

## **VII. TVA aferentă operațiunilor impozabile desfășurate de instituții publice**

**68. TVA aferentă unor închirieri de spații cu altă destinație decât aceea de locuințe în condițiile în care printr-un protocol aceste spații, aflate în administrarea unei societăți comerciale, au fost transferate în administrarea unui Consiliu Local.**

În baza Hotărârii Consiliului Local, bunurile aflate în administrarea unei societăți comerciale au fost transferate în administrarea Consiliului local printr-un protocol. Ulterior, în perioada 01.06.1996 - 31.05.2001, Consiliul local a emis facturi pentru chiria spațiilor cu altă destinație decât aceea de locuință, fără să evalueze, calculeze și să înregistreze taxa pe valoarea adăugată aferentă veniturilor înregistrate. Prin procesul verbal contestat, organele de control au constatat că în perioada verificată Consiliul local nu s-a declarat plătitor de taxa pe valoarea adăugată deși realiza operațiuni impozabile, respectiv venituri din prestări servicii și anume închirieri de spații cu destinații altele decât de locuit. Având în vedere cele de mai sus și în conformitate cu prevederile legale în materie s-a calculat în sarcina Consiliului local taxa pe valoarea adăugată aferentă veniturilor realizate precum și majorări de întârziere aferente.

Prin contestația formulată, contestatoarea a susținut că organele de control au interpretat în mod eronat prevederile legale în materie de taxa pe valoarea adăugată întrucât spațiile, cu altă destinație decât cea de locuință au fost transferate de la o societate comercială în baza unui protocol, înainte de intrarea în vigoare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată iar, în bază unei hotărâri a Consiliului local, toate bunurile aparținând domeniului public și aflate în administrarea aceleiași societăți s-au transferat în administrarea Consiliului local. În consecință, acesta nu putea fi obligat la plata taxei pe valoarea adăugată și a majorărilor de întârziere întrucât nu avea calitatea nici de proprietar și nici de administrator a bunurilor imobile în cauză.

Mai mult, în opinia contestatoarei, Consiliul local nu ar fi o instituție publică ci o autoritate a administrației publice și deci în temeiul Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 și Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 nu era plătitor de taxa pe valoarea adăugată. De asemenea, primăriile nu desfășură activități specific autorizate de închiriere, toate activitățile desfășurate de primării fiind de natură administrativă sau socială și nu de natură comercială.

**Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă Consiliul local datoră taxa pe valoarea adăugată aferentă unor închirieri de spații cu altă destinație decât aceea de locuințe, în condițiile în care printr-un protocol, bunurile aflate în administrarea unei societăți comerciale au fost transferate în administrarea Consiliului Local.**

În drept, art. 2 lit a din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată, cu toate modificările și completările ulterioare și din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare începând cu data de 15.03.2000 precizau:

*“În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile cu plată, precum și cele asimilate acestora, î...ș efectuate de o maniera independentă de către contribuabili privind:*

a) *livrări de bunuri mobile și/sau prestări de servicii î...ș*” iar la art. 3 alin. 1 lit. d din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată și din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 se prevedea:

*“Nu se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată operațiunile privind livrările de bunuri și prestările de servicii rezultate din activitatea specifică autorizată, efectuate de: î...ș*

*d) instituțiile publice, pentru activitățile lor administrative, sociale, educative, de apărare, ordine publică, siguranța statului, culturale și sportive”*

De la aceasta regulă, legiuitorul a instituit o excepție consacrată în art. 3 alin. 2 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, respectiv: *“î...ș Contribuabilii prevăzuți la alin. 1 sunt supuși taxei pe valoarea adăugată, dacă realizează direct sau prin unități subordonate alte operațiuni impozabile decât cele menționate la alineatul precedent.”*

Această excepție s-a regăsit și la art. 3 alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, însă sub altă formă:

*“î...ș Persoanele juridice de mai sus sunt supuse taxei pe valoarea adăugată, pentru operațiunile efectuate în mod sistematic, direct sau prin unități subordonate, pentru obținerea de profit.”*

Din analiza primului text de lege, reglementat de Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, s-a reținut că închirierea de spații reprezenta o operațiune impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată (respectiv reprezenta prestare de servicii) alta decât cea prevăzută de art. 3 alin. 1 lit. d și, prin urmare, intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată chiar dacă era realizată de o instituție publică.

Analizând cel de-al doilea text de lege, reglementat de Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, s-a reținut că sumele încasate de contestatoare (instituție publică), aferente contractelor de închiriere a unor spații aflate în administrarea sa reprezentau profit, atâta timp cât se obțineau beneficii bănești (venituri) din aceasta operațiune, cu atât mai mult cu cât închirierea era o operațiune efectuată în mod sistematic, sumele fiind încasate lunar și era efectuată în mod direct de către contestatoare.

Mai mult, pct. 2.3 alin. 2 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 preciza:

*“Contribuabilii prevăzuți la art. 3 lit. a) - d) din Ordonanța de Urgență intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, dacă realizează direct sau prin unități subordonate operațiuni impozabile cum sunt: î...ș*

*e) prestări de servicii.”*

Această prevedere se regăsea, cu unele modificări de formă și în Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată.

Având în vedere cele precizate mai sus precum și documentele anexate la dosarul cauzei, s-a reținut că în mod legal organele de control au calculat în sarcina Consiliului local taxa pe valoarea adăugată aferentă chiriilor încasate.

În ceea ce privește afirmația contestatoarei potrivit căreia *“nu este o instituție publică ci o autoritate a administrației publice”*, aceasta nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât. Art.1 din Legea nr. 189/1998 privind finanțele

publice locale precizează:

*“În sensul prezentei legi, prin termenii și expresiile de mai jos se înțelege:*

*1. autorități ale administrației publice locale - consiliile locale, consiliile județene și Consiliul General al Municipiului București, ca autorități deliberative, și primării, președinții consiliilor județene și primarul general al municipiului București, ca autorități executive” iar la art. 1 alin. (6) din Legea privind finanțele publice nr. 72/1996 se prevede:*

*“Instituțiile publice, în înțelesul prezentei legi, cuprind: Parlamentul, Președinția României, Guvernul, ministerele, celelalte organe de specialitate ale administrației publice centrale și locale, alte autorități publice, autoritatea judecătorească, precum și instituțiile de stat de subordonare centrală sau locală, indiferent de modul de finanțare a activității acestora.”*

Din coroborarea textelor de lege mai sus menționate a reieșit că, Consiliul Local este o autoritate a administrației publice locale și în același timp o instituție publică.

În consecință, contestatoarea este instituție publică deoarece desfășară activități cu caracter social și administrativ și se adresează colectivității de oameni pentru care Consiliul Local își manifesta autoritatea prin dreptul de a dispune măsuri sau a emite dispoziții cu caracter obligatoriu (DEX editia 1996). Mai mult art. 91 din Legea administrației publice locale nr. 215/2001 precizează:

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

Față de considerentele reținute mai sus, **s-a respins contestația formulată ca neîntemeiată.**

## **69. TVA datorată pentru operațiunea de închiriere/ concesiune a unor bunuri aparținând domeniului public și privat al statului**

În perioada 30.06.1996 - 30.06.2001, o primărie a realizat venituri din operațiuni de închiriere și concesiune a unor terenuri pentru construirea de garaje sau spații comerciale și respectiv închirierea unor terenuri pentru scopuri agricole, închirierea unor spații cu alte destinații decât cele de locuit fără a evidenția, înregistra și colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă. Primaria contestatoare s-a înregistrat ca plătitoare de taxa pe valoarea adăugată începând cu data de 01.01.1999 pentru activitatea de vânzare spații comerciale. Organele de control fiscal au calculat în sarcina primăriei taxa pe valoarea adăugată aferentă veniturilor realizate precum și majorări de întârziere aferente.

Prin contestația formulată, contestatoarea a susținut că organele de control au calculat taxa pe valoarea adăugată fără a ține cont de faptul că primaria, respectiv Consiliul local sunt autorități administrative locale care realizează în regim de putere publică, un complex de activități pentru aducerea la îndeplinire a legilor. Față de statutul juridic al Consiliului local care realizează administrația publică alături de celelalte subiecte: Președintele României, Guvernul, ministere, prefecturi, aceste autorități nu sunt

contribuabili plătitori de taxa pe valoarea adăugată și nu erau prevăzuți în Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, astfel ca procesul verbal era lipsit de temei legal. Astfel, potrivit art. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, nu se cuprindeau în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată instituțiile publice pentru activitățile lor administrative, sociale, educative.

În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată – în opinia contestatoarei- se cuprindeau numai operațiunile privind transferul de proprietate sau prestările de servicii rezultate dintr-o activitate economică și nu se cuprindeau operațiunile efectuate de unități al căror venit era destinat autofinanțării. Autonomia locala privește organizarea și funcționarea administrației publice locale și reprezintă dreptul și capacitatea efectivă a autorităților administrației publice de a rezolva și gestiona în nume propriu o parte din treburile publice. Deci, Consiliul local nu ar fi desfășurat nici o activitate în scopul obținerii de profit, astfel că taxa pe valoarea adăugată calculată în temeiul Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 pentru perioada 30.06.1996 - 15.03.2000 nu a avut temei legal.

De asemenea, nu s-ar datora taxa pe valoarea adăugată nici pentru perioada 15.03.2000 - 30.06.2001. Totodată, prin Legea nr. 72/1996 și Legea nr. 189/1998 se stipulează că sumele încasate din concesionarea sau din închirierea unor bunuri aparținând domeniului public sau privat în interes local constituie venituri ale bugetelor locale din care se prevăd cheltuieli cu destinație precisă și limitată.

