



**Comisia pentru aplicarea unitară
a prevederilor legale în activitatea Curții de Conturi**

RAPORT nr. 5/13.07.2021

**cu privire la aplicabilitatea prevederilor art.13 alin.(2) lit.b din Legea nr.227/2015
privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în cazul unităților
administrativ-teritoriale**

Comisia pentru aplicarea unitară a prevederilor legale în activitatea Curții de Conturi (denumită, în continuare, *Comisia*), s-a întrunit în ședință de lucru, în data de 13.07.2021, conform prevederilor art.7 din *Regulamentul privind organizarea și funcționarea Comisiei pentru aplicarea unitară a prevederilor legale aplicabile în activitatea Curții de Conturi*.

I. Obiectul solicitării

Comisia a analizat adresa nr. 3923/04.11.2019, transmisă de către **Camera de Conturi Galați**, prin care s-a solicitat un punct de vedere **„cu privire la calitatea de plătitor de impozit pe profit a instituției publice, persoană juridică română, care obține venituri din concesiuni și închirierea patrimoniului”**.

Solicitarea se referă la faptul că, urmare unor acțiuni de audit financiar la unități administrativ-teritoriale de pe teritoriul județului Galați, în actele de audit s-a consemnat că unitățile administrativ-teritoriale nu s-au înregistrat ca plătitori de impozit pe profit pentru veniturile obținute din concesionarea sau închirierea unor bunuri imobile din patrimoniul public sau privat al acestora și nu au depus declarația 101 „Declarație privind impozitul pe profit”.

Întrucât la nivelul Camerei de Conturi Galați sunt opinii pro și contra acestei abordări, s-a solicitat Comisiei de aplicare unitară emiterea unui punct de vedere cu privire la această speță.

O solicitare în același sens a formulat și Camera de Conturi București cu adresa nr.578/14.02.2020.

II. Normele de drept care guvernează aspectele ce formează obiectul solicitării

1. Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

„TITLUL II

Impozitul pe profit

Art.13 Contribuabili

(1) Sunt obligate la plata impozitului pe profit, conform prezentului titlu, următoarele persoane, denumite în continuare contribuabili:

a) persoanele juridice române, cu excepțiile prevăzute la alin. (2);

(2) Nu intră sub incidența prezentului titlu următoarele persoane juridice române:

b) instituția publică, înființată potrivit legii, cu excepția activităților economice desfășurate de aceasta; ”

„CAP. II

Calculul rezultatului fiscal

Art. 19

Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”

„Art. 25

Cheltuieli

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.

(2) Cheltuielile cu salariile și cele asimilate salariilor astfel cum sunt definite potrivit titlului IV sunt cheltuieli deductibile pentru determinarea rezultatului fiscal, cu excepția celor reglementate la alin. (3) și (4).”

„TITLUL VII

Taxa pe valoarea adăugată

Art.266 alin.(1)

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

4. activitate economică are înțelesul prevăzut la art. 269 alin. (2). Atunci când o persoană desfășoară mai multe activități economice, prin activitate economică se înțelege toate activitățile economice desfășurate de aceasta

Art.269

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor liberale sau asimilate acestora. De asemenea constituie activitate

economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

(5) Instituțiile publice și organismele internaționale de drept public nu sunt persoane impozabile pentru activitățile care sunt desfășurate în calitate de autorități publice, chiar dacă pentru desfășurarea acestor activități se percep cotizații, onorarii, redevențe, taxe sau alte plăți, cu excepția acelor activități care ar produce distorsiuni concurențiale dacă instituțiile publice și organismele internaționale de drept public ar fi tratate ca persoane neimpozabile, precum și a celor prevăzute la alin. (6) și (7). În sensul prezentului articol, prin organisme internaționale de drept public se înțelege organizațiile internaționale interguvernamentale, constituite de către state care sunt părți la acestea, în baza unor tratate sau a altor instrumente juridice specifice dreptului internațional public și care funcționează conform actelor lor constitutive, statutelor lor sau altor documente care emană de la acestea, fiind guvernate de normele dreptului internațional public și nu de dreptul intern al vreunui stat.

(6) Instituțiile publice și organismele internaționale de drept public prevăzute la alin. (5) sunt persoane impozabile pentru activitățile desfășurate în calitate de autorități publice, dar care sunt scutite de taxă, conform art. 292.”

„CAP. IX

Operațiuni scutite de taxă

ART. 292

Scutiri pentru anumite activități de interes general și scutiri pentru alte activități

(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, acordarea unor drepturi reale asupra unui bun imobil, precum dreptul de uzufruct și superficia, cu plată, pe o anumită perioadă. Fac excepție următoarele operațiuni:

- 1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;*
- 2. închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor;*
- 3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;*
- 4. închirierea seifurilor;”*

„TITLUL IX Impozite și taxe locale

CAP. I Dispoziții generale

„Art. 453 Definiții

În înțelesul prezentului titlu, expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

a) activitate economică - orice activitate care constă în furnizarea de bunuri, servicii și lucrări pe o piață;”

2. Codul administrativ, aprobat prin OUG nr.57/2019, cu modificările și completările ulterioare

„TITLUL III

Regimul general al autonomiei locale

Art. 87

Resursele financiare ale autorităților administrației publice locale

(1) În cadrul politicii economice naționale, unitățile administrativ-teritoriale au dreptul la resurse financiare proprii, pe care autoritățile administrației publice locale le stabilesc, le administrează și le utilizează pentru exercitarea competenței și a atribuțiilor ce le revin, în condițiile legii.

