

DECIZIA nr. 542 din 2017
privind solutionarea contestatiei formulata de
x,
inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. x/27.06.2017

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul Solutionare Contestatii 1 a fost sesizata de Administratia Sector 4 a Finantelor Publice, cu adresa nr. x/27.06.2017 inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. x/27.06.2017 asupra contestatiei formulata de x, CIF x cu sediul in x, cu domiciliul ales pentru comunicarea actelor de procedura la Cabinet de avocat x cu sediul in Bucuresti, x.

Obiectul contestatiei inregistrata la Administratia Sector 4 a Finantelor Publice sub nr. x/22.06.2017, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. x/18.05.2017, comunicata sub semnatura de primire in data de 24.05.2017, prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare in suma totala de x lei reprezentand:

- x lei - impozit pe profit;
- x lei - diferenta suplimentara de TVA.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art.270, art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de x.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea contestatiei.

I. Prin adresa inregistrata la Administratia Sector 4 a Finantelor Publice sub nr. x/22.06.2017, x a formulat contestatie impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. x/18.05.2017, aducand in sustinerea contestatiei urmatoarele argumente:

1. Nulitatea decizei atacate prin incalcarea prevederilor art.46 alin.(2) coroborat cu art.97 din Codul de procedura fiscala in sensul ca motivele de fapt si de drept precizate in decizie exced atributiilor organului fiscal, aratand urmatoarele:

- dispozitiile invocate de organul fiscal, respectiv art.141 alin.(1) lit.i) din Codul fiscal coroborate cu pct.26 din Norma metodologica de punere in aplicare a Codului fiscal prevad scutirea de la plata TVA a tuturor entitatilor recunoscute avand caracter social, inclusiv a caminelor de batrani, de la data autorizarii in vederea prestarii serviciilor de interes general;

- organul fiscal isi aroga atributiile directiilor teritoriale ce apartin de Ministerul Muncii, Solidaritatii Sociale si Familiei intrucat stabileste obligatii fiscale pentru eventuale nerespectari ale legilor de organizare, functionare si finantare a entitatilor cu caracter social, respectiv ale Legii nr.68/2003, Legii nr. 292/2011 si Legii nr.197/2012 care prevad obligatia acreditarii in vederea derularii activitatilor de asistenta sociala;

- nu e justificata inregistrarea in scopuri de TVA in baza prevederilor art.152 alin.(1) si art.153 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 prin raportare la art.141 alin.(1) lit. i) din Codul fiscal care prevede scutirea de la plata TVA de la data autorizarii activitatii caminelor de batrani, pe considerentul ca scutirea opereaza de la data obtinerii certificatului de acreditare, respectiv de la data de 18.12.2014.

2. Recalificarea fiscala a calitatii contestatarei de persoana supusa TVA nu se justifica prin prisma invocarii de catre organul fiscal a necesitatii acreditarii asociatiei prin obtinerea unui certificat de acreditare in acest sens in conditiile in care art.141 alin.(1) lit.i)

din Codul fiscal sunt scutite de la plata TVA din momentul autorizării acestora pentru desfășurarea activităților de asistență socială.

Recalificarea nu se justifică în raport de specificul activității derulate care se încadrează în categoria entităților enumerate de pct.26 din Norma metodologică de punere în aplicare a Legii nr.571/2003.

Legile invocate de organul de control, altele decât Codul fiscal, respectiv Legea nr.292/2011, reglementează modul de desfășurare a activităților sociale și nicidecum modalitatea de impozitare.

În concluzie, contestatarea solicită constatarea nulității deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală în temeiul principiului anulării actului subsecvent ca urmare a anulării actului inițial (resolutio iure dantis, resolvitur ius accipientis).

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/18.05.2017 emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. x/18.05.2017, Administrația Sector 4 a Finanțelor Publice a stabilit în sarcina x s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în suma totală de x56 lei reprezentând:

- x lei - impozit pe profit;
- x lei - diferența suplimentară de TVA stabilită pe perioada 01.06.2014-30.11.2014 prin constituirea TVA colectată în suma de x lei și acordarea dreptului de deducere pentru suma de x lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, motivațiile contestatei și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii se rețin următoarele:

3.1. Referitor la aspectele procedurale

Cauza supusă soluționării este dacă aspectele semnalate de contestatoare vizând motivele de fapt și de drept ce exced atribuțiilor organului fiscal sunt de natură să atragă nulitatea deciziei de impunere emisă în baza raportului de inspecție fiscală.

