

**DECIZIA** nr.239 din.2016  
privind solutionarea contestatiei formulate de  
**X**, cu domiciliul fiscal in ...

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Sectorului ... a Finantelor Publice – Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice, cu adresa nr. .., inregistrata la DGRFPB sub nr. .., completata cu adresele nr.MBS1-AIF.. inregistrata la DGRFPB sub nr. .., nr. MBS1-AIF . inregistrata sub nr. .. si nr. .., privire la contestatia formulata de X.

Obiectul contestatiei inregistrata la AS..FP sub nr. .., completata cu adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. .., il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o forma de asociere nr. .., comunicata in data de **28.10.2015**, emisa de AS..FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. .., prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata, in suma totala de .. lei:

- .. lei = TVA stabilita suplimentar de plata;
- .. lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- .. lei = penalitati de intarziere aferente TVA.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborat cu prevederile art. 352 din Legea nr. 207/2015, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

**I.** Prin contestatia formulata contribuabila solicita anularea Deciziei de impunere nr. .., invocand în susținere urmatoarele motive:

- perioada supusa inspectiei fiscale 01.10.2009-31.12.2014 este nelegala, potrivit dispozitiilor art. 98 alin. (3) din Codul de procedura fiscala. Contestatara sustine ca obiectul inspectiei fiscale il poate face numai anii 2012, 2013, 2014 și perioada anului curent și nu anii 2009-2014;

- perioada aferenta ultimului trimestru al anului 2009 este prescisa, neputând fi incadrata în cadrul termenului de prescriptie de 5 ani, potrivit dispozitiilor art. 98 alin. 1 din Codul de procedura fiscala;

- raportat la data la care a fost emis ordinul de serviciu (.. și nr..) și respectiv perioada verificata (01.10.2009 – 31.08.2015), considera ca organele de control puteau verifica perioada 2010 – 2015, perioada care se afla în cadrul termenului de prescriptie legal;

- echipa de inspectie fiscala nu a tinut cont de raspunsul la adresa nr. .. primita de la...Bank SA prin care au fost transmise extrasele de cont aferente perioadei 2009 – 2015, din care rezulta ca a imprumutat X cu suma de ... lei in data de 02.12.2009 fara a factura tranzactia respectiva, invocand in sustinere dispozitiile art. 155 alin. (9) lit.b) din Codul fiscal;

- s-a verificat valoarea inregistrata in Registrul de incasari si plati cu valorile raportate prin declaratiile 200 depuse pentru anii 2010 -2014 pe care le-a depus pentru anii 2009-2014;

- organul de inspectie fiscala a stabilit ca in luna decembrie 2009 a realizat o cifra de afaceri cumulat de la inceputul anului in suma de ... lei, fara a lua in calcul ca in suma rezultata din cifra de afaceri exista si sume neimpozabile sau operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata;

- organul fiscal nu a luat in considerare la calculul cifrei de afaceri realizata la nivelul anului 2009, toate veniturile obtinute de contribuabila pe parcursul anului 2009, respectiv jurnalul de incasari si plati aferent lunilor 01-09;

- in cifra de afaceri realizata a fost in scris ca venit la nivelul anului 2009 si un imprumut acordat cabinetului cu suma de ... lei in data de 02.12.2009, in scopul asigurarii mijloacelor necesare acoperirii cheltuielilor cabinetului, imprumut care conform dispozitiilor Codului fiscal face parte din categoria operatiunilor scutite la taxa pe valoarea adaugata conform art.141 alin. 2 Cod fiscal. Valoarea creditarii a fost de ..euro (1 euro = 4,27 lei), respectiv suma de.. lei;

- a realizat la nivelul anului 2009 o cifra de afaceri sub plafonul impus de lege, deoarece cifra de afaceri realizata de cabinet la nivelul anului 2009 este de . lei (.. lei - .. lei), suma sub plafonul de 119.000 lei, suma stabilita de legiuitor ca suma maxima pentru plafonul de scutire si ca atare nu se poate stabili nicio obligatie de inregistrare in scopuri de TVA si nicio obligatie de plata a TVA retroactiv de la data de 01.02.2010, avand in vedere ca :