**Cauza supusă soluționării a fost dacă pentru operațiunea de închiriere/ concesionare a unor bunuri aparținând domeniului public și privat al statului, Primaria, ca instituție publică avea obligația să înregistreze și respectiv să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă și, pe cale de consecință, dacă datora la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă.**

În drept, art. 2 alin. (1) lit. a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare începând cu 15.03.2000 și art. 2 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare precizau:

*“În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile cu plată, precum și cele asimilate acestora, potrivit prezentei ordonanțe, efectuate de o manieră independentă de către persoane fizice sau juridice, privind:*

*a) livrări de bunuri mobile și/sau prestări de servicii î...ș”* iar la pct. 1.3 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 și pct. 1.2 din Hotărârea Guvernului nr. 1178/1996 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată și pct. 1.4 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 se preciza:

*“Prin prestare de servicii, în sensul taxei pe valoarea adăugată, se înțelege orice activitate desfășurată de un contribuabil, care nu constituie livrare de bunuri mobile sau transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile.*

*Astfel de activități pot avea ca obiect: î...ș*

*d) închiriere de bunuri; î...ș”*

Totodată, art. 3 alin. 1 lit. d din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, cu toate modificările și completările ulterioare și din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 preciza:

*“Nu se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată operațiunile privind livrările de bunuri și prestările de servicii rezultate din activitatea specifică autorizată, efectuate de: î...ș*

*d) instituțiile publice, pentru activitățile lor administrative, sociale, educative, de apărare, ordine publică, siguranța statului, culturale și sportive”*

Închirierea și concesiunea de bunuri aparținând domeniului public și privat nu se regăseau la activitățile de administrație publică menționate în Secțiunea N - Administrație publică din Clasificarea activităților din economia națională - CAEN - aprobată prin Hotărârea Guvernului nr. 656/1997.

De la aceasta regulă, s-a instituit o excepție consacrată în art.3 alin.2 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, respectiv:

*“Î...ș Contribuabilii prevăzuți la alin. 1 sunt supuși taxei pe valoarea adăugată, dacă realizează direct sau prin unități subordonate alte operațiuni impozabile decât cele menționate la alineatul precedent.”*

Din cele precizate mai sus, s-a reținut că prestarea de servicii, în speță închirierea/concesiunea unor bunuri imobile aparținând domeniului public și privat al statului reprezintă operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, altele decât cele prevăzute de art. 3 alin.1 lit. d și, prin urmare, intrau în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată chiar dacă erau efectuate de

o instituție publică, în speță Primăria. Aceasta excepție se regăsea și la art. 3 alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, însă sub altă formă, respectiv:

*“Î...ș Persoanele juridice de mai sus sunt supuse taxei pe valoarea adăugată, pentru operațiunile efectuate în mod sistematic, direct sau prin unități subordonate, pentru obținerea de profit.”*

Din analiza acestui text de lege, s-a reținut faptul că operațiunea de închiriere/concesiune era o activitate de pe urma căreia contestatoarea a obținut în mod direct și sistematic un profit, respectiv s-au obținut beneficii bănești (venituri) - sumele fiind încasate lunar.

Mai mult, pct. 2.3 alin. 2 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 preciza:

*“Contribuabilii prevăzuți la art. 3 lit. a) - d) din Ordonanța de Urgență intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, dacă realizează direct sau prin unități subordonate operațiuni impozabile cum sunt: î...ș*

*e) prestări de servicii.*

*Pentru operațiunile impozabile de natura celor menționate mai sus se înregistrează ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată numai partea din structura asociației, organizației sau instituției î...ș, prin care se realizează operațiunile respective și pentru care este obligatorie organizarea distinctă a evidenței gestiunilor și contabilității, care să permită determinarea taxei pe valoarea adăugată deductibile și colectate.”*

Aceasta prevedere s-a regăsit, cu unele modificări de formă atât în Hotărârea Guvernului nr. 1178/1996 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată cât și în Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului

nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată.

În același sens este și punctul de vedere al direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice - direcția generală de politică și legislație fiscală. Mai mult, contestatoarea a solicitat direcției generale a finanțelor publice precizări în sensul dacă se datora taxa pe valoarea adăugată pentru veniturile ce făceau obiectul bugetului local obținute din concesionări de terenuri, închirieri de spații cu destinații altele decât de locuit, închirieri de terenuri module, închirieri de terenuri pentru garaje, organizare de licitații. Direcția generală a finanțelor publice teritoriale a comunicat contestatoarei că datorează taxa pe valoarea adăugată pentru toate operațiunile impozabile realizate în afara activității specifice autorizate, dacă din acestea obține venituri de peste 50.000.000 lei anual.

Având în vedere cele precizate mai sus, **s-a respins ca neîntemeiată contestația** formulată de Primarie.

Pe rolul Curții Supreme de Justiție s-a luat în examinare recursul declarat de Consiliul local împotriva sentinței civile a Curții de Apel „X”- Secția comercială și de contencios administrativ.

Din examinarea lucrărilor din dosar, s-au constatat următoarele:

Reclamantul Consiliul local a solicitat ca instanța să dispună anularea deciziei de soluționare a contestației emisă de Ministerului Finanțelor Publice și exonerarea la plata sumei reprezentând TVA și majorări de întârziere aferente, precum și anularea procesului-verbal de control fiscal. În motivarea acțiunii reclamantul a arătat că prin actul de control s-a reținut că Primăria datorează TVA și majorări de întârziere pentru închirierea și concesionarea terenurilor și a spațiilor. A mai arătat că a formulat contestație împotriva procesului verbal de control, care a fost respinsă de Ministerul Finanțelor Publice prin decizie.

Reclamantul a susținut că decizia este netemeinică și nelegală deoarece, potrivit statutului juridic, Consiliul local este autoritate administrativă locală care realizează un complex de activități pentru aducere la îndeplinire a legilor sau, în limitele legii, prestează servicii publice. A precizat că, fiind organ al administrației publice, nu este contribuabil plătitor de TVA, nefiind prevăzut în Ordonanța Guvernului nr.3/1992 și nici în Ordonanța Guvernului nr. 17/2000.

Curtea de Apel - Secția comercială și de contencios administrativ, printr-o sentință a respins ca neîntemeiată acțiunea. Pentru a hotărî astfel, instanța a reținut că, potrivit dispozițiilor legale incidente cauzei, activitatea de închiriere de bunuri pe bază de contract este asimilată prestărilor de servicii. Nu sunt supuse taxei pe valoare adăugată operațiunile pentru livrarea de bunuri și prestări servicii efectuate de instituțiile publice pentru activitățile lor administrative. Prestările de servicii constând în închirierea de bunuri mobile și imobile nu fac parte din categoria activităților specifice autorizate organelor administrației publice, în speță, Consiliului local. Prin Hotărârea Guvernului nr.656/1997 a fost aprobată clasificarea activităților din economia națională (CAEN), care la secțiunea „Administrația publică” printre activitățile specifice autorizate nu enumera și închirierea de bunuri. Prin urmare, închirierea nefiind o prestare de servicii rezultată din activitatea specifică Consiliului local, ca instituție publică, este supusă TVA, ca operațiune impozabilă alta decât cele menționate la art.3 alin.1 din Ordonanța

Guvernului nr.3/1992 și art.3 alin.1 din O.U.G.nr. 17/2000.

Împotriva sentinței reclamantul a formulat recurs criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie. În motivarea cererii reclamantul a susținut, în esență, că hotărârea nu cuprinde motivele pe care se sprijină, fiind totodată lipsită de temei legal. A arătat că Ordonanțele Guvernului nr.3/1992 și nr. 17/2000, nu cuprind în categoria contribuabililor plătitori TVA, autoritățile publice. A mai arătat că, la 30 decembrie 1998, Consiliul local s-a înregistrat ca plătitor TVA pentru vânzarea spațiilor cu altă destinație, care s-a efectuat în baza unei legi speciale - Hotărârea Guvernului nr.505/1998, când s-a operat transferul de proprietate. Or, în cazul închirierii și concesiunii bunurilor, consecință a administrării domeniului public și privat al municipiului, dispozițiile Ordonanței Guvernului nr.3/1992, republicată și al O.U.G. nr. 17/2002, prevăd scutirea de TVA și a instituțiilor publice.

Recursul a fost admis pentru considerentele următoare:

Prin procesul verbal de control Consiliul local a fost obligat la plata sumei reprezentând: taxă pe valoare adăugată și majorări de întârziere aferente, reținându-se că acesta nu a calculat, reținut și virat la bugetul statului taxa pe valoare adăugată pentru sumele de bani obținute din concesiunea unor bunuri ale domeniului public și privat de interes local, măsură ce a fost menținută prin decizia Ministerului Finanțelor Publice. Potrivit art.169 din Ordonanța Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, „sumele reprezentând taxa pe valoare adăugată datorate de către autoritățile administrației publice locale pentru prestări de servicii constând în închirieri și/sau concesiuni de bunuri imobile, care până la data de 31 mai 2002 nu au fost facturate beneficiarilor și nu au fost achitate la bugetul de stat, se anulează, inclusiv majorările de întârziere și penalitățile de întârziere aferente”.

Așadar, printr-un act normativ ulterior controlului financiar și datei pronunțării sentinței civile de către Curtea de Apel, atacată cu recurs, au fost exonerati de la plata acestor creanțe bugetare, autoritățile administrației publice locale care îndeplinesc condițiile stabilite în ordonanță.

Deși soluția instanței de fond a fost corectă în raport cu normele legale incidente cauzei la data pronunțării sentinței, având însă în vedere textul ordonanței guvernului sus menționat, recursul a fost admis, a fost casată hotărârea atacată și pe fond admisă acțiunea, anulate actele administrative atacate, cu consecința exonerării reclamantului de la plata sumelor reținute în sarcina sa, cu titlu de TVA și majorări de întârziere aferente.

#### *Comentariu*

Decizia instanței supreme este temeinic legală deoarece, așa cum s-a reținut în considerentele acesteia, după data soluționării contestației de către Ministerul Finanțelor Publice a intrat în vigoare O.G. nr.61/2002 care anulează TVA datorat și nefacturat beneficiarilor până la data de 31 Mai 2002 de către autoritățile administrației publice locale, pentru închirieri și/sau concesiuni de bunuri mobile.

