

DECIZIA nr. 2.762 din 2020
privind soluționarea contestației formulate de
Asociația .X.,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR_REG2 .x./05.12.2019 și
BVR_REG2 .x./16.12.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., prin adresele nr. .x./03.12.2019 și nr. .x./05.12.2019, înregistrate sub nr. BVR_REG2 .x./05.12.2019 și nr. BVR_REG2 .x./16.12.2019, asupra contestației formulate de Asociația .X., CUI ..., cu sediul în com. .X., sat. .X., nr. .x., cod poștal ..., jud. .X., prin Cabinet de avocat .X., în baza împuterniciei avocațiale nr. .x./2019.

Obiectul contestației, transmisă prin poștă în data de 25.11.2019 și înregistrată la A.J.F.P. .X. sub nr. .x./27.11.2019 îl constituie următoarele acte administrative fiscale:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .X./24.10.2019, (denumită în continuare „Decizia de impunere nr. .X./24.10.2019”) emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./24.10.2019, comunicată asociației prin remitere sub semnătură de primire în data de 25.10.2019, conform semnăturii președintelui asociației aplicată pe adresa nr. .x./24.10.2019 de înaintare a deciziei de impunere, prin care s-a stabilit suplimentar TVA de plată în sumă de .x1. lei;

- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .x./30.10.2019, comunicată asociației prin remitere sub semnătură de primire în data de 31.10.2019, prin care s-au stabilit dobânzi de întârziere aferente TVA în sumă totală de .x2. lei;

- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .x./30.10.2019, comunicată asociației prin remitere sub semnătură de primire în data de 31.10.2019, prin care s-au stabilit penalități de nedeclarare aferente TVA în sumă totală de .x3. lei;

Constatând că în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov este legal investită să soluționeze contestația formulată de Asociația .X., denumită în continuare Asociația.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația formulată contestatoarea solicită anularea deciziilor mai sus menționate, susținând următoarele:

Asociația a fost înființată cu scopul de a sprijini crescătoria de bovine, în vederea ridicării nivelului calitativ al creșterii și îngrijirii animalelor proprii, apărarea intereselor specifice de grup, vizând asigurarea unor condiții superioare de creștere și îngrijire a animalelor, organizarea și îmbunătățirea condițiilor de valorificare a produselor obținute prin creșterea acestora. De asemenea, asociația reprezintă membri asociației privind negocierea prețului la animale și produse animaliere în raporturi cu agenți economici și terțe persoane.

Asociația a obținut și înregistrat venituri din vânzarea laptelui de vacă colectat de la persoane fizice din localitatea .Y. și vânzarea acestuia către clienții .V. S.A. și .W. S.A.

În realizarea acestui scop, asociația încheie convenții în baza cărora livrează laptele colectat de la persoane fizice din localitate - membri asociației, vinde la prețul convenit, iar prețul obținut i se achită membrilor asociației, asociația reținând suma de 0,10 lei pentru fiecare litru de lapte vândut, în vederea acoperirii costurilor activității, care constau în special în cheltuielile aferente întreținerii punctelor de colectare a laptelui. Astfel, asociația acționează în numele membrilor săi, în calitate de comisionar/intermediar.

Contestatoarea susține că raționamentul organelor de inspecție nu a avut la bază dispozițiile legale din Codul fiscal, raportate la statutul juridic și scopul asociației, respectiv că aceasta acționează în numele membrilor și nu în nume propriu pentru valorificarea produselor „lapte de vacă materie primă”, pe de o parte, iar producătorii de lapte de vacă sunt membri asociației și nu sunt persoane impozabile și nu emit factură fiscală cu ocazia predării laptelui de vacă la centrul de colectare, activitatea nu poate fi considerat livrare de bunuri în condițiile art. 270 din Codul fiscal.