- controlul a fost efectuat pe o perioada prescisa, fiind prescisa si dreptul organului fiscal de a mai dispune masura obligatiei fiscale de inscriere in scopuri de TVA;
- X a declarat gresit suma de ..lei in Declaratia 200, corect fiind suma de .. lei, deoarece suma de .. lei reprezinta valoarea imprumutului de la Y – suma inregistrata in registrul incasari si declarata ca si venit impozabil in declaratia 200 a anului 2009, iar suma de ... lei reprezentand imprumut de la X catre Cabinetul de avocat prin transfer in luna decembrie 2009 – suma ce nu a fost declarata in registrul incasari/plati si nici in declaratia 200 a anului 2009;

- conform art.141 alin.2 lit.a serviciile de natura financiar-bancara sunt operatiuni scutite de TVA.

In ceea ce priveste accesoriile aferente TVA, contestatara sustine ca accesoriile calculate de organul de control in suma de ... lei nu sunt stabilite corect nu respecta art.120 si 120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, iar valoarea corecta a penalitatilor este de .. lei si a dobanzilor este in suma de .. lei, pe motiv ca penalitatea se aplica o singura data, ori organul de control a aplicat la soldul cumulat de taxa pe valoarea adaugata.

**II.** Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector ... a Finantelor Publice au efectuat inspectia fiscala partiala privind taxa pe valoarea adaugata pentru perioada 01.10.2009-31.12.2011, 01.01.2012-31.12.2014 și 01.01.2015-31.08.2015 la X si la "Z.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. ..., iar in baza acestora AS...FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. ...

emisa pentru X, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata, in suma totala de ... lei:

- .. lei = TVA stabilita suplimentar de plata;
- ... lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- ... lei = penalitati de intarziere.

Prin Dispoziția de măsuri privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.... s-a dispus depunerea "Declaratiei de mentiuni pentru persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercita profesii libere (070)" ca urmare a depășirii plafonului de scutire de TVA, prevăzut la art. 152 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 republicata, cu modificarile și completările ulterioare.

**III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :**

Doamna X exercita profesia de avocat și de mediere în cadrul Cabinetului de avocat „X”, respectiv „Z” numite în continuare Cabinet de avocat „X” CIF ..., având domiciliul fiscal în Bucuresti, .. și locul desfasurarii activitatii în Bucuresti, str. ...

Cabinet de avocat „X” nu este înregistrat în scopuri de TVA.

### **3.1. ASPECTE PROCEDURALE**

**Referitor la prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale si la perioada supusa inspectiei fiscale, se rețin următoarele:**

*Cauza supusa solutionarii este daca la data de 21.10.2015, data emiterii deciziei atacate, dreptul organului fiscal de a efectua verificarea pentru trim.IV 2009 era prescrist, in conditiile in care pentru TVA aferenta ultimului trimestru al anului 2009 baza de impunere s-a constituit la 25.01.2010, iar prescriptia incepe sa curga de la data de 01.01.2011.*

**In fapt**, din raportul de inspectie fiscala nr. ... rezultă că Cabinetul de avocat "X" a fost supusă inspectiei fiscale partiale pentru perioada 01.10.2009 – 31.12.2014, în baza Ordinului de serviciu nr....

În baza Ordinului de serviciu nr. .. și avizului de inspectie fiscala nr. ..comunicat contribuabilului, perioada supusa inspectiei fiscale partiale a fost stabilită la 01.01.2012 – 31.12.2014.

În baza avizului de inspectie fiscala nr.... comunicat contribuabilului, perioada supusa controlului a fost extinsa la 01.10.2009 – 31.12.2011 si 01.01.2015 – 31.08.2015.

Inspectia fiscală a început la data de 18.09.2015, fiind consemnată în Procesul-verbal nr. .. și s-a realizat în perioada 18.09.2015 - 16.10.2015, rezultatele inspectiei fiind inscrise în raportul nr. ..., în baza căruia a fost emisă decizia de impunere nr. ...

