



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17  
sector 5, București  
Tel : + 021 319 97 54  
Fax : + 021 336 85 48  
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 321 din 09.08.2011**

privind soluționarea contestației formulate de

**S.C. .X. S.A. din .X.**

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Adminsitrare Fiscală  
sub nr. 908666/ 09.09.2010

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii prin adresa nr..X./01.11.2010 asupra contestației formulate de S.C. .X. S.A. cu sediul procesual ales la „Cabinet de Avocat X” din .X. Șoseaua X nr.X A X etaj X, sector X.

S.C. .X. S.A. este înregistrată la Registrul Comerțului sub nr. J 04/X/1991 are codul unic de înregistrare RO X, figurând la poziția nr. X din anexa nr.2 la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare.

Contestația S.C. .X. S.A. este formulată împotriva următoarelor acte administrative fiscale emise de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii :

- adresa nr..X./09.06.2010 de răspuns la cererea societății de restituire a sumei de .X. lei reprezentând accesorii la obligațiile fiscale curente plătite fără a fi datorate,
- adresa nr..X./02.07.2010 prin care a fost comunicată emiterea notei de compensare nr..X./25.06.2010 pentru suma de .X. lei, cu mențiunea expresă că nu contestă nota de compensare.

Având în vedere că, în calificarea juridică a unui act, esențială este natura măsurilor dispuse prin conținutul său și nu forma sau denumirea acestuia și faptul că adresele contestate sunt emise de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și

obligațiilor fiscale, rezultă că adresele nr..X./09.06.2010 și respectiv nr..X./02.07.2010 al căror obiect a constat în soluționarea cererii de restituire a sumei de .X. lei reprezentând accesorii intră în categoria actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, astfel cum sunt reglementate de art.88 lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Adresele nr..X./09.06.2010 și nr..X./02.07.2010 au fost comunicate contestatoarei la data de **15.06.2010** și respectiv la data de **09.07.2010**, conform confirmărilor de primire existente în copie la filele 238 și 240 din dosarul cauzei.

Având în vedere că în cuprinsul actelor administrative fiscale contestate nu sunt precizate elementele privind *“posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația”*, prevăzute la art.43 alin.2 lit. i) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :*“dacă actul administrativ fiscal nu conține elementele prevăzute la [art. 43 alin. \(2\) lit. i\)](#), contestația poate fi depusă, în termen de 3 luni de la data comunicării actului administrativ fiscal, organului de soluționare competent”*, fiind înregistrată la Registratura generală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală la data de **08.09.2010** sub nr..X., conform ștampilei aplicată de Serviciul Registratură generală al acestei instituții pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.(4) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. S.A. din .X..

I. Prin contestație, S.C. .X. S.A. solicită desființarea totală a actelor administrative fiscale atacate urmând ca Direcția generală a finanțelor publice .X. să emită un nou act administrativ cu respectarea dispozițiilor pct.6 din OMFP nr.1899/2004 pentru aprobarea Procedurii de restituire și de rambursare a sumelor de la buget, precum și de acordare a dobânzilor cuvenite contribuabililor pentru sumele restituite sau rambursate cu depășirea termenului legal, întocmind și aprobând decizia de restituire pentru suma de .X. lei și întocmind nota de restituire pentru aceeași sumă sau după caz, pentru diferența

rămasă după efectuarea compensării, raportat la fișa de plătitor a societății la data emiterii actului administrativ.

1. S.C. .X. S.A. susține că la data de 10.05.2010 a solicitat Direcției generale a finanțelor publice .X., ca în temeiul prevederilor art.117 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și prevederilor OMFP nr.1899/2004, restituirea sumei de .X. lei reprezentând accesorii la obligațiile fiscale curente plătite fără a fi datorate, pe motiv că la data încheierii procesului verbal nr..X., respectiv 13.09.2007, societatea se afla în reorganizare judiciară.

Societatea susține că în cuprinsul acestui proces verbal, pe lângă obligațiile fiscale înscrise în tabelul definitiv de creanțe, au fost stabilite în sarcina sa și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei, calculate la obligațiile curente, născute după data deschiderii procedurii prevăzută de Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței (fosta Lege nr.64/1995 privind procedura reorganizării judiciare și a falimentului).