(2) Resursele financiare de care dispun autoritățile administrației publice locale trebuie să fie corelate cu competența și atribuțiile prevăzute de lege.

(3) În scopul asigurării autonomiei locale, autoritățile deliberative ale administrației publice locale au dreptul să instituie și să perceapă impozite și taxe locale, să aprobe bugetele locale ale unităților administrativ-teritoriale, în condițiile legii.

(4) Stabilirea, constatarea, impunerea, inspecția fiscală, încasarea, urmărirea și executarea silită, precum și procedurile de administrare a creanțelor bugetare locale se realizează în condițiile legii.

(5) Autoritățile administrației publice locale administrează sau, după caz, dispun de resursele financiare, precum și de bunurile proprietate publică sau privată ale unităților administrativ-teritoriale, în conformitate cu principiul autonomiei locale.”

„Art.96

(1) Unitățile administrativ-teritoriale sunt persoane juridice de drept public, cu capacitate juridică deplină și patrimoniu propriu.

(2) Unitățile administrativ-teritoriale, precum și subdiviziunile administrativ-teritoriale sunt subiecte juridice de drept fiscal, titulare ale codului de înregistrare fiscală și ale conturilor deschise la unitățile teritoriale de trezorerie, precum și la unitățile bancare.

(3) Unitățile administrativ-teritoriale sunt titulare ale drepturilor și obligațiilor ce decurg din contractele privind administrarea bunurilor care aparțin domeniului public și privat în care acestea sunt parte, precum și din raporturile cu alte persoane fizice sau juridice, în condițiile legii.”

„TITLUL V Autoritățile administrației publice locale

Art.108

Administrarea domeniului public și privat al unităților administrativ-teritoriale

Consiliile locale și consiliile județene hotărâsc, în condițiile prevăzute în partea a V-a a prezentului cod, ca bunurile ce aparțin domeniului public sau privat, local sau județean, după caz, să fie:

a) date în administrarea instituțiilor publice și regiilor autonome din subordinea unității administrativ-teritoriale care le are în proprietate;

b) concesionate;

c) închiriate;

d) date în folosință gratuită instituțiilor de utilitate publică;

e) valorificate prin alte modalități prevăzute de lege.

Art.129 Atribuțiile consiliului local

(2) **Consiliul local** exercită următoarele categorii de atribuții:

c) atribuții privind administrarea domeniului public și privat al comunei, orașului sau municipiului;

(6) În exercitarea atribuțiilor prevăzute la alin. (2) lit. c), **consiliul local:**

a) **hotărăște** darea în administrare, concesionarea, închirierea sau darea în folosință gratuită a bunurilor proprietate publică a comunei, orașului sau municipiului, după caz, precum și a serviciilor publice de interes local, în condițiile legii;

b) **hotărăște** vânzarea, darea în administrare, concesionarea, darea în folosință gratuită sau închirierea bunurilor proprietate privată a comunei, orașului sau municipiului, după caz, în condițiile legii;

Art.173

Atribuțiile consiliului județean

(1) **Consiliul județean** îndeplinește următoarele categorii principale de atribuții:

c) atribuții privind administrarea domeniului public și privat al județului;

(4) În exercitarea atribuțiilor prevăzute la alin. (1) lit. c), **consiliul județean:**

a) **hotărăște** darea în administrare, concesionarea, închirierea sau darea în folosință gratuită a bunurilor proprietate publică a județului, după caz, precum și a serviciilor publice de interes județean, în condițiile prezentului cod;

b) **hotărăște** vânzarea, darea în administrare, concesionarea, închirierea sau darea în folosință gratuită a bunurilor proprietate privată a județului, după caz, în condițiile legii;

Legea nr.273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare

„Art.28

Regimul sumelor rezultate din valorificarea mijloacelor fixe și a unor bunuri materiale, precum și al sumelor încasate din concesionarea sau închirierea unor bunuri ori din valorificarea unor bunuri confiscate

(1) Sumele încasate din vânzarea ca atare sau din valorificarea materialelor rezultate în urma demolării, dezmembrării ori dezafectării, în condițiile prevăzute de lege, a unor mijloace fixe sau din vânzarea unor bunuri materiale care aparțin instituțiilor publice, finanțate integral din bugetele locale, **constituie venituri ale bugetelor locale și se varsă la acestea.**

(2) Sumele încasate potrivit alin. (1) de către celelalte instituții publice **constituie venituri ale bugetelor acestora.**

