

**MINISTERUL ECONOMIEI ȘI FINANTELOR
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI SUCEAVA**

DECIZIA NR. 115

din 08.10.2007

privind soluționarea contestației formulată de
CABINETUL DE AVOCATURĂ
din municipiul Suceava, județul Suceava,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava
sub nr. din 24.08.2007

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava - Activitatea de inspecție fiscală prin adresa nr./24.08.2007, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr./24.08.2007, cu privire la contestația formulată de **CABINETUL DE AVOCATURĂ**, din municipiul Suceava, str. județul Suceava.

CABINETUL DE AVOCATURĂ contestă parțial măsurile stabilite 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./20.07.2007, întocmită de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Suceava, privind **suma totală delei**, reprezentând:

-lei – TVA;
-lei – majorări și penalități de întârziere TVA.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 31.07.2007.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 și art. 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 31.07.2007, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. CABINETUL DE AVOCATURĂ, contestă parțial 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./20.07.2007, privind suma totală delei reprezentând TVA și majorări de întârziere aferente.

În contestația depusă, cabinetul de avocatură solicită anularea parțială a deciziei de impunere contestate și a raportului de inspecție fiscală în baza căruia a fost emisă decizia, cu privire la suma delei reprezentând TVA șilei reprezentând majorări de întârziere TVA aferente perioadei 01.02.2002-22.06.2007.

Contestatorul afirmă că organul de control fiscal a reținut că în perioada verificată (01.01.2002-31.03.2007), cabinetul a achiziționat trei autoturisme în sistem de leasing extern pentru care avea obligația declarării și virării TVA, aferentă ratelor de leasing, în conformitate cu dispozițiile art. 8 din O.U.G. nr. 17/2000 (pentru perioada 01.01.2002 – 31.05.2002), art. 29 lit. D alin. d din Legea nr. 345/2002 (pentru perioada 01.06.2002 – 31.12.2003) și art. 150 alin. 1 lit. b și art. 151 din Legea 571/2003 (pentru perioada 01.01.2004 – 31.10.2006).

Petentul consideră această măsură ca fiind nelegală deoarece în conformitate cu prevederile art. 8 din O.U.G. nr. 17/2000, art. 13 din Legea nr. 345/2002 și art. 151 din Codul Fiscal, rezultă că **beneficiarii prestărilor de servicii datorează taxa pe valoarea adăugată numai dacă prestatorul de servicii este o persoană impozabilă stabilită în străinătate care nu și-a desemnat un reprezentant fiscal în România.**

Cabinetul motivează că prin textele de lege menționate mai sus, s-a stabilit obligația persoanei care realizează operațiuni taxabile, dar care nu are sediul sau domiciliul stabil în România, de a desemna un reprezentant legal în România.

Prin art. 151 alin. 1 lit. a din Codul Fiscal, această obligație a fost eliminată în sensul că „prestatorul își poate desemna un reprezentant fiscal în România”.

Contestatorul invocă prevederile art. 13 alin. 3 din Legea nr. 345/2002 „beneficiarii prestărilor de servicii pentru care locul prestării se consideră a fi în România, potrivit criteriilor de aplicare teritorială stabilite la art. 7, sunt obligați la plata taxei pe valoare adăugată, dacă prestatorii din străinătate nu au îndeplinit obligația desemnării unui reprezentant fiscal din România”.

Prin art. 151 lit. b din Codul fiscal – precizează petentul – s-a prevăzut că „în cazul în care persoana stabilită în străinătate nu își desemnează un reprezentant fiscal în România, beneficiarul serviciilor datorează taxa pe valoare adăugată, în numele prestatorului”.

Potrivit art. 151 alin. 2 „prin persoană impozabilă stabilită în străinătate se înțelege orice persoană care realizează activități economice de natura celor prevăzute la art. 127 alin. 2 și care nu are în România sediul activității economice, domiciliu stabil sau un sediu permanent de la care serviciile sunt prestate sau livrările efectuate”.

Cabinetul invocă și prevederile art. 8 din Codul Fiscal și ale art. 17 din Legea nr. 414/2002.

Potentul menționează că prin art. 125 alin. 2 lit. a și lit. b din Codul Fiscal s-a precizat ce se înțelege prin „persoană impozabilă care are sediu fix în România” și „persoană impozabilă stabilită în România”.

