

DECIZIA nr. 457/25.06.2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
SP,
inregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. x/x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti, prin adresa nr.609518/19.01.2015, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/x, asupra contestatiei formulata de **SP**, cu sediul in ..., Bucuresti, formulata prin reprezentant fiscal SC S SRL cu sediul in ..., sector 1, Bucuresti, in baza imputernicirii originale datate noiembrie 2014.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organele fiscale sub nr. x/z, completata cu adresa inregistrata sub nr. x/z, il constituie urmatoarele:

- decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/b, emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti, prin care au fost calculate accesorii aferente impozitului pe salarii si contributiilor sociale in suma **x lei**, comunicata prin posta cu confirmare de primire in data de 21.10.2014;

- decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/c, emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti, prin care au fost calculate accesorii aferente impozitului pe salarii si contributiilor sociale in suma **y lei**, comunicata prin posta cu confirmare de primire in data de 28.11.2014.

Avand in vedere dispozitiile art. 205, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **SP**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/b, comunicata prin posta cu confirmare de primire in data de 21.10.2014, au fost calculate accesorii in suma **x lei** aferente impozitului pe salarii si contributiilor sociale.

Prin decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/c, comunicata prin posta cu confirmare de primire in data de 28.11.2014, au fost calculate accesorii in suma **y lei** aferente impozitului pe salarii si contributiilor sociale.

II. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

Societatea a achitat suma de **z lei** reprezentand debite principale in data de 27.10.2014, astfel incat prin decizia de calcul accesorii, accesoriiile au fost stabilite pana la data platii debitelor principale.

Societatea a inregistrat mai multe cereri de compensare a TVA de rambursat aferenta perioadei iulie 2007-septembrie 2010 cu impozitul pe venit si contributiile sociale datorate, tinand cont ca in luna septembrie 2010 societatea a inregistrat TVA solicitat la rambursare prin decont, in cuantum de **u lei**.

In urma verificarilor efectuate a fost incheiat raportul de inspectie fiscala nr. F-B s/f si decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. FB T/V, acte prin care a fost respins dreptul de deductie a TVA, in suma de **g lei**.

Impotriva deciziei de impunere nr. FB T/V, societatea a urmat procedura prealabila obligatorie de contestare prin care a solicitat anularea acesteia.

Prin Decizia nr. D, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor a desfiintat in parte Decizia de impunere FB T/V pentru suma de **d lei** reprezentand TVA neacceptat la deductie si a respins ca neintemeiata contestatia formulata de societate pentru suma de **t lei**, reprezentand TVA neacceptat la deductie.

Societatea a atacat integral Decizia nr. D, actiune ce formeaza obiectul Dosarului nr. ... aflat pe rolul Curtii de Apel Bucuresti – Sectia a – VIII-a de Contencios administrativ.

Societatea considera ca nu au fost aplicate prevederile art. 116 din Codul de procedura fiscala, astfel ca in mod eronat organul fiscal a calculat accesorii aferente debitelor principale reprezentand impozit pe venit si contributi sociale datorate incepand cu octombrie 2010, in suma totala de f lei.

In concluzie, societatea considerand ca in mod netemeinic si nelegal organele fiscale au calculat eronat accesorii, solicita anularea deciziilor de calcul accesorii emise.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, constatarile organelor fiscale, motivatiile societatii si actele normative in vigoare pe perioada supusa impunerii se retin urmatoarele :

3.1. Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/b

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii se poate investi cu analiza pe fond a contestatiei in conditiile in care contribuabila nu a respectat termenul legal de exercitare a caii administrative de atac.

In fapt, decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/b, emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti, prin care au fost calculate accesorii aferente impozitului pe salarii si contributiilor sociale in suma x lei, ce face obiectul contestatiei a fost comunicata prin posta cu scrisoare recomandata nr. 13056 confirmata de primire in data de 21.10.2014.

SP a inregistrat contestatia la Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti sub nr.

In drept, spetei ii sunt aplicabile prevederile art. 44, art. 68, art. 205 si art. 207 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, care stipuleaza:

„Art. 44 -(1) Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului căruia îi este destinat. În situația contribuabililor fără domiciliu fiscal în România, care și-au desemnat împuternicit potrivit art. 18 alin. (4), precum și în situația numirii unui curator fiscal, în condițiile art. 19, actul administrativ fiscal se comunică împuternicitului sau curatorului, după caz.

(2) Actul administrativ fiscal se comunică prin remiterea acestuia contribuabilului/împuternicitului, dacă se asigură primirea sub semnătură a actului administrativ fiscal sau prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire.”

”Art. 68 - Termenele de orice fel privind exercitarea drepturilor și îndeplinirea obligațiilor prevăzute de Codul de procedură fiscală, precum și de alte dispoziții legale aplicabile în materie, dacă legea fiscală nu dispune altfel, se calculează potrivit dispozițiilor Codului de procedură civilă.

Art. 205 - (1) Împotriva titlului de creanță, precum si împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativă de atac si nu înlătură dreptul la actiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în conditiile legii.”

Art. 207 - (1) Contestatia se va depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sanctiunea decăderii.”

