



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de  
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare  
a Contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17  
sector 5, București  
Tel : +021 319 97 59  
Fax : +021 336 85 48  
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

***DECIZIA nr. 373 / \_2011  
privind soluționarea contestației depusă de  
X, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din  
cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr. 906555/04.04.2011***

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București, prin adresa nr. .X./31.03.2011, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. **906555/2011**, cu privire la contestația formulată de **X** cu sediul social în X, Str. X nr. X, sector X, având Cod unic de înregistrare RO X.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.X/28.02.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/28.02.2011 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a Sectorului X și are ca obiect suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- **.X. lei - taxă pe valoarea adăugată**
- **.X. lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată**

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.X/28.02.2011, respectiv 02.03.2011, potrivit ștampilei instituției aplicată pe titlul de creanță mai sus menționat și de data înregistrării contestației la Administrația Finanțelor Publice Sector X, respectiv 15.03.2011, așa cum rezultă din data înregistrării aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. X contestă obligațiile stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Administrației Finanțelor Publice a Sectorului X – Activitatea de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. X/28.02.2011, precizând următoarele:**

X precizează că Revista X a funcționat din anul 1990 ca unitate cu personalitate juridică finanțată integral din venituri proprii, conform Ordinului ministrului muncii și protecției sociale nr.384/15.12.1990, având ca obiect de activitate publicarea revistei.

Începând cu 1994, conform Hotărârii Guvernului privind organizarea și funcționarea Ministerului Muncii și Protecției Sociale nr.448/1994 revista a funcționat ca « unitate finanțată din venituri extrabugetare », iar prin Hotărârea Guvernului privind organizarea și funcționarea Ministerului Muncii, Solidarității Sociale și Familiei nr.412/2005 a funcționat ca « unitate cu personalitate juridică, finanțată integral din venituri proprii », având obiectul de activitate, structura organizatorică și Regulamentul de organizare și funcționare aprobate prin ordine emise de ministrul muncii.

X menționează că la data de 01.07.2010 s-a reorganizat prin reducerea de personal și preluarea activității Revistei X, instituție care fusese desființată conform art.2 alin.2 din O.U.G. nr.68/2010 privind unele măsuri de reorganizare a Ministerului Muncii, Familiei și Protecției Sociale și a activității instituțiilor aflate în subordinea, în coordonarea sau sub autoritatea sa, iar prin H.G. nr.968/2010 pentru modificarea și completarea H.G. nr.1377/2009 privind aprobarea Regulamentului de organizare și funcționare a Inspecției Muncii, precum și pentru stabilirea unor măsuri cu caracter organizatoric, activitatea preluată de la Revista X funcționează pe lângă Inspecția Muncii, fiind finanțată integral din venituri proprii.

X menționează că la data de 19.11.2010 s-a înregistrat ca plătitoare de TVA pentru activitatea Revistei X, conform art.152 alin.(1) din Codul fiscal, aceasta funcționând ca o instituție publică care se autofinanța în subordinea Ministerului Muncii și nu ca un agent economic. Veniturile realizate din activitatea Revistei X au fost destinate exclusiv autofinanțării, astfel că nu îi sunt aplicabile prevederile art.152 alin.6 din Legea nr.571/2003.

X susține că în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată nu sunt cuprinse operațiunile efectuate de unitățile care nu au calitatea de agent economic și al căror venit este destinat autofinanțării, mai mult, veniturile instituției au fost realizate exclusiv din vânzarea publicației Revistei X.

X precizează că nu există nicio societate specializată acreditată care să presteze servicii de editare a unei publicații care să promoveze imaginea Ministerului Muncii prin domeniile sale de activitate, cum ar fi sănătatea și securitatea în muncă, asigurările sociale precum și a forței de muncă.

Ulterior, activitatea revistei s-a diversificat prin realizarea și a altor tipuri de lucrări, respectiv editarea și vânzarea de tipărituri conținând acte normative sau reglementări în domeniul securității în muncă, prevenirii și stingerii incendiilor, tipărirea și vânzarea de imprimare, autorizații și materiale având ca scop instruirea și perfecționarea profesională în domeniile de competență ale Ministerului Muncii, Solidarității Sociale și Familiei.

