



DECIZIA nr. 47 din 2013

privind soluționarea contestației formulate de

X, X

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita

sub nr.X/12.04.2013

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul de Inspecție Fiscală – Persoane fizice 2, prin adresa nr.X/12.04.2013, asupra contestației formulate de persoana fizică **X**, cu domiciliu X.

Contestația a fost formulată împotriva deciziei de impunere nr. X/12.02.2013, emise de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală – Persoane Fizice 2, prin care s-a stabilit suma totală de **X lei**, reprezentând:

- X lei taxă pe valoarea adăugată;
- X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente;
- X lei penalități de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.209 (1) și art.207 (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală - republicat în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Persoana fizică X, prin contestația depusă înregistrată sub nr. X/03.04.2013, solicită admiterea contestației și anularea în totalitate ale actului atacat pentru obligațiile de plată stabilite suplimentar, invocând următoarele motive:

Contestatarul susține, că până la data de 16.12.2010 când a fost înregistrat ca și plătitor de TVA, a avut calitatea de persoană legată de SC X SRL printr-un contract de colaborare în temeiul căruia avea calitate de colaborator pentru distribuția produselor firmei, contractul reprezentând instrumentul juridic care a creat un raport de angajator/angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea sau alte obligații ale angajatorului, nu

a acționat de o manieră independentă, ca atare nu putea fi obligat la plata TVA, neputând fi considerată o persoană impozabilă.

Contribuabilul consideră ca actul administrativ atacat nu îndeplinește prevederile legale, respectiv art.43 alin. (2) din O.G.92/2003 republicată cu privire la temeiul legal ca element obligatoriu al actului administrativ fiscal și punctul 2.1.3. din O.M.F.P. nr.972/2006 din care nu rezultă cu claritate situația de drept ce a determinat ca organele de inspecție fiscală să-l califice pe contestator ca și persoană impozabilă din punct de vedere TVA fără să ia în considerare că desfășoară activitate dependentă față de SC X SRL, în situația în care, conform Regulamentului inclusiv impozitul pe venit era plătit de către societate.

De asemenea afirmă, că organul de inspecție fiscală avea dreptul de a calcula dobânzi și penalități de întârziere numai de la data comunicării deciziei de impunere, respectiv de la data de 01.03.2013 și nu de la o dată anterioară a acestei comunicări, făcând referire la art. 111, alin (2) din Codul de procedură fiscală, întrucât aceste obligații au fost calculate de la presupusa dată la care contribuabilul trebuia înregistrat ca și plătitor de TVA.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. X/04.02.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. X/12.02.2013, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală - Persoane Fizice 2, au constatat următoarele:

Perioada verificată pentru taxa pe valoare adăugată: 01.07.2009 - 16.12.2010.

Organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică X, în perioada sus menționată, a realizat venituri din desfășurarea activității de prestări servicii pe baza contractului încheiat cu firma X SRL.

În vederea clarificării situației s-a efectuat un control încrucișat la firma X SRL și pe baza notei explicative dat de administratorul firmei, prevăzute în anexa 3 la raportul de inspecție fiscală, reiese că în perioada 2009-2010 nu a fost calculat și virat contribuția de asigurare de sănătate deoarece X nu a fost angajatul firmei, doar a prestat servicii pe baza unui contract de servicii încheiat la data de 07.04.2005 pe o durată nedeterminată.

Având în vedere că nu a existat o relație de angajat/angajator între firmă și persoana fizică organele de inspecție fiscală au calificat prestația de serviciu ca o activitate independentă, care potrivit art.127 alin.(1) și (2) din Codul fiscal, persoana fizică devine persoana impozabilă din punct de vedere TVA.

În urma inspecției fiscale s-a constatat că contribuabilul conform Declarației informative 205(cifra de afaceri) depuse la organul fiscal teritorial și al extraselor bancare verificate în perioada 01.01.2009 - 08.09.2010 a încasat sumă totală de X lei, astfel depășind plafonul de scutire prevăzut de art. 152 (1) și (2) din Codul fiscal, adică 35.000 euro (119.000 lei), în anul fiscal 2009 în luna

mai, a realizat un venit brut în sumă de X lei echivalent a X Euro, fără să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA, în condițiile în care avea obligația să solicite înregistrarea până la data de 11.06.2009 și să devină plătitor de TVA începând cu 01.07.2009.