Cabinetul face precizarea că finanțatorul contractului de leasing financiar extern, Porsche Bank AG. Salzburg își desfășoară activitatea și în România printr-un birou înființat în 1999, printr-o filială înființată în 1998 (Grupul Financiar Porsche) și prin Porsche Bank România înființată în anul 2004.

Petentul afirmă că, având în vedere dispozițiile art. 8 și 125 alin. 2 din Codul Fiscal precum și Jurisprudența Curții de Justiție Europene, Porsche Bank AG Salzburg este considerată, din punct de vedere fiscal, persoană impozabilă stabilită în România, încât beneficiarul contractului de leasing financiar, respectiv Cabinetul de Avocat „.....”, nu are nici o obligație de plată a TVA și a majorărilor de întârziere.

Contestatorul mai invocă și prevederile art. 141 alin. 2 lit. c din Codul Fiscal, potrivit căruia, prestările de servicii financiare și bancare prevăzute la pct. 1-6 sunt operațiuni scutite de TVA – **leasingul financiar este un credit bancar atunci când locatorul este o bancă.**

Petentul afirmă că leasingul este o formă specială de realizare a operațiunilor de creditare prin care banca îl finanțează pe utilizator în vederea dobândirii unui bun prin exercitarea dreptului de opțiune în baza promisiunii de vânzare prin care finanțatorul (locatorul) se obligă să vândă bunul.

În cauză, Porsche Bank AG Salzburg, prin încheierea contractului de leasing financiar în calitate de locator, a finanțat cabinetul în scopul dobândirii celor trei autoturisme, astfel încât acest contract are caracterul unei operațiuni bancare de creditare.

Petentul mai menționează că, deoarece această operațiune nu este taxabilă, nici utilizatorul nu poate fi obligat la plata TVA.

II. 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./20.07.2007, emisă de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Suceava, s-au stabilit în sarcina cabinetului obligații suplimentare de plată în sumă totală delei, reprezentând TVA, majorări și penalități de întârziere TVA.

În urma controlului efectuat la **CABINETUL DE AVOCATURĂ „.....”**, organele de inspecție fiscală au constatat că acesta nu este înregistrat ca plătitor de TVA.

În perioada supusă inspecției fiscale, contribuabilul a avut încheiate trei contracte de leasing cu prestatori cu sediul în străinătate pentru trei autoturisme: contract nr./....., contract nr./..... și contract nr./....., cu furnizorul extern Porsche Bank AG Austria.

Organul fiscal a constatat că petentul nu a achitat TVA aferent operațiunilor de leasing contractate și în consecință, a stabilit suplimentar de plată TVA în sumă delei.

Taxa pe valoarea adăugată suplimentară a fost stabilită în baza prevederilor art. 8 din O.U.G. nr. 17/2000, art. 29 lit. D alin. d din Legea nr. 345/2002 și art. 150 alin. 1 lit. b din Lega nr. 571/2003.

Pentru neachitarea la termen a acestei obligații, s-au calculat majorări de întârziere în sumă delei și penalități de întârziere în sumă delei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentului, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la suma delei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de control 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./20.07.2007, cauza supusă soluționării este dacă petentul avea obligația de plată a TVA aferentă achiziționării în regim de leasing financiar extern a trei autoturisme, în condițiile în care nu este plătitor de TVA.

În fapt, în urma controlului efectuat la **CABINETUL DE AVOCATURĂ**, organele de inspecție fiscală au constatat că acesta nu este înregistrat ca plătitor de TVA.

În perioada supusă inspecției fiscale, contribuabilul a avut încheiate trei contracte de leasing cu prestatori cu sediul în străinătate pentru trei autoturisme: contract nr./....., contract nr./..... și contract nr./.....