**70. TVA datorată pentru operațiunea de închiriere/concesiune a unor bunuri aparținând domeniului public și privat al statului**

Consiliul județean «X» a încheiat contracte cu persoane fizice și juridice pentru concesiunea și închirierea spațiilor cu altă destinație decât cea de locuință și a terenurilor aparținând domeniului public și privat al statului, obținând venituri din aceste operațiuni care depășeau plafonul de 50.000.000 lei, fără a înregistra și a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni.

Astfel, prin procesul verbal contestat, organele de control au constatat că respectivul Consiliu județean deținea în administrare bunuri din proprietatea publică obținute în baza unei hotărâri a Consiliului județean. Printr-un contract de concesiune, sistemul de captare, tratare și transport a apei a fost concesionat pentru exploatare la o societate comercială, în baza unei Hotărâri a Consiliului județean, în scopul exploatareii și producerii de către aceasta din urmă a apei potabile.

De asemenea, organele de control au constatat că, Consiliul județean a realizat venituri din contracte de concesiune și închirieri ce depășeau plafonul de 50.000.000 lei și, ca urmare, au stabilit că întrucât operațiunile de concesiune/inchiriere a unor bunuri aflate în administrarea domeniului public al statului erau impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, în sensul că reprezentau o prestare de servicii și având în vedere că acest Consiliu județean este o instituție publică, contestatoarea avea obligația ca la data realizării plafonului (50.000.000 lei), respectiv în luna noiembrie 1998, să se înscrie la organele fiscale ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, așa cum prevede alin. 2 pct. i.12 al art.6 A din Ordonanța Guvernului nr.3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată.

În consecință, asupra veniturilor realizate din concesiuni și închirieri s-a calculat taxa pe valoarea adăugată și majorări de întârziere aferente.

Prin contestația formulată, Consiliul județean a precizat că în conformitate cu pct.1.3, lit.i din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, doar concesiunile de bunuri mobile necorporale și nu cele de bunuri imobile corporale sunt supuse impozitării cu TVA, fiind exceptate, conform art. 3 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000, instituțiile publice *“pentru activitățile lor administrative, precum și cele în discuție.”* Potrivit prevederilor art.16 din Legea nr. 213/1998, art. 4 din Legea nr. 219/1998 coroborate cu cele indicate în anexa la Legea nr. 216/2001 a bugetului de stat pentru anul 2001, se exclude activitatea de concesiune din sfera operațiunilor asimilate celor cu plată *“efectuate de o manieră independentă”* supuse taxei pe valoarea adăugată.

**Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă pentru operațiunea de închiriere/concesiune a unor bunuri aparținând domeniului public și privat al statului, Consiliul județean datorează taxa pe valoarea adăugată aferentă, în condițiile în care a realizat venituri din aceste operațiuni care au depășit plafonul de 50.000.000 lei.**

În drept, art. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, cu toate modificările și completările ulterioare și din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 prevedeau:

*“În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile cu plată, precum și cele asimilate acestora, potrivit prezentei ordonanțe, efectuate de o manieră independentă de către persoane fizice sau juridice, privind:*

*a) livrări de bunuri mobile și/sau prestări de servicii î...ș”*

iar pct. 1.3 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.

17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.401/2000, respectiv pct. 1.4 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.512/1998 precizau:

*“Prin prestare de servicii, în sensul taxei pe valoarea adăugată, se înțelege orice activitate desfășurată de un contribuabil, care nu constituie livrare de bunuri mobile sau transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile.*

*Astfel de activități pot avea ca obiect: î...ș*

*d) închiriere de bunuri”*

În continuare, art. 3 alin.1 lit.d din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată și Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

*“Nu se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată operațiunile privind livrările de bunuri și prestările de servicii rezultate din activitatea specifică autorizată, efectuate de: î...ș*

*d) instituțiile publice, pentru activitățile lor administrative, sociale, educative, de apărare, ordine publică, siguranța statului, culturale și sportive”.*

Închirierea și concesiunea de bunuri aparținând domeniului public și privat nu se regăsesc la activitățile de administrație publică menționate în Secțiunea N - administrația publică din Clasificarea activităților din economia națională - CAEN - aprobată prin Hotărârea Guvernului nr. 656/1997.

De la aceasta regulă, s-a instituit o excepție consacrată în art.3 alin.2 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, respectiv:

*“î...ș Contribuabilii prevăzuți la alin. 1 sunt supuși taxei pe valoarea adăugată, dacă realizează direct sau prin unități subordonate alte operațiuni impozabile decât cele menționate la alineatul precedent.”*

Din cele de mai sus, s-a reținut că prestarea de servicii, în speță închirierea/concesiunea unor bunuri imobile aparținând domeniului public și privat al statului reprezentau operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, altele decât cele prevăzute de art. 3 alin.1 lit.d și, prin urmare, intrau în sfera de aplicare a TVA chiar dacă erau efectuate de o instituție publică, în speță Consiliul județean.

Această excepție se regăsește și la art. 3 alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, însă sub altă formă, respectiv:

*“î...ș Persoanele juridice de mai sus sunt supuse taxei pe valoarea adăugată, pentru operațiunile efectuate în mod sistematic, direct sau prin unități subordonate, pentru obținerea de profit.”*

Din analiza acestui text de lege, s-a reținut faptul că operațiunea de închiriere /concesiune este o activitate de pe urma căreia contestatoarea a obținut în mod direct și sistematic un profit, respectiv s-au obținut beneficii bănești (venituri) - sumele fiind încasate lunar în cazul închirierilor și respectiv lunar sau anual în cazul concesiunilor.

Prin urmare, față de considerentele de mai sus, s-a reținut că operațiunile impozabile (prestarile de servicii) desfășurate de instituțiile publice, altele decât cele prevăzute la art. 3, lit. d din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată și din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 intrau în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Mai mult, pct. 2.3 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 preciza:

*“Contribuabilii prevăzuți la art. 3 lit. a) - d) din Ordonanța de Urgență intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, dacă realizează direct sau prin unități subordonate operațiuni impozabile cum sunt:*

*e) prestări de servicii î...ș*

*Pentru operațiunile impozabile de natura celor menționate mai sus se înregistrează ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată numai partea din structura asociației, organizației sau instituției î...ș, prin care se realizează operațiunile respective și pentru care este obligatorie organizarea distinctă a evidenței gestiunilor și contabilității, care să permită determinarea taxei pe valoarea adăugată deductibile și colectate.”*

Aceasta prevedere se regăsea, cu unele modificări de formă și în Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată.

În sensul celor de mai sus, art. 6 pct. k.11 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată prevedea:

*“Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată următoarele operațiuni:*

*A. Livrările de bunuri și prestările de servicii rezultate din activitatea specifică autorizată, efectuate în țară de: î...ș*

*k)11. activitățile contribuabililor cu venituri din operațiuni impozabile în sensul prezentei ordonanțe de urgență, declarate organului fiscal competent sau, după caz, realizate, de până la 50 milioane lei anual; activitățile care îndeplinesc condițiile unor operațiuni impozabile desfășurate de contribuabilii prevăzuți la art. 3, cu venituri de până la 50 milioane lei anual, realizate din astfel de operațiuni.*

*În situația realizării unor venituri superioare plafonului prevăzut mai sus, contribuabilii menționați la alineatul precedent devin plătitori de taxă pe valoarea adăugată în condițiile și la termenele stabilite la art. 25 “*

Prin urmare, ținând cont că începând cu luna noiembrie 1998, Consiliul județean a realizat venituri din activități supuse taxei pe valoarea adăugată care depășeau plafonul de 50.000.000 lei și având în vedere textele de lege enunțate mai sus, contestatoarea era obligată să se declare plătitoare de TVA pentru activitățile care îndeplineau condițiile unor operațiuni impozabile și să își organizeze o evidență gestionară și contabilă distinctă, astfel încât să permită calcularea taxei pe valoarea adăugată de plată către bugetul statului sau a taxei pe valoarea adăugată de recuperat.

În consecință, organele de control au procedat legal, conform prevederilor pct. 11.4 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 și din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 de aprobare a Normelor de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată, care precizau:

*“Pentru contribuabilii care, potrivit legii, îndeplinesc condițiile de plătitori de taxă pe valoarea adăugată, dar nu au depus declarație de înregistrare fiscală sau, după caz, declarație de mențiuni, în vederea luării în evidență ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, și care nu au îndeplinit obligațiile prevăzute la art. 25 lit. B, C sau D din ordonanța de urgență, organele fiscale vor proceda astfel:*

*a) vor stabili taxa datorată bugetului de stat pe baza documentelor legale aferente bunurilor livrate și serviciilor prestate sau, după caz, prin estimare;*

*b) vor calcula majorările legale pentru întârzierea plății, vor aplica sancțiunile*

*prevăzute de lege și vor lua măsuri pentru intrarea în legalitate.”*

Luând în considerare cele de mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și faptul că, Consiliul județean a realizat venituri din activități supuse taxei pe valoarea adăugată care depășeau plafonul de 50.000.000 lei, realizând venituri din activități de prestare servicii - concesiunea/închirierea unor terenuri din domeniul public și privat al statului și ținând cont că contestatoarea nu a făcut demersurile necesare pentru luarea în evidența ca plătitor de taxa pe valoare adăugată, a rezultat că aceasta datorează taxa pe valoarea adăugată.

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și direcția de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice - direcția generală de politică și legislație fiscală.

