

DECIZIA nr. 274 din 21.07.2010
privind solutionarea contestatiei formulata de **SC X SRL**,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. X

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Finantelor Publice sector X cu adresele nr. X si nr. X, inregistrate la D.G.F.P.M.B. sub nr. X si nr. X cu privire la contestatia **SC X SRL**, cu sediul in Bucuresti, str. X, sectorul x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. X, completata cu adresele inregistrate la DGFP-MB sub nr. X si nr. X il constituie Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. X, prin care organul fiscal a stabilit accesorii in suma totala de X lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art. 207 si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SRL**.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin contestatia inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector X sub nr. X, completata cu adresele inregistrate la DGFP-MB sub nr. X si nr. X **X SRL** contesta Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. X pentru urmatoarele motive:

- nu exista nicio baza legala pentru calcularea de accesorii, intrucat societatea nu are nici un debit fata de bugetul statului sau bugetele asigurarilor sociale, deoarece si-a achitat la termen toate impozitele, taxele si contributiile datorate;

- chiar daca accesoriile calculate de organul fiscal fac referire la anumite declaratii si asa-zisa plata cu intarziere a sumelor declarate in acestea, in fapt problema s-a generat din cauza aplicarii defectoase a prevederilor art. 115 din Codul de procedura fiscala (referitor la ordinea de stingere a datoriilor), fiind suficienta o eroare de inregistrare in fisa pe platitor a vreunei plati si toata situatia anterioara a fost denaturata, deoarece organul fiscal nu si-a respectat obligatia de a comunica debitorului modul in care a fost efectuata stingerea datoriilor, cu cel putin 5 zile inainte de urmatorul termen de plata (in fapt comunicarea nu s-a facut niciodata), asa cum prevede alin. 4 din art. 115 din acelasi act normativ;

- organul fiscal nu a respectat pana acum nici obligatia de a trimite contribuabilului deciziile prin care a stabilit de plata accesorii, iar cea contestata este prima de acest gen comunicata si primita.

II. Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. X, organul fiscal a stabilit in sarcina doamnei **SC X SRL** obligatia de plata in suma totala de X lei, reprezentand obligatiilor fiscale calculate pentru perioada 16.10.2009 - 31.03.2010.

III. Avand in vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatariile organelor fiscale, sustinerile contestatoarei si prevederile legale in vigoare pe perioada supusa impunerii se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiei se poate pronunta asupra corectitudinii accesoriilor aferente obligatiilor fiscale stabilite in sarcina contestatoarei, in conditiile in care nu se poate verifica daca au fost respectate prevederile legale referitoare la ordinea stingerii datoriilor, la comunicarea deciziilor de calcul accesorii anterioare si la inregistrarea tuturor platilor si declaratiilor in fisa de evidenta pe platitor a contestatoarei.

In fapt, prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. X organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector Xau stabilit in sarcina contribuabilei **SC X SRL** majorari de intarziere in suma totala de X lei, reprezentand:

- X lei - aferente impozitului pe venitul microintreprinderilor;
- X lei - aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator;
- X lei - aferente contributiei individuale de asigurari sociale retinuta de la asigurati;
- X lei – aferente contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator;
- X lei – aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator;
- X lei - aferente contributiei individuale de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati;
- X lei – aferente contributiei angajatorilor pentru Fondul de garantare pentru plata creantelor sociale;
- X lei - aferente contributiei pentru asigurari de sanatate datorata de angajator;
- X lei - aferente contributiei pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- X lei – aferente contributiei pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice.

Majorarile de intarziere au fost calculate pentru perioada 16.10.2009 - 31.03.2010.