In fapt, prin decizia de impunere nr. x/18.05.2017 și RIF nr. x/18.05.2017 organul de inspecție fiscală precizează următoarele cu privire la TVA stabilită suplimentar în suma de x lei:

1) Motivul de fapt:

- x a acordat servicii sociale, respectiv activitatea "camion de bătrâni și pentru persoanele aflate în incapacitatea de a se îngriji singure" începând din luna noiembrie 2013, anterior obținerii certificatului de acreditare seria x nr.x/18.12.2014 în conformitate cu prevederile Legii nr.197/2012 prin care a fost acreditată să acorde servicii sociale.

2) Temeiul de drept:

- art.140 alin.(1), art.141 alin.(1) lit.i), art.153 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003, pct.26 din HG nr.44/2004, art.8 alin.(1) și alin.(3) din Legea nr.197/2012, art.11 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.68/2003, art.37 alin.(1), alin.(2) și alin.(3), art.38 alin.(1), alin.(2) , alin.(3) și art.43 alin.(2) din Legea nr. 292/2011.

In drept, potrivit art. 9, art. 46, art.55, art. 73, art. 97, art.97 și art. 131 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 9. - (1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei".

"Art. 46. – (2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

(...)

e) **motivele de fapt;**

f) **temeiul de drept;**

(...)

j) **mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului."**

"Art. 55. –(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

"Art. 73. – (2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii."

"Art. 97. - Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 46, și tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă".

"Art.131- (1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor. "

În speta, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

- din actul administrativ fiscal atacat, respectiv decizia de impunere nr. x/18.05.2017 reiese că organele de inspecție fiscală au respectat instrucțiunile de completare a formularului „Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală”, în cuprinsul acesteia regăsindu-se motivele de fapt și temeiurile de drept care au stat la baza stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare de plată, actul administrativ fiscal emis în urma inspecției fiscale neprezentând elemente care să atragă nulitatea acestora, fapt pentru care motivația contestatarii potrivit căreia constatările organului au recalificat activitatea desfășurată prin invocarea textelor de lege care nu aparțin domeniului fiscal nu poate fi reținut, în soluționarea favorabilă a cauzei.

-incadrarea activitatii desfășurate de contestatara drept operatiune scutita la plata TVA a fost efectuata de organele de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile art. 141 alin.(1) lit.(i) din Codul fiscal incepand cu data de 18.12.2014, respectiv data acreditarii acestei activitati, iar motivația acestora pentru incadrarea drept operatiune taxabila din punct de vedere a TVA pe perioada 01.06.2014-30.11.2014 este sustinuta de prevederile art.8 alin.(1) si alin.(3) din Legea nr.197/2012, art.11 alin.(4) din Ordonanta Guvernului nr.68/2003, art.37 alin.(1), alin.(2) si alin.(3), art.38 alin.(1), alin.(2) , alin.(3) si art.43 alin.(2) din Legea nr. 292/2011, in baza carora nu a fost calificata drept entitate recunoscuta ca avand caracter social.

Faptul ca organul de inspectie fiscala a invocat ca temei de drept alte legi decat Codul fiscal, ce reglementeaza modul de desfasurare a activitatilor sociale si nicidecum modalitatea de impozitare, **nu echivaleaza cu lipsa motivarii in actul administrativ fiscal care este de natura sa atraga nulitatea sau nevalabilitatea actului administrativ fiscal, asa cum sustine contestatoarea.**

Spetei ii sunt aplicabile si prevederile art. 49 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015 care stipuleaza urmatoarele:

Art. 49. - Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.)

Din textele legale antecitate rezulta ca legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 49 din Codul de procedura fiscala.

Astfel, pentru a fi lovit de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 3 alin. (2) din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea 207/2015, actul administrativ fiscal "este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin desfiintarea acestuia".