Întrucât societatea a achitat respectiva sumă, care a fost stabilită ca urmare a aplicării eronate a prevederilor legale, devin incidente dispozițiile art.117 alin.1 lit.a) și d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, deoarece obligația de plată a fost stabilită prin procesul verbal nr..X. care nu are caracterul juridic al unui titlu de creanță, așa cum este definit la art.107 pct.1 din Normele metodologice de aplicare ale art.110 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Contestatoarea arată că prin intrarea în vigoare la data 20.07.2006 a Legii nr.85/2006 privind procedura insolvenței a fost abrogată în întregime prevederile Legii nr.64/1995 privind procedura reorganizării judiciare și a falimentului, inclusiv cele ale art.92 alin.7, totodată prin intrarea în vigoare la data de 06.09.2006 a Ordonanței Guvernului nr.35/2006, au fost abrogate prevederile art.118 alin.4 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Totodată, prin O.P.A.N.A.F. nr.1537/2008 a fost aprobată Decizia Comisiei de proceduri fiscale nr.1/2008 prin care, în sensul art.122<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, al art.45 din Legea nr.64/1995 privind procedura reorganizării judiciare și a falimentului, republicată, cu modificările și completările ulterioare și al art.41 din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare, s-a precizat : *“începând cu data intrării în vigoare a Legii nr.85/2006 privind procedura insolvenței, în cazul contribuabililor pentru care s-a deschis procedura reorganizării judiciare și a insolvenței, după caz, nu se mai datorează și nu se*

*mai calculează obligații fiscale accesorii pentru creanțele înscrise la masa credală și pentru cele rezultate din activitatea curentă, indiferent de data deschiderii acestei proceduri”.*

Societatea susține că cererea de restituire formulată a fost depusă în termenul legal de prescripție a dreptului de a cere restituirea, conform pct.3 alin.1 cap.I din OMFP nr.1899/2004 și a cuprins codul de înregistrare fiscală a contribuabilului, suma și natura creanței fiscale solicitată a fi restituită, precum și documentele din care rezultă că a fost plătită.

**2. S.C. .X. S.A.** arată că la data de 01.06.2010 a comunicat organului fiscal faptul că a stins obligația de plată în sumă de .X. lei instituită în baza procesului verbal nr..X./13.09.2007 și nu în baza deciziilor de impunere nr..X./11.12.2007, nr..X./11.12.2007 și respectiv nr. .X./28.12.2007, acte care au fost emise ulterior achitării acestor obligații de plată și care au avut un caracter strict formal.

Deși societatea a depus documentele justificative și a făcut precizările solicitate, totuși Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii .X. a emis adresa nr..X./09.06.2010, din analiza căreia reiese că aceasta echivalează practic cu respingerea cererii de restituire a sumei de .X. lei.

Ulterior, la data de 02.07.2010, Direcția generală a finanțelor publice .X. - Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii, prin adresa nr..X./02.07.2010 a formulat un alt răspuns cererii de restituire, în sensul că : *“suma de .X. lei a stins în anul 2007 accesoriile din actele administrative fiscale nr..X./16.12.2004, nr..X./11.12.2007, nr..X./11.12.2007 și nr. .X./28.12.2007, iar diferența de .X. lei virată în plus la capitolul accesorii TVA suspendată în vamă a stins: accize .X. lei stabilită suplimentar prin Raportul de inspecție fiscală din iunie 2010 emis de Direcția generală de accize și operațiuni vamale .X., iar cu diferența de .X. lei a fost compensat impozit pe venitul din salarii scadent la 25.06.2010 neachitat conform fișei de plătitor, la data efectuării compensării. Compensarea s-a efectuat în baza notei de compensare nr..X./25.06.2010 cu data stingerii 10.05.2010, data depunerii cererii.”*

Societatea consideră că, prin întocmirea notei de compensare organul investit cu cererea de restituire, a admis în parte cererea de restituire.