Referitor la afirmația contestatoarei potrivit căreia “Bugetul propriu al județului ca activitate independentă intră în atribuțiile de aprobare ale consiliului județean, iar în cadrul bugetului propriu al județului există mai multe surse de finanțare, printre care și activitatea de concesiuni a bunurilor din domeniul public și privat ale județului” aceasta nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece art. 104 lit. e din Legea nr. 215/2001 privind finanțele publice locale, invocat de contestatoare prevede:

*“Î...ș e) aprobă bugetul propriu al județului, împrumuturile, virările de credite și modul de utilizare a rezervei bugetare; aprobă contul de încheiere a exercițiului bugetar; stabilește impozite și taxe, precum și taxe speciale, în condițiile legii; hotărăște repartizarea pe comune, orașe și municipii a cotei din sumele defalcate din unele venituri ale bugetului de stat sau din alte surse, în condițiile legii “*

De asemenea art. 125 din același act normativ precizează:

*“(1) Consiliile locale și consiliile județene hotărăsc ca bunurile ce aparțin domeniului public sau privat, de interes local sau județean, după caz, să fie date în administrarea regiilor autonome și instituțiilor publice, să fie concesionate ori să fie închiriate. Acestea hotărăsc cu privire la cumpărarea unor bunuri ori la vânzarea bunurilor ce fac parte din domeniul privat, de interes local sau județean, în condițiile legii.”*

Aceasta prevedere se regăsea și în Legea administrației publice locale nr. 69/1991, republicată, cu toate modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, din actele normative enunțate mai sus s-a reținut faptul că, așa cum a precizat și contestatoarea, intră în atribuțiile consiliului județean aprobarea bugetului propriu al județului însă cu condiția respectării prevederilor legale, activitatea de închiriere sau concesiune a bunurilor ce aparțin domeniului public sau privat intră în atribuțiile consiliilor locale însă aceasta trebuie să se realizeze “în condițiile legii” așa cum preciza art. 38 lit. g și lit. h din aceeași Lege a administrației publice locale. În acest caz, organele de control au stabilit taxa pe valoarea adăugată aferentă unor venituri din concesiuni și închirieri de spații.

În concluzie, întrucât închirierea reprezenta o operațiune de pe urma căreia se obțineau venituri (în mod sistematic) iar concesiunea o operațiune în urma căreia concedentul obținea o redevență (respectiv un venit anual sau lunar), acestea reprezentând în final o prestare de servicii - operațiune impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată a rezultat că, Consiliul județean datora taxa pe valoarea adăugată stabilită prin procesul verbal încheiat de către organele de control, contestația fiind respinsă. Pe cale de consecință, s-a reținut că fiind nejustificată solicitarea contestatoarei de anulare a măsurii dispuse de organele de control, respectiv înregistrarea

fiscală ca plătitor de TVA.

La Curtea Supremă de Justiție s-au luat în examinare recursurile declarate de Parchetul de pe lângă Curtea de Apel «X» și Ministerul Finanțelor Publice împotriva sentinței civile a Curții de Apel «X»-Secția comercială și de contencios administrativ.

Din examinarea lucrărilor din dosar, instanța Curtii Supreme a constatat următoarele:

Prin acțiunea în contencios administrativ reclamantul Consiliul județean „X” a chemat în judecată pârâtul Ministerul Finanțelor Publice solicitând anularea deciziei de soluționare a contestației emisă de Ministerul Finanțelor Publice și a procesului verbal de control prin care s-a stabilit în sarcina sa obligația de plată către bugetul de stat a TVA și a majorărilor de întârziere aferente. În motivarea acțiunii reclamantul a arătat că actul de control și decizia contestată sunt nelegale, fiind date cu aplicarea greșită a dispozițiilor legale în materie, în conformitate cu care beneficiază de scutire de plata TVA veniturile realizate din închirieri și concesiuni fiind venituri ale bugetelor locale.

Curtea de Apel prin sentința civilă a admis acțiunea reclamantului și pe cale de consecință a anulat actele contestate, exonerând pe reclamant de plata obligațiilor fiscale reținute de actele de control financiar.

Împotriva acestei hotărâri au declarat recurs Parchetul de pe lângă Curtea de Apel precum și Direcția Generală a Finanțelor Publice în nume propriu și al Ministerului Finanțelor Publice. În esență, ambii recurenți au criticat soluția instanței de fond în sensul că a fost pronunțată cu încălcarea legii, motiv de casare prevăzut de dispozițiile art.304 pct.9 și 312 alin.3 din Codul de procedură civilă. Recurenții au arătat că în cauză sunt incidente prevederile art.1- din Ordonanța Guvernului nr.3/1992 și cele ale Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, TVA-ul stabilindu-se, între altele, operațiunilor privind prestările de servicii din care fac parte și activitățile de închirieri de bunuri și concesiunile.

Recursurile au fost considerate fondate pentru considerentele de mai jos.

Prin hotărârea nr.401 din 19 mai 2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, la art. 2 pct. 3 se prevede că prin prestări de servicii, în sensul taxei pe valoarea adăugată, se înțelege orice activitate desfășurată de un contribuabil, care nu constituie livrare de bunuri mobile sau transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor mobile. La astfel de activități sunt enumerate în continuare, cu titlu exemplificativ, și închirierile de bunuri și concesiunile (lit. d și i). Este adevărat că în art. 3 lit. d din Ordonanța Guvernului nr. 17/2000 se prevede că nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată operațiunile de livrări de bunuri și prestările de servicii rezultate din activitatea specifică autorizată efectuată de instituțiile publice pentru activitățile lor administrative, sociale, educație, de apărare, ordine publică, și siguranța statului, culturale și sportive.

În alin. 2 al art.3 se menționează însă în mod expres că persoanele juridice de mai sus, sunt supuse taxei pe valoarea adăugată, dacă realizează direct sau prin unități subordonate alte operațiuni impozabile decât cele menționate la alineatul precedent. Pentru a se înlătura orice dubiu cu privire la sfera de aplicare a TVA, Hotărârea nr.401/2001, la pct.2.3 prevede „*Contribuabilii prevăzuți la art.3 lit.a-d intră în sfera de aplicare a TVA dacă realizează direct sau indirect prin unități subordonate operațiuni impozabile cum sunt....e) prestări de servicii*”.

Reținerea instanței în sensul că intenția legiuitorului nu ar fi fost includerea în

categoria plătitorilor de TVA a primăriilor și a consiliilor locale care au un statut juridic aparte, neputând dobândi calitatea de comerciant, astfel încât nu pot fi plătitori de TVA a fost considerată greșită. Din textul actelor normative menționate, rezultă expres că operațiunea este cea de esență în dobândirea calității de plătitor de TVA și nu calitatea contribuabilului.

Pe de altă parte legea nu pretinde dobândirea calității de comerciant, cum eronat a reținut instanța de fond. Astfel, în art. 2 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 și în Normele de aplicare se arată în mod expres că în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile de plată, precum și cele asimilate acestora, efectuate de contribuabili, de o manieră independentă. Pe de altă parte primăriile și consiliile locale fac parte, potrivit Titlului III - Cap.V. din Constituția României din autoritățile publice locale, fiind, îndubitabil instituții publice în accepțiunea legii. Închirierea și concesiunea domeniului public nu intră în categoria activităților administrative ale primăriilor și consiliilor locale, activități care într-adevăr potrivit art. 3 lit. d din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 nu se cuprind în sfera de aplicare a TVA. Însă în competența Consiliilor județene intră și concesiunea, vânzarea și închirierea bunurilor. Din coroborarea prevederilor OUG nr. 17/2000 rezultă că la art. 3 alin. 2 lit.d sunt scutite instituțiile publice pentru activitățile lor administrative prevăzute la lit. f și nu cele prevăzute la lit. h, care sunt distincte.

Concesiunea și închirierea bunurilor proprietatea județului este încadrată de H.G. nr. 512/1998 pentru aprobarea Normelor de aplicare a OG nr. 3/1992 la categoria prestări servicii, pentru că au regimul unei prestații în care partea beneficiară achită periodic o sumă de bani ca preț al concesiunii sau închirierii. Este o activitate cu caracter economic care aduce venit, similare altor agenți economici care percep și plătesc TVA pentru astfel de activități. Faptul că veniturile obținute din închirieri și concesiuni sunt venituri proprii ale bugetelor unităților administrativ teritoriale, nu exclude, așa cum greșit a considerat instanța de fond, obligația de plată a TVA, atâta timp cât realizează direct sau prin unități subordonate operațiuni impozabile. În concluzie, contribuabilii prevăzuți la alin. 1 art. 3 din OG nr. 3/1992 și OUG nr. 17/2000 care pentru activitățile specific autorizate, prevăzute de lege nu plătesc TVA, prin excepție sunt supuși conform alineatului 2 al aceluiași articol, la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă realizează alte operațiuni impozabile decât cele menționate în primul alineat.

În raport de cele reținute, ambele recursuri declarate în cauză au fost admise, casată sentința atacată și în fond respinsă acțiunea reclamantului.

#### **71. Taxa pe valoarea adăugată aferentă altor activități desfășurate de universități în afara activității de învățământ propriu-zise**

Organele de control fiscal au constatat, pe perioada ianuarie 1996 - iunie 2001, că o instituție de învățământ superior a realizat venituri din diferite activități, respectiv închirierea unor spații disponibile către diverși clienți în baza unor contracte încheiate cu aceștia, activitatea de microproducție realizată de studenți în cadrul programului de practică, contractele de cercetare, expertize, etc. realizate de cadre didactice, activități de comercializare băuturi răcoritoare, apă minerală, etc. prin intermediul unui bar care funcționa în cadrul cantinei, cazarea la Casa Politehnicii, mesele servite pentru diverse festivități, închirierea cantinei pentru astfel de festivități.

Referitor la veniturile obținute din închirierea unor spații excedentare, organele

de control au stabilit că acestea sunt purtătoare de taxa pe valoarea adăugată chiar dacă sunt realizate de o instituție de învățământ, ele fiind activități impozabile din punct de vedere al TVA, respectiv reprezintă o prestare de servicii în înțelesul prevederilor pct. 1.4 din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, republicată și a pct. 1.3 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată. Mai mult, universitatea, în urma acestor contracte de închiriere a obținut venituri de peste 50.000.000 lei fără însă a solicita luarea în evidență ca plătitor de TVA conform prevederilor pct. 4.13 din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată, respectiv pct. 4.14 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată. Astfel, pentru această categorie de venituri, organele de control au stabilit în sarcina universității, taxa pe valoarea adăugată și majorări de întârziere aferente.