Pretentia contestatarei potrivit căreia prevederile Codului fiscal reglementeaza scutirea de plata TVA pentru entitati autorizate nu este sustinuta de prevederea expresa a art.141 alin.(1) lit.i) din Legea nr.571/2003 aplicabila in anul 2014 conform careia sunt scutite de taxă prestările de servicii și/sau livrările de bunuri strâns legate de asistența și/sau protecția socială, efectuate de instituțiile publice sau de alte **entități recunoscute ca având caracter social**, ori calitatea acesteia de entitate recunoscuta drept furnizor de servicii sociale este data de detinerea certificatului de acreditare prin care i se recunoaște dreptul de a acorda servicii sociale pe teritoriul Romaniei, asa cum este stipulat la art.38 din Legea asistenței sociale nr. 292/2011.

Astfel ca eronat precizeaza contestatara ca scutirea de TVA prevazuta de art.141 alin.(1) lit.i) din Codul fiscal si normele metodologice se aplica entitatilor recunoscute ca având caracter social de la data autorizarii.

Se retine pe de o parte ca organele de inspectie fiscala isi motiveaza in fapt si in drept actul administrativ atacat, iar pe de alta parte contribuabila nu dovedeste vreo vătămare referitor la modul de intocmire a actului administrativ- fiscal atacat.

Coroborat cu prevederile legale citate, se constată că argumentele contribuabilei privind nerespectarea prevederilor procedurale privind întocmirea deciziei de impunere atacata si a raportului de inspectie fiscala sunt neîntemeiate.

In ceea ce priveste solicitarea de anulare a deciziei atacate pentru nerespectarea prevederilor art.46 alin.(2) din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr.

207/20.07.2015, se reține că nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare, unde se precizează: ” [...] **lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, motivele de fapt și temeiul de drept [...] atrage nulitatea acestuia.**”

Analizând decizia de impunere atacată, **fata de elementele care atrag nulitatea acesteia**, reiese că nu lipsește nici unul din elementele actului administrativ fiscal enumerat la art.46 alin.(2) care să conducă la nulitatea acestuia.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației observația contestatarii cu privire la nulitatea actului administrativ fiscal atacat generată de invocarea unor reglementări ce exced atribuțiilor organului fiscal, întrucât nulitatea operează numai în cazul lipsei anumitor informații prestabilite de lege, astfel încât rezultă că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/18.05.2017 îndeplinește cerințele legale aplicabile actelor administrativ fiscale.

Având în vedere cele mai sus prezentate, precum și faptul că argumentele contribuabilului cu privire la acest capăt de cerere nu sunt de natură să conducă la nulitatea deciziei de impunere atacată, cauzele de nulitate fiind expres și limitativ prevăzute la art. 46 din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015, urmează să se respingă ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la acest capăt de cerere.

3.2. Referitor la suma de x lei reprezentând impozit pe profit

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București, prin Serviciul soluționare contestații se poate pronunța pe fond asupra impozitului pe profit în suma de x lei, în condițiile în care contestația nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/18.05.2017 s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în suma totală de x lei reprezentând:

- x lei - impozit pe profit;
- x lei - diferența suplimentară de TVA.

Prin contestația formulată, x precizează că înțelege să conteste în totalitate decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/18.05.2017, dar își argumentează contestația numai pentru TVA în suma de x lei.

In drept, în conformitate cu prevederile art. 269 alin. (1) și art. 280 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare:

“ **Art. 269.** - *Forma și conținutul contestației*

(1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

- a) *datele de identificare a contestatorului;*
- b) *obiectul contestației;*
- c) **motivele de fapt și de drept;**
- d) **dovezile pe care se întemeiază;**

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.”

“**Art. 280.** - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) **Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.**”

De asemenea, pct. 2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015:

« **2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.**»

“Contestația poate fi respinsă ca:

b) **nemotivată**, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Astfel, având în vedere cele reținute anterior, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine acestuia**. Sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Prin contestația înregistrată la DGRFPB sub nr. x/22.06.2017 contestatara precizează ca se îndreaptă împotriva obligațiilor de plată stabilite prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/18.05.2017 solicitând anularea integrală a deciziei contestate, dar nu aduce nicio motivație cu privire la suma totală de xlei reprezentând impozit pe profit, nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația în ceea ce privește această sumă și nu face dovada că sumele nu sunt datorate.

Asadar, se reține că întrucât contestația nu a prezentat argumente clare și precise care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației, argumente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, reprezintă o nesocotire de către contestatoare a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației ca nemotivată.