**3.** Societatea arată că organul investit cu cererea de restituire a precizat că împotriva Deciziilor de calcul accesorii nr..X./11.12.2007, nr..X./11.12.2007 și respectiv nr..X./28.12.2007 nu a fost formulată contestație, în conformitate cu prevederile art.205 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și totodată aceste acte *“înlocuiesc Deciziile de calcul accesorii nr..X./15.11.2004, nr..X./03.12.2004, nr..X./31.03.2005, nr..X./04.10.2005 și nr..X./29.01.2007”*.

Contestatoarea consideră că necontestând deciziile înlocuitoare, acesta nu înlătură dreptul de a solicita restituirea unor sume ce au fost achitate, fără a fi datorate.

Față de comunicarea Direcției generale a finanțelor publice .X. nr. .X./17.01.2008, unde se specifică :”s-au calculat majorări și penalități de întârziere pentru debitele curente înregistrate după data deschiderii procedurii de insolvență”, societatea susține că după data de 20.07.2006, la care a intrat în vigoare Legea nr.85/2005 privind procedura insolvenței, operațiunea era prohibită de dispozițiile art.122 ^1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, consfințită prin Decizia nr.1/2008 a Comisiei de proceduri fiscale.

Atât Deciziile nr.327/16.11.2007 și nr.328/16.11.2007 emise de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, cât și Sentințele nr.323/2006 și nr..X./2007 ale Tribunalului .X. au confirmat explicit că începând cu data intrării în vigoare a Legii nr.85/2006 privind procedura insolvenței, în cazul contribuabililor pentru care s-a deschis procedura reorganizării judiciare și a insolvenței, după caz, nu se mai datorează și nu se mai calculează obligații fiscale accesorii pentru creșțele înscrise la masa credală și pentru cele rezultate din activitatea curentă, indiferent de data deschiderii acestei proceduri.

Este neîndoielnic faptul că organul fiscal a procedat la “a înlocui” decizii de calcul accesorii a căror legalitate fusese cenzurată, pe motiv că nu se mai datorau și nu se mai calculau după intrarea în vigoare a Legii nr.85/2006 privind procedura insolvenței cu Deciziile nr..X./11.12.2007, nr..X./11.12.2007 și respectiv nr..X./28.12.2007 care încalcă legea din aceeași perspectivă.

Societatea concluzionează că legislația fiscală nu cunoaște instituția înlocuirii deciziilor de impunere și nici nu se poate reține că în urma procesului verbal nr..X./13.09.2007 între părți a operat o novație obiectivă, nefiind îndeplinite condițiile prevăzute de art.1029 - 1034 Cod civil, totodată nu exista temei legal, ci din contră o interdicție expresă, pentru ca la data de 13.09.2007 să fie calculate prin procesul verbal nr..X., accesorii la obligațiile curente, după deschiderea procedurii insolvenței.

4. Societatea consideră că cele două acte administrative fiscale nr..X./09.06.2010 și nr..X./02.07.2010 sunt în contradicție flagrantă, deoarece deși sunt emise de același organ fiscal ca urmare a cererii de restituire, stabilește prima, imposibilitatea admiterii cererii de restituire pentru lipsa documentelor legale, iar cea de-a doua, compensarea obligațiilor fiscale, care nu se poate realiza decât urmare admiterii respectivei cereri de restituire.

Astfel, organul fiscal, în mod nelegal a apreciat că suma de .X. lei a stins în anul 2007, accesorii din actele administrative fiscale nr..X./16.12.2004, nr..X./11.12.2007, nr..X./11.12.2007 și nr. .X./28.12.2007, ignorând cu

desăvârșire împrejurarea că legea interzicea calculul acestor accesorii, iar pe de altă parte că acestea nu sunt actele administrative în baza cărora s-a făcut plata, ci procesul verbal nr..X./13.09.2007, deci că plata s-a efectuat nedatorat, cu aplicarea greșită a legii și în temeiul unui act care nu reprezintă titlu de creanță.