X susține că deținea, conform Dării de seamă contabilă la data de 31.12.2005, în conturile de stocuri, bunuri aflate în stoc precum și servicii neutilizate în momentul trecerii la regimul normal de taxare, iar în timpul controlului nu au fost aplicate prevederile art.152 din Codul fiscal și cele ale pct.61 alin.(4) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, care precizează dreptul persoanei impozabile la ajustarea taxei deductibile aferente bunurilor aflate în stoc.

X solicită desființarea actelor administrative fiscale, respectiv Decizia de impunere nr.X/28.02.2011, contestația fiind întemeiată pe dispozițiile art.43, art.84-art.88, art.175-art.188 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.X/28.02.2011 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală ale Administrației Finanțelor Publice Sector X – Activitatea de Inspecție Fiscală, au constatat următoarele:**

Perioada verificată : 01.01.2006 – 30.11.2010

Organele de inspecție fiscală au constatat că Revista X funcționează din anul 1990 ca unitate cu personalitate juridică finanțată integral din venituri proprii, conform Ordinului Ministrului Muncii și Protecției Sociale nr.384/1990, iar activitatea instituției constă în :

- a) editarea și vânzarea revistei « X » ;
- b) editarea și vânzarea de imprimare, autorizații și materiale având ca scop instruirea și perfecționarea profesională în domeniile de

- competență ale Ministerului Muncii, Familiei și Protecției Sociale, precum și în domeniul prevenirii și stingerii incendiilor ;
- c) editarea și vânzarea de materiale în domeniul tehnicii economice, afișe, pliante ;
  - d) editarea și vânzarea altor publicații, materiale și tipărituri tematice cu impact în domeniile de competență ale Ministerului Muncii, Familiei și Protecției Sociale ;
  - e) realizarea și vânzarea de filme tematice de scurt metraj pentru instruirea de specialitate a angajaților operatorilor economici precum și a specialiștilor din domeniul sănătății și securității în muncă.

Începând cu anul 1994 Revista « X » a funcționat ca unitate finanțată din venituri extrabugetare conform H.G. nr.448/1994 privind organizarea și funcționarea Ministerului Muncii și Protecției Sociale, începând cu anul 2005 funcționează ca unitate cu personalitate juridică finanțată integral din venituri proprii conform H.G. nr.412/2005 privind organizarea și funcționarea Ministerului Muncii Solidarității Sociale și Familiei, iar la data de 01.07.2010 Revista « X » a fost preluată de Inspekția Muncii în baza O.U.G. nr.68/2010, fiind finanțată integral din venituri proprii.

Organele de inspekție fiscală au constatat că activitatea desfășurată de instituție din punct de vedere fiscal reprezintă operațiune impozabilă în România, îndeplinind cumulativ condițiile prevăzute la art.126 alin.(1) lit.a)-d) din Codul fiscal, instituția acționând în calitate de persoană impozabilă conform prevederilor art.127 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.3 alin.(9) și (10) din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspekție fiscală au constatat că pentru activitățile sale specifice, instituția avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA în condițiile reglementate de art.152 din Codul fiscal, respectiv la depășirea plafonului de scutire prevăzut la acest articol, unde baza impozabilă privind taxa pe valoarea adăugată o constituie veniturile înregistrate de instituție din editarea și vânzarea de reviste, cărți, tipărituri, imprimate, realizarea și vânzarea de filme tematice de scurt metraj, aceste venituri fiind evidențiate în conturi de venituri și raportate trimestrial.

Organele de inspekție fiscală au constatat că X nu și-a îndeplinit în termenul prevăzut de lege obligațiile legale referitoare la înregistrarea în scopuri de TVA, societatea înregistrându-se începând cu data de 19.11.2010

conform Certificatului de înregistrare în scopuri de TVA seria B nr.X/19.11.2010.

Astfel, organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.91 alin.(1), art.98 alin.(3) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit ca perioadă supusă inspecției fiscale intervalul 01.01.2006-31.11.2010.