Organul fiscal a constatat că petentul nu a achitat TVA aferent operațiunilor de leasing contractate și în consecință, a stabilit suplimentar de plată TVA în sumă delei.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- **art. 29 alin. D lit. d** din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, prevede:

ART. 29

„Persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile și/sau operațiuni scutite cu drept de deducere au următoarele obligații:

[...]D. Cu privire la plata taxei pe valoarea adăugată:

[...]d) să achite taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor de leasing, corespunzător sumelor și termenelor de plată prevăzute în contractele încheiate cu locatori/finanțatori din străinătate. Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni se achită și de persoanele, indiferent de statutul lor juridic, care nu sunt înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată. În cazul în care, la expirarea contractului de leasing, bunurile care au făcut obiectul acestuia trec în proprietatea beneficiarului, se datorează taxa pe valoarea adăugată pentru valoarea la care se face transferul de proprietate al bunurilor respective;[...]”.

Prin republicarea Legii 345/2002 la data de 15.09.2003, alineatul de mai sus are următorul text:

„[...]d) taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor de leasing contractate cu locatori/finanțatori din străinătate se achită de către persoanele care nu sunt înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, indiferent de statutul lor juridic, pe data de 25 a lunii următoare celei în care este prevăzută prin contract data de plată a ratelor și/sau pe data de 25 a lunii următoare celei în care au avut loc plăți de avansuri. Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată vor evidenția taxa aferentă acestor operațiuni, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în decontul privind taxa pe valoarea adăugată întocmit pentru luna în care este prevăzută prin contract data pentru plata ratelor și/sau luna în care au loc plăți de avansuri. Dacă la expirarea contractului de leasing bunurile care au făcut obiectul acestuia trec în proprietatea beneficiarului, taxa pe valoarea adăugată datorată pentru valoarea la care se face transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective se achită la organele vamale;[...]”.

- **Art. 150 alin. 1 lit. b și art. 133 alin. 2 lit. c pct. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevăd:**

ART. 150

„Plătitorii taxei pe valoarea adăugată

(1) Pentru operațiunile din interiorul țării, plătitorii taxei pe valoarea adăugată sunt:

a) persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, pentru operațiunile taxabile realizate;

b) beneficiarii prestărilor de servicii taxabile, efectuate de persoane impozabile stabilite în străinătate, prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c), indiferent dacă beneficiarii sunt sau nu înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.[...]”.

ART. 133

„Locul prestării de servicii

[...](2) Prin excepție de la alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

[...]c) sediul activității economice sau sediul permanent al beneficiarului pentru care sunt prestate serviciile sau, în absența acestora, domiciliul sau reședința obișnuită a beneficiarului în cazul următoarelor servicii:

- 1. închirierea de bunuri mobile corporale;**
- 2. operațiunile de leasing având ca obiect utilizarea bunurilor mobile corporale;**
- 3. transferul și/sau transmiterea folosinței drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și al altor drepturi similare;**
- 4. serviciile de publicitate și marketing;**
- 5. serviciile de consultanță, de inginerie, juridice și de avocatură, serviciile contabililor și experților contabili, ale birourilor de studii și alte servicii similare;**
- 6. prelucrarea de date și furnizarea de informații;**

7. operațiunile bancare, financiare și de asigurări, inclusiv reasigurări, cu excepția închirierii de seifuri;

8. punerea la dispoziție de personal;

9. telecomunicațiile. Sunt considerate servicii de telecomunicații serviciile având ca obiect transmiterea, emiterea și recepția de semnale, înscrisuri, imagini și sunete sau informații de orice natură prin cablu, radio, mijloace optice sau alte mijloace electromagnetice, inclusiv cedarea dreptului de utilizare a mijloacelor pentru astfel de transmisii, emiteri sau recepții; serviciile de telecomunicații cuprind, de asemenea, și furnizarea accesului la rețeaua mondială de informații;

10. serviciile de radiodifuziune și de televiziune;

11. serviciile furnizate pe cale electronică; sunt considerate servicii furnizate pe cale electronică: furnizarea și conceperea de site-uri informatice, mentenanță la distanță a programelor și echipamentelor, furnizarea de programe informatice - software - și actualizarea acestora, furnizarea de imagini, de texte și de informații și punerea la dispoziție de baze de date, furnizarea de muzică, de filme și de jocuri, inclusiv jocuri de noroc, transmiterea și difuzarea de emisiuni și evenimente politice, culturale, artistice, sportive, științifice, de divertisment și furnizarea de servicii de învățământ la distanță. Atunci când furnizorul de servicii și clientul său comunică prin curier electronic, serviciul furnizat nu reprezintă un serviciu electronic;

12. obligația de a se abține de la realizarea sau exercitarea, total sau parțial, a unei activități economice sau a unui drept menționat în prezenta literă;

13. prestările de servicii efectuate de intermediari care intervin în furnizarea prestărilor prevăzute în prezenta literă;[...]"

