



ROMANIA - Ministerul Economiei și Finanțelor

AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Bistrița-Năsăud
Biroul de soluționare a contestațiilor

DOSAR Nr. 33/2008

DECIZIA NR. 57/19.06.2008

privind soluționarea contestației depusă de S.C. X S.R.L. cu sediul în Y , Str. Y1, Nr. Y2, Județul Bistrița-Năsăud înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 4263/10.03.2008.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a Municipiului Bistrița în legătură cu contestația depusă de S.C. X S.R.L. Y.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor stabilite de organele Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a Municipiului Bistrița prin Decizia de impunere nr. 53/30.01.2008 (filele 18 la 20), act emis în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 217/29.01.2008 și are ca obiect suma totală de ST lei reprezentând **taxa pe valoarea adăugată** stabilită suplimentar (S1 lei) **și majorări de întârziere aferente** (S2 lei).

Constatăm că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205, 207 și 209 din Codul de procedură fiscală®, și pe cale de consecință Biroul de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud este investit să se pronunțe asupra contestației.

Prin scrisoarea nr. 4263/14.03.2008 (fila 28) s-a solicitat petentei completarea documentației în dosarul cauzei, răspunsul la cele solicitate fiind înregistrat la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr. 5384/25.03.2008 (fila 39).

De asemenea, în vederea completării dosarului cauzei, s-a solicitat Administrației Finanțelor Publice a Municipiului Bistrița (adresa nr. 4263/17.03.2008- fila 29), xerocopii după documentele din care să rezulte înregistrarea societății în evidențele fiscale ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, cele solicitate fiind anexate la filele 31 la 38, transmise cu adresa nr. 8647/24.03.2008 înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr. 5265/24.03.2008.

În cauză s-a întocmit referatul de verificare.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea cererii.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Verificarea S.C. X S.R.L. Y (inspecție fiscală generală), în urma căreia s-a emis Raportul de inspecție fiscală nr. 217/29.01.2008 (filele 10 la 15) s-a efectuat în baza adresei nr. 401003/20.03.2007 a Gărzii Financiare - Secția Bistrița-Năsăud înregistrată la A.C.F. Bistrița-Năsăud sub nr. 760/23.07.2007. Prin acest document însoțit de Nota de Constatare nr. 0010058/19.03.2007 (filele 1 la 4), s-a solicitat organelor de inspecție fiscală valorificarea celor constatate precizându-se faptul că încă din anul 2006 societatea nu mai îndeplinește condițiile speciale de scutire de taxă pe valoarea adăugată și nu au fost efectuate demersurile legale pentru înregistrarea acesteia în regim normal de taxă.

Inspecția fiscală s-a efectuat pentru perioada 13.10.2005 la 31.12.2007 constatându-se, în baza balanței de verificare încheiată la data de 30.09.2006, că operatorul economic a realizat o cifră de afaceri de CA lei. Ca urmare depășirii plafonului de scutire de 200.000 lei la acea dată, societatea avea obligativitatea înregistrării în evidențele fiscale ca plătitor de taxă, în termen de 10 zile de la data depășirii, în conformitate cu prevederile art. 152 alin. (3) din Lgea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare. Din verificarea efectuată în cauză și în baza celor consemnate, de altfel, în nota de constatare a Gărzii Financiare, rezultă că societatea s-a înregistrat ca plătitor de T.V.A. începând cu data de 01.04.2007 conform certificatului de înregistrare în scopuri de T.V.A. seria B nr. 000983/23.03.2007.

Organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea **taxei pe valoarea adăugată** colectată datorată de societate pe perioada 05.11.2006 la 31.03.2007 în sumă totală de S1 lei, invocându-se în susținerea constatărilor și măsurilor dispuse prevederile art. 152 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 și pct. 56 alin. (4) lit. b) din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004. Pentru neachitarea în termen a sumei stabilite au fost calculate **majorări de întârziere în cuantum de S2 lei.**

Pentru sumele stabilite suplimentar în sarcina societății, a fost emisă Decizia de impunere nr. 53/30.01.2008 (filele 18 la 20).

II. Prin cererea (filele 22 la 23), înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Bistrița Bistrița-Năsăud sub nr. 6845/29.02.2008, transmisă împreună cu referatul cu propuneri de soluționare, (adresa nr. 497/07.03.2008) și înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr. 4263/1.03.2008 (filele 24 la 27), S.C. X S.R.L. Y formulează contestație împotriva măsurilor stabilite prin Decizia de impunere nr. 53/30.01.2008 (filele 18 la 20) emisă de organele Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a Municipiului Bistrița în baza R.I.F. nr. 217/29.01.2008.