În conformitate cu prevederile art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct.62 alin.(2)-(5) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă totală de .X. lei, astfel: pentru anul 2006 – X lei; anul 2007 – X lei; anul 2008 – X lei; anul 2009 – X lei și anul 2010 – X lei, având ca bază de impozitare veniturile înregistrate de instituție din activitatea economică.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că instituția nu a evidențiat taxa pe valoarea adăugată deductibilă și nici nu a declarat-o prin decontul lunar. Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

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

***1.Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă X datorează taxa pe valoarea adăugată pentru activitatea Revistei X, în condițiile în care a depășit plafonul de scutire de taxa pe valoarea adăugată și nu s-a înregistrat în scopuri de taxa pe valoarea adăugată, nu a colectat, nu a evidențiat și nu a virat la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată.***

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că Revista X a funcționat din anul 1990 ca unitate cu personalitate juridică finanțată integral din venituri proprii, conform Ordinului ministrului muncii și protecției sociale nr.384/1990, iar activitatea instituției a constat în :

- a) editarea și vânzarea Revistei X;
- b) editarea și vânzarea de imprimare, autorizații și materiale având ca scop instruirea și perfecționarea profesională în domeniile de competență ale Ministerului Muncii, Familiei și Protecției Sociale, precum și în domeniul prevenirii și stingerii incendiilor ;
- c) editarea și vânzarea de materiale în domeniul tehnicii economice, afișe, pliante ;
- d) editarea și vânzarea altor publicații, materiale și tipărituri tematice cu impact în domeniile de competență ale Ministerului Muncii, Familiei și Protecției Sociale ;
- e) realizarea și vânzarea de filme tematice de scurt metraj pentru instruirea de specialitate a angajaților operatorilor economici precum și a specialiștilor din domeniul sănătății și securității în muncă.

Conform H.G. nr.448/1994 privind organizarea și funcționarea Ministerului Muncii și Protecției Sociale și a H.G. nr.412/2005 privind organizarea și funcționarea Ministerului Muncii, Solidarității Sociale și Familiei, Revista X a funcționat ca:

-unitate finanțată din venituri extrabugetare, începând cu 1994, respectiv

-unitate cu personalitate juridică, finanțată integral din venituri proprii începând cu 2005,

al cărei obiect de activitate, structură organizatorică și regulament de organizare și funcționare au fost aprobate prin Ordinul ministrului muncii, solidarității sociale și familiei nr.578/2006.

La data de 01.07.2010, X a preluat activitatea Revistei X conform O.U.G. nr. 68/2010, iar prin H.G. nr. 968/2010 pentru modificarea și completarea H.G. nr. 1377/2009 privind aprobarea Regulamentului de organizare și funcționare a Inspecției Muncii, precum și pentru stabilirea unor măsuri cu caracter organizatoric, Revista X funcționând pe lângă Inspecția Muncii, fiind finanțată integral din venituri proprii.

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, respectiv 01.01.2006 – 31.11.2010, Revista X, aflată în subordinea Ministerului Muncii și ulterior X începând cu data de 01.07.2010, a desfășurat activități de editare și vânzare a Revistei X, imprimare, autorizații și materiale, publicații, realizarea și vânzarea de filme tematice, înregistrând venituri din vânzarea acestora și realizând o cifră de afaceri superioară

plafonului de scutire de X lei valabil până la 31.12.2006 și X euro începând cu 01.01.2007, respectiv a realizat o cifră de afaceri astfel: în anul 2006 în sumă de X lei, în anul 2007 în sumă de X lei, în anul 2008 în sumă de X lei, în anul 2009 în sumă de X lei și în anul 2010 în sumă de X lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru activitățile desfășurate, Revista X a acționat în calitate de persoană impozabilă, a desfășurat activitate economică realizând venituri cu caracter de continuitate, fără să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA după depășirea plafonului de venituri realizate din operațiuni impozabile în decursul unui an calendaristic, respectiv începând cu anul 2006 instituția avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitoare de taxa pe valoarea adăugată în regim normal conform art.152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatoare s-a înregistrat în scopuri de TVA începând cu data de 19.11.2010, conform certificatului de înregistrare în scopuri de TVA seria B nr.X/19.11.2010, cu CIF nr.X.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei, TVA suplimentar de plată în sumă de .X. lei, prin aplicarea cotei de 19% asupra bazei de impozabile.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 126 alin (1) lit.a),b),c) și d) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2006:

**„Sfera de aplicare**

**(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

**a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;**

**b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;**

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

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

În acest sens sunt și prevederile art.126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în formă aplicabilă începând cu data de 01.01.2007 care precizează:

**„(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 sau prestările de servicii efectuate cu plată pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă așa cum a fost definită la art.127 alin.(1), iar livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2).

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționat sunt condiționate de cerința cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții determină neîncadrarea operațiunilor în categoria **operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată**.

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a) - d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însăși legiuitorul la pct.1 alin.(1), respectiv pct.2 alin.(1), în funcție de perioada incidentă operațiunilor în cauză, din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art.127 alin.(1) alin.(2) alin.(4) alin.(5) și alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la momentul efectuării operațiunilor:

*„Persoane impozabile și activitatea economică*



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

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

(4) [...]institutiile publice nu sunt persoane impozabile pentru activitățile care sunt desfășurate în calitate de autorități publice, chiar dacă pentru desfășurarea acestor activități se percep cotizații, onorarii, redevențe, taxe sau alte plăți.

(5) **Institutiile publice sunt persoane impozabile pentru activitățile desfășurate în calitate de autorități publice, dacă tratarea lor ca persoane neimpozabile ar produce distorsiuni concurențiale.**

(6) Institutiile publice sunt persoane impozabile pentru activitățile desfășurate în aceleași condiții legale ca și cele aplicabile operatorilor economici, chiar dacă sunt prestate în calitate de autoritate publică,[.. ]”

iar începând cu data de 09.03.2009:

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

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

(4) Institutiile publice nu sunt persoane impozabile pentru activitățile care sunt desfășurate în calitate de autorități publice, chiar dacă pentru desfășurarea acestor activități se percep cotizații, onorarii, redevențe, taxe sau alte plăți, cu excepția acelor activități care ar produce distorsiuni concurențiale dacă institutiile publice ar fi tratate ca persoane neimpozabile, precum și a celor prevăzute la alin. (5) și (6).

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

(6) Institutiile publice sunt, de asemenea, persoane impozabile pentru următoarele activități:[...]”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că pentru activitățile desfășurate, Revista X acționează în calitate de persoană impozabilă, în acest sens fiind incidente prevederile punctului 3 alin. (3) și (4) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI, art.127 din Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data 01.01.2006:

*„(3) Din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, distorsiuni de concurență rezultă atunci când aceeași activitate este desfășurată de mai mulți operatori economici, dintre care unii beneficiază de un tratament fiscal preferențial, astfel încât contravaloarea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate de aceștia nu este grevată de taxa pe valoarea adăugată, față de ceilalți operatori economici care sunt obligați să greveze contravaloarea livrărilor de bunuri și/sau a prestărilor de servicii efectuate cu taxa pe valoarea adăugată.*

*(4) În situația în care instituțiile publice desfășoară activități de natura celor prevăzute la art. 127 alin. (5) și (6) din Codul fiscal, persoana impozabilă poate fi considerată instituția publică în ansamblu sau, în funcție de natura activității desfășurate, numai partea din structura organizatorică prin care sunt realizate acele activități.”*

iar, începând cu data de 01.01.2010 aceleași prevederi sunt menținute conform alin. (9) și (10) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI, art.127 din Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare :

*“(9) În sensul art. 127 alin. (4) din Codul fiscal, distorsiuni concurențiale rezultă atunci când aceeași activitate este desfășurată de mai multe persoane, dintre care unele beneficiază de un tratament fiscal preferențial, astfel încât contravaloarea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate de acestea nu este grevată de taxă, față de alte persoane care sunt obligate să greveze cu taxa contravaloarea livrărilor de bunuri și/sau a prestărilor de servicii efectuate.*