Aceste texte de lege prevăd obligativitatea plății de către beneficiari a TVA aferente operațiunilor de leasing care au la bază contractele încheiate cu locatori/finanțatori din străinătate.

Articolele fac clar precizarea că această taxă se plătește și de către beneficiari care nu sunt înregistrați ca plătitori de TVA, indiferent de statutul lor juridic.

- **art. 40 din** Hotărârea Nr. 598 din 13 iunie 2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, prevede:

„ART. 40

(1) Desemnarea reprezentantului fiscal se face pe bază de cerere depusă de persoana străină la organul fiscal la care reprezentantul propus este înregistrat ca plătitor de impozite și taxe.[...]

(6) Obligațiile reprezentantului fiscal privind aplicarea taxei pe valoarea adăugată aferente operațiunilor efectuate în România de către persoana străină sunt cele prevăzute de legislația română pentru plătitorii de taxă pe valoarea adăugată cu sediul în România. Persoana străină transmite reprezentantului fiscal factura externă destinată beneficiarului său, fără a indica în aceasta suma taxei pe valoarea adăugată datorate, precum și două copii de pe factura respectivă. Reprezentantul fiscal emite factura fiscală potrivit reglementărilor în

vigoare în România, aplicând taxa pe valoarea adăugată asupra bazei de impozitare stabilite prin transformarea în lei a contravalorii în valută a livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii din factura externă, la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României din data emiterii facturii fiscale. În facturile fiscale, la rubrica destinată furnizorului vor fi înscrise denumirea și adresa reprezentantului fiscal, precum și de codul fiscal românesc atribuit reprezentantului fiscal al persoanei străine. Exemplarul original al facturii fiscale se transmite beneficiarului împreună cu factura externă originală emisă de persoana străină. [...]

(9) Persoanele străine care realizează operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere în România nu au obligația să desemneze un reprezentant fiscal domiciliat în România, în următoarele situații:

a) când taxa pe valoarea adăugată este în sarcina beneficiarului potrivit prevederilor art. 7 alin. (1) lit. c) din lege;

(10) În situația în care persoana străină nu își desemnează un reprezentant fiscal domiciliat în România, obligația plății taxei pe valoarea adăugată aferente operațiunilor taxabile desfășurate de aceasta pe teritoriul României revine beneficiarilor.”.

➤ **art. 7 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, prevede:**

ART. 7

„(1) Locul prestărilor de servicii se consideră a fi în România când prestatorul își are stabilit în România sediul activității economice sau un sediu stabil de la care sunt prestate serviciile ori, în lipsa unui astfel de sediu, domiciliul sau reședința sa obișnuită, cu următoarele excepții pentru care locul prestării este:

[...]c) locul unde beneficiarul are stabilit sediul activității sau, în lipsa acestuia, domiciliul stabil al acestuia. În această categorie se încadrează:

1. închirierea de bunuri mobile corporale;
2. operațiunile de leasing având ca obiect utilizarea bunurilor mobile;
3. cesiunile și/sau concesiunile dreptului de autor, de brevete, de licențe, de mărci de fabrică și de comerț și alte drepturi similare;
4. serviciile de publicitate;
5. serviciile consultanților, inginerilor, birourilor de studii, avocaților, experților contabili și alte servicii similare;
6. prelucrarea de date, furnizarea de informații, realizarea și/sau furnizarea de programe informatice și/sau licențe de programe informatice;
7. operațiunile bancare, financiare, de asigurare și/sau de reasigurare;
8. punerea la dispoziție de personal;
9. prestările intermediarilor care intervin în furnizarea serviciilor prevăzute la pct. 1 - 8;[...].”.

