nr.28/2008, O.M.F.P.nr.1917/2005, Ordinului nr.839/2009, deoarece, pe de o parte, constatările organului de inspecție fiscală nu au fost motivate pe încălcarea acestor acte normative, iar pe de altă parte, acestea nu dispun că autoritățile publice locale nu pot fi persoane impozabile din punct de vedere al T.V.A.

La art.21(1) din Legea nr.215/2001, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede: "ART. 21- (1) Unitățile administrativ-teritoriale sunt persoane juridice de drept public, cu capacitate juridică deplină și patrimoniu propriu. **Acestea sunt subiecte juridice de drept fiscal**, titulare ale codului de înregistrare fiscală și ale conturilor deschise la unitățile teritoriale de trezorerie, precum și la unitățile bancare." și în consecință, **nu pot fi reținute susținerile contestatoarei că nu este persoană impozabilă deoarece este autoritate publică locală, întrucât aceasta este atât persoană juridică de drept public, cât și subiect juridic de drept fiscal.**

Pentru considerentele reținute anterior, organul de soluționare constată neîntemeiată contestația formulată de \_\_\_\_\_, pentru T.V.A. stabilită suplimentar în sumă de \_\_\_\_\_ lei, urmând să fie respinsă pe acest motiv.

Având în vedere principiul de drept, accesoriul urmează principalul, neîntemeiată se privește contestația și pentru capătul de cerere privind dobânzile/majorările de întârziere aferente T.V.A. în sumă de \_\_\_\_\_ lei, urmând să fie respinsă pe acest motiv.

În ceea ce privește contestația formulată împotriva deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2012, prin care au fost calculate dobânzi în sumă de \_\_\_\_\_ lei, se reține că motivele invocate de către contestatoare nu au legătură cu speța.

Toate motivele invocate în contestația nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2012, înregistrată la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2012, privesc o cauză ce se află pe rolul instanței de judecată, așa cum de altfel precizează și contestatoarea, iar organul de soluționare nu se poate pronunța pe fondul cauzei, deoarece aceasta, în esență, este nemotivată.

Astfel, se vor aplica prevederile art.206 (1) lit.c) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

"ART. 206

Forma și conținutul contestației

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

.....

c) motivele de fapt și de drept;"

În consecință, contestația formulată pentru dobânzile în sumă de \_\_\_\_\_ lei, se privește ca nemotivată, urmând să fie respinsă pentru acest motiv.

Pentru cele ce preced și în temeiul art.210(1) și art.216(1) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE :**

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de \_\_\_\_ împotriva deciziei de impunere nr.F-BR \_\_\_\_/\_\_\_\_2012, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de \_\_\_\_ lei, din care:

- T.V.A. în sumă de \_\_\_\_ lei,
- dobânzi/majorări de întârziere aferente T.V.A. în sumă de \_\_\_\_ lei.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de către contestatoare împotriva deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.\_\_\_\_/\_\_\_\_2012, emisă de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Brăila, pentru dobânzi în sumă de \_\_\_\_ lei.

Prezenta decizie este definitivă în calea administrativă de atac conform prevederilor art.210(2) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare și poate fi contestată în termen de 6 luni de la comunicare, la Curtea de Apel Galați, în conformitate cu prevederile art.218(2) din același act normativ.

**DIRECTOR EXECUTIV,**