Societatea invocă în susținere Decizia nr.394/R pronunțată de Curtea de Apel .X. la data de 16.08.2007 în dosarul nr..X./64/2007 prin care s-a reținut că : *“potrivit art.41 alin.1 din Legea nr.85/2006, nicio dobândă, majorare sau penalitate de orice fel nu va putea fi adăugată creanțelor născute anterior datei deschiderii procedurii. Prin urmare, cererea creditoarei ( DGFP .X.) de completare a creanței cu majorări și penalități calculate până la data de 20.07.2006, ulterior deschiderii procedurii a fost corect respinsă de judecătorul sindic. Dispozițiile art.92 alin.7 din Legea nr. 64/1995 nu mai pot fi invocate de la data intrării în vigoare a Legii nr.85/2006”*.

Totodată, Înalta Curte de Casație și Justiție și Casație a reținut în conținutul Deciziei nr.592/05.02.2009 pronunțată în dosarul nr..X./32/2007 că :*“în mod corect instanța de fond, Tribunalul .X. a reținut că după data intrării în vigoare a Legii nr.85/2006 nu se mai pot invoca dispozițiile art.92 alin.7 din Legea nr.64/1995. Deci după abrogarea Legii nr.64/1995, Direcția generală a finanțelor publice .X. nu mai avea dreptul să emită, în mod unilateral decizii referitoare la obligații de plată accesorii, în aplicarea procedurii fiscale. În general, nomele de procedură sunt de imediată aplicare, în sensul că legea nouă se va aplica nu numai situațiilor juridice care se vor naște, se vor modifica sau se vor stinge după această dată, ci și situațiilor juridice în curs de formare, modificare ori stingere la data intrării ei în vigoare ( facta pendentia) ori efectelor viitoare ale raporturilor juridice trecute ( facta futura ) ”.*

Având în vedere încălcarea flagrantă a dispozițiilor legale și ignorarea dispozițiilor instanțelor de judecată în care organul investit cu cererea de restituire a fost parte, S.C. .X. S.A. solicită desființarea actelor administrative fiscale atacate dispunând Direcției generale a finanțelor publice .X., emiterea unui alt act administrativ fiscal în condiții de legalitate.

Prin adresa nr..X./04.07.2011 înregistrată sub nr. 907077/05.07.2011, S.C. .X. S.A. solicită analiza contestației nr. .X./08.09.2010 și prin prisma dispozițiilor Legii nr.126/2011 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr.88/2010 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care sunt de strictă și imediată aplicabilitate.

**II. Urmare cererii S.C. .X. S.A. nr..X./01.06.2010 de restituire a sumei de .X. lei, Direcția generală a finanțelor publice .X. - Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii a comunicat contribuabilului prin **adresa****

**nr..X./09.06.2010**, faptul că accesoriile în sumă de .X. lei reprezintă accesorii constituite și neachitate la termen după data deschiderii procedurii insolvenței și până la data intrării în vigoare a Legii nr.85/2006 privind procedura insolvenței, respectiv 20.07.2006, conform prevederilor legale în vigoare pe această perioadă.

Decizia Comisiei de Proceduri Fiscale nr.1/2008 aprobată prin OPANAF nr.1537/2008 prevede expres că nu se mai datorează și calculează obligații fiscale accesorii începând cu data intrării în vigoarea Legii nr.85/2006 privind procedura insolvenței, or această lege a intrat în vigoare la 21.07.2006, în timp ce obligațiile fiscale accesorii de .X. lei au fost calculate până la această dată. Procesul verbal nr..X./13.09.2007 reprezintă însușirea accesoriilor aferente debitelor curente calculate până la data de 20.07.2006 așa cum prevedea legea, atât de organul fiscal, cât și de lichidatorul judiciar și de debitor prin punerea în aplicare și a dispozițiilor sentințelor civile definitive și irevocabile privin modalitatea de stingere, cât și a dispozițiilor din deciziile de soluționare a contestațiilor emise de Agenția Națională de Administrare Fiscală, astfel încât deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./11.12.2007, nr..X./11.12.2007 și respectiv nr..X./28.12.2007 aferente obligațiilor fiscale curente, calculate până la data de 20.07.2006, sunt corecte și legal și datorate de societate.