(3) Sumele încasate din concesionarea sau din închirierea unor bunuri aparținând domeniului public sau privat al unităților administrativ-teritoriale **constituie venituri ale bugetelor locale.**

(4) Sumele încasate din valorificarea bunurilor confiscate **se fac venit la bugetul local, în funcție de subordonarea instituțiilor care au dispus confiscarea acestora, în condițiile legii.**

Art.29

*Sumele rezultate din vânzarea, în condițiile legii, a unor bunuri aparținând domeniului privat al unităților administrativ-teritoriale **constituie integral venituri ale bugetelor locale și se cuprind în secțiunea de dezvoltare, prin rectificarea bugetară locală, numai după încasarea lor.***

Art. 31

Activități de natură economică

(1) Serviciile publice de interes local care desfășoară activități de natură economică au obligația calculării, înregistrării și recuperării uzurii fizice și morale a mijloacelor fixe aferente acestor activități prin tarif sau preț, potrivit legii.

(2) Sumele reprezentând amortizarea calculată pentru aceste mijloace fixe constituie integral venituri ale bugetelor locale, care se cuprind în secțiunea de dezvoltare, se utilizează exclusiv pentru realizarea de investiții în domeniul respectiv și se evidențiază distinct în programul de investiții, ca sursă de finanțare a acestora, cu excepțiile prevăzute în acordurile de împrumut sau de garanție încheiate cu instituțiile financiare internaționale.

(3) Activitățile de natură economică pentru care se calculează amortizarea mijloacelor fixe se stabilesc prin hotărâre a Guvernului.”

Codul civil

„ART.3 Aplicarea generală a Codului civil

(2) Sunt considerați profesioniști toți cei care exploatează o întreprindere.

(3) Constituie exploatarea unei întreprinderi exercitarea sistematică, de către una sau mai multe persoane, a unei activități organizate ce constă în producerea, administrarea ori înstrăinarea de bunuri sau în prestarea de servicii, indiferent dacă are sau nu un scop lucrativ”.

III. Punctul de vedere al Ministerului Finanțelor

Deși s-a solicitat în mai multe rânduri un punct de vedere consolidat Ministerului Finanțelor pe această temă, acesta a formulat un răspuns prin adresa nr. 797265/03.03.2020, din care în esență rezultă următoarele:

- nu datorează impozit pe profit instituția publică, înființată potrivit legii, cu excepția activităților economice desfășurate de aceasta;

- activitățile economice desfășurate de către instituțiile publice sunt activitățile desfășurate de acestea în scopul realizării de venituri, altele decât cele desfășurate în calitate de autoritate publică care intră în atribuțiile exercitate în scopul realizării obiectivelor din domeniul lor de activitate, potrivit legii de reglementare;

- în contextul în care activitățile desfășurate de către unitățile administrativ-teritoriale prezintă alte activități decât cele care intră în atribuțiile unităților administrativ-teritoriale exercitate în scopul realizării obiectivelor din domeniul lor de activitate, potrivit legii de reglementare în ceea ce privește funcțiile și sarcinile în sine ale acestora, pentru veniturile proprii obținute din aceste activități, din punct de vedere fiscal, aceste instituții sunt obligate la plata impozitului pe profit;

- delimitarea activităților de natură economică de activitățile desfășurate de unitățile administrativ-teritoriale în calitate de autoritate publică potrivit legii de reglementare, va avea în vedere atribuțiile exercitate în realizarea obiectivelor din domeniul de activitate al acestor unități stabilite prin legislația de reglementare: OUG nr.57/2019 privind Codul administrativ; Legea nr.215/2001 privind administrația publică locală; Legea nr.273/2006 privind finanțele publice locale și alte legi speciale.

Ulterior, prin adresa nr.798008/13.05.2021, Ministerul Finanțelor revine cu un răspuns la solicitările noastre anterioare, din care se rețin, în esență, două concluzii:

- Impozitarea directă are o abordare distinctă pentru determinarea calității de contribuabil de impozit pe profit față de impozitarea indirectă – persoana impozabilă în scopuri de TVA.

- În opinia Ministerului Finanțelor, abordarea legislativă a activității economice, în sfera impozitului pe profit este legată de sfera atribuțiilor și competențelor specifice autorității/instituției publice care **devine persoană impozabilă din perspectiva impozitului pe profit numai atunci când** aceste subiecte de drept public **exercită activități care depășesc sfera atribuțiilor specifice de administrare a domeniului public și privat** al statului sau al UAT-urilor, după caz.

Totodată, prezintă relevanță pentru speța de față chiar modalitatea prin care structurile de control ale ANAF au tratat subiectul reprezentat de obligativitatea stabilirii impozitului pe profit în sarcina instituțiilor publice.

Astfel, instituția publică UATJ Galați a fost verificată de DRGFP-Galați, iar în baza raportului de inspecție fiscală organul fiscal a emis decizia de impunere F-GL nr.431/26.11.2020 prin care i s-a impus înregistrarea unității administrativ-teritoriale ca plătitor de impozit pe profit și i s-a stabilit obligația de plată a sumei de 11.200 lei (reprezentând impozit pe profit aferent veniturilor din închirieri de locuințe, vânzarea masei lemnoase provenit din toaletarea arborilor uscați și venituri din concesionarea unor spații pentru cabinete medicale).