Referitor la faptul că, în contabilitatea asociației, sumele încasate de la cele două societăți au fost înregistrate în contul de venituri din vânzarea materiei prime (cont 601), contestatara consideră aceasta ca fiind o eroare de contabilizare, deoarece nu există transfer de proprietate între producători și asociație, ci o vânzare a bunurilor persoanelor fizice membrii asociației, către cele două societăți, astfel utilizarea acestui cont de evidență nu reflectă în mod real fenomenele economice și juridice, mai mult contravine principiului din statutul asociației, dispozițiilor legale din Codul Civil și Codului fiscal anterior menționate.

În concluzie, asociația precizează că nu avea venituri care au depășit pragul de venituri de 220.000 lei, veniturile constând doar în comisionul reținut, constând în cheltuielile aferente activității adică diferența dintre sumele încasate de la entitățile la care se livrează lapte și sumele achitate proprietarilor de bovine.

În susținerea cauzei, contestatoarea invocă prevederile art. 2043 din Codul civil și art. 270 din Codul fiscal.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au efectuat inspecția fiscală parțială la asociație, pentru perioada 01.06.2017 – 30.06.2019 TVA, urmare avizului de inspecție fiscală nr.

.x./14.10.2019, constatând că în luna mai 2017 asociația a depășit plafonul de scutire, motiv pentru care era obligat să solicite înregistrarea ca plătitoare de TVA. Prin urmare organele de inspecție fiscală au stabilit TVA de plată în sumă de .x1. lei, constând în diferența dintre taxa pe care asociația avea obligația să colecteze și taxa pe care ar fi avut dreptul să deducă (.x4. lei – .x5. lei).

Prin deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii contestate, organele fiscale de administrare au stabilit dobânzi de întârziere în sumă de .x2. lei și penalități de nedeclarare în sumă de .x3. lei, baza de calcul a accesoriilor o constituie TVA de plată stabilit suplimentar în sumă de .x1. lei.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile asociației contestate, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

3.1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .x1. lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov prin structura specializată de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă pentru livrările de bunuri către beneficiari, asociația datorează TVA, în condițiile în care a depășit plafonul de scutire de taxa pe valoarea adăugată și nu s-a înregistrat în scopuri de TVA.

În fapt, Asociația agricultorilor din .Y. a fost înființată în anul 2002, desfășurând activități economice cu caracter de continuitate, constând în vânzarea laptelui de vacă crud colectat de la persoane fizice către societăți procesatoare a laptelui și producătoare de produse lactate, cu scopul de a sprijini crescătorii de bovine, în vederea ridicării nivelului calitativ al creșterii și îngrijirii animalelor proprii.

Asociația în calitate de producător, a încheiat cu două societăți comerciale contracte de vânzare-cumpărare, ale căror obiect îl constituie livrarea către cumpărător lapte de vacă materie primă potrivit eșalonării și parametrilor de calitate, iar având în vedere că nu a fost înregistrată niciodată ca plătitoare de TVA și nu este înregistrată ca operator intracomunitar, în baza contractelor încheiate, asociația emite către beneficiari facturi fiscale, fără a fi înscrisă în facturi contravaloarea TVA.

În urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna mai 2017 asociația a depășit plafonul de scutire de 65.000 euro, înregistrând până la 31.05.2017 venituri în sumă de .x6. lei, situație în care aceasta avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA până la data de 10.06.2017. În aceste condiții, pentru neîndeplinirea obligației de mai sus, începând cu data de 08.11.2019, asociația a fost înregistrată, din oficiu, ca plătitoare de TVA, dată de la care avea și obligația de a colecta TVA pentru prestările de servicii efectuate, înscrise în facturile emise.

Referitor la achizițiile înregistrate de asociație, din verificarea actelor contabile, a bilanțelor de verificare și fișa contului 401 întocmite pentru perioada 01.06.2017-30.06.2019, la control a rezultat că au fost înregistrate

achiziții de bunuri și servicii în sumă totală de .x7. lei cu TVA aferentă în sumă de .x5. lei.

În perioada verificată asociația a efectuat achiziții de bunuri și servicii legate de obiectul principal de activitate, respectiv utilități, materiale consumabile necesare obiectului de activitate etc.