Pentru sumele de plată s-a emis decizia de impunere nr. x/12.02.2013, prin care s-au stabilit obligații suplimentare de plată de x lei taxă pe valoarea adăugată și x lei accesorii aferente.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatar, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatarul și organele de inspecție fiscală, se reține:

1. În ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, Direcția generală a finanțelor publice, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au stabilit în mod legal TVA de plată aferente activității de prestări servicii de marketing și consultanță pe baza contractului încheiat cu SC X SRL, în condițiile în care persoana fizică X a desfășurat activitatea în mod independent, realizând operațiuni în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, depășind plafonul de scutire și fără să se înregistreze ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

În fapt, persoana fizică X în calitate de prestator, conform contractului de prestări de servicii încheiat la data de 07.04.2005 cu SC X SRL în calitate de beneficiar, a realizat venituri constând din comisioane după servicii de marketing și consultanță.

Organele de inspecție fiscală, conform situației întocmite de către X SRL și în baza extraselor de cont bancare au constatat că persoana fizică a depășit în luna mai 2009 plafonul de scutire TVA, respectiv cifra de afacere de 119.000 lei (35.000 €) prevăzut de art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003, fără să solicite înregistrarea în scopuri de TVA în regim normal în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului, respectiv până la data de 11.06.2009 în conformitate cu art.153 alin.(1) lit. b) din Legea 571/2003 și să devină plătitor de TVA începând cu 01.07.2009.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală pe perioada 01.07.2009 - 16.12.2010 (data la care s-a autorizat ca PFA) au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată de x lei, calculând și x lei accesorii aferente.

Prin contestație, contribuabilul consideră nejustificată stabilirea TVA de plată suplimentar cu accesoriile aferente, susținând, că până la data de 16.12.2010 când a fost înregistrat ca și plătitor de TVA, a avut calitatea de persoană legată e SC X SRL printr-un contract de colaborare, contractul

reprezentând instrumentul juridic care a creat un raport de angajator/angajat, nu a acționat de o manieră independentă.

În drept, art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„Operațiuni impozabile

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

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

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

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate cu plată pe teritoriul României, în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă, așa cum a fost aceasta definită la art.127 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, iar livrarea bunurilor/prestarea serviciilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art.127 alin.2 al aceluiași act normativ.

Potrivit art. 127 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Potrivit acestor prevederi legale, din punct de vedere fiscal este considerată persoană impozabilă orice persoană (fizică sau juridică) care desfășoară o activitate economică în mod independent (activitate independentă), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

Conform art. 153 alin. (1) lit.b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), 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, 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 depășit acest plafon;”

Astfel, potrivit art. 152 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă în perioada verificată:

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

iar potrivit alin.5 *„...pentru persoana impozabilă care începe o activitate economică în decursul unui an calendaristic, plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) se determină proporțional cu perioada rămasă de la înființare și până la sfârșitul anului, fracțiunea de lună considerându-se o lună calendaristică întreagă.”*

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

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, se reține faptul că persoana impozabilă care este stabilită în România și care realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de taxă pe valoarea adăugată la organul fiscal

competent, în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra anuală de afaceri declarată sau realizată este superioară plafonului de 35.000 euro.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin.6 din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.

Astfel, potrivit pct. 62 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin.6 din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare se prevede:

„[...] (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:

b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele fiscale competente 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 la care a fost înregistrată.

(3) După determinarea taxei de plată conform alin. (2), organele fiscale competente vor stabili obligațiile fiscale accesorii aferente conform prevederilor legale în vigoare.”

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, după înregistrare, vor solicita **plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă pe valoarea adăugată**, pe perioada cuprinsă între data la care persoana ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.

Or, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică X, conform condițiilor de exercitare a activității se califică ca persoană impozabilă stabilită în România, a depășit plafonul de scutire în luna mai 2009, ca urmare trebuia să solicite înregistrarea în scopuri TVA până la data de 11.06.2009, și să

devină plătitor TVA începând cu data de 01.07.2009, față de care s-a înregistrat ca plătitor de TVA începând cu data de 17.12.2010. Pentru neîndeplinirea acestei obligație organul de inspecție fiscală pe perioada 01.07.2009 – 31.08.2010 a stabilit în sumă de x lei taxa pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.

Din analiza documentelor aflate în dosarul cauzei se poate reține ca contribuabilul prin activitatea desfășurată a îndeplinit toate condițiile prevăzute de prevederile legale de a fi considerată persoană impozabilă din punct de vedere TVA.

Mai mult, contestatarul X fiind considerat, ca persoană impozabilă și din punct de vedere al impozitului pe venit, care realizează venituri din activități independente, respectiv servicii de marketing și consultanță, pe baza contractului de prestări de servicii încheiat cu SC X SRL. Însăși contribuabilul a depus declarațiile de impunere la AFP Odorheiu Secuiesc pentru veniturile realizate din aceste activități pe anii 2009 – 2010, sub nr. x/17.05.2010 și nr. x/07.03.2011, în urma cărora organul fiscal a emis deciziile de impunere anuale pentru veniturile realizate din activități independente.