➤ **Art. 151 alin. 1 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:**

ART. 151

„Reguli aplicabile în cazul persoanelor impozabile stabilite în străinătate

(1) Dacă o persoană impozabilă stabilită în străinătate realizează prestări de servicii taxabile, pentru care locul prestării este considerat a fi în România, altele decât cele prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b), va proceda astfel:

a) **prestatorul își poate desemna un reprezentant fiscal în România, care are obligația de a îndeplini, în numele persoanei stabilite în străinătate, toate obligațiile prevăzute în prezentul titlu, inclusiv obligația de a solicita înregistrarea fiscală în scopul plății taxei pe valoarea adăugată, în numele persoanei stabilite în străinătate;**

b) **în cazul în care persoana stabilită în străinătate nu își desemnează un reprezentant fiscal în România, beneficiarul serviciilor datorează taxa pe valoarea adăugată, în numele prestatorului”.**

Articolul 40 alin. 1 mai sus citat, prevede faptul că desemnarea unui reprezentant fiscal se face prin depunerea unei cereri la organul fiscal de către persoana străină.

La art. 7 alin. 1 lit. c pct. 2 din Legea nr. 345/2002, respectiv la art. 133 alin. 2 lit. c pct. 2 din Legea nr. 571/2003, este prevăzut faptul că locul prestării de servicii este considerat locul unde beneficiarul are stabilit sediul activității pentru operațiunile de leasing având ca obiect utilizarea bunurilor mobile, iar în această situație, potrivit art. 40 alin. 9 din Hotărârea nr. 598/2002, respectiv art. 151 alin. 1 lit. b din Codul fiscal, persoanele străine care realizează operațiuni taxabile în România **nu au obligația** să-și desemneze un reprezentant fiscal domiciliat în România, obligația plății TVA fiind în sarcina beneficiarului.

Deoarece așa după cum rezultă și din contractul de leasing încheiat între **locator** – Porsche Bank AG Salzburg, Austria și **utilizator** – CABINETUL DE AVOCAT, acest contract a fost încheiat de către petent cu firma din străinătate, rezultă că obligația plății TVA revine beneficiarului, așa cum prevăd și articolele mai sus citate.

➤ **Art. 13** din Legea nr. 345/2002, prevede:

CAP. 2

„Persoane obligate la plata taxei pe valoarea adăugată”

ART. 13

„(1) Taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se plătește de către:

[...]d) persoanele juridice sau persoanele fizice cu sediul ori cu domiciliul stabil în România, beneficiare ale prestărilor de servicii prevăzute la art. 7 alin. (1) lit. c), efectuate de prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate, cu excepția celor scutite de taxa pe valoarea adăugată, indiferent dacă sunt sau nu înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată la organele fiscale.[...]

(2) În situația în care persoana care realizează operațiuni taxabile nu are sediul sau domiciliul stabil în România, aceasta este obligată să desemneze un reprezentant fiscal domiciliat în România, care se angajează să îndeplinească obligațiile ce îi revin conform prevederilor prezentei legi.

(3) Beneficiarii prestațiilor de servicii pentru care locul prestării se consideră a fi în România, potrivit criteriilor de aplicare teritorială stabilite la art. 7, sunt obligați la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă prestatorii din străinătate nu au îndeplinit obligația desemnării unui reprezentant fiscal domiciliat în România".

Textul acestui articol prevede obligativitatea plății TVA de către persoanele juridice sau persoanele fizice cu sediul ori cu domiciliul stabil în România care sunt beneficiare ale prestațiilor de servicii prevăzute la art. 7 alin. 1 lit. c din Legea nr. 345/2002, respectiv art. 133 alin. 2 lit. c pct. 2 din Legea nr. 571/2003 – situație în care se află și petentul – indiferent dacă sunt plătitori de TVA sau nu.

- Referitor la TVA, sunt aplicabile prevederile **art. 1 și art. 4** din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată și ale **art. 126** din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal:

ART. 1

„(1) Taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect care se datorează bugetului de stat. Prezenta lege stabilește regulile referitoare la taxa pe valoarea adăugată.

(2) Se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată operațiunile care îndeplinesc în mod cumulativ următoarele condiții:

a) să constituie o livrare de bunuri, o prestare de servicii efectuată cu plată sau o operațiune asimilată acestora;[...]"

ART. 4

(1) Se consideră prestare de servicii orice activitate care nu constituie livrare de bunuri în sensul art. 3. Astfel de operațiuni pot fi:

[...]t) operațiuni de leasing".