În ceea ce privește veniturile realizate de universitate din activitatea de microproducție, veniturile obținute din contracte de cercetare, expertize, etc., realizate de cadre didactice, veniturile rezultate din activități de comercializare a unor băuturi racoritoare, apă minerală, etc. realizate prin intermediul barului ce funcționa în cadrul cantinei, organele de control au stabilit că pentru aceste activități, instituțiile de învățământ superior sunt scutite de plata taxei pe valoarea adăugată având în vedere prevederile art. 6 lit. A. din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată și din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000. De asemenea, organele de control au avut în vedere și adresa Ministerului Finanțelor Publice - direcția generală de politică și legislație fiscală către Ministerul Educației și Cercetării în care sunt menționate actele normative în temeiul cărora este prevăzută scutirea de la plata taxei pe valoarea adăugată a unităților de învățământ pentru veniturile lor obținute din activități proprii, specifice, de cercetare dezvoltare, lucrări desfășurate de studenți în cadrul programului de practică, etc.

Referitor la veniturile obținute de contestatoare din închirierea cantinei pentru diverse festivități, venituri obținute din contravaloarea meselor servite pentru festivități, precum și venituri din cazare la Casa Politehnicii, organele de control au constatat că acestea sunt purtătoare de taxă pe valoarea adăugată întrucât nu fac parte din activitatea de învățământ, cercetare sau dezvoltare tehnologică, respectiv acestea nu sunt specifice instituțiilor de învățământ superior și ca atare sunt supuse impozitării, motiv pentru care au stabilit în sarcina universității obligații bugetare privind taxa pe valoarea adăugată și majorări de întârziere aferente.

Prin contestația formulată, universitatea a susținut că instituțiile de învățământ superior din cadrul Ministerului Educației și Cercetării sunt scutite de plata taxei pe valoarea adăugată și și-a argumentat susținerea cu mai multe acte normative în vigoare la data efectuării controlului, respectiv: pct. 4.2 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, art. 3.1 și art.

2.2.1 pct. b din Normele metodologice ale Ministerului Finanțelor nr. 16308/1999 pentru aplicarea prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 66/1998 privind finanțarea instituțiilor de învățământ superior aflate în coordonarea Ministerului Educației Naționale, art. 170,

art. 171 și art. 173 alin. (3) din Legea învățământului nr. 84/1995, republicată.

De asemenea, contestatoarea a precizat că prin necolectarea taxei pe valoarea adăugată, bugetul de stat nu a fost prejudiciat în nici un fel deoarece chiar dacă instituțiile de învățământ superior s-ar declara plătitoare de TVA, prin aceasta nu s-ar crea venituri suplimentare la bugetul statului, taxa pe valoarea adăugată colectată de instituțiile de învățământ superior urmând să fie dedusă de către clienții acestora.

Totodată, în opinia contestatoarei, veniturile proprii ale unităților de învățământ superior sunt utilizate integral în scop didactic, social sau pentru cercetare științifică, în acest sens contestatoarea precizând ca și-a desfășurat activitatea de colectare a veniturilor proprii în conformitate cu prevederile legale în materie cuprinse în Legea învățământului nr. 84/1995, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă pentru veniturile obținute din operațiuni de închiriere a unor spații excedentare, venituri din închirierea cantinei pentru diverse festivități, venituri obținute din contravaloarea meselor servite pentru festivități, precum și venituri din cazare la Casa Politehnicii, universitatea datorează TVA aferentă, în condițiile în care a realizat venituri din aceste operațiuni care depășeau plafonul de 50.000.000 lei.**

În drept, art. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare și din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000, în vigoare începând cu 15.03.2000 prevedeau:

*“În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile cu plată, precum și cele asimilate acestora, potrivit prezentei ordonanțe, efectuate de o manieră independentă de către persoane fizice sau juridice, privind:*

*a) livrări de bunuri mobile și/sau prestări de servicii î...ș”*,

iar pct. 1.4 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 și pct. 1.3 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 precizau:

*“Prin prestare de servicii, în sensul taxei pe valoarea adăugată, se înțelege orice activitate desfășurată de un contribuabil, care nu constituie livrare de bunuri mobile sau transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile.*

*Astfel de activități pot avea ca obiect:î...ș*

*d) închiriere de bunuri;”*

Deci operațiunea de închiriere, precum și alte activități de prestare servicii reprezentau operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, art. 6 lit. A. b) din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, cu toate modificările și completările ulterioare și din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 prevedea:

*“Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată livrările de bunuri și prestările de servicii rezultate din activitatea specifică autorizată, efectuate în țară de:î...ș*

*unitățile și instituțiile de învățământ cuprinse în sistemul național de învățământ aprobat prin Legea învățământului nr. 84/1995, republicată, cu modificările ulterioare”*,

iar pct. 4.2 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998, respectiv Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

*“Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată unitățile autorizate de Ministerul Educației Naționale să desfășoare activitățile cuprinse în sistemul național de învățământ reglementate de art. 15 alin. (5) din Legea învățământului nr. 84/1995, republicată.”*

Prin urmare, s-a reținut că serviciile de învățământ și vânzarea bunurilor realizate în cadrul activității practice de unitățile de microproducție și atelierele școlare erau scutite de taxa pe valoarea adăugată. Totodată, erau scutite de taxa pe valoarea adăugată - conform prevederilor art 6 lit. A.e), art. 6 lit. A. k.4) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 - editarea, tipărirea și/sau vânzarea de cursuri și/sau cărți prin unitățile de învățământ, precum și livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate de cantinele organizate pe lângă unitățile de învățământ. Aceste prevederi se regăseau cu unele modificări de formă și în Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată.

De asemenea, la art. 173 alin. 3 din Legea învățământului nr. 84/1995, republicată, se precizează exact care sunt operațiunile scutite la plata taxei pe valoarea adăugată în cazul instituțiilor de învățământ, respectiv:

*“Î...ș (3) Documentația tehnică și materialele pentru construcții destinate învățământului de stat și celui particular acreditat, precum și achiziționarea de aparatură, utilaje, fond de carte, publicații și dotări pentru procesul didactic sunt scutite de T.V.A. și de taxe vamale”.*

Totodată s-a reținut și faptul că operațiunea de închiriere, precum și celelalte activități pentru care organele de control au stabilit că Universitatea datorează taxa pe valoarea adăugată nu se regăseau la Secțiunea O - “Învățământ” din Clasificația activităților din economia națională - CAEN. aprobată prin Hotărârea Guvernului nr. 656/1997, acestea nefiind activități proprii, specifice unităților de învățământ.

Prin urmare, analizând prevederile legale menționate mai sus, s-a reținut faptul că nu este prevăzută scutirea de la plata taxei pe valoarea adăugată a instituțiilor de învățământ în cazul în care acestea desfășură operațiuni de natura prestărilor de servicii cum ar fi operațiunea de închiriere sau alte prestări, acestea fiind operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Mai mult, art. 6 lit. A pct. k.11) din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, respectiv din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

*“k) sunt, de asemenea scutite:Î...ș*

*k) 11. activitățile contribuabililor cu venituri din operațiuni impozabile în sensul prezentei ordonanțe de urgență, declarate organului fiscal competent sau, după caz, realizate, de până la 50 milioane lei anual Î...ș*

*În situația realizării unor venituri superioare plafonului prevăzut mai sus, contribuabilii menționați la alineatul precedent devin plătitori de taxă pe valoarea adăugată în condițiile și la termenele stabilite la art. 25.*

*După înscrierea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată contribuabilii respectivi nu mai beneficiază de scutire chiar dacă ulterior realizează venituri inferioare plafonului prevăzut mai sus”,*

iar pct. 4.14 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, prevedea:

*“În situația în care contribuabilii scutiti de taxa pe valoarea adăugată potrivit art. 6 lit. A din Ordonanța de Urgență realizează și operațiuni impozabile, obținând din*

*acestea venituri de peste 50 milioane lei anual, aceștia sunt obligați să solicite luarea în evidență ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.*

*Se înregistrează ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată numai partea din structura organizatorică a contribuabilului prin care se realizează operațiunile impozabile și pentru care este obligatorie organizarea distinctă a evidenței gestiunilor și contabilității, care să permită determinarea taxei pe valoarea adăugată deductibile și colectate”.*

Aceasta prevedere se regăsea cu unele modificări de formă și în Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată.

Prin urmare, ținând cont că universitatea a realizat venituri din operațiuni supuse taxei pe valoarea adăugată ce depășeau plafonul mai sus menționat și având în vedere textele de lege enunțate mai sus, a rezultat obligația contestatoarei de a se înregistra ca plătitor de TVA pentru activitățile care îndeplineau condițiile unor operațiuni impozabile și să își organizeze o evidență gestionară și contabilă distinctă, astfel încât să permită calcularea taxei pe valoarea adăugată de plată către bugetul statului sau a taxei pe valoarea adăugată de recuperat.

În consecință, organele de control au procedat legal, conform prevederilor pct. 11.4 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 și din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 de aprobare a Normelor de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, care precizau:

*“Pentru contribuabilii care, potrivit legii, îndeplinesc condițiile de plătitori de taxă pe valoarea adăugată, dar nu au depus declarație de înregistrare fiscală sau, după caz, declarație de mențiuni, în vederea luării în evidență ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, și care nu au îndeplinit obligațiile prevăzute la art. 25 lit. B, C sau D din ordonanța de urgență, organele fiscale vor proceda astfel:*

*a) vor stabili taxa datorată bugetului de stat pe baza documentelor legale aferente bunurilor livrate și serviciilor prestate sau, după caz, prin estimare;*

*b) vor calcula majorările legale pentru întârzierea plății, vor aplica sancțiunile prevăzute de lege și vor lua măsuri pentru intrarea în legalitate.”*

În sensul celor de mai sus a fost și punctul de vedere al direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice - direcția generală de politică și legislație fiscală.