Organul fiscal competent a concluzionat că, nu deținea documente prevăzute de lege care să stea la baza restituirii sumei de .X. lei, așa cum prevede art.117 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborat cu prevederile OMFP nr.1899/2004 pentru aprobarea Procedurii de restituire și de rambursare a sumelor de la buget, precum și de acordare a dobânzilor convenite contribuabililor pentru sumele restituite sau rambursate cu depășirea termenului legal, Cap.I pct.3 aliniatele 1 și 2.

Urmare cererii S.C. .X. S.A. nr.X/10.05.2010 de restituire a sumei de .X. lei, sumă stinsă integral prin OP nr..X./15.11.2007, Direcția generală a finanțelor publice .X. - Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii a comunicat contribuabilului prin adresa **nr..X./02.07.2010** că suma de .X. lei a stins în anul 2007 accesoriile din actele administrative fiscale cu nr..X./16.12.2004, nr..X./11.12.2007, nr..X./11.12.007, nr..X./28.12.2007, iar diferența de .X. lei virată în plus la capitolul accesorii TVA a stins : accize în sumă de .X. lei stabilite suplimentar prin raportul de inspecție fiscală al Direcției regionale de accize și operațiuni vamale .X. din luna iunie 2010, cu suma de .X. lei a compensat impozit pe venitul din salarii scadent la 25.06.2010 neachitat conform fișei pe plătitor la data efectuării compensării.

Compensarea s-a efectuat în baza Notei de compensare nr. .X./25.06.2010 cu data stingerii 10.05.2010, data depunerii cererii.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele prezentate de aceasta, constatările organelor fiscale și actele normative invocate de contestatoare și de organele fiscale, se rețin următoarele :

**Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra cererii S.C. .X. S.A de restituire a sumei de .X. lei reprezentând obligații fiscale accesorii calculate la obligațiile fiscale curente după data deschiderii procedurii de reorganizare judiciară și până la data de 20.07.2006 (data intrării în vigoare a prevederilor Legii nr.85/2006), în condițiile în care organele fiscale nu au analizat dacă actele administrative fiscale în baza cărora au fost stabilite respectivele obligații accesorii au fost anulate, desființate total sau parțial de instanțele de judecată prin decizii irevocabile și totodată prin adresele nr..X./09.06.2010 și nr..X./02.07.2010 au fost comunicate contribuabilului soluții contradictorii privind cererea de restituire.**

În fapt, S.C .X. S.A. a solicitat prin cererile nr..X./10.05.2010 și nr..X./01.06.2010 restituirea sumei de .X. lei reprezentând obligații fiscale accesorii calculate la obligațiile fiscale curente, constituite după data deschiderii procedurii de reorganizare judiciară și până la data de 20.07.2006 (data intrării în vigoare a prevederilor Legii nr.85/2006) comunicate societății prin Deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. .X./2004, nr..X./11.12.2007, nr..X./11.12.2007 și nr..X./28.12.2007.

Suma de .X. lei a fost achitată cu OP nr..X./15.11.2007 în valoare de .X. lei și prin compensarea nr..X./26.10.2007 în valoare de .X. lei.

Organele de specialitate din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. - Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii au comunicat prin adresa nr..X./09.06.2010 faptul că nu deținea documente prevăzute de lege care să stea la baza restituirii sumei de .X. lei, așa cum prevede art.117 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborat cu prevederile OMFP nr.1899/2004 pentru aprobarea Procedurii de restituire și de rambursare a sumelor de la buget, precum și de acordare a dobânzilor convenite contribuabililor pentru sumele restituite sau rambursate cu depășirea termenului legal.

Prin adresa nr..X./02.07.2010, organele de specialitate din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. - Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii au comunicat contestatoarei faptul că suma de .X. lei a stins în anul 2007 accesoriile din actele administrative fiscale cu nr..X./16.12.2004, nr..X./11.12.2007, nr..X./11.12.007, nr..X./28.12.2007, iar diferența de .X. lei virată în plus la capitolul accesorii TVA a stins accize în sumă



de .X. lei, impozit pe venitul din salarii în sumă de .X. lei, conform notei de compensare nr..X./25.06.2010 cu data stingerii 10.05.2010, data depunerii cererii.