*(10) În situația în care instituția publică desfășoară activități pentru care este tratată ca persoană impozabilă, instituția publică este considerată persoană impozabilă în legătură cu acele activități sau, după caz, cu partea din structura organizatorică prin care sunt realizate acele activități.[...].”*

În situația în care instituția publică desfășoară și astfel de activități economice așa cum sunt definite la art. 127 din Legea nr.571/2003, pentru evitarea unor distorsiuni concurențiale, pentru activitățile desfășurate în

aceleași condiții ca și cele aplicabile operatorilor economici, chiar dacă sunt prestate în calitate de autoritate publică, potrivit prevederilor legale citate mai sus, aceasta este considerată ca persoană impozabilă în ansamblul său numai pentru partea din structura ei organizatorică prin care desfășoară activitățile respective.

Astfel, având în vedere prevederile legale menționate, activitatea desfășurată de Revista X, se reține că aceasta deși, în perioada 2006-01.07.2010 a făcut parte din structura ministerului Muncii Solidarității Sociale și Familiei, iar ulterior face parte din structura funcțională a Inspecției Muncii, s-a comportat din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată ca o persoană impozabilă întrucât a realizat venituri dintr-o activitate economică cu caracter de continuitate constând în editarea și vânzarea de reviste, cărți, tipărituri, imprimate, realizarea și vânzarea de filme tematice de scurt metraj.

Prin urmare, potrivit art.152 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2006:

**„Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii. [...]Data depășirii plafonului este considerată sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depășirea de plafon. Până la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal se va aplica regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată. În situația în care se constată că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă, conform procedurii prevăzute prin norme.”**

Potrivit prevederilor legale menționate mai sus, orice persoană impozabilă, care depășește în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de X lei, are obligația legală să solicite înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal în termen de 10 zile de la data constatării depășirii.

Cifra de afaceri care servește drept referință pentru calculul acestui plafon de scutire este constituită din suma fără taxa pe valoarea adăugată a livrărilor de bunuri și prestări de servicii taxabile, incluzând și operațiunile

scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau operațiuni care nu intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2006, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal. Astfel, potrivit pct.56 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal:

**„(4) În cazul persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, conform prevederilor art. 152 alin. (3) din Codul fiscal, organele fiscale vor proceda astfel:**

**b) în situația în care abaterea de la prevederile legale se constată ulterior înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată a persoanei impozabile, organele fiscale vor solicita plata la buget a taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi avut obligația să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data la care înregistrarea a devenit efectivă.”.**

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 ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, ulterior înregistrării, vor solicita **plata taxei pe valoarea adăugată** pe care **persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data la care înregistrarea a devenit efectivă.**

Prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2007 - 2008, potrivit pct.62 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal:

**(2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, 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 datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioadă 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.***

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 ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, după înregistrare, vor solicita **plata taxei pe valoarea adăugată** pe care **persoana impozabilă ar fi datorat-o** pe perioada scursă între data la care avea **obligația** să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data la care înregistrarea a devenit efectivă.

Prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 09.03.2009, potrivit pct.62 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal:

***(2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, 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.***

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 ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, după înregistrare, vor solicita **plata taxei pe valoarea adăugată** pe care **persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze** pe perioada scursă

**între data la care avea obligatia să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data la care înregistrarea a devenit efectivă.**

Aceleași prevederi au fost menținute și la pct.62 alin.2 lit.a din H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 10.09.2010.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. X/28.002.2011, se reține că în perioada verificată, respectiv 01.01.2006 – 31.11.2010, Revista X, aflată în subordinea Ministerului Muncii și ulterior X începând cu data de 01.07.2010, a desfășurat activități de editare și vânzare a Revistei X, imprimate, autorizații și materiale, publicații, realizarea și vânzarea de filme tematice, înregistrând venituri din vânzarea acestora și realizând o cifră de afaceri superioară plafonului de scutire de X lei valabil până la 31.12.2006 și X euro începând cu 01.01.2007, respectiv a realizat o cifră de afaceri astfel: în anul 2006 în sumă de X lei, în anul 2007 în sumă de X lei, în anul 2008 în sumă de X lei, în anul 2009 în sumă de X lei și în anul 2010 în sumă de X lei.