UATJ Galați a formulat contestație împotriva deciziei de impunere, iar aceasta a fost analizată și admisă de către structura specializată în soluționarea contestațiilor din cadrul D.G.R.F.P. Galați prin Decizia nr.59/15.03.2021, din care prezentăm în sinteză argumentele soluționării favorabile:

- Normele metodologice aprobate prin HG nr.1/2016 clarifică interpretarea noțiunii de „activitate economică”

„(1) În înțelesul art. 453 lit. a) din Codul fiscal, activitatea economică se referă la orice activitate care constă în furnizarea de bunuri, servicii și lucrări pe o piață și cuprinde activitățile de producție, comerț sau prestări de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor liberale sau asimilate acestora. În cazul instituțiilor publice, așa cum sunt definite de Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în cazul instituțiilor publice locale, așa cum sunt definite de Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare, nu sunt considerate activități economice acele activități care asigură îndeplinirea scopului pentru care au fost create aceste instituții.”

- Structura specializată în Soluționarea Contestațiilor de la nivelul DGRFP Galați a dispus prin, Decizia nr.231/02.07.2020, desființarea Deciziei de impunere nr F-GL 93/20.03.2020 (anterioare) „întrucât delimitarea activităților desfășurate pentru realizarea obiectului său de activitatea, potrivit legii, de cele cu caracter economic are relevanță din punct de vedere fiscal, deoarece funcție de natura acestor activități instituția publică JUDEȚUL GALAȚI este sau nu contribuabil și este obligată la plata impozitului pe profit, iar așa cum s-a reținut anterior (...)argumentele prezentate de organele de inspecție fiscală și petentă nu sunt de natură să clarifice complet situația instituției...”

- În analiza constatărilor organelor de inspecție fiscală și a argumentelor unității petente, trebuie reiterate următoarele: (...) Activitățile economice desfășurate de către instituțiile publice sunt altele decât cele desfășurate în calitate de autoritate publică care intră în atribuțiile exercitate în scopul realizării obiectivelor din domeniul lor de activitate, potrivit legii de reglementare.

În baza prevederilor de mai sus, instituțiile publice înființate potrivit reglementărilor legale în domeniu, **nu sunt contribuabili obligați la plata impozitului pe profit pentru veniturile realizate din activitățile desfășurate pentru realizarea obiectului de activitate potrivit legii de reglementare.**

- Din cele reținute mai sus și documentele aflate la dosarul cauzei reiese că instituția Județul Galați a procedat, în calitatea sa de autoritate publică cu rol de asigurare a protecției sociale, la acordarea locuințelor de serviciu din patrimoniul public, spre închiriere, în baza unor criterii care vizează: situația locativă, starea de sănătate și familială, venitul net. Tarifele privind chiria se stabilesc în baza unor acte normative ce vizează și protecția socială, nivelul lor fiind limitat, neputând fi vorba de o stabilire a lor pe piața liberă în funcție de cerere și ofertă, în mod speculativ, de obținere de profit.

- În concluzie, având în vedere: stabilirea unui nivel minim al redevenței prin hotărâre de consiliu județean (aplicabil la nivel de localitate și nu prin negociere în scopul obținerii unui preț mai avantajos pentru câștig), destinația veniturilor obținute prin concesionarea spațiilor cu destinație de cabinet medical, cât și a condițiilor impuse a fi respectate prin contractul de concesiune, expres indicate prin acte normative, a principiilor și atribuțiilor definite de Legea nr.500/2002, Legea nr.273/2006, Legea nr.215/2001, reiese că **aceste activități asigura îndeplinirea scopului pentru care au fost create aceste instituții, de administrare a bunurilor proprietate publică și privată a unității administrativ-teritoriale și asigurare a interesului comunității și cadrului necesar susținerii sănătății.**

- Cum fundamentarea veniturilor proprii ale bugetelor locale se bazează pe constatarea, evaluarea și inventarierea materiei impozabile și a bazei de impozitare în funcție de care se calculează impozitele și taxele aerente, evaluareaa serviciilor prestate și a veniturilor obținute

din acestea, precum și pe alte elemente specifice, în scopul evaluării corecte a veniturilor, nu poate fi vorba de o urmărire a obținerii de profit în sensul unei activități economice ci de resurse la bugetul local pentru susținerea și exercitarea atribuțiilor de autoritate publică locală/județeană.