Societatea consideră că cele două acte administrative fiscale nr..X./09.06.2010 și nr..X./02.07.2010 sunt în contradicție flagrantă, deoarece deși sunt emise de același organ fiscal ca urmare a cererii de restituire, stabilește prima, imposibilitatea admiterii cererii de restituire pentru lipsa documentelor legale, iar cea de-a doua, compensarea obligațiilor fiscale, care nu se poate realiza decât urmare admiterii respectivei cereri de restituire.

Totodată, societatea susține că organul fiscal, în mod nelegal a apreciat că suma de .X. lei a stins în anul 2007, accesorii din actele administrative fiscale nr. .X./16.12.2004, nr..X./11.12.2007, nr. .X./11.12.2007 și nr. .X./28.12.2007, ignorând cu desăvârșire împrejurarea că legea interzicea calculul acestor accesorii, iar pe de altă parte că acestea nu sunt actele administrative în baza cărora s-a făcut plata, ci procesul verbal nr..X./13.09.2007, deci că plata s-a efectuat nedatorat, cu aplicarea greșită a legii și în temeiul unui act care nu reprezintă titlu de creanță.

**În drept**, restituirea sumelor de la bugetul statului se face în condițiile prevăzute de art.117 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“ *Restituiri de sume*

(1) *Se restituie, la cerere, debitorului următoarele sume:*

**a) cele plătite fără existența unui titlu de creanță;**

**b) cele plătite în plus față de obligația fiscală;**

**c) cele plătite ca urmare a unei erori de calcul;**

**d) cele plătite ca urmare a aplicării eronate a prevederilor legale;**

**e) cele de rambursat de la bugetul de stat;**

**f) cele stabilite prin hotărâri ale organelor judiciare sau ale altor organe competente potrivit legii;**

**g) cele rămase după efectuarea distribuirii prevăzute la [art. 170](#);**

**h) cele rezultate din valorificarea bunurilor sechestrate sau din reținerile prin poprire, după caz, în temeiul hotărârii judecătorești prin care se dispune desființarea executării silite. (.....)**

(9) *Procedura de restituire și de rambursare a sumelor de la buget, inclusiv modalitatea de acordare a dobânzilor prevăzute la [art. 124](#), se aprobă prin ordin al ministrului economiei și finanțelor”,*

coroborate cu cele ale pct.3 alin.2 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1899/2004 pentru aprobarea Procedurii de restituire și de rambursare a sumelor de la buget, se prevede :

**“ Cererea de restituire va fi însoțită de copii de pe documentele din care rezultă că suma a fost plătită la buget pentru sumele platite fără existența unui titlu de creanță, precum și de pe copii legalizate de pe hotărârile definitive și irevocabile sau de pe decizii ale organelor jurisdicționale sau administrative, după caz, pentru sumele stabilite prin acestea ”.**

Totodată, în speță sunt incidente prevederile Deciziei nr.1/2008 a Comisiei de proceduri fiscale, publicată în Monitorul Oficial al României nr.770/17.11.2008 aprobată prin OPANAF nr.1537/2008, potrivit căror :

**“ În sensul art. 122<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, al art. 45 din Legea nr. 64/1995 privind procedura reorganizării judiciare și a falimentului, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și al art. 41 din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările ulterioare:**

**- începând cu data intrării în vigoare a Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, în cazul contribuabililor pentru care s-a deschis procedura reorganizării judiciare și a insolvenței, după caz, nu se mai datorează și nu se mai calculează obligații fiscale accesorii pentru creanțele înscrise la masa credală și pentru cele rezultate din activitatea curentă, indiferent de data deschiderii acestei proceduri”.**

Se reține că prin Sentința nr.847/**28.04.2004** pronunțată în dosarul nr..X./2004 de Tribunalul .X. a fost deschisă procedura prevăzută de Legea nr.64/1995, republicată privind reorganizarea judiciară și falimentul față de S.C. .X. S.A. din .X.. Leșirea societății din insolvență a avut loc în luna iunie 2010.

Prin procesul verbal nr..X. încheiat la data de 13.09.2007 la sediul Direcției generale a finanțelor publice .X., în prezența organelor fiscale, a reprezentanților S.C. .X. S.A. și lichidatorului judiciar .X. .X. SPRL din .X., părțile au stabilit de comun acord asupra obligațiilor fiscale înscrise în Tabelul creditorilor în sumă totală de .X. lei din care debite în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei și a obligațiilor curente în sumă de .X. lei reprezentând accesorii.