ART. 126

„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;[...]"

Din aceste texte de lege rezultă că operațiunile de leasing care fac parte din categoria prestațiilor de servicii sunt impozabile din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește persoanele impozabile din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 14 și art. 15** din legea nr. 345/2002 privind TVA și **art. 134 și art. 135** din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal:

ART. 14

„Faptul generator al taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul efectuării livrării de bunuri și/sau în momentul prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute de prezenta lege”.

ART. 15

„Pentru operațiunile prevăzute mai jos faptul generator al taxei pe valoarea adăugată ia naștere la:

[...]j) termenele de plată a ratelor prevăzute în contracte pentru operațiunile de leasing”.

ART. 134

„Faptul generator și exigibilitatea - reguli generale

(1) Faptul generator al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.

(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu[...].”

ART. 135

„Faptul generator și exigibilitatea - cazuri speciale

[...](2) Pentru serviciile efectuate de persoanele impozabile stabilite în străinătate, astfel cum sunt definite la art. 151 alin. (2), pentru care beneficiarii au obligația plății taxei pe valoarea adăugată, exigibilitatea taxei intervine la data primirii facturii prestatorului sau la data achitării parțiale sau totale a serviciului, în cazul în care nu s-a primit factura prestatorului până la această dată. Pentru operațiunile de închiriere de bunuri mobile și operațiunile de leasing contractate cu un prestator stabilit în străinătate, denumite în continuare operațiuni de leasing extern, taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă la fiecare din datele specificate în contract pentru plata ratelor. Dacă se efectuează plăți în avans, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data efectuării plății[...].”

Din prevederile legale citate mai sus, rezultă că obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la termenele de plată a ratelor prevăzute în contracte pentru operațiunile de leasing.

TVA aferentă operațiunilor de leasing contractate cu locatori/finanțatori din străinătate se achită de către beneficiarii acestor operațiuni, persoane care nu sunt înregistrate ca plătitori de TVA, indiferent de statutul lor juridic, corespunzător sumelor și termenelor de plată prevăzute în contractele încheiate cu locatori/finanțatori din străinătate.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că **CABINETUL AVOCAT** este beneficiarul operațiunii de leasing financiar extern, conform contractelor de leasing nr./....., nr./..... și nr./..... și că acesta nu este înregistrat ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în perioada supusă controlului.

Din cele prezentate se reține că petentul, neînregistrat ca plătitor de TVA, avea obligația achitării taxei pe valoarea adăugată aferente ratelor de leasing prevăzute în contractul de leasing, la termenele prevăzute în contract pentru plata ratelor.

În urma verificărilor efectuate, organul de control a constatat că petentul nu a calculat și achitat TVA aferentă ratelor de leasing prevăzute în cele trei contracte.

Ca urmare a celor constatate, organul de control a procedat la determinarea TVA aferentă ratelor de leasing, stabilind în sarcina **CABINETULUI AVOCAT** un debit suplimentar **în sumă delei.**

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă faptul că organul de control în mod legal a stabilit că petentul datorează bugetului de stat **TVA în sumă delei, urmând a se respinge** contestația pentru acest capăt de cerere **ca neîntemeiată.**

2. Referitor la suma delei reprezentând majorări și penalități de întârziere stabilită 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./20.07.2007, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este învestită să se pronunțe dacă CABINETUL AVOCAT datorează această sumă, în condițiile în care obligația bugetară pentru care s-au calculat majorări și penalități de întârziere, nu a fost achitată la scadență.

În fapt, 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./20.07.2007, în urma controlului efectuat, organul de control a stabilit majorări și penalități de întârziere în sumă delei pentru perioada 01.02.2002-22.06.2007, ca urmare a neachitării în termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă delei.

În drept, sunt incidente prevederile:

- **Art. 13** din O.G. nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, unde se precizează:

ART. 13

„Orice obligație bugetară neachitată la scadență generează plata unor majorări calculate pentru fiecare zi de întârziere, până la data achitării sumei datorate, inclusiv.

În cazul constatării unor diferențe de obligații bugetare, stabilite de organele competente, calculul majorărilor de întârziere începe cu ziua imediat următoare scadenței obligației bugetare la care s-a stabilit diferența, până în ziua plății inclusiv.