Astfel, TVA pentru care asociația avea drept de deducere în perioada în care avea obligația de a se înregistra în scopul de TVA și până la 30.06.2019, calculat la cota standard de TVA de 19% este în sumă totală de .x5. lei.

Astfel, urmare controlului a fost calculată TVA colectată suplimentar în valoare de .x4. lei și TVA deductibilă la care societatea avea drept de deducere în sumă de .x5. lei, rezultând TVA suplimentară de plată în sumă de .x8. lei (.x4. lei – .x5. lei).

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală anterior redată, în contestație petenta susține că operațiunile desfășurate de asociație nu intră în sfera taxei pe valoarea adăugată, iar veniturile realizate de asociație nu depășesc pragul de 220.000 lei.

În drept, potrivit prevederilor art. 268 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 268. – (1) Din punctul de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 270 - 272 , 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. 275 și 278 ;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 269 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2);”

Potrivit acestor prevederi legale, în sfera de aplicare a TVA, 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. 269 alin. (1) iar livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor rezultă din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2).

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la art. 268 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. 268 alin. (1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însuși legiuitorul la pct. 3 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art. 268 alin. (1) din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art. 269 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 269 - 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 liberale 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, orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice în sensul taxei pe valoarea adăugată, inclusiv activitățile producătorilor și comercianților, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestor activități, dobândește calitatea de persoană impozabilă.

Conform art. 316 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada verificată:

„Art. 316. – (1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni 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. 297 alin. (4) lit. b) și d), 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. 310 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon;”

În ceea ce privește sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art. 310 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale cărui prevederi sunt completate de pct. 83 alin. (6) din Normele metodologice de aplicare a art. 310 din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„(6) În sensul art. 310 alin. (3) din Codul fiscal, persoana impozabilă care optează pentru aplicarea regimului normal de taxă trebuie să solicite

înregistrarea conform art. 316 din Codul fiscal și să aplice regimul normal de taxă începând cu data înregistrării.”

Astfel, potrivit alin. (1) și (3) ale art. 310 din Codul fiscal, se stipulează că:

„Art. 310. – (1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 266 alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 65.000 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, respectiv 220.000 lei, poate aplica scutirea de taxă, denumită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 268 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 294 alin. (2) lit. b). [...]

(3) Persoana impozabilă care îndeplinește condițiile prevăzute la alin. (1) pentru aplicarea regimului special de scutire poate opta oricând pentru aplicarea regimului normal de taxă. Persoana impozabilă care realizează în cursul unui an calendaristic exclusiv operațiuni scutite fără drept de deducere conform art. 292 nu se consideră că depășește plafonul prevăzut la alin. (1).”

Totodată, potrivit alin. (6) al art. 310 din Codul fiscal, se precizează că:

„(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) trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 316, în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins ori depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 316. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente procedează după cum urmează:

a) stabilesc obligații privind taxa de plată, constând în diferența dintre taxa pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze și taxa pe care ar fi avut dreptul să o deducă, de la data la care persoana impozabilă respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, dacă taxa colectată este mai mare decât taxa deductibilă, precum și accesoriile aferente, [...].”

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, orice persoană impozabilă are obligația declarării începerii activității economice, precum și obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată este superioară sumei de 65.000 euro la cursul de la data aderării, regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

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 TVA în regim normal, stabilesc obligații privind taxa de plată, constând în diferența dintre taxa pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze și taxa pe care ar fi avut dreptul să o deducă, de la data la care persoana impozabilă respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, iar dacă taxa colectată este mai mare decât taxa deductibilă, stabilesc și accesoriile aferente.

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată sau care sunt supuse cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată, se aplică cota standard de 9% asupra bazei de impozitare, în conformitate cu prevederile art. 291 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia, în forma aplicabilă în perioada verificată:

„Art. 291. – (2) Cota redusă de 9% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele prestări de servicii și/sau livrări de bunuri: [...]

e) livrarea următoarelor bunuri: alimente, inclusiv băuturi, cu excepția băuturilor alcoolice, destinate consumului uman și animal, animale și păsări vii din specii domestice, semințe, plante și ingrediente utilizate în prepararea alimentelor, produse utilizate pentru a completa sau înlocui alimentele. Prin normele metodologice se stabilesc codurile NC corespunzătoare acestor bunuri;

Normele metodologice de aplicare a art. 291 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare.