Din analiza OP nr. .X./**15.11.2007**, aflat în copie la fila 174 din dosarul cauzei, reiese că S.C. .X. S.A a achitat suma de .X. lei reprezentând contravaloarea debite curente conform adresei nr. .X./14.11.2007, restul sumei de .X. lei fiind compensată, conform adresei nr. .X./26.10.2007 a Direcției generale a finanțelor publice .X. - Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii comunicată societății, aflată în copie la fila 173 din dosarul cauzei.

Se reține că Deciziile de calcul accesorii nr. .X./11.12.2007, nr. .X./11.12.2007 și nr. .X./28.12.2007 au fost emise pentru suma totală de .X. lei,

care a fost stinsă la **15.11.2007**, deci anterior emiterii lor, așa cum reiese din adresele nr. .X./17.01.2008 și nr. .X./26.05.2010 emise de Direcției generale a finanțelor publice .X. - Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii.

Referitor la Decizia de calcul accesorii nr. .X./28.12.2007, se reține că prin adresa nr..X./17.01.2008, aflată în copie la fila 133 din dosarul cauzei, comunicată contestatoarei, organele fiscale au recunoscut că prin această decizie *“s-au calculat majorări și penaltăți de întârziere pentru debitele curente înregistrate după data deschiderii procedurii de insolvență (...) Sumele înscrise în Decizia de calcul accesorii nr..X./28.12.2007 au fost achitate de societate cu OP nr. .X./15.11.2007”*.

Astfel, față de prevederile legale sus citate, se reține ca întemeiată susținerea societății potrivit căreia :”*suma de .X. lei a fost achitată în baza procesului verbal nr..X./13.09.2007, adică plata s-a efectuat nedatorat, cu aplicarea greșită a legii și în baza unui act care nu reprezintă titlu de creanță, astfel cum este definit la pct.107.1 din Normele metodologice de aplicare ale art.110 (3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală*”, cu atât mai mult cu cât însăși organele fiscale din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. - Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii au recunoscut prin adresa nr..X./26.05.2010, comunicată societății, aflată la fila 195 din dosarul cauzei, faptul că :”*Prin procesul verbal nr..X./13.09.2007 s-a finalizat de fapt punctajul inițiat în data de 21.08.2007 având în vedere dispozițiile Sentinței civile nr.323/2006 a Tribunalului .X., Sentința civilă nr..X./2007 a Tribunalului .X., adresa ANAF nr..X./31.08.2007, proces verbal ce nu reprezintă act administrativ fiscal cu putere juridică*”.

Mai mult, se reține că prin cele două acte administrative fiscale nr..X./09.06.2010 și nr..X./02.07.2010 au fost comunicate societății la un interval scurt de timp, două soluții contradictorii, în sensul că deși sunt emise de același organ fiscal ca urmare a cererii de restituire a societății, stabilește prima, imposibilitatea admiterii cererii de restituire pentru lipsa documentelor legale, iar cea de-a doua, compensarea obligațiilor fiscale, operație “ *care nu se poate realiza decât urmare admiterii respectivei cereri de restituire a sumei de .X. lei*”, așa cum susține contestatoarea.

Având în vedere că procedura prevăzută de Legea nr.64/1995, republicată privind reorganizarea judiciară și falimentul față de S.C. .X. S.A. a fost deschisă prin Sentința nr.847/**28.04.2004** pronunțată în dosarul nr..X./2004 de Tribunalul .X., se reține ca întemeiată invocarea de către societate a considerentelor din Decizia nr.394/R pronunțată de Curtea de Apel .X. la data de 16.08.2007 în dosarul nr..X./64/2007, irevocabilă, prin care s-a reținut că :