Contestatoarea sustine ca accesoriile calculate de organul fiscal fac referire la anumite declaratii si asa-zisa plata cu intarziere a sumelor declarate in acestea si ca in fapt acestea au fost generate din cauza aplicarii defectoase a prevederilor art. 115 din Codul de procedura fiscala (referitor la ordinea de stingere a datoriilor), deoarece organul fiscal nu si-a respectat obligatia de a comunica debitorului modul in care a fost efectuata stingerea datoriilor, cu cel putin 5 zile inainte de urmatorul termen de plata si ca organul fiscal **nu a respectat pana acum nici obligatia de a trimite contribuabilului deciziile prin care a stabilit de plata accesorii, iar cea contestata este prima de acest gen comunicata si primita.**

Prin adresa nr. X s-a solicitat Administratiei Finantelor Publice sector X completeze dosarul contestatiei cat si referatul cu propuneri de solutionare cu urmatoarele:

- declaratia 100 pe trim IV 2007 si declaratia 100 pe trim. III 2008;
- completarea referatului cu propuneri de solutionare a contestatiei in care sa raspundeti la toate argumentele contestatarei, inclusiv la modul de stingere a obligatiilor fiscale avand in vedere ca aceasta sustine ca **au fost stinse majorari de intarziere stabilite prin decizii de calcul accesorii (anterioare celei atacate)**, mentionate in fisa pe platitor care nu i-au fost comunicate;

- dovada comunicarii deciziilor de calcul a accesoriilor specificate in fisele de evidenta fiscala;

- fisele analitice de evidenta fiscala din care sa rezulte modul de stingere a obligatiilor de plata declarate de contribuabili si pentru care au fost calculate accesoriile.

Prin adresa nr. X inregistrata la DGFP-MB sub nr. X.2010 Administratia Finantelor Publice sector X mentioneaza ca, urmare reanalizarii fisei de evidenta pe platitor s-au constatat urmatoarele:

- ordinele de plata privind obligatiile de plata pentru trimestrul IV 2007 reprezentand: impozit pe veniturile din salarii in suma de X lei, contributie de asigurari sociale datorata de angajator in suma de X lei, contributie individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati in suma de X lei, contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator in suma de X lei, contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator in suma de X lei, contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati in suma de X lei, contributia angajatorilor pentru fondul de garantare pentru plata creantelor sociale in suma de X lei, contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator in suma de X lei, contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati in suma de X lei si contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice in suma de X lei, **nu se regasesc in evidentele Administratiei Finantelor Publice sector 2;**

- urmare depunerii la X.2006 a declaratiei 100 si a intocmirii OP declarative, in fisa sintetica este evidentiata doar obligatia de plata aferenta impozitului pe venitul microintreprinderilor, **restul obligatiilor nefiind inregistrate.**

Prin adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. X contestatarul depune la dosarul cauzei ordinele de plata mai sus mentionate (vizate de Banca Comerciala X - Sucursala Tunari) si extrasele de cont prin care probeaza ca sumele mai sus mentionate au fost virate la Trezoreria operativa sector Xi n data de X.01.2008.

De asemenea, contestatarul anexeaza si OP cu valoare de declaratie pentru luna X 2006 depuse in data de X04.2006, OP care asa cum mentioneaza si organele fiscale nu figureaza in fisa sintetica cu obligatiile fiscale datorate.

Desi, in aceiasi adresa, organele fiscale mentioneaza ca transmit alaturat "*dovada comunicarii deciziilor de calcul accesorii specificate in fisa de evidenta pe platitor*" si ca pe parcursul timpului au **fost emise decizii de calcul accesorii care s-au confirmat,** la dosarul cauzei a anexat numai anunturile colective nr. X, nr. X, nr. X si nr. X din X.2010 prin care au fost comunicate prin publicitate decizii de calcul accesorii emise anterior actului atacat, fara sa precizeze daca au fost respectate modalitatile de comunicare prevazute la art. 44 alin. (2) lit. a), b) si c) din Codul de procedura fiscala (ridicare sub semnatura, remitere sub semnatura, transmitere prin posta cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire).