- Pe cale de consecință, pentru considerentele arătate în precedent și în temeiul actelor normative în vigoare pentru speța în cauză, coroborate cu prevederile art.273 și art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se **DECIDE admiterea în totalitate a contestației formulate de Județul Galați, instituția publică neavând calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al impozitului pe profit (...).**

IV. Hotărârea instanței nr.638/2020 pronunțată în Dosarul nr. 576/121/2020

În fapt, în urma misiunii de audit financiar efectuată la UAT Oraș Tg.Bujor, în baza raportului de audit financiar nr.4121/29.10.2019, Camera de Conturi Galați a emis Decizia nr.37/2019 prin care s-a dispus măsura de înregistrare ca plătitor de impozit pe profit pentru veniturile din activități economice și plata sumelor stabilite ca impozit pe profit la bugetul de stat.

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Tribunalului Galați – Secția de contencios administrativ și fiscal sub nr. 576/121/2020, reclamanta UATO Tg.Bujor a chemat în judecată Curtea de Conturi a României, solicitând anularea în parte a Deciziei nr.37/18.12.2019 emisă de Camera de Conturi Galați și anularea în tot a Încheierii nr.9/03.02.2020 emisă de Comisia de soluționare a contestațiilor din cadrul Camerei de Conturi a jud.Galați.

Soluționând cauza Tribunalul Galați, prin Sentința nr. 638/11.12.2020, a admis acțiunea formulată de reclamantă și a dispus anularea Încheierii nr.9/03.03.2020 emisă de Curtea de Conturi a României – Camera de Conturi Galați și anularea în parte a Deciziei nr.37/18.12.2019 emisă de Camera de Conturi Galați, doar în ceea ce privește punctul 2 și măsurile corespunzătoare.

Pentru a pronunța această hotărâre, instanța de fond a reținut în considerente dispozițiile art. 13 alin. (1) și alin. (2) lit b și art. 269 alin. (2), alin. (5) și alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal.

De asemenea, instanța reține că potrivit art.20 alin.(1) din Legea nr.273/2006 privind finanțele publice locale, autoritățile administrației publice locale au, printre altele, și următoarele competențe și responsabilități în ceea ce privește finanțele publice locale:

b) stabilirea, constatarea, controlul, urmărirea și încasarea impozitelor și taxelor locale, precum și a oricăror alte venituri ale unităților administrativ-teritoriale, prin compartimente specializate, în condițiile legii

e) administrarea eficientă a bunurilor din proprietate publică și privată a unităților administrativ-teritoriale

Cu alte cuvinte, autoritățile administrației publice locale au atribuții în ceea ce privește gestionarea patrimoniului unităților administrativ-teritoriale. (...).

Față de toate aspectele anterior analizate, Tribunalul a constatat întemeiată acțiunea formulată, o admite și dispune anularea Încheierii nr.9/03.03.2020 emisă de Curtea de Conturi a României – Camera de Conturi Galați și anulează în partea Decizia nr.37/18.12.2019 emisă de Camera de Conturi Galați în ceea ce privește punctul 2 și măsurile corespunzătoare dispuse în temeiul acestora.

Sentința nr. 638/11.12.2020 a rămas definitivă prin Decizia Curții de Apel Galați nr.634/22.06.2021, prin care instanța de control judiciar a respins recursul formulat de Curtea de Conturi a României – Camera de Conturi Galați, ca nefondat.

V. Punctul de vedere al Comisiei cu privire la obiectul solicitării

Comisia a analizat aspectele care fac obiectul solicitării și legislația specifică, desprinzându-se următoarele concluzii:

1. Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare respectiv, la **art.13 alin.(1) lit.(a) și alin.(2) lit. (b)** stabilește că instituțiile publice, înființate conform legii, nu sunt obligate la plata impozitului pe profit, **cu excepția activităților economice desfășurate de aceasta.**

De subliniat că, în Codul fiscal, **termenul de activitate economică** este definit la **titlul VII Taxa pe valoarea adăugată** și la **titlul IX Impozite și taxe locale**, acești termeni având semnificația corespunzătoare în contextul aspectelor reglementate la titlurile respective.

Astfel, în sensul titlului VII *Taxa pe valoarea adăugată*, „*activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor liberale sau asimilate acestora. De asemenea constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.*”

Iar în sensul titlului IX *Impozite și taxe locale*, *activitatea economică reprezintă orice activitate care constă în furnizarea de bunuri, servicii și lucrări pe o piață.*

Analizând prevederile legale invocate mai sus, Comisia constată că **instituțiile publice**, înființate potrivit reglementărilor legale în domeniu, **nu sunt contribuabili obligați la plata impozitului pe profit pentru veniturile realizate din activitățile desfășurate pentru realizarea obiectului lor de activitate, potrivit legii de reglementare.** Pentru veniturile realizate din activități economice, altele decât cele desfășurate pentru realizarea obiectului lor de activitate, instituțiile publice datorează impozit pe profit asupra rezultatului fiscal, potrivit dispozițiilor Titlului II din Codul fiscal.