„37. (4) Cota redusă de taxă de 9% prevăzută la art. 291 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal se aplică pe tot lanțul economic de la producție până la vânzarea către consumatorul final de către toți furnizorii, indiferent de calitatea acestora, respectiv producători sau comercianți, pentru livrarea bunurilor care se încadrează la următoarele coduri NC, indiferent de destinația acestora: [...]

d) lapte și produse lactate care se încadrează la codurile NC 0401 – 0406; [...]”.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./24.10.2019, se reține că Asociația .X. este o organizație cu proprietate obștească, înființată în anul 2002 și fiind înregistrată în Registrul special de asociații, fundații și federații din cadrul Judecătoriai .X. în baza Încheierii civile nr. .x./19.06.2002, nr. dosar .x./2002. Obiectul de activitate constă în vânzarea laptelui de vacă crud colectat de la persoane fizice către societăți procesatoare a laptelui și producătoare de produse lactate, cu scopul de a sprijini crescătorii de bovine, în vederea ridicării nivelului calitativ al creșterii și îngrijirii animalelor proprii.

Astfel, asociația a realizat venituri din facturarea laptelui colectat ce a făcut obiectul contractelor nr. 405 CNT din 19.03.2019 încheiat cu S.C. .W. S.A. și nr. 909/01.11.2018 încheiat cu S.C. .V. S.A.

Se reține astfel că, asociația a realizat livrare de bunuri efectuată cu plată.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că asociația a realizat în perioada verificată venituri cu caracter de continuitate, realizate din operațiuni impozabile în decursul unui an calendaristic.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală, din analiza documentelor și în baza prevederilor legale citate mai sus, au constatat că Asociația .X. este persoană impozabilă, iar tranzacțiile efectuate de aceasta intră în sfera de aplicare a TVA.

Totodată, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că o persoană juridică care realizează în cursul unui an calendaristic tranzacții care au caracter de continuitate, constând în livrări de bunuri, devine persoană impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA.

Pe cale de consecință, Asociația, prin operațiunile economice pe care le-a desfășurat în această perioadă a avut calitatea de persoană impozabilă, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă.

Prin urmare, având în vedere că Asociația are calitatea de persoană impozabilă, desfășurând activități economice, urmare livrării de bunuri cu caracter de continuitate, rezultă că operațiunile efectuate de către contestatoare intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, prin îndeplinirea condițiilor prevăzute de art. 268 alin. (1) din Codul fiscal, născându-se totodată obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, respectiv înregistrarea ca plătitor de TVA, în condițiile în care depășește plafonul de scutire de 65.000 euro.

Se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că Asociația este persoană impozabilă, iar activitățile desfășurate intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Pentru determinarea cifrei de afaceri, respectiv a datei depășirii plafonului de scutire de TVA de 65.000 euro, prevăzut la art. 310 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au avut în vedere valoarea veniturilor încasate în perioada 01.01.2017-30.05.2017, în sumă de .x6. lei, sumă ce depășește plafonul de scutire de TVA de 65.000 euro la cursul de la data aderării, Asociația având obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului de scutire, respectiv până la data de 10.06.2017.

Astfel, organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că prin depășirea în luna mai 2017 a plafonului de scutire de TVA de 65.000 euro, Asociația .X. devine, din oficiu, plătitoare de TVA trimestrial începând cu data de 01.07.2017, dată de la care avea obligația de a colecta TVA pentru prestările de servicii efectuate, înscrise în facturile emise.

Pentru operațiunile impozabile efectuate de asociație, organele de inspecție fiscală au determinat în mod legal o bază impozabilă în sumă de .x9. lei constituită din veniturile obținute și cheltuielile efectuate în perioada

01.06.2017-30.06.2019 din activități economice și au stabilit în sarcina contestatoarei TVA în sumă de .x1. lei.