Anterior efectuării inspectiei fiscale a fost efectuat un control inopinat al contribuabilei fiind intocmit procesul - verbal nr. .., in baza caruia a fost emisa Dispoziția de măsuri privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr....

Potrivit prevederilor art. 22, art. 23, art.91 alin.(1) și alin.(2), art.98 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**"Art. 22. – Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:**

- a) **obligatia de a declara** bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, **impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat**;
- b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;
- c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;
- d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;
- e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;
- f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale”.

**“Art. 23. – (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.**

**(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.**

**“Art. 91. – (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.**

**(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.**

**(...)”.**

**”Art. 98. - (1) Inspekția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.**

**(2) La contribuabilii mari, perioada supusă Inspekției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).**

**(3) La celelalte categorii de contribuabili inspekția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspekția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:**

- a) **există indicii privind diminuarea impozitelor**, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;
- b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;
- c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat”.

Potrivit dispozițiilor legale anterior citate, prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului în care **s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determină și nașterea dreptului organului fiscal de a stabili, determina și pretinde plata obligației fiscale respective.** Astfel, din interpretarea sistematică a art. 21- 23 din Codul de procedura fiscală rezultă ca **momentul constituirii bazei de**

**impunere este momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să declare baza impozabilă și obligația fiscală aferentă** (pentru obligațiile fiscale stabilite prin autoimpunere) întrucât numai din acest moment organul fiscal are dreptul să verifice obligațiile fiscale stabilite de contribuabilul însuși prin declarație, să stabilească eventuale diferențe și să le perceapă. Numai din momentul expirării termenului de depunere a declarației **organele fiscale ar fi putut pretinde contribuabililor declararea și plata impozitului, în situația în care aceștia nu și respectau obligația legală de a declara și plăti impozitul respectiv sau ar fi putut iniția inspecția fiscală pentru îndeplinirea obiectului specific de activitate al inspecției** reglementat expres de art. 94 alin. (1) din Codul de procedura fiscală, **de verificare a "legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili**, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora".

În concret, în cazul taxei pe valoarea adăugată, **baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul o determină și o declară prin decontul de taxă** în care sunt evidențiate operațiunile exigibile în perioada pentru care s-a depus decontul având în vedere definiția exigibilității TVA de la art. 134 alin. (2) din Codul fiscal conform căreia exigibilitatea reprezintă data la care organele fiscale devin îndreptățite, în baza legii, să solicite plata TVA.

Din coroborarea dispozițiilor legale sus citate, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, termen care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Cu privire la TVA se rețin și prevederile art. 134, art. 156<sup>1</sup> și art. 156<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 134. - (2) **Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata** de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată".

"Art. 156<sup>1</sup>. - (1) Perioada fiscală este luna calendaristică".

"Art. 156<sup>2</sup>. - (1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un **decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.**

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147<sup>1</sup> alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, **suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei**, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice".

Cum perioada supusă inspecției fiscale este 01.10.2009-31.12.2014 rezultă că pentru TVA aferentă trimestrului IV 2009 baza impozabilă s-a constituit la momentul expirării termenului de depunere a decontului, respectiv în data de 25.01.2010 și termenul de prescripție a începând să curgă începând cu data de 1 ianuarie a anului

următor, respectiv din data de 1 ianuarie 2011, urmând a se împlini la data de 31 decembrie 2015. Rezultă că, față de data începerii inspecției fiscale – 18.09.2015 – dreptul organelor de inspecție fiscală de a verifica și de a stabili diferențe de TVA pentru luna trim.IV 2009 nu era prescris, inspecția începând înainte de împlinirea termenului de prescripție fiscală.

Mai mult, organul de inspecție fiscală nu a stabilit obligații fiscale de plată aferente anului 2009 și numai începând cu data de 01.02.2010.