Se solicită admiterea contestației și anularea în totalitate a măsurilor dispuse ca netemeinice și nelegale pentru obligația suplimentară stabilită în sumă totală de S1 lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată și majorările de întârziere în sumă de S2 lei motivându-se următoarele:

Petenta recunoaște că din neatenție a omis înregistrarea societății ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, această operațiune derulându-se cu întârziere ca urmare depășirii plafonului de scutire, dar solicită ca în conformitate cu prevederile pct. 56 alin. (5) din Normele Metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, de aplicare a Codului Fiscal, și art. 145 alin. (11) și (12) din același Cod, să îi fie acordat dreptul de deducere a taxei aferente cumpărărilor de mărfuri, pe perioada 01.11.2006 la 31.03.2007, cât și cea pentru bunurile aflate în stoc la data depășirii plafonului de scutire de taxă pe valoarea adăugată, motivat de faptul că pentru această perioadă organele de inspecție fiscală au calculat doar taxa colectată aferentă vânzărilor de mărfuri.

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar și actele normative în materie se rețin următoarele:

În fapt, așa cum s-a arătat în mod detaliat în cuprinsul punctului I de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina S.C. X S.R.L. Y taxa pe valoarea adăugată în sumă de S1 lei, motivat de faptul că urmare a depășirii în cursul anului fiscal 2006 a plafonului de scutire, societatea nu a solicitat în termen legal atribuirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în speță fiind aplicabile prevederile art. 152 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 și pct. 56 alin. (4) lit. b) din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

Față de starea de fapt descrisă și ținând seama că operațiunile desfășurate pentru perioada în care s-a depășit plafonul de scutire au avut loc în două exerciții financiare pentru care au fost reglementate proceduri cuprinzând tratamente substanțial diferite, urmează a se stabili dacă pentru perioada supusă verificării petenta avea obligația numai de a colecta taxa pe valoarea adăugată, cu excluderea exercitării dreptului de deducere pentru sumele deductibile din aceeași perioadă.

Este incontestabil faptul că S.C. X S.R.L. Y, urmare a depășirii plafonului de scutire de taxa pe valoarea adăugată (de 200.000 lei) la data de 30.09.2006, avea obligația înregistrării în evidențele fiscale ca plătitor de taxă, în termen de 10 zile de la data depășirii, adică până la data de 10.10.2006, urmând a fi luată în evidență cu data de 01.11.2006. Din verificarea efectuată în cauză de organele de inspecție fiscală și pe baza celor confirmate prin documentele transmise în copie la dosarul cauzei prin adresa nr. 8647/24.03.2008 a Administrației Finanțelor Publice a Municipiului Bistrița (filele 31 la 38), rezultă că petenta a depus la organul fiscal teritorial declarația de mențiuni și anexele necesare la data de 23.03.2007 (adresa nr. 6579) fiind luată în evidență ca persoană impozabilă în scopuri de TVA începând cu data de 01.04.2007.

Este adevărat că în conformitate cu prevederile legale, persoanele impozabile care depășesc în cursul unui an plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii.

Prevederile Codului Fiscal valabile atât pentru anul 2006 [art. 152 alin. (3)] cât și cele în vigoare în anul 2007, [art. 152 alin. (6)] conferă orgnului fiscal dreptul de a stabili obligațiile privind taxa de plată în situațiile în care contribuabilii nu au solicitat sau au solicitat cu întârziere înregistrarea ca plătitor de taxă.

Prin normele de aplicare s-a reglementat însă esențial diferit modalitatea de stabilire a taxei de plată pentru cele două perioade.

Astfel, pentru anul 2006, în conformitate cu prevederile pct. 56 din Normele aprobate prin H.G. nr. 44/2004, s-a statuat că în ipotezele de mai sus (neînregistrarea sau înregistrarea cu întârziere) taxa de plată va fi egală cu cea pe care persoana impozabilă avea obligația să o colecteze în perioada scursă între data la care era obligată la înregistrare și data la care înregistrarea a devenit efectivă.

Pentru anul 2007, Normele modificate, la pct. 62 prevăd că taxa de plată este cea pe care contribuabilul ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrat normal în scopuri de taxă.

Având în vedere reglementările esențial diferite a modalităților de stabilire a taxei de plată pentru cele două perioade, apreciem că în raport cu natura reglementărilor, a principiilor de drept fiscal și procedural, pentru constatările de această natură făcute după data de 01.01.2007 urmează să se aplice pct. 62 alin.(2) lit. b) din Norme, indiferent de perioada la care se referă constatările, în care se stipulează:

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

b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este indentificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul Fiscal, organele fiscale competente vor solicita plata sumei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o 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”.