In drept, potrivit art. 21, art. 45, art. 85, art. 86, art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 21. - (1) **Creantele fiscale reprezinta drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezulta din raporturile de drept material fiscal.**

(2) Din raporturile de drept prevazute la alin. (1) rezulta atat continutul, cat si cuantumul creantelor fiscale, reprezentand drepturi determinate constand in:

a) dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adaugata, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), denumite creante fiscale principale;

b) dreptul la perceperea majorarilor de intarziere, in conditiile legii, denumite creante fiscale accesorii (...).

"Art. 45. - **Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul in care este comunicat contribuabilului sau la o data ulterioara mentionata in actul administrativ comunicat, potrivit legii**".

"Art. 85- (1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);
- b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri".

"Art. 86- (4) Declarația fiscală întocmită potrivit art. 82 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia".

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere.**

(3) Majorarile de intarziere se fac venit la bugetul caruia ii apartine creanta principala.

(4) Majorarile de intarziere se stabilesc prin decizii intocmite in conditiile aprobate prin ordin al ministrului economiei si finantelor, cu exceptia situatiei prevazute la art. 142 alin. (6)".

"Art. 120. - (1) **Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv**".

In speta sunt incidente si dispozitiile art. 44 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 44. - (1) **Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului caruia ii este destinat. (...)**

(2) **Actul administrativ fiscal se comunica dupa cum urmeaza:**

a) prin prezentarea contribuabilului la sediul organului fiscal emitent si primirea actului administrativ fiscal de catre acesta sub semnatura, data comunicarii fiind data ridicarii sub semnatura a actului;

b) prin remiterea, sub semnatura, a actului administrativ fiscal de catre persoanele imputernicite ale organului fiscal, potrivit legii, data comunicarii fiind data remiterii sub semnatura a actului;

c) prin posta, la domiciliul fiscal al contribuabilului, cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire, precum si prin alte mijloace, cum sunt fax, e-mail, daca se asigura transmiterea textului actului administrativ fiscal si confirmarea primirii acestuia;

d) **prin publicitate.**

(3) **Comunicarea prin publicitate se face prin afisarea, concomitent, la sediul organului fiscal emitent si pe pagina de internet a Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, a unui anunt in care se mentioneaza ca a fost emis actul administrativ fiscal pe numele contribuabilului.** In cazul actelor administrative emise de organele fiscale prevazute la art. 35, afisarea se face, concomitent, la sediul acestora si pe pagina de internet a autoritatii administratiei publice locale respective. In lipsa paginii de internet proprii, publicitatea se face pe pagina de internet a consiliului judetean. **In toate cazurile, actul administrativ fiscal se considera comunicat in termen de 15 zile de la data afisarii anuntului.**

(4) Dispozitiile Codului de procedura civila privind comunicarea actelor de procedura sunt aplicabile **in mod corespunzator**".

Norme metodologice:

"44.1. Organul fiscal nu poate pretinde executarea obligatiei stabilite în sarcina contribuabilului prin actul administrativ, **daca acest act nu a fost comunicat contribuabilului, potrivit legii."**

Astfel, Codul de procedura civila stabileste la capit. II "Citatiile si comunicarea actelor de procedura" din Titlul II "Dispozitii generale de procedura" urmatoarele:

"Art. 86. - (1) Comunicarea cererilor si a tuturor actelor de procedura se va face, din oficiu, prin *agentii proceduruali* ai instantei sau prin *orice alt salariat al acesteia*, precum si prin agenti ori salariati ai altor instante, in ale caror circumscriptii se afla cel caruia i se comunica actul.

(3) In cazul in care comunicarea potrivit alin. 1 nu este posibila, aceasta se va face ***prin posta, cu scrisoare recomandata cu dovada de primire sau prin alte mijloace ce asigura transmiterea textului actului si confirmarea primirii acestuia.***

"Art. 90. - (1) Inmanarea citatiei si a tuturor actelor de procedura se face la domiciliul sau resedinta celui citat (...)."