Având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că Serviciul soluționare contestații din cadrul DGRFPB nu se poate substitui contestatarii cu privire la motivele de fapt și de drept, care sunt elemente obligatorii și expres prevăzute de art. 269 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală.

În speța sunt incidente și dispozițiile art. 276 alin. (1) din același act normativ, unde se precizează că “[...] Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.

Prin urmare, având în vedere și prevederile art.276 alin.(6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, unde se specifică: “ Organul de soluționare competent

se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.”, rezulta ca organul de solutionare a contestatiei nu va mai proceda la analiza pe fond a cauzei, drept pentru care contestatia formulata de x se va respinge ca **nemotivata cu privire la capatul de cerere privind suma de x lei reprezentand** impozit pe profit stabilit prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. x/18.05.2017, emisa de Administratia Sector 5 a Finantelor Publice.

3.3. Referitor la suma de x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata

Cauza supusa solutionarii este daca organele fiscale au procedat legal la stabilirea a TVA suplimentara de plata in suma de x lei, in conditiile in care desi a depasit plafonul de scutire nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA in termen de 10 zile de la data la care a depasit plafonul de scutire pentru serviciile sociale prestate anterior acreditarii acestor activitati.

In fapt, cu ocazia inspectiei fiscale efectuate în perioada 01.12.2011-31.12.2016, organele de control au constatat că x a desfasurat activitatea de prestari servicii sociale incepand cu luna noiembrie 2013, considerandu-le operatiuni scutite din punct de vedere TVA potrivit art.141 alin.(1) lit.i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, iar Certificatului de acreditare seria x i-a fost acordat in conformitate cu prevederile Legii nr.197/2012 privind asigurarea calitatii in domeniul serviciilor sociale la data de 18.12.2014.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna aprilie 2014 a fost depasit plafonul de scutire de 65.000 euro (echivalentul a 220.000 lei) si avea obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA incepand cu data de 01.06.2014.

Urmare a constatarilor organele de inspectie fiscala au procedat, pe perioada 01.06.2014-30.11.2014, la stabilirea TVA colectata in suma de x lei si la acordarea dreptului de deducere pentru suma de x lei rezultand un debit suplimentar de taxă pe valoarea adăugată în sumă de x lei.

Prin contestatia formulata contribuabila invoca, in esenta, nelegalitatea inregistrarii ca platitor de TVA, intrucat activitatea desfasurata pana la data acreditarii ca furnizor de servicii sociale este operatiune scutita de TVA.

In drept, sunt incidente prevederile art. 141 alin.(1), 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. 141. - (1) Următoarele operațiuni de interes general sunt scutite de taxă:

(...)

i) prestările de servicii și/sau livrările de bunuri strâns legate de asistența și/sau protecția socială, efectuate de instituțiile publice sau de alte entități recunoscute ca având caracter social, inclusiv cele livrate de căminele de bătrâni;

“ Art. 152. - (1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125¹ 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. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b). “

“(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. 153, 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. 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.”

“Art. 153. - (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. 145 alin. (2) 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. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon;”

“(7) Organele fiscale competente vor înregistra în scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, în conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate să solicite înregistrarea, conform alin. (1), (2), (4) sau (5).”

Normele metodologice:

“26. În sensul art. 141 alin. (1) lit. i) din Codul fiscal, **entitățile recunoscute ca având caracter social** sunt entități precum: căminele de bătrâni și de pensionari, centrele de integrare prin terapie ocupațională, centrele de plasament autorizate să desfășoare activități de asistență socială.”

Potrivit acestor prevederi legale, intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrarile de bunuri/prestarile de servicii realizate cu plata pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă, așa cum a fost definită la art. 127 alin. (1), iar livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.

Totodată, conform reglementărilor legale enunțate mai sus, persoana impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și **obligația înregistrării ca platitor de taxa pe valoarea adăugată** în regim normal **în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire**, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de 65.000 euro, **în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon**, regimul de scutire de taxa pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent ca operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere aceste dispoziții legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra ca platitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal, 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 taxa pe valoarea adăugată în regim normal și data înregistrării**.