Potrivit **pct.1 alin.(1)** de la Titlul II, Capitolul I, Secțiunea 1 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.1/2016, „*În aplicarea prevederilor art. 13 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, din categoria persoanelor juridice române fac parte companiile naționale, societățile naționale, regiile autonome, indiferent de subordonare, societățile, indiferent de forma juridică de organizare și de forma de proprietate, inclusiv cele cu participare cu capital străin sau cu capital integral străin, societățile agricole și alte forme de asociere agricolă cu personalitate juridică, cooperativele agricole, societățile cooperative, instituțiile financiare și instituțiile de credit, fundațiile, asociațiile, organizațiile, precum și orice altă entitate care are statutul legal de persoană juridică constituită potrivit legislației române, cu excepțiile prevăzute la art. 13 alin. (2) din Codul fiscal.*”

Prin urmare, ceea ce este relevant în aprecierea faptului că o instituție publică este sau nu este contribuabil obligat la plata impozitului pe profit o reprezintă **delimitarea activităților desfășurate pentru realizarea obiectului său de activitate, potrivit legii, de cele cu caracter economic.**

2. În analiza caracterului de contribuabil plătitor de impozit pe profit, Comisia a avut în vedere prevederile legale incidente modului de organizare și funcționare a unităților

administrativ-teritoriale, precum și a competențelor specifice domeniilor de activitate gestionate de autoritățile administrației publice locale.

a. Potrivit Legii nr.273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare, în sintagma **instituții publice locale** sunt incluse comunele, orașele, municipiile, sectoarele municipiului București, județele, municipiul București, instituțiile și serviciile publice din subordinea acestora, cu personalitate juridică, indiferent de modul de finanțare a activității acestora.

b. Codul administrativ, aprobat prin OUG nr.57/2019, cu modificările și completările ulterioare (iar anterior Legea nr.215/2001 privind administrația publică locală) consacră **un principiu de bază al autonomiei locale financiare, respectiv dreptul la resurse financiare proprii**, pe care autoritățile administrației publice locale le stabilesc, le administrează și le utilizează pentru exercitarea competenței și a atribuțiilor ce le revin, în condițiile legii.

Totodată, legea precizează că autoritățile administrației publice locale administrează sau, după caz, dispun de resursele financiare, precum și de bunurile proprietate publică sau privată ale unităților administrativ-teritoriale, în conformitate cu principiul autonomiei locale.

Potrivit art. 105 alin.(1) al aceluiași act normativ de mai sus: „*Autonomia locală se exercită de către autoritățile administrației publice locale de la nivelul comunelor, orașelor, municipiilor și județelor*”, iar art.106 și 107 definesc aceste autorități astfel: consiliile locale ale comunelor, orașelor, municipiilor și consiliile județene, ca autorități deliberative, respectiv primarii și președintele consiliului județean, ca autorități executive.

În exercitarea atribuțiilor lor, în conformitate cu prevederile **art.108** din Codul administrativ, **consiliile locale și consiliile județene hotărăsc ca bunurile ce aparțin domeniului public sau privat, local sau județean, după caz, să fie concesionate, închiriate, valorificate prin alte modalități prevăzute de lege.**

În ceea ce privește **atribuțiile consiliului local**, potrivit **art.129** din Codul administrativ, printre acestea se regăsesc și *atribuțiile privind administrarea domeniului public și privat al comunei, orașului sau municipiului, în acest sens consiliul local:*

a) **hotărăște** darea în administrare, concesionarea, închirierea sau darea în folosință gratuită a bunurilor proprietate publică a comunei, orașului sau municipiului, după caz, precum și a serviciilor publice de interes local, în condițiile legii;

b) **hotărăște** vânzarea, darea în administrare, concesionarea, darea în folosință gratuită sau închirierea bunurilor proprietate privată a comunei, orașului sau municipiului, după caz, în condițiile legii;

Prevederi similare se regăsesc și pentru consiliile județene la **art.173** din Codul administrativ.

În același sens, sunt și prevederile **art.20 alin.(1) lit.b) și e)** din Legea nr.273/2006, potrivit căreia „(1) *Autoritățile administrației publice locale au următoarele competente și responsabilități în ceea ce privește finanțele publice locale:*

b) *stabilirea, constatarea, controlul, urmărirea și încasarea impozitelor și taxelor locale, precum și a oricăror alte venituri ale unităților administrativ-teritoriale, prin compartimente proprii de specialitate, în condițiile legii;*

e) *administrarea eficientă a bunurilor din proprietatea publică și privată a unităților administrativ-teritoriale;”*

Referitor la personalitatea juridică a unităților administrativ-teritoriale, art.96 din același Cod administrativ precizează că *unitățile administrativ-teritoriale sunt subiecte juridice de drept fiscal, titulare ale codului de înregistrare fiscală și ale conturilor deschise la*

unitățile teritoriale de trezorerie, precum și la unitățile bancare, de asemenea sunt titulare ale drepturilor și obligațiilor ce decurg din contractele privind administrarea bunurilor care aparțin domeniului public și privat în care acestea sunt parte, precum și din raporturile cu alte persoane fizice sau juridice, în condițiile legii.

c. În acest sens, Codul de procedură fiscală (Legea nr.207/2015), la **art.17, alin.(1), (2) și (3)** reglementează care sunt **subiectele raportului juridic fiscal**, după cum urmează:

„Art. 17 Subiectele raportului juridic fiscal

(1) Subiecte ale raportului juridic fiscal sunt statul, unitățile administrativ-teritoriale sau, după caz, subdiviziunile administrativ-teritoriale ale municipiilor, contribuabilul/plătitorul, precum și alte persoane care dobândesc drepturi și obligații în cadrul acestui raport.