"Art. 92. - (1) Inmanarea citatiei se va face personal celui citat, care va semna adeverinta de primire, agentul insarcinat cu inmanarea certificand identitatea si semnatura acestuia.

(2) Daca cel citat, aflandu-se la domiciliu, nu vrea sa primeasca citatia sau, primind-o, nu voieste ori nu poate sa semneze adeverinta de primire, agentul va lasa citatia in mana celui citat sau, in cazul refuzului de primire, o va afisa pe usa locuintei acestuia, incheind despre acestea proces-verbal. "

"Art. 95. - (1) Cand reclamantul invedereaza ca, **desi a facut tot ce i-a stat in putinta**, nu a izbutit sa afle domiciliul paratului, presedintele instantei va dispune citarea acestuia *prin publicitate.* "

In acelasi sens sunt si prevederile pct. 1 din Instructiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 94/2006 privind aprobarea modelului si continutului formularelor si a instructiunilor de completare a acestora in vederea indeplinirii procedurii de comunicare a actelor administrative fiscale prin publicitate, potrivit carora **"comunicarea prin publicitate se efectueaza in situatia in care actul administrativ fiscal nu a putut fi comunicat prin una din modalitatile de comunicare** prevazute la art. 44 alin. (2) lit. a), b) si c) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare".

Comunicarea prin publicitate in materie fiscala, ca procedura derogatorie de la dreptul comun, se utilizeaza in situatia in care actul administrativ fiscal nu a putut fi comunicat printr-una din modalitatile de comunicare obisnuita (prin ridicare sub semnatura, remitere sub semnatura, transmitere prin posta cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire sau orice alta forma care asigura transmiterea textului actului si confirmarea primirii acestuia).

In ceea ce priveste ordinea de stingere a obligatiilor de plata, in conformitate cu dispozitiile art. 115 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

" (1) Dacă un contribuabil datorează mai multe tipuri de impozite, taxe, contribuții și alte sume reprezentând creanțe fiscale prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. a), iar suma plătită nu este suficientă pentru a stinge toate datoriile, atunci se sting datoriile corelative aceluia tip de creanță fiscală principală pe care o stabilește contribuabilul sau care este distribuită, potrivit prevederilor art. 114, de către organul fiscal competent, după caz, stingerea efectuându-se, de drept, în următoarea ordine:

a) [...]

b) obligațiile fiscale principale sau accesorii, în ordinea vechimii, cu excepția cazului în care s-a început executarea silită, când se aplică prevederile art. 169 în mod corespunzător. În cazul stingerii creanțelor fiscale prin dare în plată se aplică prevederile art. 175 alin. (4¹).

(2) Vechimea obligațiilor fiscale de plată se stabilește astfel:

a) în funcție de scadență, pentru obligațiile fiscale principale;

b) în funcție de data comunicării, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de organele competente, precum și **pentru obligațiile fiscale accesorii**;

c) în funcție de data depunerii la organul fiscal a declarațiilor fiscale rectificative, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de contribuabil.

(4) Organul fiscal competent va comunica debitorului modul în care a fost efectuată stingerea datoriilor prevăzută la alin. (1), cu cel puțin 5 zile înainte de următorul termen de plată a obligațiilor fiscale.

Concluzionand, din dispozițiile legale sus-citate rezulta ca majorarile de intarziere se datoreaza pentru neachitarea la termen a obligatiilor fiscale, ca o masura accesorie in raport cu debitul principal, in situatia in care suma datorata in contul acestui debit nu a fost achitata integral in termenul legal si se stabilesc prin decizie emisa de organul fiscal, opozabila platitorului din momentul comunicarii sau la o data ulterioara acesteia.