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată sau care nu sunt supuse cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată, se aplică cota standard de 24% asupra bazei de impozitare, în conformitate cu prevederile art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit caruia:

„Art. 140. - (1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

Spetele îi sunt aplicabile și prevederile Legii nr. 197/2012 privind asigurarea calității în domeniul serviciilor sociale:

“Art. 4. - (1) Asigurarea calității în domeniul serviciilor sociale este centrată pe beneficiar, soluționarea nevoilor și respectarea drepturilor acestuia fiind prioritare.

(2) În înțelesul prezentei legi, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...)

f) furnizor de servicii sociale acreditat este furnizorul, definit la art. 37 din Legea asistenței sociale nr. 292/2011, căruia i se recunoaște dreptul de a acorda servicii sociale;

“Art. 8. - (1) Furnizorii pot acorda servicii sociale numai dacă dețin certificat de acreditare.”

“(3) Furnizorii și serviciile sociale, acreditați în condițiile prezentei legi, se înscriu în sistemul de evidență a serviciilor sociale, prevăzut la art. 43 alin. (2) din Legea nr. 292/2011, denumit Registrul electronic unic al serviciilor sociale.”

Prevederi similare sunt cuprinse și în O.G. nr.68/2003 privind serviciile sociale:

“Art. 11. - 4) Furnizorii de servicii sociale pot organiza și acorda servicii sociale numai dacă sunt acreditați în condițiile legii.”

De asemenea, Legea asistenței sociale nr. 292/2011 prevede:

“Art. 37. - (1) Furnizorii de servicii sociale sunt persoane fizice sau juridice, de drept public ori privat.

(2) Furnizori publici de servicii sociale pot fi:

a) structurile specializate din cadrul/subordinea autorităților administrației publice locale și autoritățile executive din unitățile administrativ-teritoriale organizate la nivel de comună, oraș, municipiu și sectoare ale municipiului București;

b) autoritățile administrației publice centrale ori alte instituții aflate în subordinea sau coordonarea acestora care au stabilite prin lege atribuții privind acordarea de servicii sociale pentru anumite categorii de beneficiari;

c) unitățile sanitare, unitățile de învățământ și alte instituții publice care dezvoltă, la nivel comunitar, servicii sociale integrate.

(3) Furnizori privați de servicii sociale pot fi:

a) organizațiile neguvernamentale, respectiv asociațiile și fundațiile;

b) cultele recunoscute de lege;

c) persoanele fizice autorizate în condițiile legii;

d) filialele și sucursalele asociațiilor și fundațiilor internaționale recunoscute în conformitate cu legislația în vigoare;

e) operatorii economici cu scop lucrativ, pentru toate categoriile de servicii sociale organizate în condițiile legii, cu excepția celor prevăzute la art. 73 alin. (2) lit. a) și c), la art. 77 și 78, precum și a celor prevăzute la art. 83.”

“Art. 38. - (1) Pentru a acorda servicii sociale pe teritoriul României, furnizorii de servicii sociale, indiferent de forma lor juridică, trebuie acreditați în condițiile legii.

(2) Serviciile sociale pot funcționa pe teritoriul României numai dacă sunt acreditate în condițiile legii.

(3) Acreditarea furnizorilor, precum și a serviciilor sociale acordate de aceștia se reglementează prin lege specială.”

“Art. 43. - (1) Serviciile sociale înființate de furnizorii de servicii sociale, publici sau privați, se organizează la nivel teritorial în condițiile prevăzute la art. 42 alin. (1), cu respectarea prevederilor Nomenclatorului serviciilor sociale, precum și a standardelor de calitate, regulilor generale de normare minimă de personal care stau la baza stabilirii standardelor de cost, reglementate de legislația specială.

(2) La nivel național se organizează un sistem de evidență a serviciilor sociale care cuprinde datele și informațiile referitoare la serviciile sociale.”

Prevederile Legii nr. 197/2012, O.G. nr.68/2003 privind serviciile sociale și a Legii asistenței sociale nr. 292/2011 creează cadrul legal de desfășurare a activității entităților recunoscute ca având caracter social, în sensul dispozițiilor art. 141 alin. (1) lit. i) din Codul fiscal și a normelor metodologice de aplicare.

Astfel, se reține din prevederile legale invocate faptul că recunoașterea dreptului furnizorilor de a organiza și acorda servicii sociale pe teritoriul țării se face numai în baza certificatului de acreditare emis în condiții legale.

