



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor Publice
a Județului Constanța
Biroul Soluționare Contestații



B-dul I.G.Duca nr. 18
900697, Constanța
Tel : +0241 48 80 55
Fax : +0241 48 80 55
e-mail : Soluționare.Contestatii.CT@mfinante.ro

DECIZIA nr.25/15.03.2010
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. CONSTANTA S.R.L.
înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr.....

Biroul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Constanța a fost sesizat de către S.A.F. - A.I.F. Constanța, prin adresa nr..... din 25.02.2010, înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../25.02.2010, cu privire la contestația formulată de **S.C. CONSTANTA S.R.L.**, cu sediul în Constanța, bd..... nr..., bl..., sc..., ap..., CUI

Obiectul contestației îl reprezintă obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..... din data de 16.12.2009, întocmită de S.A.F. - A.I.F. Constanța în baza Raportului de inspecție fiscală din aceeași dată, în cuantum total de lei, compuse din:

- ✓ lei – T.V.A.
- ✓ lei – majorări de întârziere aferente.

Contestația a fost introdusă de reprezentantul legal al contestatoarei, fiind îndeplinite astfel prevederile art.206 lit.e) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, și a fost depusă în termenul prevăzut la art.207(1) din același act normativ.

Astfel, actul atacat a fost comunicat reprezentantului legal în data de 22.01.2010 iar contestația a fost depusă la S.A.F. - A.I.F. Constanța în data de 19.02.2010, fiind înregistrată sub nr.....

Constatându-se că în speță sunt întrunite și celelalte condiții de procedură prevăzute la art.206 și 209 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 republicată, Biroul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța are competența să soluționeze pe fond cauza și să pronunțe soluția legală.

I. Prin adresa înregistrată la S.A.F. - A.I.F. Constanța sub nr..... din 19.02.2010, petenta, prin reprezentantul său legal, formulează contestație împotriva T.V.A., precum și împotriva obligațiilor fiscale accesorii stabilite de organele S.A.F. - A.I.F. Constanța prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..... din 16.12.2009, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală din aceeași dată, solicitând anularea acestor acte.

În motivarea contestației, petenta arată că organul de inspecție a stabilit că, urmare depășirii plafonului de scutire, societatea s-a înregistrat ca plătitor de T.V.A. cu o întârziere de 4 luni, respectiv în 01.11.2009 în loc de 01.07.2009, însă la calcularea taxei colectate pentru perioada iulie-octombrie 2009, acesta nu a ținut cont și de dreptul/obligația persoanei impozabile la ajustarea taxei deductibile aferente bunurilor aflate în stoc la momentul trecerii la regimul normal de taxare (stocul de marfă și inventarierea faptică la data de 30.06.2009), conform prevederilor pct.61 alin.4 lit.a) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

II. Raportul de inspecție fiscală din data de 16.12.2009 a fost întocmit de organele S.A.F. - A.I.F. Constanța în vederea soluționării adresei A.F.P. Constanța –

S.G.R.C.D.F.B. - P.J. nr..... din 14.09.2009, înregistrată la organul de inspecție sub nr..... din 19.10.2009.

Urmare verificării, s-a stabilit că la data de 31 mai 2009 societatea a realizat o cifră de afaceri de lei (echivalentul a Euro la cursul de la data aderării), depășind plafonul de scutire de T.V.A. de 35.000 Euro, dar s-a înregistrat ca plătitor de T.V.A. cu o întârziere de 4 luni, respectiv în data de 1 noiembrie 2009, în loc de 1 iulie 2009.

Drept urmare, în conformitate cu prevederile pct.62 alin.(2) lit.b) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție a procedat la calcularea taxei pe valoarea adăugată pe care societatea ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.

Urmare acestui calcul, a rezultat că pentru perioada iulie-octombrie 2009 societatea datorează T.V.A. colectată în cuantum de lei. Aferent acestui debit s-au stabilit majorări de întârziere în sumă de lei.

Pentru obligațiile de plată stabilite suplimentar, organul de inspecție a întocmit Decizia de impunere nr..... din 16.12.2009.

III. Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, motivațiile petentei în raport de constatările organelor de inspecție, ținând cont de dispozițiile legale aplicabile în speță, se rețin următoarele:

În fapt, din documentele existente la dosarul contestației, rezultă că urmare verificării solicitate de A.F.P.Constanța, organul de inspecție fiscală din cadrul S.A.F. - A.I.F. Constanța a constatat că societatea a depășit plafonul de scutire de T.V.A. de 35.000 Euro la data de 31 mai 2009, dar a solicitat înregistrarea ca plătitor de T.V.A. cu o întârziere de 4 luni, respectiv în data de 1 noiembrie 2009, în loc de 1 iulie 2009.

Urmare acestui fapt, în conformitate cu prevederile pct.62 alin.(2) lit.b) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție a procedat la calcularea taxei pe valoarea adăugată pe care societatea ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată, rezultând o taxă de plată în cuantum de lei și majorări de întârziere aferente în sumă de lei.

Petenta contestă cuantumul T.V.A. de plată stabilită suplimentar, susținând că organul de inspecție nu a ținut cont și de dreptul/obligația persoanei impozabile la ajustarea taxei deductibile aferentă bunurilor aflate în stoc la momentul trecerii la regimul normal de taxare (stocul de marfă și inventarierea faptică la data de 30.06.2009), conform prevederilor pct.61 alin.4 lit.a) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Speța supusă soluționării este dacă organul de inspecție fiscală avea obligația de a ajusta taxa deductibilă aferentă stocului de marfă existent la data la care petenta avea obligația legală de a se înregistra ca plătitor de T.V.A., ca urmare a depășirii plafonului de scutire.

În drept, incidente speței sunt dispozițiile art.152 alin.(6) și (9) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, și normele metodologice de aplicare aprobate prin H.G. nr.44/2004, care dispun:

„Art. 152

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

(9) Prin norme se stabilesc regulile de înregistrare și ajustările de efectuat în cazul modificării regimului de taxă”.

Norme metodologice:

Pct.62(2). În sensul art.152 alin.(6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art.153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, **organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:(...)**

b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art.153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată”.

În ceea ce privește temeiul legal invocat de petentă, respectiv pct.61 alin.(4) lit.a) din H.G. nr.44/2004, acesta dispune:

„ În sensul art.152 alin.(3), (7) și (9) coroborat cu condițiile prevăzute la art.145 - 149 din Codul fiscal, persoana impozabilă are dreptul/obligația la ajustarea taxei deductibile aferente:

a) bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate în momentul trecerii la regimul normal de taxare”.

La art.148 din Codul fiscal și în normele metodologice de aplicare aprobate prin H.G. nr.44/2004 se prevăd condițiile de ajustare a taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital, respectiv:

„În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;

Norme metodologice:

53(2). În baza prevederilor art.148 lit.a) din Codul fiscal, **persoana impozabilă poate să-și ajusteze taxa deductibilă aferentă serviciilor neutilizate și a bunurilor de natura stocurilor constatate pe bază de inventariere:**

b) în cazul în care persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire, prevăzut la art.152 din Codul fiscal, se înregistrează potrivit legii în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal;

Ajustarea în acest caz reprezintă exercitarea dreptului de deducere.

(3) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin.(2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile/serviciile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat, prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor/serviciilor achiziționate;

c) perioada prevăzută la art.147¹ alin.(2) din Codul fiscal, să nu fie depășită,
d) persoana impozabilă trebuie să fie înregistrată în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, la data la care solicită ajustarea taxei nededuse conform art.148 din Codul fiscal”.

Din contextul legal citat, rezultă că, în cazul în care o persoană impozabilă care aplică regimul special de scutire realizează o cifră de afaceri peste plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic și nu solicită înregistrarea ca plătitor de T.V.A. în termenul legal prevăzut de lege, organul fiscal competent trebuie să solicite plata taxei pe care respectiva persoană impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.