Aplicarea normelor legale antecitate la toate constatările, având acest obiect, făcute după 01.01.2007 se bazează pe următoarele considerente:

- normele de aplicare a prevederilor art. 152 din Codul Fiscal, au caracter procedural și prin urmare ele sunt de imediată aplicare;

- ținând seama că prin aceste norme sunt reglementate proceduri diferite de urmat în aplicarea aceluiași text legal din Codul Fiscal, rezultă implicit că ele reprezintă și norme de interpretare care fac corp comun cu textele legale supuse interpretării. Din această perspectivă este cert că normele de interpretare, din punct de vedere al acțiunii lor în timp, au caracter retroactiv, aplicându-se și situațiilor anterioare intrării lor în vigoare. Așa fiind, pentru toate constatările făcute ulterior datei de 01.01.2007, indiferent de anul sau perioada ce vizează neînregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, se vor aplica prevederile pct. 62 alin. (2) din Normele aprobate prin HG. 44/2004, date în aplicarea art. 152 din Codul Fiscal;

- având în vedere că în timp, prin normele de aplicare a Codului Fiscal, s-au dat interpretări diferite pentru soluționarea aceleași chestiuni litigioase (neînregistrarea în termen ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată) este evident caracterul discriminator al tratamentului fiscal al pct. 56 din normele în vigoare pentru anul 2006 în raport cu cel prevăzut la pct. 62 din norme;

- normele aprobate prin HG nr. 44/2004 explică procedurile de urmat în situațiile în care contribuabilul nu se înregistrează la termenul legal ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Așa cum s-a arătat, pentru anii 2006 și 2007, normele date în aplicarea aceleiași dispoziții legale, reglementează proceduri total diferite de urmat, deși din punct de vedere normativ, conținutul art. 152 din Codul Fiscal pentru acele perioade este evident echivalent.

Această constatare întărește aprecierea că normele date în aplicarea art. 152 din Codul Fiscal au și natură interpretativă iar în acest context, potrivit principiilor de drept, astfel de norme au caracter retroactiv aplicându-se la toate actele și faptele intervenite între data adoptării art. 152 din Codul Fiscal și data intrării în vigoare a pct. 62 din Norme;

- dacă în aplicarea aceleiași dispoziții legale se ajunge la situații diferite este evident că se încalcă principiul egalității în materie fiscală, principiu care consacră atât egalitatea cetățenilor în fața impozitelor cât și a egalității în fața legii fiscale.

Dintr-o perspectivă pur juridică se consideră că principiul egalității în materie fiscală are atât sens procesual, cât și sens material.

Sensul procesual impune ca legea să fie aplicată complet și imparțial, fără a se ține seama de statutul contribuabilului, ceea ce înseamnă că nimeni nu poate beneficia de tratament discriminatoriu sau preferential.

Sensul material al principiului egalității în materie fiscală statuează că persoanele aflate în situații identice trebuie tratate identic, admițând reciproc că persoane aflate în situații diferite trebuie tratate diferit.

În speța supusă analizei este cert că, exceptând perioada de aplicare, toți contribuabilii se găsesc într-o situație identică, comițând aceeași încălcare a legii, respectiv neînregistrarea în termen ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

Având în vedere argumentele anterioare apreciem că în asemenea ipoteze, pentru orice constatare făcută după 01.01.2007, vizând neînregistrarea în termen legal ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată ca urmare a depășirii plafonului de scutire, se aplică procedurile prevăzute de pct. 62 din Normele aprobate de HG. 44/2004 date în aplicarea Codului Fiscal.

În legătură cu exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă stocului existent la data când contribuabilul avea obligația înregistrării precizăm următoarele:

În raport cu prevederile legale și situația de fapt existentă constatăm că organele de inspecție fiscală corect au apreciat că nu poate fi acordat dreptul de deducere a taxei aferentă bunurilor de natura stocurilor și a celor de natura mijloacelor fixe, motivat de faptul că petenta nu a probat cu documente, în condițiile legii, valoarea taxei aferentă acestor stocuri.

Ținând seama de cele mai sus arătate și pentru o corectă determinare a obligațiilor de plată reprezentând taxa pe valoarea adăugată se impune desființarea Capitolului III pct. 1 "Taxa pe valoarea adăugată" din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. 217/31.01.2008 și a Deciziei de impunere nr. 53/30.01.2008, refacerea controlului pentru aceeași perioadă în termenele și condițiile prevăzute de pct.12.7 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 519/2005. În acest sens organul de inspecție fiscală va reverifica realitatea și legalitatea taxei pe valoarea

adăugată de plată și accesorii aferente pe perioada cuprinsă între 01.11.2006 la 31.03.2007 având în vedere datele din actul de control parțial desființat cât și considerentele de mai sus.

Pentru considerentele din cuprinsul deciziei, în temeiul art. 216 alin. (3) din Codul de procedură fiscală® se

DECIDE:

1. Desființarea parțială a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. 53/30.01.2008 și Capitolului III pct. 1 “Taxa pe valoarea adăugată” din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. 217/31.01.2008, acte emise de către organele Administrației Finanțelor Publice a Municipiului Bistrița - Activitatea de inspecție fiscală, la S.C. X S.R.L. Y, pentru suma totală de ST lei reprezentând **taxa pe valoarea adăugată** stabilită suplimentar (S1 lei) și majorări de întârziere aferente (S2 lei) urmând a se reface controlul cu respectarea prevederilor pct. 12.7 din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 519/2005 și a celor prevăzute în considerente.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Bistrița-Năsăud, Secția contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV,
L.S. s.s. in descifrabil