De asemenea, se reține că pentru activitățile desfășurate Revista X a acționat în calitate de persoană impozabilă, a desfășurat activitate economică realizând venituri cu caracter de continuitate, fără să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA după depășirea plafonului de venituri realizate din operațiuni impozabile în decursul unui an calendaristic, respectiv începând cu anul 2006 instituția avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitoare de taxa pe valoarea adăugată în regim normal conform art.152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina contestatoarei colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Argumentul contestatarii prin care *“încă de la înființare Revista X, a funcționat ca o instituție publică care se autofinanțează în subordinea Ministerului Muncii, ci nu ca un agent economic. Veniturile realizate din activitatea Revistei X, au fost destinate exclusiv autofinanțării, astfel nu îi sunt aplicabile prevederile art.152 alin.6 din Legea nr.571/2003”*, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât activitățile desfășurate de Revista X au reprezentat operațiuni impozabile în România, îndeplinind cumulativ condițiile prevăzute la art.126 alin.(1) lit.a),b),c) și d) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și

a acționat ca persoană impozabilă conform art.127 lit.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, așa cum s-a prezentat mai sus, motiv pentru care instituția era obligată să se înregistreze ca plătitor de TVA la data depășirii plafonului de scutire conform art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, prin adresa nr.X/12.11.2010 emisă de Direcția de legislație în domeniul TVA, din cadrul Ministerului Finanțelor Publice către contestatoare, se precizează : *“[...] pentru activitățile sale specifice Revista X nu poate fi tratată ca fiind persoană **neimpozabilă**, iar activitățile pe care le derulează reprezintă operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, această entitate avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA în condițiile reglementate la art.152 din Codul fiscal, respectiv la depășirea plafonului de scutire prevăzut la acest articol.”*

În ceea ce privește argumentul contestatarii că *“în timpul controlului nu ne-au fost aplicate prevederile art.152 din Codul Fiscal precum și ale punctului 61 alin(4) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin HG nr.44/2004 în care se precizează dreptul persoanei impozabile la ajustarea taxei deductibile aferente bunurilor aflate în stoc”*, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât contestatara avea dreptul să ajusteze în primul decont de TVA taxa deductibilă aferentă bunurilor aflate în stoc, conform prevederilor art.152 din Codul Fiscal precum și ale punctului 62 alin(4) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, care precizează:

*“(4) Persoanele impozabile care nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, indiferent dacă **au făcut sau nu obiectul controlului organelor fiscale competente, au dreptul să ajusteze în primul decont decont după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, în condițiile prevăzute la art. 145 - 149 din Codul fiscal:***

*a) **taxa deductibilă aferentă bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege;[...]**”*

De asemenea, adresa nr.X/12.11.2010 emisă de Direcția de legislație în domeniul TVA, din cadrul Ministerului Finanțelor Publice precizează: *„ În subsidiar facem precizarea că, în măsura în care Revista X, nu și-a îndeplinit, în termenul prevăzut de lege, obligațiile legale referitoare la înregistrarea în scopuri de TVA, sunt aplicabile prevederile art.152 alin.(6) din Codul fiscal și punctului 62 alin.(2)-(5) din norme. ”*

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și faptul că societatea nu prezintă documente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că acestea în mod legal au stabilit în sarcina X, taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, fapt pentru care, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

**“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”**,

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

**“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

**a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;[...]**”

**2.Referitor la suma de .X. lei**, reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. X/28.02.2011, se reține că stabilirea de accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul de natura taxei pe valoarea adăugată, în sumă de .X. lei, aceasta datorează pe cale de consecință și majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”* potrivit căruia bunul accesoriu urmează soarta juridică a bunului principal, drept pentru care contestația referitoare la acest capăt de cerere urmează să fie respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se



## DECIDE

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr.X/28.02.2011 pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- **.X. lei - taxă pe valoarea adăugată**
- **.X. lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată**

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel X în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL**  
**X**

Șef serviciu:  
X

Consilier juridic:  
X

Întocmit:  
X