Pe de altă parte, persoana impozabilă care a trecut de la regimul special de scutire la regimul normal, după înregistrarea ca plătitor de T.V.A. are dreptul să își exercite dreptul de deducere pentru bunurile aflate în stoc la momentul trecerii la regimul normal de taxare, cu respectarea anumitor cerințe.

În speță, din analiza Raportului de inspecție din 16.12.2009, se reține că organul de inspecție fiscală a procedat corect, în conformitate cu dispozițiile pct.62 alin.(2) lit.b) din H.G. nr.44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, la stabilirea taxei pe care petenta avea obligația de a o colecta pe perioada cuprinsă între data la care avea obligația legală de a se înregistra ca plătitor de T.V.A. -1 iulie 2009 și data la care aceasta s-a înregistrat efectiv -1 noiembrie 2009.

Susținerea petentei, potrivit căreia organul de inspecție avea obligația de a ține seama de dreptul/obligația persoanei impozabile la ajustarea taxei deductibile aferente bunurilor aflate în stoc la momentul trecerii la regimul normal de taxare (stocul de marfă și inventarierea faptică la data de 30.06.2009), conform prevederilor pct.61 alin.4 lit.a) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este nefondată.

Astfel, procedura indicată la pct.62 alin.(2) lit.b) din H.G. nr.44/2004 nu prevede obligația organului fiscal competent de a ține seama de dreptul/obligația persoanelor impozabile care nu s-au înregistrat în termenul legal ca plătitor de T.V.A. de a ajusta taxa deductibilă aferentă bunurilor aflate în stoc la momentul trecerii la regimul normal de taxare, ci doar **obligația de a solicita plata taxei colectate și a majorărilor de întârziere**, lucru care în speță a și fost realizat.

Potrivit pct.61 alin.(4) lit.a) din H.G. nr.44/2004 coroborat cu prevederile art.148 din Codul fiscal, dreptul/obligația persoanelor impozabile de a ajusta (de a-și exercita dreptul de deducere) taxa deductibilă aferentă bunurilor de natura stocurilor constatate pe bază de inventariere revine acestora, numai după înregistrarea în scopuri de T.V.A., conform art.153 din Codul fiscal și numai cu respectarea cerințelor exprese prevăzute la pct.53 alin.(3) din norme.

În consecință, ulterior datei la care s-a înregistrat ca plătitor de T.V.A. -1 noiembrie 2009, petenta avea dreptul/ obligația de a-și exercita dreptul de deducere a taxei deductibile aferentă bunurilor de natura stocurilor, pe bază de inventariere, existente la data de 31.10.2009, în condițiile prevăzute la pct.53 alin.(3) lit.a)-c) din H.G. nr.44/2004.

Din cuprinsul contestației nu reiese dacă petenta și-a exercitat sau nu și-a exercitat acest drept.

Drept urmare, pentru argumentele expuse, se reține ca fiind neîntemeiată legal contestația formulată de petentă împotriva taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr...../16.12.2009, motiv pentru care se va respinge în totalitate.

În ceea ce privește majorările de întârziere în cuantum de lei, acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat. Deoarece în sarcina contestatorului

a fost reținut ca datorat debitul reprezentând T.V.A., potrivit prevederilor art.119 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere”,
precum și ale art.120 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevăd:

“(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”,

se reține că acesta datorează și majorările de întârziere aferente, conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*.

Drept urmare, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată legal și pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art.210 și 216 alin.(1) din Codul de procedură fiscală aprobat prin O.G. nr.92/2003, republicată, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată legal a contestației formulate împotriva obligațiilor fiscale în quantum total de lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..... din 16.12.2009, întocmită de către S.A.F. - A.I.F. Constanța în baza Raportului de inspecție fiscală din aceeași dată, compuse din:

- ✓ lei – T.V.A.;
- ✓ lei – majorări de întârziere aferente.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Constanța, în termen de 6 luni de la comunicare, în conformitate cu art.218 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin O.G. nr.92/2003 republicată, coroborat cu art.11 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004.

**DIRECTOR COORDONATOR,
BOGDAN IULIAN HUȚUCĂ**

C.S.