*“potrivit art.41 alin.1 din Legea nr.85/2006, nicio dobândă, majorare sau penalitate de orice fel nu va putea fi adăugată creanțelor născute anterior datei deschiderii procedurii. Prin urmare, cererea creditoarei (DGFP .X.) de completare a creanței cu majorări și penalități calculate până la data de 20.07.2006, ulterior deschiderii procedurii a fost corect respinsă de judecătorul sindic. Dispozițiile art.92 alin.7 din Legea nr. 64/1995 nu mai pot fi invocate de la data intrării în vigoare a Legii nr.85/2006”.*

De asemenea în speță s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție, care a precizat în conținutul Deciziei nr.592/05.02.2009 pronunțată în dosarul nr..X./32/2007 că :

*“în mod corect instanța de fond, Tribunalul .X. a reținut că după data intrării în vigoare a Legii nr.85/2006 nu se mai pot invoca dispozițiile art.92 alin.7 din Legea nr.64/1995. Deci după abrogarea Legii nr.64/1995, Direcția generală a finanțelor publice .X. nu mai avea dreptul să emită, în mod unilateral decizii referitoare la obligații de plată accesorii, în aplicarea procedurii fiscale. În general, nomele de procedură sunt de imediată aplicare, în sensul că legea nouă se va aplica nu numai situațiilor juridice care se vor naște, se vor modifica sau se vor stinge după această dată, ci și situațiilor juridice în curs de formare, modificare ori stingere la data intrării ei în vigoare ( facta pendentia) ori efectelor viitoare ale raporturilor juridice trecute ( facta futura )”.*

**Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestațiilor reține că Direcția generală a finanțelor publice .X., în mod eronat a emis Deciziile de calcul accesorii nr..X./16.12.2004, nr..X./11.12.2007, nr..X./11.12.2007 și nr..X./28.12.2007 pentru suma totală de .X. lei, deoarece prin aceste acte administrative fiscale se instituie accesorii aferente unei perioade în care contestatoarea se afla în procedura legală de reorganizare judiciară și faliment, perioadă în care, așa cum am arătat, nu se datorează accesorii.**

În speță sunt incidente și prevederile art.47 din Legea nr.126/20.06.2011 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr.88/2010 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră :

*“Desființarea sau modificarea actelor administrative fiscale*

*(1) Actul administrativ fiscal poate fi modificat, anulat sau desființat în condițiile prezentului cod.*

*(2) Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu irevocabil, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea ori modificarea atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate ori desființate,*

*cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate sau desființate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului, va emite un nou act administrativ fiscal, prin care va desființa sau modifica în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente.*

*(3) Se anulează ori se desființează, total sau parțial, chiar dacă împotriva acestora s-au exercitat sau nu căi de atac, actele administrative fiscale prin care s-au stabilit, în mod eronat, creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale prin orice modalitate.”*

**Astfel, potrivit prevederilor legale susmenționate, chiar dacă împotriva acestora s-au exercitat sau nu căi de atac, actele administrative fiscale, în speță Deciziile de calcul accesorii nr..X./16.12.2004, nr..X./11.12.2007, nr..X./11.12.2007 și nr..X./28.12.2007 prin care s-au stabilit, în mod eronat, creanțe fiscale accesorii, se anulează ori se desființează.**

Față de dispozițiile legale incidente în perioada verificată și având în vedere situația de fapt prezentată, în temeiul prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

*“ Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare ”,*

coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia :

*„ Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”,*

urmează să se desființeze adresele nr. .X./09.06.2010 și nr. .X./02.07.2010 privind cererea S.C. .X. S.A. de restituire a sumei de .X. lei, urmând ca organele fiscale specializate să reanalizeze corectitudinea și legalitatea întocmirii deciziilor de calcul accesorii emise pentru perioada ulterioară deschiderii procedurii insolvenței și să reanalizeze cererile de restituire nr..X./10.05.2010 și nr..X./01.06.2010 depuse de societate.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului

nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se :

## **DECIDE**

Desființarea adreselor nr..X./09.06.2010 și nr..X./02.07.2010 emise de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii referitoare la cererea S.C. .X. S.A. de restituire a sumei de **.X. lei**, în conformitate cu reținerile din prezenta decizie, organele fiscale urmând să reanalizeze cererile de restituire nr..X./10.05.2010 și nr..X./01.06.2010 depuse de societate.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X. in termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR GENERAL,  
X**