

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ**  
**DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE ....**  
**Biroul Soluționare Contestații**

**DECIZIA nr. 25 din 2014**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**X din sat ....., jud. ....**

Cu adresa nr. /26.08.2013, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ....** sub nr. /27.08.2013, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice .....** a înaintat **dosarul contestației** formulate de **dl. X** din com. ., sat ....., jud. ...., CNP ., împotriva *Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr..... din 26.06.2013* întocmită de reprezentanți ai Activității de Inspecție Fiscală .....

Decizia de impunere nr. ..../26.06.2013 a avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală nr. ..../26.06.2013.

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de .... lei reprezentând:

- ..... lei - TVA de plată;
- ..... lei - accesorii aferente TVA de plată.

**Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile** prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/24.12.2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat contestatorului în data de 27.06.2013, iar contestația a fost depusă și înregistrată la A.I.F. .... sub nr. /22.07.2013.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

**I. Susținerile din contestație sunt următoarele:**

*"[...] precizez că îmi însușesc punctul de vedere al echipei de control referitor la faptul că aveam obligația să solicit înregistrarea în scopuri de TVA, ca urmare a depășirii plafonului de 35.000 euro în luna septembrie 2011.*

*Menționez, însă, că neînregistrarea mea în scopuri de TVA se datorează lipsei mele de cunoștințe în domeniu și accesului limitat la informații privind modificările legislative în domeniul fiscal.*

*Nu-mi însușesc, însă, și contest punctul de vedere al echipei de control privind faptul că odată cu înregistrarea mea în scopuri de TVA ar fi trebuit să colectez și să virez la bugetul de stat TVA în sumă de ..... lei, calculate asupra bazei de impozitare reprezentată de contravaloarea cerealelor livrate în cursul anului 2012, și aduc în sprijinul afirmației mele următoarele argumente:*

*- Organul de inspecție fiscală nu a ținut cont de faptul că toate produsele livrate de mine în perioada 2011-2012, respectiv porumb și floarea-soarelui, se regăsesc la art.160 - Măsuri simplificate [...].*

*Având în vedere depășirea plafonului de 35.000 euro și ținând cont de categoria produselor comercializate ar fi trebuit să emit facturi pentru livrări de cereale cu respectarea prevederilor art.160 - Măsuri de simplificare [...].*

*Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că pentru livrările de cereale efectuate în anul 2012, nu datorez taxa pe valoarea adăugată ca obligație față de bugetul statului, întrucât aceste operațiuni economice sunt supuse taxării inverse, iar furnizorii nu înscriu pe documente și nu colectează TVA aferentă. [...].*

*În baza celor mai sus menționate, consider că în urma inspecției fiscale echipa de control ar fi trebuit să dispună măsuri pentru aplicarea taxării inverse și nu să colecteze o taxă pe valoarea adăugată pe care nu o datorăm, conform prevederilor legale și pe care o contest prin prezenta. [...].*

*Fac mențiunea că în cazul meu această taxă nu există, având în vedere operațiunile economice pe care le-am derulat și care mă obligau la aplicarea taxării inverse conform prevederilor legale și deci la emiterea de facturi fără TVA colectată. [...]."*

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 26.06.2013** de reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. .... la dl. X din localitatea ....., jud. ...., s-au menționat următoarele:

"[...] Din cercetarea la fața locului efectuată de echipa de inspecție fiscală s-a constatat că d-l X a desfășurat activitatea de cultivare și valorificare a produselor agricole de pe suprafața de .... ha teren arabil în anul agricol 2010-2011 și .... ha teren arabil în anul agricol 2011-2012, această activitate fiind o activitate cu caracter de continuitate, este impozabilă în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art.127 "Persoane impozabile și activitatea economică", alin.(1) [...] și alin.(2) [...] din Legea nr.571/2003 actualizată.

Din verificarea efectuată s-a constatat că în cursul lunii septembrie 2011 contribuabilul a realizat o cifră totală de afaceri provenită din vânzarea cerealelor în sumă de ..... lei, depășind astfel plafonul de scutire al TVA în sumă de 35.000 euro (119.000 lei), prevăzut la art.152 "Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici", alin.(1) [...] din Legea nr.571/2003 actualizată, fără a-și îndeplini obligativitatea înregistrării ca persoană impozabilă în scopuri de TVA, așa cum prevede art.153 "Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA", alin.(1) [...] litera b) [...] din Legea nr.571/2003 actualizată.

Ca urmare a celor prezentate mai sus, echipa de inspecție fiscală a procedat la colectarea TVA-ului în sumă de .... lei aferentă livrărilor efectuate după data de 01.10.2012 data de la care contribuabilul ar fi trebuit să se înregistreze ca plătitor de TVA. Colectarea TVA-ului de către echipa de inspecție fiscală s-a efectuat în conformitate cu prevederile art.152 "Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici", alin.(6) [...] din Legea nr.571/2003 actualizată și a pct.62, alin.(2), litera a) [...] din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal. [...].