Argumentele contestatoarei referitor la faptul că asociația acționează, potrivit Statutului asociației, în numele membrilor și nu în nume propriu pentru valorificarea produselor, iar producătorii de lapte de vacă sunt membrii asociației, nu sunt persoane impozabile și nu emit factură fiscală cu ocazia predării laptelui de vacă la centrul de colectare, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât:

- În sensul art. 270 alin. (2) din Codul fiscal, persoana impozabilă care nu deține proprietatea bunurilor dar primește facturi pe numele său de la furnizor și emite facturi pe numele său către client, pentru respectivele bunuri se consideră că acționează în nume propriu. Persoana respectivă este considerată din punctul de vedere al taxei cumpărător și revânzător al bunurilor. Indiferent de natura contractului încheiat de părți, dacă o persoană impozabilă primește și/sau emite facturi pe numele său, acest fapt o transformă în cumpărător revânzător din punctul de vedere al taxei. Se reține astfel că, prevederile legale invocate de contestatara în susținerea afirmațiilor sale [art. 2043 din Codul Civil, art. 270 alin. (2) din Codul fiscal, pct. 7 alin. (3) din Normele de aplicare ale Codului fiscal, date în aplicarea art. 270 alin. (2)] au fost eronat interpretate de către contestatara.

- În ceea ce privește faptul că asociația doar livrează laptele colectat de la membrii asociației către societățile comerciale respective, organul de soluționare a contestației reține că acesta nu este un element de natură a influența statutul unei entități din perspectiva TVA. Asociația are calitatea de persoană impozabilă în sensul art. 269 din Codul fiscal, drept pentru care acesteia îi revin toate drepturile și obligațiile privind TVA stabilite la titlul VII din Codul fiscal.

În acest sens, reținem că organele de inspecție au prevăzut în conținutul raportului de inspecție fiscală că având în vedere că asociația a emis facturile fără a fi înscrisă în facturi contravaloarea TVA colectat aferent bazei impozabile, se poate proceda la corectarea facturilor potrivit prevederilor art. 330 din Codul fiscal.

- Potrivit prevederilor legale mai sus invocate este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice ce cuprind activitățile producătorilor, comercianților, inclusiv activitățile extractive sau agricole, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

- Art. 292 din Codul fiscal prevede operațiunile de interes general care sunt scutite de taxă, activitatea desfășurată de contestatoarea neîncadrând în aceste categorii de persoane.

Deși în contestație petenta susține că evidențierea în contabilitate a operațiunilor derulate de asociație s-a făcut eronat, aceasta nu indică ce anume a fost greșit și care ar fi fost modalitatea de înregistrare corectă, în soluționarea contestației reținându-se faptul că modul de înregistrare în contabilitate nu ar

schimba semnificația economică a tranzacțiilor derulate de asociație și încadrarea operațiunii la regulile generale în materie de TVA.

În drept, pentru operațiunile desfășurate de asociație, constând în vânzarea laptelui de vacă către unitățile procesatoare a laptelui, sunt aplicabile regulile generale în materie de TVA, fiind incidente prevederile de la titlul VII „Taxa pe valoarea adăugată” din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 266 Semnificația unor termeni și expresii

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

4. activitate economică are înțelesul prevăzut la art. 269 alin. (2)”.

Totodată, operațiunile desfășurate de asociație nu se încadrează în categoriile prevăzute la pct. 4 alin. (10) prevăzute în Normele metodologice date în aplicarea art. 269 din Codul Fiscal și aprobate prin H.G. nr. 1/2016, potrivit cărora:

„Nu sunt considerate activități economice:

a) acordarea de bunuri și/sau servicii în mod gratuit de organizațiile fără scop patrimonial;

b) livrarea de către organismele de cult religios a următoarelor obiecte: vase liturgice, icoane metalice sau litografiate, cruci, crucifixe, cruciulițe și medalioane cu imagini religioase specifice cultului, obiecte de colportaj religios, calendare religioase, produse necesare exercitării activității de cult religios, precum tămâia, lumânările, cu excepția celor decorative și a celor pentru nunți și botezuri”.