În ceea ce privește invocarea de către contestatoare a prevederilor art. 2.2.1 pct. b din Normele metodologice ale Ministerului Finanțelor nr. 16308/1999 pentru aplicarea prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 66/1998 privind finanțarea instituțiilor de învățământ superior aflate în coordonarea Ministerului Educației Naționale, aceasta nu a fost relevantă în soluționarea favorabilă a cauzei, la acest articol fiind enumerate veniturile realizate de instituțiile de învățământ superior fără însă a fi prevăzută și scutirea de la plata taxei pe valoarea adăugată.

Față de aceste considerente **s-a respins ca neîntemeiată contestația** formulată.

**72. TVA aferentă activității de reclamă și publicitate desfășurată în cadrul unei televiziuni proprii aparținând unei instituții publice**

O instituție publică, extrabugetară, din subordinea Ministerului Transporturilor s-a înființat prin hotărâre de guvern, schimbându-și denumirea printr-o altă hotărâre de guvern. Instituția desfășura următoarele activități:

-perfecționare profesională a personalului navigant din Marina civilă a României sau aparținând statelor care au aderat la Convenția S.T.C.W.;

-cursuri de calificare recalificare;

-activitatea de pregătire a personalului în sectorul transporturilor maritime, porturi și transporturi multimodal;

-transmisii de televiziune prin intermediul postului de televiziune propriu.

Organele de control au constatat că, instituția publică realiza venituri din publicitate din cadrul televiziunii, fapt pentru care potrivit pct. 2.3 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată asupra acestor venituri.

Prin contestația formulată, contestatoarea a susținut că prin procesul verbal s-a stabilit în mod eronat taxa pe valoarea adăugată de plata precum și majorări de întârziere aferente pentru perioada 01.01.1999 - 19.02.2001. Contestatoarea a menționat că s-a înființat ca instituție de învățământ în subordinea Ministerului Transporturilor, potrivit Ordinului Ministrului Transporturilor. În opinia contestatoarei, modul de finanțare a activității curente, respectiv integral din mijloace extrabugetare, nu s-a modificat în perioada 1990-2001, inclusiv după începerea funcționării în cadrul activității de televiziune locală. Activitatea de televiziune nu a fost organizată și nu a funcționat ca o activitate economică în cadrul instituției publice. De altfel, încă de la începerea transmisiilor din 1994, veniturile realizate din producție materiale audio - video pentru procesul de instruire a adulților nu au asigurat acoperirea cheltuielilor proprii cu mai mult de 50% diferența fiind acoperită din prestații suplimentare în domeniul perfecționării și calificării.

Contestatoarea a mai precizat că scutirea de plata taxei pe valoarea adăugată pentru activitatea instituției a fost stabilită de art. 3 și art. 6 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, art. 6 din Ordonanța Guvernului nr. 34/1997, pct. 2.3 din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998. Organele de control nu au determinat obligația fiscală corect întrucât nu ar fi ținut cont de prevederile art. 5 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 potrivit căruia din taxa facturată corespunzător sumelor reprezentând contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate se scădea taxa aferentă bunurilor achiziționate. În toată perioada derulării activităților de televiziune de către contestatoare, atât forul tutelar cât și organele de control printr-un alt proces verbal au considerat centrul ca fiind neplătitor de taxă pe valoarea adăugată pentru aceste prestații. Având în vedere prevederile legale, precizarea art. 3 din Decizia nr. 9/1997, grila de programe a activității TV care oferea informații în domeniul specific instituției și respectiv a transporturilor navale și de exploatare portuară, suportarea în mare parte a cheltuielilor pentru emisiunile audio - vizuale din veniturile activităților derulate pentru instruirea adulților, contestatoarea a susținut că organele de control au stabilit în mod eronat obligarea la plata taxei pe valoarea adăugată pentru publicitate.

**Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă activitatea de reclamă și publicitate desfășurată în cadrul televiziunii proprii de către contestatoare era scutită la plata taxei pe valoarea adăugată sau era operațiune impozabilă din punct de vedere al TVA.**

În drept, Normele pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, aprobată și modificată prin Legea nr. 130/1992, republicată în 12.12.1995, cu modificările și completările ulterioare precizau:

*“Cap. IV operațiuni scutite:*

*b) alin.1 Unitatile de învățământ cuprinse în sistemul național de învățământ aprobat prin Legea învățământului nr. 84/1995, republicată, cu modificările ulterioare.*

*Norme:*

*4.2. Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată unitățile autorizate de Ministerul Educației naționale să desfășoare activități cuprinse în sistemul național de învățământ, reglementate de art. 15 alin.(5) din Legea învățământului nr. 84/1995 republicată, cu modificările ulterioare” iar la art. 6 alin. A lit. b din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată se prevedea:*

*“Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată următoarele operațiuni:*

*A. b) unitățile de știință și învățământ, de cultură și sport, în cadrul învățământului general, liceal, superior; școlile profesionale, complementare, de meserii sau postliceale î...ș centrele de perfecționare a pregătirii profesionale î...ș.”*

Față de prevederile legale menționate mai sus și în raport cu prevederile regulamentului de funcționare interioară a contestatoarei, s-a reținut faptul că activitatea strict de pregătire profesională, perfecționare sau informare din domeniul transporturilor navale și exploatarea portuare desfășurată prin postul de televiziune propriu de către contestatoare era scutită de la plata taxei pe valoarea adăugată. Dar, așa cum a stabilit Ministerul Transporturilor prin Ordinul nr. 556/1992 dat la transformarea postului de televiziune al contestatoarei în post local:

*“postul își va putea organiza structurile de programe cu toate tipurile de servicii audiovizuale recomandate de Consiliul Național al Audiovizualului”.*

De altfel, funcționând ca o instituție publică autofinanțată, contestatoarea a afirmat că veniturile realizate din producția materială audio-video pentru procesul de instruire a adulților, sponsorizări, donații și încasări din publicitate nu au asigurat acoperirea cheltuielilor proprii cu mai mult de 50%, diferența fiind acoperită din prestații suplimentare în domeniul perfecționării și calificării.

Organul de control a constatat că activitatea desfășurată de postul de televiziune a inclus și prestații de reclamă sau publicitate pentru campania electorală al căror conținut și obiectiv nu se încadra în cel de *“perfecționare sau pregătire profesională din domeniul transporturilor navale sau exploatarea portuare”*. Astfel, prestațiile postului de televiziune al contestatoarei, altele decât cele prezentate în Regulamentul de organizare și funcționare a instituției erau cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Pentru perioada 1992 - martie 2000, art.6, pct. k) 5 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

*“Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată următoarele operațiuni: î...ș*

*k) 5 editarea, tipărirea și vânzarea de ziare, î...ș realizarea și difuzarea programelor de radio și televiziune, cu excepția celor cu caracter de reclamă și publicitate; î...ș”*

Pct. 4.11 din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată prevedea:

*“Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, potrivit art. 6 lit. A. k) 5 din*

ordonanță:

Î...ș c) *programele de radio și televiziune, altele decât cele de reclamă și publicitate, atât la unitățile care le realizează, cât și la cele care le difuzează.*”

Aceleași prevederi au fost menținute și de Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, pentru perioada martie - decembrie 2000 precum și de prevederile Hotărârii Guvernului nr. 401/2000 de aprobare a Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/ 2000 privind taxa pe valoarea adăugată.

Pe de altă parte, Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată stipula la art. 3 următoarele:

*“Nu se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată operațiunile privind livrările de bunuri și prestările de servicii rezultate din activitatea specifică autorizată, efectuate de:*

Î...ș d) *instituțiile publice, pentru activitățile lor administrative, sociale, educative, de apărare, ordine publică, siguranța statului, culturale și sportive.*

*Persoanele juridice de mai sus sunt supuse taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunile efectuate în mod sistematic, direct sau prin unități subordonate, pentru obținere de profit”.*

Pct. 2.3 din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 preciza: *“Pentru activitățile economice de natura celor de mai sus se înregistrează ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată numai partea din structura asociației, organizației sau instituției - magazin, hotel, atelier, gospodărie-anexă - prin care se realizează operațiunile respective și pentru care este obligatorie organizarea distinctă a evidenței gestiunilor și contabilității, care să permită determinarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă.”* prevedere menținută și prin pct. 2.3 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 care preciza: *“Pentru operațiunile impozabile de natura celor menționate mai sus se înregistrează ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată numai partea din structura asociației, organizației sau instituției - magazin, hotel, atelier, gospodărie - anexă -, prin care se realizează operațiunile respective și pentru care este obligatorie organizarea distinctă a evidenței gestiunilor și contabilității, care să permită determinarea taxei pe valoarea adăugată deductibile și colectate.”*

Față de cele de mai sus, s-a reținut faptul că transmisiile postului propriu de televiziune au inclus și prestații de reclamă sau publicitate care nu se încadrau în activitatea de perfecționare sau pregătire profesională din domeniul transporturilor navale sau exploatării portuare. De asemenea, operațiunile efectuate pentru obținere de profit de către instituții publice intrau în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Mai mult, activitatea financiar - contabilă a postului de televiziune patronat de contestatoare trebuia organizată distinct, pentru cele două tipuri de transmisiuni prestate și anume:

-pentru perfecționarea și pregătirea profesională, transmitere informații din domeniul transporturilor maritime;

-pentru obținerea de profit necesar autofinanțării (reclamă, publicitate).

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei precum și prevederile legale aplicabile în speță, s-a reținut că în mod temeinic organele de control au calculat în sarcina contestatoarei taxa pe valoarea adăugată, motiv pentru care **s-a respins contestația formulată ca neîntemeiată.**

În ceea ce privește afirmația contestatoarei referitoare la faptul că organele de control anterioare au considerat instituția ca fiind neplătitoare de taxa pe valoarea adăugată, aceasta nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât așa cum s-a precizat mai sus pentru veniturile obținute din reclamă și publicitate, contestatoarea datora taxa pe valoarea adăugată și trebuia să organizeze evidența distinctă a acestei operațiuni. Mai mult, organele de control au ținut cont de momentul în care contestatoarea a realizat cifra de afaceri de 50.000.000 lei din veniturile din reclamă și publicitate, calculând taxa pe valoarea adăugată începând cu 01.01.1996, întrucât, conform documentelor anexate la dosarul cauzei, în luna noiembrie 1995 cifra de afaceri realizată era de peste 50.000.000 lei.