Raportat la cele anterior prezentate se reține că invocarea de către contestatara a nerespectării termenului de prescripție de 5 ani pentru perioada aferentă trim.IV 2009 este **vădit neîntemeiată, contestatoarea neținând cont nici de momentul constituirii bazei de impunere** (data depunerii deconturilor de taxă) **și nici de momentul începerii curgerii termenului de prescripție** (data de 1 ianuarie a anului următor celui în care au fost depuse deconturile de taxă).

În ceea ce privește nerespectarea termenului de 3 ani prevăzut de art. 98 alin. (3) din Codul de procedură fiscală pentru realizarea inspecției fiscale se reține că acesta nu este termen de prescripție, așa cum eronat înțelege contestatoarea, ci perioada generală supusă inspecției fiscale, care poate fi extinsă pe întreaga perioadă de prescripție dacă un contribuabil are un comportament incorect în raport cu obligațiile prescrise prin legea fiscală, așa cum rezultă din excepțiile reglementate la același articol art. 98 alin. (3) lit. a)-c) din Codul de procedură fiscală.

Suținerea contestatoarei precum ca perioada supusă inspecției fiscale 01.10.2009-31.12.2014 este nelegală **este contrazisă de faptul că organele de inspecție fiscală au constatat** diferențe de obligații fiscale în cadrul termenului de 3 ani, ceea ce reprezintă în sine un indiciu de diminuare a obligațiilor fiscale prin neînregistrarea, în termenul legal, ca platitor de TVA, precum și nedepunerea Declarațiilor 300 și 394 și neindeplinirea obligațiilor de plată a taxei pe valoarea adăugată, **ceea ce atrage incidența excepțiilor reglementate de art. 98 alin. (3) lit. a)-c) din Codul de procedură fiscală.**

Având în vedere cele anterior analizate, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei argumentul contestatarii privind prescripția dreptului organelor fiscale de a efectua verificarea pentru perioada trim. IV 2009 - 31.08.2015, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere privind excepția prescripției.

**3.2. Referitor la TVA stabilită suplimentar de plată în suma de ... lei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ... emisă pentru Cabinet de avocat "X".**

*Cauza supusa solutionarii o reprezinta legalitatea calcularii taxei pe valoarea adaugata colectata in suma de .. lei in sarcina contribuabilei care nu s-a inregistrat in scopuri de taxa, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat inregistrarea in termen legal si data la care inregistrarea a fost efectiva, in conditiile in care prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. .. s-a stabilit in sarcina contestatarei obligatia de a se inregistra ca platitor de TVA, masura contestată de contribuabila, iar organul fiscal competent a respins ca neîntemeiată această contestație.*

**In fapt**, in baza Ordinului de serviciu nr. .. a fost efectuat un control inopinat la Cabinet de Avocat "X" CIF ..., cu domiciliul fiscal in localitatea ..., in vederea verificarii si conformitatii declaratiilor fiscale cu evidenta contabila a contribuabilului privind TVA pentru perioada 01.10.2009 - 31.12.2014. Constatările organelor de inspectie fiscala au fost consemnate in procesul - verbal nr. ...

In baza constatarilor consemnate in procesul - verbal nr. ..organele de inspectie fiscala au emis Dispozitia de masuri privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. .. prin care s-a dispus, ca in termen de 5 zile de la data comunicarii acesteia, sa se inregistreze fiscal in scopuri de TVA, ca urmare a depasirii plafonului de scutire de TVA, prevazut de art. 152 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Contribuabilul nu a indeplinit masura dispusa de organele de inspectie fiscala si a formulat contestatie inregistrata la Administratia Sector .. a Finantelor Publice sub nr. ..., impotriva Dispozitiei de masuri privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. .. si a procesului - verbal nr. ..., iar Administratia Sector .. a Finantelor Publice a respins ca neintemeiata aceasta contestatie prin Decizia nr. ....

Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul D.G.R.F.P. Bucuresti a solicitat contestatarei, prin adresa nr. ..., sa depuna la registratura institutiei o adresa in care sa mentioneze daca decizia nr. .. emisa de Administratia Sector .. a Finantelor Publice a fost atacata in instanta de contencios administrativ competenta si sa faca dovada in acest sens.