Potrivit art. 286. Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării:

„Art. 286. – (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

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

Având în vedere prevederile legale de reglementare în materie, aplicabile cauzei, anterior citate și starea de fapt fiscală identificată la control, se reține ca fiind legală concluzia organelor de inspecție fiscală potrivit căreia asociația a desfășurat activități economice, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din aceasta calitate, având ca obligație să solicite înregistrarea în scopuri de TVA pentru activitatea desfășurată ca persoană impozabilă, fiind supusă regulilor fiscale generale de impozitare în materie TVA.

În consecință, având în vedere starea de fapt identificată cu ocazia controlului și faptul că, prin contestația formulată, contestatoarea nu argumentează și nu prezintă în susținerea contestației acte sau documente

justificative care să conducă la modificarea stării fiscale prezentate în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./24.10.2019 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .X./24.10.2019, se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei TVA în sumă de .x1. lei aferentă livrărilor de lapte către societățile procesatoare a laptelui și producătoare de produse lactate, drept pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de Asociația .X., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .X./24.10.2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./24.10.2019 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru acest capăt de cerere.

3.2. Referitor la accesoriile în sumă totală de .x10. lei stabilite asupra taxei pe valoare adăugată, reprezentând obligația fiscală principală care a fost individualizată prin Decizia de impunere nr. .X./24.10.2019 emisă de A.J.F.P. .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală:

Cauza supusă soluționării este dacă asociația datorează aceste accesorii, în condițiile în care accesoriul urmează principalul, iar obligația principală reprezentând TVA este datorat și asociația nu contestă modul de calcul al accesoriilor.

În fapt, prin deciziile nr. .x./30.10.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi de întârziere și penalități de nedeclarare, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., au stabilit pentru perioada 25.07.2017 – 30.10.2019 în sarcina asociației accesorii în sumă totală de .x10. lei aferente TVA de plată stabilită prin decizia de impunere nr. .X./24.10.2019, urmare inspecției fiscale.

Prin contestația formulată, asociația aduce motivații doar asupra obligației fiscale principale, fără să conteste modul de calcul al accesoriilor aferente TVA.

În drept, potrivit art. 173, art. 174 și art. 181 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„Art. 173. – (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere”.

Art. 174. – (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. [...]

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere”.

„Art. 181. – (1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare

scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că dobânzile de întârziere și penalitățile de nedeclarare în sumă totală de .x10. lei au fost calculate asupra taxei pe valoarea adăugată de plată stabilit suplimentar prin decizia de impunere nr. .X./24.10.2019 pentru perioada 25.07.2017 – 30.10.2019.

Având în vedere că asociația nu contestă modul de calcul al accesoriilor, sub aspectul cotelor aplicate, numărului de zile pentru care au fost calculate aceste accesorii, iar la punctul 3.1. al prezentei decizii s-a reținut că Asociația .X. datorează debitul principal stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. .X./24.10.2019, se va face aplicarea principiului „*accessorium sequitur principalem*” (accesoriul urmează principalul) și se va respinge ca neîntemeiată contestația în privința accesoriilor în sumă de .x10. lei, aferente debitului individualizat prin Decizia de impunere nr. .X./24.10.2019, reprezentând accesorii aferente TVA (.x2. lei – dobândă de întârziere și .x3. lei – penalități de nedeclarare).

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 268 alin. (1), art. 269 alin. (1) și (2), art. 291, art. 310 alin. (1), (3) și (6) lit. b și art. 316 alin. (1) lit. b din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, art. 173 alin. (1), art. 174 alin. (1) și (5) și art. 181 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de Asociația .X., împotriva Deciziei de impunere .X./24.10.2019, Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .x./30.10.2019 și Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .x./30.10.2019, pentru suma totală de .x11. lei, reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată în sumă de .x1. lei;
- dobânzi de întârziere aferente TVA în sumă de .x2. lei;
- penalități de nedeclarare aferente TVA în sumă de .x3. lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul .X.

DIRECTOR GENERAL,