In speta, x a realizat, în perioada 01.12.2011-31.12.2016, operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a TVA, așa cum sunt prevăzute de lege, realizând la data de în luna aprilie 2014 o cifră de afaceri din sponsorizări în suma de x lei.

Intrucât în cursul lunii aprilie 2014 contribuabila a depășit plafonul de scutire prevăzut la art.152 alin.1 din Codul fiscal, respectiv suma de 220.000 lei, în conformitate cu art.152 alin.6 din Codul fiscal acesta avea obligația să solicite până la data de 10.05.2014 organului fiscal competent, înregistrarea în scopuri de TVA începând cu 01.06.2014.

Se constată faptul că, până la data finalizării inspecției fiscale, x nu a solicitat înregistrarea ca platitor de taxă pe valoarea adăugată considerând că întreaga activitate de prestări servicii sociale este scutită de TVA.

Având în vedere că prin operațiunile pe care le-a desfășurat în perioada 01.06.2014-30.11.2014 x are **calitate de persoană impozabilă** din data de **01.06.2014**, desfășurând activități economice, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, avea ca primă obligație **sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA** pentru activitatea desfășurată ca persoană impozabilă, în condițiile depășirii plafonului de scutire de 65.000 euro, începând cu această dată.

Astfel, pentru perioada 01.06.2014-30.11.2014, contestatara avea obligația să colecteze TVA, să deducă TVA și să plătească la buget taxă pe valoarea adăugată pe care ar fi trebuit să o colecteze pentru aceste servicii, începând cu data de 01.06.2014 și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din calitatea de platitor de TVA.

Ca urmare, pentru perioada cuprinsă între data la care a devenit platitor respectiv 01.06.2014 și data de 30.11.2014, organele de inspecție fiscală au solicitat plata taxei pe valoarea adăugată conform art.152 alin.(3) din Codul fiscal, prin aplicarea cotei de 24% asupra bazei de impozitare constituită din venituri obținute din sponsorizări, potrivit art.140 alin.1 din Codul fiscal, respectiv TVA în suma de x lei și acordarea dreptului de deducere pentru suma de x lei.

Intrucât, inspecția fiscală a constatat că persoana impozabilă nu s-a înregistrat ca platitoare de taxă pe valoarea adăugată, conform prevederilor art. 152 alin. 3, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat taxă pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data la care era recunoscută drept entitate cu caracter social în condițiile legii, respectiv începând cu data de 10.05.2014 când contribuabila avea obligația de a se înregistra ca platitor de taxă pe valoarea adăugată,

urmand sa devina platitor de TVA incepand cu data de 01.06.2014, conform prevederilor art. 152 alin. 3 din Codul fiscal.

Nu se pot retine motivatiile contestarei privind nelegalitatea inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata si nedatorarea TVA intrucat calificarea acesteia drept **entitate recunoscuta ca avand caracter social** in sensul prevederilor art.141 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 este data de certificatul de acreditare ce dovedeste ca ai capacitatea de a presta servicii sociale si legalitatea functionarii in acest domeniu.

Drept urmare, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca serviciile sociale prestate de x reprezinta o operatiune taxabila din punct de vedere al TVA pana la data acreditarii in conditiile legii, motiv pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru **TVA stabilita suplimentar de plata** in suma de x lei, stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. x/18.05.2017.

Avand in vedere cele retinute, contestatia x urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 141 alin.(1), art.152 si art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si pct.26 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 9, art. 46, art.55, art. 73, art. 97, art.97 si art. 131 art. 279 alin.(3) si alin.(4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pct. din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr.3741/2015

DECIDE

1. Respinge contestatia formulata de x cu privire la **aspectele procedurale** invocate.

2. Respinge in parte ca nemotivata contestatia formulata de x pentru suma de **x lei** reprezentand **impozit pe profit** stabilit prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. x/18.05.2017, emisa de Administratia Sector 4 a Finantelor Publice.

3.Respinge in parte ca neintemeiata contestația formulată de x împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. x/18.05.2017, emisa de Administratia Sector 4 a Finantelor Publice in baza raportului de inspectie fiscala nr.x/18.05.2017 pentru obligatii fiscale suplimentare în sumă de **x lei** reprezentand **TVA**.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti sau Tribunalul Ilfov.