La diferența de TVA stabilită suplimentar în urma inspecției fiscale au fost calculate conform art.119, alin.(1) și art.120 din O.G. nr.92/2003 (r) dobânzi (întârziere) în sumă de . lei și penalități de întârziere în sumă de . lei conform anexei nr.2. [...]."

**III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:**

\* Prin **Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 26.06.2013** de organele fiscale aparținând D.G.F.P. .... - Activitatea de Inspecție Fiscală a fost consemnată verificarea în ceea ce privește modul de constituire, evidențiere și virare a obligațiilor datorate bugetului general consolidat al statului de către persoana fizică X din sat ....., jud. ....

În perioada supusă verificării, respectiv 01.01.2011 - 31.12.2012, dl. X a realizat activitate de cultivare și valorificare a produselor agricole, activitate cu caracter de continuitate impozabilă în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, conform prevederilor art.127 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna septembrie 2011, dl. X a înregistrat cumulativ o cifră de afaceri în sumă de . lei, depășind astfel plafonul de scutire de 35.000 euro (echivalentul a 119.000 lei) prevăzut la art.152 alin.(1) din Codul fiscal, fără însă a solicita înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal teritorial, conform prevederilor art. 153 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, până la data de 10.10.2011.

Astfel, având în vedere data depășirii plafonului (luna septembrie 2011), la inspecția fiscală s-a calculat TVA datorată începând cu luna noiembrie 2011 și până la data de 31 decembrie 2012, rezultând TVA colectată în sumă de .... lei (. lei total venituri brute realizate x 24%), devenită TVA de plată.

Au fost avute în vedere prevederile art.127 alin.(1) și alin.(2), art.128, art.137 alin.(1) lit.a), art.140 alin.(1), art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.61 și pct.62 alin.(2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Aferent TVA de plată în sumă de .... lei, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de..... lei (. lei + . lei), conform prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

\* Dl. X recunoaște că avea obligația să solicite organului fiscal înregistrarea în scopuri de TVA, ca urmare a depășirii plafonului de scutire de 35.000 euro în luna septembrie 2011, însă susține că nu datorează TVA de plată și accesoriile aferente stabilite la inspecția fiscală, întrucât livrarea de cereale se încadrează în prevederile art.160 "Măsuri de simplificare" din Legea

nr.571/2003. Astfel, având în vedere faptul că operațiunile economice derulate de contribuabil îl obligau la aplicarea taxării inverse, deci la emiterea de facturi fără TVA colectată, rezultă că în cazul de față nu există obligația de plată a TVA.

**\* Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:**

- **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare (forma valabilă la data depășirii plafonului de scutire, respectiv septembrie 2011):

"Art. 137. - (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

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

Art. 140. - (1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse. [...].

Art. 152. - (1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, poate aplica scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa în situația prevăzută la alin.(7) și (7<sup>1</sup>), a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, taxabile sau, după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, [...].

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la alin.(1) ori, după caz, la alin.(5) trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art.153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă conform art. 153.

Art. 153. - (1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, după cum urmează: [...]

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon; [...]."

- **Norme metodologice de aplicare a Codului fiscal**, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare (forma valabilă la data depășirii plafonului de scutire, respectiv septembrie 2011) - referitoare la art.140, art.152 și art.153 din lege:

"23. - (1) Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv  $24 \times 100/124$  în cazul cotei standard [...], atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație, pentru care nu este necesară emiterea unei facturi potrivit art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, [...].

62. - [...]

(2) În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform prevederilor art. 152 alin.(6) din Codul fiscal, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecție fiscală înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

66. (1) În cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile art. 153 alin. (1), (2), (4) sau (5) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu: [...]

c) prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea în cazurile prevăzute la art.153 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal; [...]."

\* Față de prevederile legale mai sus citate, rezultă că TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de ..... lei este legal datorată bugetului consolidat al statului, întrucât:

În urma verificării documentelor justificative, organele de inspecție fiscală au stabilit că la data de 30 septembrie 2011, contribuabilul X a realizat o cifră de afaceri reprezentând venituri din livrări de cereale în sumă totală de . lei, sumă care a depășit plafonul de scutire de TVA în sumă de . lei prevăzut la art. 152 alin.(1) din Codul fiscal (119.000 lei, echivalentul a 35.000 Euro anual la cursul de schimb comunicat de B.N.R. la data aderării).