Prin adresa transmisa prin posta la data de 29.03.2016 si inregistrata la DGRFPB sub nr. ..., CA X a comunicat faptul ca nu a introdus actiune impotriva Deciziei mentionate pe motiv ca termenul legal de contestatie la instanta competenta nu s-a implinit, rezervandu-si dreptul legal de a ataca pana la data de 29.04.2016 la Judecatoria sector ... Bucuresti.

In concluzie, obligatia Cabinetului de Avocat X de a se inregistra ca platitor TVA a fost stabilita printr-un act administrativ fiscal distinct, respectiv prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. ..., contestata si solutionata prin Decizia nr. ..emisa de Administratia Sector ..a Finantelor publice, prin care s-a dispus respingerea contestatiei.

Urmare, constatarilor consemnate in procesul - verbal nr. .. in urma controlului inopinat, in baza carora a fost emisa Dispozitia de masuri privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. ..., organele de inspectie fiscala au declansat inspectia

fiscala partiala privind taxa pe valoarea adaugata pentru perioada 01.01.2012-31.12.2014 la Cabinetul de avocat "X".

Ulterior in baza Ordinelor de serviciu nr. .. si a avizelor de inspectie fiscala nr... si nr. ..., comunicate contribuabilului, perioada supusa controlului a fost stabilita la 01.01.2012 - 31.12.2014, respectiv extinsa la 01.10.2009 - 31.12.2011 si 01.01.2015 - 31.08.2015.

La incheierea inspectiei fiscale organele de inspectie fiscala au intocmit raportul de inspectie fiscala nr. ... si Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. ....

Ca o consecință a obligatiei inregistrarii ca platitoare de TVA dupa depasirea plafonului de venituri realizate din operatiuni impozabile, organele fiscale au emis și Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o forma de asociere nr. ..., prin care s-au stabilit in sarcina contestatorului, urmatoarele obligatii de plata:

- ... lei = TVA stabilita suplimentar de plata;
- ... lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- ... lei = penalitati de intarziere.

Pentru perioada 01.02.2010 – 31.08.2015, organele de inspectie fiscala au colectat TVA aferenta veniturilor realizate de contribuabila, stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de .. lei, prin decizia de impunere nr. ....

**In drept**, incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt incidente prevederile art. 125<sup>1</sup>, art. 126, art. 127, art. 152 si art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

*Codul fiscal:*

**"Art. 125<sup>1</sup>.** - (1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

18. **persoană impozabilă are înțelesul art. 127 alin. (1) și reprezintă persoana fizică**, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică;

(...)

20. persoană neimpozabilă reprezintă persoana care nu îndeplinește condițiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerată persoană impozabilă;

21. persoană reprezintă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă;"

**"Art. 126.** - (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);”

“**Art. 127. - (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.**

(3) Nu acționează de o manieră independentă angajații sau oricare alte persoane legate de angajator printr-un contract individual de muncă sau prin orice alte instrumente juridice care creează un raport angajator/angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea sau alte obligații ale angajatorului.”

“**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 prestațiilor 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, a operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b), a operațiunilor scutite cu drept de deducere și a celor scutite fără drept de deducere, prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor: (...)

(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.”

*Norme metodologice:*

“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.** Totodată, organele fiscale competente vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă. Prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală se va stabili data de la care persoanele respective vor fi înregistrate în scopuri de taxă;

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 de control 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 înregistrarea în termenul prevăzut de lege și data la care a fost înregistrată.