Efectul opozabilitatii titlului de creanta prin care s-au stabilit obligatii fiscale accesorii consta in aceea ca autoritatea fiscala nu este in drept sa calculeze accesorii si sa pretinda plata acestora cata vreme deciziile de calcul al accesoriilor emise anterior celei atacate nu au fost comunicate contribuabilei si care, in fapt, au modificat ordinea legala de stingere a obligatiilor de plata .

Precizarile organelor de adminstrare fiscala din referatul cauzei sunt contradictorii in conditiile in care perioada de calcul a majorarilor de intarziere este **16.10.2009 - 31.03.2010**, iar in urma reanalizarii fisei sintetice pe platitor au constatat in evidenta sintetica pe platitor nu se regasesc OP - urile prin care societatea a achitat obligatiile fiscale datorate pe **trim. IV 2007** si nici debitele declarate prin OP cu valoare de declaratie pe luna **X 2006 pentru martie 2006**.

Se retine ca, Administratia Finantelor Publice Sector Xnu a facut dovada ca deciziile de calcul a accesoriilor inscrise anterior in evidenta fiscala au fost comunicate cu respectarea prevederilor legale in vigoare privind comunicarea actelor administrative fiscale, coroborate cu dispozițiile legale privind ordinea legala de stingere a obligatiilor de plata, astfel ca nu a examinat toate starile de fapt si toate raporturile juridice relevante pentru impunere, desi, potrivit art. 7 alin. (3) "Rolul activ" din Codul de procedura fiscala, republicat, "*organul fiscal are obligatia sa examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum si sa îndrume contribuabilii pentru depunerea declaratiilor si a altor documente, pentru corectarea declaratiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul*".

Intrucat pe baza documentelor aflate la dosarul cauzei, Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul D.G.F.P.-M.B. nu se poate pronunta asupra respectarii ordinii de stingere a obligatiilor fiscale (OP cu valoare declarativa si sume achitate si neinregistrate in evidenta fiscala, dovezi insuficiente cu privire la respectarea procedurii de comunicare pentru deciziile de accesorii anterioare) si, implicit, asupra modului de calcul al majorarilor de intarziere calculate de organul fiscal, urmeaza a se aplica

prevederile art.216 alin. (3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, respectiv desfiintarea Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. X prin care Administratia Finantelor Publice Sector Xa stabilit in sarcina SC X SRL majorari de intarziere aferente obligatiilor fiscale in suma totala de X lei.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct.12.6, pct. 12.7 si pct.12.8 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, care precizeaza:

"12.6 În situatia în care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.

*12.7. Decizia de desfiintare va fi pusa în executare în termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, **inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.***

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desfiintat, acesta putând fi contestat potrivit legii. "

Astfel, Administratia Finantelor Publice Sector Xurmeaza sa procedeze la examinarea tuturor starilor de fapt si a tuturor raporturilor juridice relevante pentru impunere si la clarificarea situatiei fiscale a contribuabilei, tinand cont de prevederile legale referitoare la recalcularea majorarilor de intarziere aferente obligatiilor fiscale.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul, art. 7 alin. (3), art. 21, art. 44 alin. (2), (3) si (4), art. 45, art. 85 alin. (1), art. 86 alin. (4), art. 115, art. 119, art 120 si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, art. 86 alin. (1) si (3), art. 90 alin. (1), art. 92 alin. (1) si (2) si art. 95 alin. (1) din Codul de procedura civila si pct. 1 din Instructiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 94/2006 privind aprobarea modelului si continutului formularelor si a instructiunilor de completare a acestora in vederea indeplinirii procedurii de comunicare a actelor administrative fiscale prin publicitate si pct.12.6, pct. 12.7 si pct.12.8 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005

DECIDE:

Desfiinteaza Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. X prin care s-au stabilit in sarcina SC X SRL majorari de intarziere aferente obligatiilor fiscale in suma totala de X lei, urmand ca Administratia Finantelor Publice Sector Xsa procedeze la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilei, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile acesteia, precum si de cele retinute prin prezenta.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.