### **73. TVA aferentă operațiunilor de închiriere desfășurate în cadrul unui club sportiv**

În perioada 01.01.1997 - 30.04.2001 un club sportiv a încheiat contracte de închiriere cu persoane fizice și juridice, care aveau ca obiect închirierea unor spații din patrimoniul propriu. În baza contractelor de închiriere, clubul a emis lunar facturi fără a evidenția și plăti taxa pe valoarea adăugată aferentă. Având în vedere cele precizate organele de control fiscal au procedat la calculul taxei pe valoarea adăugată.

Prin contestația formulată, contestatoarea a susținut că la pct. 2.3, alin. 3 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 se explică foarte clar care erau activitățile impozabile la care se înregistra taxa pe valoarea adăugată (magazin, hotel, atelier, gospodărie - anexă), cu mențiunea că aceste activități au fost prestate către terți și nu către proprii sportivi. Sursele de finanțare ale instituțiilor publice cuprinse în capitolul IV, art. 70, lit. b, art. 71 și art. 73 pct. 4 din Legea nr. 72/1996 privind finanțele publice nu puteau fi purtătoare de taxa pe valoarea adăugată dacă erau în completarea surselor bugetare alocate. Mai mult, în opinia contestatoarei, erau scutite de taxe și impozite toate sursele de finanțare și extrabugetare folosite exclusiv pentru finanțarea sportului conform art. 68 lit. a-j din Legea educației fizice și sportului nr. 69/2000.

Cluburile sportive din subordinea Ministerului Tineretului și Sportului erau instituții publice finanțate din venituri extrabugetare și din alocații de la bugetul de stat care aveau ca obiect de activitate performanță, selecția, pregătirea și participarea la competiții interne și internaționale. Organele de control au evidențiat și interpretat acte normative care au fost abrogate. Clubul a fost finanțat de la bugetul statului în proporție de 70%, cheltuielile de personal, gospodărești și de întreținere urmând a fi efectuate din autofinanțare, respectiv venituri proprii.

**Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă operațiunile de închiriere desfășurate în cadrul clubului erau scutite la plata taxei pe valoarea adăugată sau erau operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.**

În drept, art. 2 lit a din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată, cu toate modificările și completările ulterioare și din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare începând cu data de 15.03.2000 precizau:

*“În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile cu*

plată, precum și cele asimilate acestora, î...ș efectuate de o manieră independentă de către contribuabili privind:

a) livrări de bunuri mobile și/sau prestări de servicii î...ș” iar la art. 3 alin. 1 lit. d din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată și din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 se prevedea:

“Nu se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată operațiunile privind livrările de bunuri și prestările de servicii rezultate din activitatea specifică autorizată, efectuate de: î...ș

d) instituțiile publice, pentru activitățile lor administrative, sociale, educative, de apărare, ordine publică, siguranța statului, culturale și sportive”

De la aceasta regulă, legiuitorul a instituit o excepție consacrată în art. 3 alin. 2 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, respectiv: “î...ș Contribuabilii prevăzuți la alin. 1 sunt supuși taxei pe valoarea adăugată, dacă realizează direct sau prin unități subordonate alte operațiuni impozabile decât cele menționate la alineatul precedent.”

Această excepție s-a regăsit și la art. 3 alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, însă sub altă formă, respectiv:

“î...ș Persoanele juridice de mai sus sunt supuse taxei pe valoarea adăugată, pentru operațiunile efectuate în mod sistematic, direct sau prin unități subordonate, pentru obținerea de profit.”

Din analiza primului text de lege, reglementat de Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, s-a reținut că închirierea de spații reprezenta operațiune impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată (respectiv reprezenta prestare de servicii) alta decât cea prevăzută de art. 3 alin. 1 lit. d și, prin urmare, intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată chiar dacă este realizată de o instituție publică, în speță clubul sportiv.

Analizând cel de-al doilea text de lege, reglementat de Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, s-a reținut că sumele încasate de contestatoare, instituție publică, aferente contractelor de închiriere a unor spații aflate în patrimoniul sau reprezentau profit, atata timp cât se obțineau beneficii bănești, venituri, din aceasta operațiune, cu atât mai mult cu cât închirierea era o operațiune efectuată în mod sistematic, sumele fiind încasate lunar și era efectuată în mod direct de către contestatoare.

Mai mult, pct. 2.3, alin.2 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.17/2000 preciza:

“Contribuabilii prevăzuți la art. 3 lit. a) - d) din Ordonanța de Urgență intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, dacă realizează direct sau prin unități subordonate operațiuni impozabile cum sunt: î...ș

e) prestări de servicii.

Pentru operațiunile impozabile de natura celor menționate mai sus se înregistrează ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată numai partea din structura asociației, organizației sau instituției - magazin, hotel, atelier, gospodărie-anexă -, prin care se realizează operațiunile respective și pentru care este obligatorie organizarea distinctă a evidenței gestiunilor și contabilității, care să permită determinarea taxei pe valoarea adăugată deductibile și colectate.”

Această prevedere se regăsea, cu unele modificări de formă și în Hotărârea

Guvernului nr. 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată. Astfel, s-a reținut obligația clubului de a se înregistra ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile de închiriere depășind la data de 31.12.1996, conform bilanțului contabil plafonul de scutire prevăzut la art. 6, lit. k din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată și Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000, astfel ca argumentul contestatoarei potrivit căruia *“pct. 2.3, alin.3 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 explică foarte clar care erau activitățile impozabile la care se înregistra taxa pe valoarea adăugată (magazin, hotel, atelier, gospodarie - anexa), cu mențiunea ca aceste activități să fie prestate către terți și nu către proprii sportivi”* nu a putut fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, cu atât mai mult cu cât contestatoarea nu a anexat în susținerea contestației documente justificative, respectiv contractele de închiriere din care să fi rezultat ca spațiile au fost închiriate propriilor sportivi.

Referitor la afirmația contestatoarei privind nulitatea procesului verbal întrucât s-au invocat acte normative abrogate, s-a reținut faptul că aceasta a fost neîntemeiată întrucât perioada verificată a fost 01.01.1997 - 30.04.2001, fiind incidente prevederile Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale Hotărârii Guvernului nr. 512/1998 până la data de 15.03.2000 când a intrat în vigoare Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 prin care s-au abrogat prevederile Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, republicată.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale aplicabile în materie, s-a reținut că în mod legal organele de control au stabilit în sarcina contestatoarei taxa pe valoarea adăugată de plata, fapt pentru care **s-a respins ca neîntemeiată contestația** formulată.

Pe rolul Curții Supreme de Justiție s-a luat în examinare recursul declarat de Clubul Sportiv „X” împotriva sentinței civile a Curții de Apel ”X”, Secția comercială și de contencios administrativ. Din examinarea lucrărilor dosarului, instanța Supremă a constatat următoarele:

Clubul Sportiv, la data de 5 noiembrie 2001, a chemat în judecată Ministerul Finanțelor Publice solicitând anularea ca nelegale a deciziei de soluționare a contestațiilor și a procesului-verbal de control prin care i-au fost stabilite în sarcină obligații bugetare reprezentând T.V.A. și majorări de întârziere aferente.

În motivarea cererii, reclamanta a arătat că nu datorează această sumă deoarece, potrivit legii (Legea nr.69/2000, O.G. nr. 10/1996 și Legii nr.72/1996), este scutită de plata taxei pe valoarea adăugată „indiferent de operațiunile efectuate”.

Curtea de Apel „X”-Secția comercială și de contencios administrativ, prin sentință a respins acțiunea ca nefondată reținând, în esență, că închirierea de spații reprezintă o operațiune impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată conform Ordonanței Guvernului nr. 17/2000.

Împotriva acestei soluții Clubul Sportiv a declarat recurs susținând că hotărârea atacată este nelegală și netemeinică fiind dată cu aplicarea greșită a legii. În acest sens, prin motivele de casare depuse la dosar se reiau argumentele din cererea de chemare în judecată, în sensul că instituția publică de natură sportivă poate realiza venituri proprii, inclusiv din chirii și din exploatarea unor bunuri deținute în administrare (art.73 alin.(1) și

(4) din Legea nr.72/1996) venituri care nu au caracter economic și care sunt utilizate, în totalitate, pentru susținerea activității sportive. Iar respectivele venituri, conform art.69 alin.(5) din Legea Educației Fizice și Sportului nr.69/2000, se utilizează la nivelul structurilor sportive care le realizează pentru îndeplinirea scopului și obiectului de activitate, „fără vărsăminte la bugetul de stat și fără afectarea alocațiilor de la bugetul de stat”.

Examinând sentința recurată în raport de criticile formulate, probele administrate și dispozițiile legale aplicabile în cauză, Curtea a constatat că este legală și temeinică, iar recursul nefondat. Astfel, din procesul-verbal încheiat de comisari ai Gărzii Financiare, rezultă că în perioada 1 ianuarie 1997 -30 aprilie 2001, Clubul Sportiv a realizat venituri din închirierea către persoane fizice și juridice a unor spații din patrimoniul propriu.

În baza contractelor de închiriere a emis facturi fără a înscrie taxa pe valoarea adăugată motiv pentru care organele de control i-au stabilit obligația de vira la bugetul de stat cu acest titlu o sumă plus majorările de întârziere aferente. Această obligație bugetară a fost menținută de Ministerul Finanțelor Publice, prin decizia prin care s-a respins contestația clubului sportiv, precum și prin sentința Curții de Apel prin care s-a respins, ca nefondată, acțiunea formulată în contencios administrativ.