(4) **După determinarea taxei de plată** conform alin. (2) și (3), 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 ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, înainte de 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 obligația să solicite înregistrarea ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii.**

În speta, potrivit constatărilor din raportul de inspecție fiscală:

- cabinetul a depășit plafonul de scutire de .. euro prevăzut la art. 152 alin 1 din Codul fiscal, în cursul lunii decembrie 2009, realizând o cifră de afaceri în suma totală de ... lei, **motiv pentru care era obligat să solicite înregistrarea ca platitor de TVA**, conform art. 153 alin. 1 lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în termen de 10 zile de la depășirea plafonului, respectiv până la data de 10.01.2010, caz în care ar fi devenit platitor de TVA începând cu data de **01.02.2010**;

- stabilirea cifrei de afaceri aferente anului 2009 și obligația de a se înregistra fiscal în scopuri de TVA, ca urmare a depășirii plafonului de scutire de TVA, prevăzut de art. 152 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare a fost consemnată prin procesul - verbal nr. ...în baza căruia organele de inspecție fiscală au emis Dispoziția de măsuri privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ...;

- în perioada 01.02.2010 – 31.08.2015, contribuabilul nu și-a îndeplinit obligațiile de declarare a taxei pe valoarea adăugată, nedepunând în perioada 01.02.2010-31.08.2015 niciun decont de taxă pe valoarea adăugată;

- deoarece Cabinetul de avocat “X” nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze/deducă dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA, pentru perioada 01.02.2010- 31.08.2015, calculându-se o diferență suplimentară de TVA de plată în suma de ... lei, provenind din:

- TVA colectata in suma de ... lei aferenta prestarilor de servicii asistenta juridica;
- TVA deductibila in suma de .. lei aferenta achizitiilor de bunuri/servicii destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.

Ca urmare, pentru perioada cuprinsa intre data la care persoana fizica trebuia sa solicite inregistrarea ca platitoare de TVA (10.01.2010), respectiv data la care a devenit platitor (01.02.2010) si data constatarii abaterii, organele de inspectie fiscala au solicitat plata taxei pe valoarea adaugata conform art. 152 alin. (6) din Codul fiscal.

Prin operatiunile pe care le-a desfasurat in aceasta perioada, Cabinetul de avocat "Cordun Cristina" a avut **calitate de persoana impozabila**, cu toate drepturile si obligatiile care decurg din aceasta calitate, avand ca prima obligatie **sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA** pentru activitatea desfasurata ca persoana impozabila.

In concluzie, obligatia de se inregistra ca platitor TVA si celelalte motivatii ale contestatarului vizand stabilirea eronata a cifrei de afaceri realizata in anul 2009 au facut obiectul contestatiei formulata de aceasta impotriva Dispozitiei de masuri nr. ..., solutionata de Administratia Sector .. a Finantelor Publice prin Decizia nr. ... definitiva in sistemul cailor administrative de atac potrivit art. 218 din Codul de procedura fiscala, in sensul respingerii, motiv pentru care prin prezenta decizie s-a analizat numai consecinta neinregistrarii si anume stabilirea obligatiei de plata in suma de ... lei, iar din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezulta ca acestea ar fi fost anulate de vreo instanta.

Intrucat prin contestatie nu se aduc alte argumente cu privire la modul de calcul al diferentei de TVA de plata in suma de ... lei contestata, in temeiul în temeiul dispozițiilor 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. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de Cabinet de Avocat "X" pentru suma de .. lei reprezentând TVA stabilită suplimentar de plata stabilita urmare emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o forma de asociere nr. ...

### **3.3. Referitor la accesoriile aferente TVA stabilită suplimentar de plata în suma de... lei, reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA (..lei) si penalitati de intarziere aferente TVA (.. lei)**

*Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect suplimentar de plata accesoriile aferente TVA in suma de ... lei, in conditiile in care organele de inspectie fiscala au recalculat accesoriile aferente TVA.*

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o forma de asociere nr. ..., s-au stabilit pentru

perioada 26.04.2010-30.09.2015, accesorii aferente TVA in suma de ... lei, dupa cum urmeaza:

- ... lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA;
- ..lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

Prin contestatia formulata, contestatara invoca calculul eronat al accesoriilor, intrucat nu respecta art.120 si 120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, valoarea corecta a penalitatilor fiind de .. lei si a dobanzilor in suma de ...lei, tinand cont ca penalitatea se aplica o singura data, ori organul de control a aplicat la soldul cumulat de taxa pe valoarea adaugata.