(2) Statul este reprezentat de Ministerul Finanțelor Publice, prin A.N.A.F. și unitățile subordonate acesteia, cu excepția cazului când legea stabilește o altă autoritate în acest sens.

(3) Unitățile administrativ-teritoriale sau, după caz, subdiviziunile administrativ-teritoriale ale municipiilor, sunt reprezentate de autoritățile administrației publice locale, precum și de compartimentele de specialitate ale acestora, în limita atribuțiilor delegate de către autoritățile respective”.

Astfel, din prevederile legale invocate anterior rezultă că **autoritățile administrației publice locale au stabilite prin lege competențe în soluționarea problemelor de interes local**, în calitatea lor de persoane juridice de drept public, proprietare ale bunurilor domeniului public și privat al unităților administrativ-teritoriale. În acest context, **modalitățile stabilite prin lege pentru exercitarea dreptului de proprietate publică (respectiv dare în administrare, concesiune, închiriere, dare în folosință gratuită) nu reprezintă o activitate economică desfășurată la nivelul unității administrativ-teritoriale, ci o prerogativă conferită autorităților administrației publice locale pentru realizarea obiectului lor de activitate. Unitățile administrativ-teritoriale desfășoară activități de natură administrativă și de furnizare a serviciilor publice de interes local, acestea neavând un caracter comercial.**

3. În susținerea acestor concluzii sunt și prevederile art.28 și 29 din Legea nr.273/2006, care reglementează caracterul veniturilor obținute din anumite activități, acela de venituri ale bugetelor locale, respectiv sursă de finanțare a cheltuielilor acestor bugete și nu acela de venituri cu caracter lucrativ.

Astfel, sumele încasate din concesiunea sau din închirierea unor bunuri aparținând domeniului public sau privat al unităților administrativ-teritoriale, sumele încasate din vânzarea ca atare sau din valorificarea materialelor rezultate în urma demolării, dezmembrării ori defazectării, în condițiile prevăzute de lege, a unor mijloace fixe sau din vânzarea unor bunuri materiale care aparțin instituțiilor publice, finanțate integral din bugetele locale, **constituie venituri ale bugetelor locale.**

Mai mult, sumele rezultate din vânzarea unor bunuri aparținând domeniului privat al unităților administrativ-teritoriale **constituie integral venituri ale bugetelor locale și se cuprind în secțiunea de dezvoltare**, prin rectificarea bugetară locală, numai după încasarea lor.

Totodată, din cuprinsul **art.31** din Legea nr.273/2006 se desprinde faptul că **activitățile de natură economică sunt desfășurate de serviciile publice de interes local**, acestea având obligația calculării amortizării mijloacelor fixe aferente acestor activități, sume care constituie integral venituri ale bugetelor locale, la secțiunea de dezvoltare.

În acest sens, prin HG nr.214/1999 au fost definite **activitățile de natură economică** pentru care serviciile publice de interes local calculează amortizarea mijloacelor fixe aferente acestor activități, respectiv:

„- alimentarea cu apă;
- canalizare și epurarea apelor uzate;
- salubritate;
- alimentarea cu energie termică;
- transportul urban, în comun, de călători;
- igienizare, deratizare și dezinsecție;
- administrarea piețelor, târgurilor și oboarelor;
- băi publice;
- alte servicii publice care desfășoară activități de natura economică ale căror cheltuieli se recuperează prin preț sau tarif, înființate prin hotărâri ale consiliilor județene sau locale, după caz.”

Drept urmare, persoana juridică unitatea administrativ-teritorială este autoritate publică tutelară care gestionează patrimoniul public local și se interpune între operatorii de servicii publice de interes local și populația beneficiară.

4. În aceeași ordine de idei, Codul civil reglementează la **art.3** noțiunea de profesionist, fiind considerați profesioniști toți cei care exploatează o întreprindere, precum și raportul dintre profesioniști.

Din prevederile Codului civil, rezultă că profesioniștii sunt titularii întreprinderii, iar aceștia pot fi persoane fizice care desfășoară activități economice în mod independent, respectiv comercianții, persoane fizice autorizate, întreprinzători individuali și cei care sunt asociați în cadrul unor întreprinderi familiale, persoanele care exercită profesii reglementate sau liberale, respectiv persoanele juridice de drept privat, respectiv societățile comerciale, regii autonome, societăți civile cu personalitate juridică.