În urma acestor constatări, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației argumentul contribuabilului, că contractul încheiat cu SC X SRL reprezintă un instrument juridic pentru un raport de angajator/angajat, având în vedere, că contractul încheiat reprezintă un contract comercial între un beneficiar și un prestator, însăși contribuabilul a declarat la organul fiscal ca veniturile sunt realizate din activități independente. Acest fapt este confirmat și de controlul încrucișat efectuat la SC X SRL conform procesului verbal nr.x/10.04.2013, prin care s-a stabilit că contribuabilul X nu a fost angajatul firmei, salariat sau asimilat acestuia, doar a prestat servicii pe baza unui contract de servicii, astfel nici contribuțiile sociale nu au fost calculate și plătite de societate pentru X.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale incidente în speță, se reține că persoana fizică X prin argumentele aduse nu demonstrează o altă situație de fapt decât cea stabilită de organul de inspecție fiscală, motiv pentru care în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.**

2. În ce privește suma de x lei accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată, Direcția generală a finanțelor publice, prin Biroul de

soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au calculat în mod legal dobânzile și penalitățile de întârziere, în condițiile în care acestea au fost calculate de la termenul de scadență a TVA de plată și nu de la expirarea termenului de plată a obligațiilor suplimentare stabilit prin decizie de impunere, contestatarul făcând confuzie între scadența obligațiilor de plată și termenul de plată al respectivelor obligații.

In fapt, contribuabilul contestă perioada pentru care s-au calculat dobânzile și penalitățile de întârziere, precizând că organul fiscal avea dreptul de a calcula accesoriile numai de la data comunicării deciziei de impunere și nu de la o dată anterioară, respectiv de la presupusă dată la care contribuabilul trebuia înregistrat ca plătitor TVA.

În drept, sunt incidente prevederile art. 119 alin.1, art. 120 alin.1 și art.120¹ alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

“Art. 119

(1) Pentru **neachitarea la termenul de scadență** de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

Art. 120

(1). Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, **începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.**

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, **dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.**

Art. 120¹

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.”

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că accesoriile se datorează pentru sume datorate și neplătite la bugetul general consolidat la termenul scadent.

Se reține că suma de **x lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere a fost calculată aferent debitului suplimentar stabilit prin Decizia de impunere nr. x/12.02.2013, reprezentând taxa pe valoarea adăugată pe

perioada 01.07.2009 - 16.12.2010, pentru plata TVA termenul scadent fiind 25 a primei luni următoare trimestrului.

Așa cum reiese din actele aflate la dosarul cauzei, pentru TVA stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. x/12.02.2013, tot prin această decizie au fost calculate accesoriile până la data de 04.02.2013 (data controlului), luând în considerare ca bază de calcul soldul sumei datorate la fiecare termen de scadență (25 a primei luni următoare trimestrului), anexa 4 la raportul de inspecție fiscală.

Prin urmare, având în vedere situația de fapt și de drept prezentată se va respinge ca neîntemeiată acest capăt de cerere pentru suma de **x lei** reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei motivația contestatarului referitoare la faptul că debitul suplimentar stabilit prin Decizia de impunere contestată a devenit scadent numai la data comunicării deciziei, având în vedere ca prin această decizie organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale suplimentare pe anii 2009 și 2010, a căror termen de scadență fiind în aceeași perioadă.

În consecință, termenul de plată precizat in decizia de impunere prezintă relevanță în materia executării silita a creanței fiscale fiind un termen de conformare voluntară la plată, după expirarea căruia organele fiscale pot demara procedura de executare silită și nu poate fi confundat cu scadența obligației bugetare, respectiv termenul de plată prevăzut de Codul fiscal pentru creanța bugetară, în speță TVA.

Ca un argument în plus sunt și dispozițiile art.119 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează ca orice obligație bugetară neachitată la scadență generează dobânzi și penalități de întârziere, **legiuitorul făcând trimitere la scadență și nu la termenul de plată precizat în decizie ca termen de conformare voluntară a contribuabilului.**

Prin urmare, contribuabilul face confuzie între scadența obligațiilor bugetare si termenul de plată al respectivelor obligații, accesoriile fiind datorate pentru neachitarea debitului la scadență conform dispozițiilor normative mai sus explicitate nicidecum in funcție de termenul de plată dispus de organul de control in funcție de respectarea căruia urmând să fie aplicate formele de executare.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 206, art. 209, art. 213 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate împotriva deciziei de impunere nr. x/12.02.2013, emise de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală – Persoane Fizice 2, pentru suma totală de **x lei**, reprezentând:

- x lei taxă pe valoarea adăugată;
- x lei dobânzi/majorări de întârziere aferente;
- x lei penalități de întârziere aferente..

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul x, în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit procedurii legale.

DIRECTOR EXECUTIV,