Prin adresa nr. .. inregistrata la DGRFPB sub nr. ..., Administratia Sector ... a Finantelor Publice a comunicat in completarea dosarului contestatiei recalcularea accesoriilor aferente TVA.

**In drept**, in ceea ce priveste calcularea accesoriilor, potrivit art.119, art.120 si art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

**"Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere."**

**"Art. 120 - (1) Majorarile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

**(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de întârziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.**

(3) În situatia în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza majorari de întârziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, începând cu ziua imediat urmatoare scadentei si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

(...).

(7) Nivelul majorării de întârziere este de **0,1%** pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

**"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere".**

**"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

**(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".**

"Art. 120<sup>1</sup>. - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o **penalitate de intarziere** datorata pentru neachitarea la **scadenta** a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de **15%** din obligațiile fiscale principale rămase nestinse."

Articolul 120 alin. (7) a fost modificat prin punctul 10 din Ordonanța de urgență 39/2010 începând cu **01.07.2010**, astfel:

"(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de **0,05%** pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

Articolul 120 alin. (7) a fost modificat prin punctul 2 din Ordonanța de urgență 88/2010 începând cu **01.10.2010**, astfel:

"(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de **0,04%** pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

Art.120 alin. (7) a fost modificat prin punctul 14 din Ordonanță de urgență nr. 8/2014 începând cu **01.03.2014**, astfel:

"(7) Nivelul dobânzii este de **0,03%** pentru fiecare zi de întârziere."

Art. 120<sup>1</sup> din Codul de procedura fiscala, modificata prin punctul 2 din OUG nr. 50/2013 incepand cu **01.07.2013** astfel:

"(2) Nivelul penalității de întârziere este de **0,02%** pentru fiecare zi de întârziere."

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala majorarile/dobanzile de intarziere si penalitatile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la suma de ... lei reprezentand accesorii aferente TVA, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o forma de asociere nr. .. se retine ca, stabilirea in sarcina contestatarei de majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principalem**".

Intrucat in ceea ce priveste debitul de natura taxei pe valoarea adaugata contestatia a fost respinsa ca neintemeiata, iar prin contestatie se invoca calcularea eronata a majorarilor/dobanzilor de intarziere, avand in vedere si adresa emisa de Administratia Sector ... a Finantelor Publice nr. ..inregistrata la DGRFPB sub nr. .. prin care se comunica in completarea dosarului contestatiei o noua situatie de calcul a

accesoriilor TVA, rezultata in urma recalcularii acestora, tinand cont si de dispozitiile art.213 alin.1 din Codul de procedura fiscala: *“În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii”*, urmeaza a se :

- admite contestatia pentru accesoriile aferente TVA in suma de .. lei, reprezentand : majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA in suma de .. lei si penalitati de intarziere in suma de .. lei;

- respinge contestatia pentru accesoriile aferente TVA in suma de .. lei (.. lei – .. lei), reprezentand majorari/dobanzi de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principalem”**.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul potrivit art. 22, art. 23, art.91 alin.(1) și alin.(2), art.98, art.119, art.120, art. 120<sup>1</sup>, art.213 alin.1, art.216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 125<sup>1</sup>, art. 126, art. 127, art. 134, art. 152, art. 153, art. 156<sup>1</sup>, art. 156<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 62 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003

## DECIDE

1. Respinge, in parte, contestatia formulata de Cabinetul de avocat “X” impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o forma de asociere nr. ... emisa de Serviciul de inspectie fiscala Persoane Fizice din cadrul Administratiei Sector .. a Finantelor Publice, pentru suma de ... lei reprezentând TVA stabilita suplimentar de plata si pentru accesoriile aferente TVA in suma de... lei .

2. Admite, in parte contestatia formulata de Cabinetul de avocat “X”, pentru accesoriile aferente TVA in suma de ... lei, stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o forma de asociere nr. .. emisa de Serviciul de inspectie fiscala Persoane Fizice din cadrul Administratiei Sector ... a Finantelor Publice si anuleaza in parte Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata nr. ... pentru suma de.. lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.