Prin urmare, **criteriul care face diferența între profesioniști și celelalte subiecte de drept îl reprezintă scopul activităților desfășurate.**

OUG nr.109/2011 privind guvernanta corporativă a întreprinderilor publice, la **art.2 pct.2 și 3**, definește noțiunile de **întreprindere publică și autoritate publică tutelară**, astfel:

„2. întreprinderi publice:

a) regii autonome înființate de stat sau de o unitate administrativ-teritorială;
b) companii și societăți naționale, societăți la care statul sau o unitate administrativ-teritorială este acționar unic, majoritar sau la care deține controlul;
c) societăți la care una sau mai multe întreprinderi publice prevăzute la lit. a) și b) dețin o participație majoritară sau o participație care le asigură controlul;

3. autoritate publică tutelară - instituția care:

a) coordonează, are în subordine sau sub autoritate una sau mai multe întreprinderi publice prevăzute la pct. 2 lit. a);
b) exercită, în numele statului sau al unității administrativ-teritoriale, calitatea de acționar la întreprinderile publice prevăzute la pct. 2 lit. b);
c) coordonează exercitarea de către una sau mai multe întreprinderi publice prevăzute la pct. 2 lit. a) și/sau lit. b) a calității de acționar sau asociat la o societate controlată.”

Or, în speță, unitățile administrativ-teritoriale **au calitatea de autoritate publică tutelară și nu de întreprindere publică** care desfășoară activități și servicii publice în interesul public, plătitoare de impozit pe profit.

Pe cale de consecință, **persoana juridică unitatea administrativ-teritorială nu intră în sfera de aplicare a art. 3 alin.(3) din Codul civil**, ci reprezintă manifestarea legală a drepturilor conferite de autonomia locală, definite prin **art. 5 lit. j) din OUG nr. 57/2019 privind Codul administrativ**, ca fiind „*dreptul și capacitatea efectivă a autorităților administrației publice locale de a soluționa și de a gestiona, în numele și în interesul colectivităților locale la nivelul cărora sunt alese, treburile publice, în condițiile legii*”.

5. Nu în ultimul rând, aprecierea activității de încasare a veniturilor din concesiuni și închirieri sau din vânzarea unor bunuri din proprietatea unității administrativ-teritoriale ca activitate economică trebuie analizată și prin prisma organizării distincte a evidenței gestiunilor și contabilității, care să permită determinarea cheltuielilor deductibile, elocvente în acest sens fiind art.19 din Codul fiscal referitor la determinarea rezultatului fiscal și art. 25 cu privire la regimul de deductibilitate al cheltuielilor.

Or, la nivelul unității administrativ-teritoriale, sunt organizate compartimente proprii cu atribuții de administrare a creanțelor fiscale (adică a oricăror sume care se cuvin bugetului general centralizat al unității administrativ-teritoriale), astfel încât o delimitare a cheltuielilor acestui compartiment numai pentru operațiunile care implică concesiunea și închirierea unor bunuri sau vânzarea unor bunuri din proprietatea unității administrativ-teritoriale nu poate fi realizată, astfel încât rezultatul fiscal să fie corect și real determinat.

6. Comisia reține și mențiunile de la **pct.1** din Normele metodologice de aplicare a Titlului IX (Impozite și taxe locale) din Codul fiscal (Legea nr. 227/2015), aprobate prin HG nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare, respectiv că „*În cazul instituțiilor publice, așa cum sunt definite de Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în cazul instituțiilor publice locale, așa cum sunt definite de Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare, nu sunt considerate activități economice acele activități care asigură îndeplinirea scopului pentru care au fost create aceste instituții.*”

Mai mult, prin activitate economică se înțelege, potrivit **art.269 alin.(2) teza a doua** din Codul Fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, or, unitățile administrativ-teritoriale nu desfășoară activitățile menționate anterior ca un profesionist, potrivit **art.3 alin.(2)** din Codul Civil, adică cu caracter de continuitate, ci pentru susținerea și exercitarea atribuțiilor de autoritate publică locală/județeană.

Pentru considerentele expuse anterior, în temeiul art.10 lit. d) și ale art.3 alin.(1) din Regulament,

**Comisia
a emis următoarea**

CONCLUZIE

1. Instituțiile publice nu sunt contribuabili obligați la plata impozitului pe profit pentru veniturile realizate din activitățile desfășurate pentru realizarea obiectului lor de activitate.

2. Pentru atribuirea calității de contribuabil plătitor de impozit pe profit pentru instituțiile publice este necesară delimitarea activităților desfășurate pentru realizarea obiectului lor de activitate, potrivit legii, de cele cu caracter economic.

3. Nu sunt considerate activități economice acele activități care asigură îndeplinirea scopului pentru care au fost create instituțiile publice, așa cum sunt definite în condițiile legii.

4. Activitățile desfășurate de unitățile administrativ-teritoriale (cum ar fi concesionarea/închirierea unor bunuri din proprietatea unității administrativ-teritoriale, vânzarea unor bunuri din proprietatea privată a acestora) reprezintă activități care intră în atribuțiile unităților administrativ-teritoriale exercitate în scopul realizării obiectivelor din domeniul lor de activitate și nu pot fi considerate activități economice pentru a fi supuse impozitării.