Conform prevederilor art.152 alin.(6) și art. 153 alin.(1) din Codul fiscal, în termen de 10 zile de la data depășirii plafonului de scutire de TVA, respectiv până la data de 10 octombrie 2011, contribuabilul avea obligația solicitării înregistrării ca plătitor de TVA la organul fiscal.

Întrucât această obligație nu a fost îndeplinită de către contribuabil în termenul legal, conform prevederilor art.152 alin.(6) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct. 62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, acte normative în vigoare la data depășirii plafonului de scutire (septembrie 2011), organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea obligațiilor privind TVA de plată începând cu data de 01 noiembrie 2011 (prima zi a lunii următoare lunii octombrie 2011, în care persoana impozabilă trebuia să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA).

La stabilirea obligației de plată privind TVA în sumă de ..... lei aferentă perioadei 01 noiembrie 2011 - 31 decembrie 2012, organele de inspecție fiscală au avut în vedere următoarele:

- **pentru TVA colectată în sumă de ..... lei:** s-a avut în vedere baza de impozitare reprezentând veniturile încasate în sumă totală de .... lei, la care s-a aplicat cota standard de TVA de 24%.

Astfel, conform prevederilor art.137 alin.(1) din Codul fiscal, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri este constituită din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor din partea cumpărătorului.

În cazul de față, baza de impozitare pentru TVA colectată este constituită din totalul veniturilor realizate de contribuabil în perioada 01 noiembrie 2011 - 31 decembrie 2012, respectiv suma de . lei. Precizăm că, datorită specificului activității desfășurate de contribuabil (cultivare și vânzare cereale), veniturile de mai sus au fost efectiv realizate în perioada iulie 2012 - octombrie 2012.

Conform prevederilor art. 140 alin.(1) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.23 alin.(1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, întrucât prețul produselor livrate de contribuabil către diferite societăți comerciale nu cuprinde TVA, pentru determinarea TVA colectată s-a aplicat cota standard de 24% asupra bazei de impozitare reprezentând contrapartida obținută, nefiind aplicabil procedeele sutei mărite.

- **pentru TVA deductibilă** aferentă achizițiilor de bunuri și servicii, la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere, conform prevederilor pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, mai sus citate.

Astfel, conform acestor prevederi, organele fiscale "*[...] vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă [...]*", legiuitorul neacordând drept de deducere a TVA deductibilă aferentă achizițiilor înregistrate în perioada în care contribuabilul trebuia să se înregistreze în scopuri de taxă și data înregistrării efective.

Însă, contribuabilul are dreptul de a ajusta TVA deductibilă în primul decont depus după înregistrare sau printr-un decont ulterior, în conformitate cu prevederile pct.62 alin.(5) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la susținerile din contestație, precizăm următoarele:

Art.160 "*Măsuri de simplificare*" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, invocat în contestație, prevede la alin.(1) teza a doua și alin.(5):

*"Art.160. - (1) [...]. Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art.153. [...]."*

*(5) Prevederile prezentului articol se aplică numai pentru livrările de bunuri/prestările de servicii în interiorul țării."*

De asemenea, pct.82 alin.(1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*"82. (1) În sensul art.160 alin.(5) din Codul fiscal, prin livrări de bunuri/prestări de servicii în interiorul țării se înțelege operațiunile realizate doar între persoane care sunt înregistrate în scopuri de TVA conform art.153 [...]."*

Față de aceste prevederi legale, rezultă cu claritate că măsurile de simplificare (taxarea inversă) prevăzute la art.160 din Codul fiscal, se aplică doar de către persoanele înregistrate în scopuri de TVA conform art.153.

Având în vedere faptul că în perioada 01 noiembrie 2011 - 31.12.2012, aferent căreia la inspecția fiscală au fost stabilite obligații de plată privind TVA, contribuabilul nu a fost persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA (deși avea obligația să se declare în acest sens la organul fiscal), rezultă că nu îi sunt aplicabile prevederile art.160 din Codul fiscal, astfel că în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat TVA aferentă veniturilor realizate de contribuabil în această perioadă .

**Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că TVA de plată în sumă de .... lei** calculată la inspecția fiscală conform prevederilor legale mai sus menționate este legal datorată bugetului general consolidat. De asemenea, conform principiului de drept "*accesoriul urmează soarta principalului*", sunt legal datorate și dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă totală de..... lei (. lei + . lei) calculate conform art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată.**

**IV. Concluzionând** analiza pe fond a contestației formulată de dl. X din sat ....., jud. ...., împotriva *Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr..... din 26.06.2013* întocmită de reprezentanți ai A.I.F. ...., în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

#### **DECIDE :**

**1. Respingerea contestației ca neîntemeiată** pentru suma totală de .... lei reprezentând:

- ..... lei - TVA de plată;
- ..... lei - accesorii aferente TVA de plată.

**2.** Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

**DIRECTOR GENERAL,**