Într-adevăr, potrivit art.2 lit.a din O.G. nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, în vigoare până la 15 martie 2000 când a fost înlocuită cu O.U.G. nr. 17/2000, în sfera de aplicare a T.V.A. erau cuprinse și „operațiunile cu plată, precum și cele asimilate acestora (...) efectuate de o manieră independentă de către persoane fizice sau juridice privind: livrări de bunuri mobile și prestări servicii în cadrul exercitării activității profesionale”. Dispoziții asemănătoare conțin și O.U.G. nr. 17/2000 în art.2 alin. 1 lit.a). De la regulă impozitării operațiunilor cu plată și acelor asimilate, art. 3, alin. 1, lit. d din O.G. nr. 3/1992, precum și art.3, lit.d) din O.U.G. nr. 17/2000 a exceptat instituțiile publice, pentru activitățile lor administrative, sociale, educative, de apărare, ordine publică, siguranța statului, culturale și sportive „când operațiunile privind livrările de bunuri și prestările de servicii sunt rezultate din activitatea specifică autorizată” (art. 3 alin. 1). Or, în cauză, Clubul Sportiv, a realizat venituri și profit din închirierea unor spații, iar activitatea de închiriere nu este specifică autorizată pentru o instituție sportivă.

Susținerea potrivit căreia, indiferent de operațiunile efectuate, instituțiile publice sportive sunt scutite de plata taxei pe valoarea adăugată în virtutea prevederilor art.(5) din Legea nr.69/2000 nu poate fi primită. Aceasta deoarece, textul invocat prevede utilizarea veniturilor, fără vărsăminte la bugetul de stat, iar taxa pe valoarea adăugată nu are natura juridică a vărsământului. În plus, art.73 (1) din aceeași lege, stabilește că „veniturile extrabugetare ale instituțiilor publice finanțate în condițiile art.70 alin.(1) lit.b) și c) (în categoria cărora se include și recurentul - n.n.) se încasează, se administrează și se utilizează de instituțiile publice în cauză, potrivit normelor finanțelor publice, dacă legea nu prevede altfel”. Or, cum deja s-a arătat, în privința taxei pe valoarea adăugată, legea prevede impozitarea operațiunilor privind livrările de bunuri și prestările de servicii.

Așa fiind, în raport cu cele prezentate s-a respins recursul, ca nefondat.

#### **74. TVA aferentă activității de prestări servicii către persoane fizice și**

## **juridice pentru care se încasează tarife de către o instituție publică**

În anul 1997, veniturile obținute de o instituție publică din activitatea de prestări servicii către persoane fizice și juridice a depășit plafonul de 50.000.000 lei, fără a se fi înregistrat și comportat ca plătitor de TVA. Ca urmare, organele de control au procedat la calcularea taxei pe valoarea adăugată aferentă veniturilor obținute în perioada 1997 - 2001 stabilind TVA datorată de contestatoare.

Contestatoarea a considerat că în mod eronat organele de control au constatat că începând luna septembrie 1997 a devenit plătitoare de TVA deoarece în baza prevederilor art.11 din Hotărârea Guvernului nr.477/1990 s-a organizat ca unitate bugetară cu personalitate juridică subordonată direcției generale de agricultură din cadrul Ministerului Agriculturii și Alimentației iar după apariția Hotărârii Guvernului nr.716/02.09.1999 a trecut în subordinea directă a Ministerului Agriculturii și Alimentației, care era neplătitor de TVA. De asemenea, contestatoarea a considerat că funcționând ca unitate cu personalitate juridică, subordonată direcției generale de agricultură din cadrul Ministerului Agriculturii și Alimentației, finanțată de Ministerul Agriculturii și Alimentației ce avea ca activitate *“controlul în teren în vederea certificării materialului săditor, precum și analize de laborator, încasând contravaloarea acestor lucrări, conform tarifelor stabilite prin Ordin al Ministerului Agriculturii și Alimentației”* nu desfășura o activitate independentă care să fie supusă TVA.

În susținerea motivelor prezentate, contestatoarea a mai afirmat că din sumele încasate, un procent de 70% era utilizat pentru cheltuieli materiale și personal, numai după aprobarea Ministerului Agriculturii și Alimentației, iar 30% constituia venituri la bugetul de stat.

**Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă activitatea de prestări servicii către persoane fizice și juridice constând în controlul calității semințelor și materialului săditor, eliberarea certificatelor de calitate, efectuarea lucrărilor de examinare a solurilor desfășurată de contestatoare, pentru care se încasează tarife este o operațiune impozabilă care intra în sfera de aplicare a TVA și pentru care exista obligația de a se înregistra ca plătitoare de TVA începând cu 1 septembrie 1997 și, pe cale de consecință, dacă datora TVA aferentă.**

În drept, prin art.2 lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.3/1992, republicată, precum și din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată se preciza că:

*“În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile cu plată, precum și cele asimilate acestora, î...ș efectuate de contribuabili, privind:*

*a) livrări de bunuri mobile și/sau prestări de servicii î...ș”.*

Prin art.3 alin.1 lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.3/1992, republicată precum și din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată se preciza că:

*“Nu se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată operațiunile privind livrările de bunuri și prestările de servicii rezultate din activitatea specific autorizată, efectuate de: î...ș*

*d) instituțiile publice, pentru activitățile lor administrative, sociale, educative, de apărare, ordine publică, siguranța statului, culturale și sportive”.*

De la această regulă cu valoare de principiu, legislatorul a instituit o excepție

consacrată în art.3 alin.2 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, respectiv:

*“Contribuabilii prevăzuți la alin.1 sunt supuși taxei pe valoarea adăugată dacă realizează direct sau prin unități subordonate alte operațiuni impozabile decât cele menționate la aliniatul precedent”.*

Această excepție se regăsea și la art. 3 alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, însă sub altă formă, respectiv:

*“Î...ș Persoanele juridice de mai sus sunt supuse taxei pe valoarea adăugată, pentru operațiunile efectuate în mod sistematic, direct sau prin unități subordonate, pentru obținerea de profit.”*

Din analiza primului text de lege, reglementat de Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000, s-a reținut că activitatea desfășurată de contestatoare constând în prestări servicii către persoane fizice și juridice privind controlul calității semințelor, efectuarea de verificări în laborator privind valoarea semințelor pentru care elibera buletine de analiză și pentru care încasa de la solicitanți tarife stabilite de Ministerul Agriculturii și Alimentației reprezenta operațiune impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată (respectiv reprezenta prestare de servicii) alta decât cea prevăzută de art.3, alin.1, lit. d) și, prin urmare, intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată chiar dacă era realizată de o instituție publică.

Analizând cel de-al doilea text de lege, reglementat de Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, s-a reținut că sumele încasate de contestatoare (instituție publică), aferente serviciilor prestate către persoane fizice și juridice privind controlul calității semințelor, verificări în laborator privind valoarea semințelor, eliberarea certificatelor de analiză reprezenta profit, atâta timp cât se obțineau beneficii bănești (venituri) din această operațiune, cu atât mai mult cu cât activitatea desfășurată era o operațiune efectuată în mod sistematic, sumele fiind încasate sub formă de tarif și era efectuată în mod direct de către contestatoare.

Mai mult, pct. 2.3, alin. 2 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 preciza:

*“Contribuabilii prevăzuți la art. 3 lit. a) - d) din Ordonanța de Urgență intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, dacă realizează direct sau prin unități subordonate operațiuni impozabile cum sunt: î...ș*

*e) prestări de servicii.”*

Aceasta prevedere se regăsea, cu unele modificări de formă și în Hotărârea Guvernului nr. 1178/1996 și Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată.

Având în vedere depășirea plafonului de 50 milioane lei, prevăzut de Ordonanța Guvernului nr.3/1992, în luna iulie 1997, prin procesul verbal contestat organele de control au constatat nerespectarea de către contestatoare a prevederilor art.25 A, lit.a, alin.2) din același act normativ așa cum a fost explicat prin pct.11.3 din Normele pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1178/1996 care preciza că:

*”Agenții economici care, în cursul anului, au depășit plafonul de scutire prevăzut la art. 6 lit. A.i) 12 din ordonanță sunt obligați să solicite luarea în evidență ca*

*plătitor de taxă pe valoarea adăugată.*

*Cererea se depune la organul fiscal care a atribuit codul fiscal, până la data de 15 a lunii următoare celei în care plafonul a fost depășit, conform modelului stabilit de Ministerul Finanțelor”, respectiv nedeținerea documentației pentru înregistrarea unității ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată pentru care organul de control a calculat pentru perioada septembrie 1997 - ianuarie 2001 taxa pe valoarea adăugată aferentă veniturilor obținute.*

Desfășurând o activitate pentru terți, din care rezultau venituri reprezentând tarifele stabilite de Ministerul Agriculturii și Alimentației pentru prestațiile efectuate, activitate care nu avea nimic comun cu activitățile administrative, sociale, educative, de apărare, ordine publică, siguranța statului, culturale și sportive, contestatoarea avea obligația să se declare plătitoare de TVA pentru această activitate și să organizeze evidența gestionară și contabilă în scopul determinării taxei pe valoarea adăugată.

Luând în considerare că prin art.6, alin.6) din Legea nr.72/17.07.1996 privind finanțele publice se preciza că:

*“Instituțiile publice, în sensul prezentei legi, cuprind: Parlamentul, Președinția României, Guvernul, ministerele, celelalte organe de specialitate ale administrației publice și locale, alte autorități publice, autoritatea judecătorească, precum și instituțiile de stat de subordonare centrală sau locală, indiferent de modul de finanțare a acestora”* și având în vedere calitatea de instituție publică a contestatoarei care a realizat operațiuni ce nu se încadrau în cele prevăzute de art.3, lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.3/1992, republicată, respectiv art.3 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 a rezultat că aceasta avea obligația să se înregistreze ca plătitor de TVA și, în consecință, organele de control au procedat legal stabilind în sarcina contestatoarei taxa pe valoarea adăugată aferentă sumelor încasate reprezentând tarife pentru prestațiile efectuate la diverse persoane juridice și fizice. Prin urmare, **contestația a fost respinsă ca neîntemeiată.**