Cota majorărilor de întârziere prevăzute la alin. 1 se stabilește prin hotărâre a Guvernului, la propunerea Ministerului Finanțelor, corelat cu rata dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, la care se pot adăuga cel mult 10 procente.”

- Începând cu 01.03.2003 sunt aplicabile prevederile art. 12, art. 13 și art. 14 din O.G. nr. 61 din 29 august 2002 privind colectarea creanțelor bugetare, unde se prevede:

ART. 12

„Pentru neachitarea la termenul scadent a obligațiilor bugetare debitorii datorează dobânzi și penalități de întârziere”.

ART. 13

„(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației bugetare și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele de obligații bugetare, stabilite de organele competente, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației bugetare, la care s-a stabilit diferența, până la data stingerii acesteia inclusiv.[...]”.

ART. 14

„(1) Plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor obligații bugetare, cu excepția dobânzilor, penalităților de orice fel și a amenzilor, se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care acestea aveau termen de plată. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor și/sau a penalităților”.

- **Art. 108 alin. 1, art. 109 alin. 1 și alin. 2 lit. a și ale art. 114 alin. 1** din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

ART. 108

„Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

(2) Nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi, dobânzi și penalități de întârziere stabilite potrivit legii”.

ART. 109

„Dobânzi

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

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), se datorează dobânzi după cum urmează:

a) pentru diferențele de impozite și taxe, stabilite de organele competente, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței impozitului sau taxei, pentru care s-a stabilit diferența, până la data stingerii acesteia inclusiv;”

ART. 114

„Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”.

Articolele 108, 109 și 114 mai sus citate au devenit prin republicare la 24.06.2004 art. 114, art. 115 și art. 120 având același conținut.

Articolul 120 a fost modificat prin Legea nr. 210/2005 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 20/2005 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, care intră în vigoare la data de 15.07.2005, astfel:

„(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,6% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.[...]”

Începând cu data de 14.10.2005 sunt aplicabile prevederile O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată la 26.09.2005, în care art. 114, 115 și 120 citate mai sus au devenit art. 115, 116 și 121, având același conținut.

Începând cu data de 01.01.2006 sunt aplicabile prevederile **art. 4 alin. 1 și 2 și ale art. 3** din Legea nr. 210/04.07.2005, unde se precizează că:

„(1) La data de 1 ianuarie 2006 se abrogă **art. 120** din Codul de procedură fiscală.

(2) În toate actele normative în care se face referire la noțiunile de dobânzi și/sau penalități de întârziere aceste noțiuni se înlocuiesc cu noțiunea de majorări de întârziere”.

„Majorări de întârziere

(1) Majorările de întârziere 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 majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale”.

Prin urmare, majorările și penalitățile de întârziere în sumă totală delei au fost stabilite în mod legal de către organele de control și având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru sumele care au generat aceste majorări și penalități, contestația a fost respinsă, potrivit principiului de drept „**accessorium sequitur principale**”, urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 1, art. 6, art. 7, art. 13, art. 14, art. 15, art. 29 alin. D lit. d din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, art. 126, art. 133 alin. 2 lit. c pct. 2, art. 134, art. 135, art. 150 alin. 1 lit. b, art. 151 alin. 1 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 40 din Hotărârea Nr. 598 din 13 iunie 2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, art. 12, art. 13 și art. 14 din Ordonanța Nr. 61 din 29 august 2002 privind colectarea creanțelor bugetare, art. 108 alin. 1, art. 109 alin. 1 și alin. 2 lit. a și ale art. 114 alin. 1 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, devenite prin republicare la 24.06.2004 art. 114, art. 115 și art. 120 având același conținut, și care prin republicare la 26.09.2005 au devenit art. 115, art. 116 și art. 121, Legea nr. 210/2005 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 20/2005 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, coroborate cu prevederile art. 216 din Codul de procedură fiscală, republicată la 31 iulie 2007, se:

DECIDE:

- Respingerea contestației depuse de CABINETUL DE AVOCATURĂ, împotriva Deciziei 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./20.07.2007, întocmită de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Suceava, privind suma delei, reprezentând:

-lei – taxa pe valoarea adăugată;
-lei – majorări și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, **ca neîntemeiată.**

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.