De asemenea, speței îi sunt aplicabile prevederile art. 185 alin (1) din Legea nr.134/2010 privind Codul de Procedură Civilă, republicată, care stipulează: **“Când un drept procesual trebuie exercitat într-un anumit termen, nerespectarea acestuia atrage decăderea din exercitarea dreptului, în afară de cazul în care legea dispune altfel. Actul de procedură făcut peste termen este lovit de nulitate”.**

Din documentele aflate la dosarul cauzei, rezulta ca decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/b, emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti a fost transmisa prin posta cu confirmare de primire in data de 21.10.2014, iar contestatia a fost inregistrata la organul fiscal in data de **19.12.2014, nefiind respectat termenul de contestare de 30 zile prevazut de legea speciala in materie**, respectiv art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Totodata, se constata ca SP nu a respectat termenul legal de contestare, **desi** prin decizia contestata i s-a adus la cunostinta faptul ca are posibilitatea de a le contesta in termen de 30 de zile de la data comunicarii, la organul fiscal emitent.

Nu se poate retine sustinerea precum ca decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/b i-a fost comunicata la data de 28.11.2014 impreuna cu decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/c si cu actele de executare intrucat din confirmarea de primire postala nr. 16543 din 28.11.2014 si din fotocopia plicului reiese ca la aceasta data i-au fost comunicate urmatoarele acte emise in 28.11.2014 nr. a (titlu executoriu), nr. b (somatia) si nr. c (cealalta decizie referitoare la obligatiile de plata accesorii).

Dimpotriva, din fotocopia confirmarii de primire nr. f rezulta foarte clar ca in data de 21.10.2014 i-a fost comunicata decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/b impreuna cu titlul executoriu nr. d si somatia nr. e.

Avand in vedere faptul ca aceasta a depus contestatia dupa expirarea termenului legal, in conditiile in care normele referitoare la termenul de depunere a contestatiei au caracter imperativ, se retine ca nerespectarea termenului de contestare face imposibila antamarea pe fond a cauzei de catre Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti.

In speta sunt incidente si prevederile art. 217 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

*"Daca organul de solutionare competent constata neîndeplinirea unei conditii procedurale, **contestatia va fi respinsa fara a se proceda la analiza pe fond a cauzei.**"*

Tinand cont de faptul ca termenul pentru exercitarea caii administrative de atac, prevazut de art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, are caracter expres, nerespectarea acestuia fiind sanctionata cu decaderea si retinandu-se culpa procedurala in care se afla contestatara, **urmeaza a se respinge ca nedepusa in termen conform art. 206 alin. (1) lit. e) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata** contestatia formulata de SP impotriva Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/b, emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti, prin care au fost calculate accesorii aferente impozitului pe salarii si contributiilor sociale in suma x lei.

3.2. Referitor la Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/c

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesorii in suma de y lei, in conditiile in care societatea nu a efectuat in termenul legal plata obligatiilor fiscale declarate in declaratiile fiscale depuse de aceasta la organul fiscal.

In fapt, Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti a emis Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/c, prin care s-au stabilit in sarcina SP dobanzi aferente impozitului pe salarii si contributiilor sociale in suma y lei, astfel:

- a lei - aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- b lei – aferente varsaminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neicadrate;
- c lei - aferente contributiei de asigurari sociale datorata de angajator;
- d lei - aferente contributiei individuale de asigurari sociale retinuta de la asigurati;
- e lei - aferente contributiei individuale de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator;
- f lei - aferente contributiei de asigurari pentru somaj data de angajator;
- g lei - aferente contributiei individuale de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati;
- h lei - aferente contributiei angajatorilor pentru Fondul de garantare pentru neplata creantelor sociale;
- i lei - aferente contributiei de asigurari de sanatate datorata de angajator;
- j lei - aferente contributiei de asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- k lei – aferente contributiilor pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice.

In drept, potrivit O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004 in vigoare pe perioada depunerii declaratiilor fiscale:

Codul de procedura fiscala:

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

*a) **prin declaratie fiscala**, în conditiile art. 82 alin. (2) si art. 86 alin. (4);*

b) prin decizie emisa de organul fiscal, în celelalte cazuri."

"Art. 110 - (3) Titlul de creanta este actul prin care se stabileste si se individualizeaza creanta fiscala, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptatite, potrivit legii."

Norme metodologice:

"107.1. Titlul de creanta este actul prin care, potrivit legii, se stabileste si se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptatite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii;

*b) **declaratia fiscala, angajamentul de plata sau documentul întocmit de platitor prin care acesta declara obligatiile fiscale, în cazul în care acestea se stabilesc de catre platitor, potrivit legii"**.*

"Art. 114 - (1) Platile catre organele fiscale se efectueaza prin intermediul bancilor, trezoreriilor si al altor institutii autorizate sa deruleze operatiuni de plata.

(2) Plata obligatiilor fiscale se efectueaza de catre debitori, distinct pe fiecare impozit, taxa, contributie si alte sume datorate bugetului general consolidat, inclusiv majorari de întârziere. Dispozitiile art. 1093 din Codul civil se aplica în mod corespunzator.

(2¹) Debitorii vor efectua plata impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat, prevazute prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, într-un cont unic, prin utilizarea unui ordin de plata pentru Trezoreria Statului pentru obligatiile datorate bugetului de stat si a unui ordin de plata pentru Trezoreria Statului pentru celelalte obligatii de plata.

*(2²) **Distribuirea sumelor din contul unic se face de organul fiscal competent, distinct pe fiecare buget sau fond, dupa caz, proportional cu obligatiile datorate.***

(2³) În cazul în care suma platita nu acopera obligatiile fiscale datorate, distribuirea, în cadrul fiecarui buget sau fond, pe tip de impozit, contributie sau alta suma reprezentând creanta fiscală se face mai întâi pentru impozitele și contributiile cu retenere la sursă și apoi pentru celelalte obligatii fiscale, proportional cu obligatiile datorate.

(2⁴) **Metodologia de distribuire a sumelor platite în contul unic și de stingere a obligatiilor fiscale se aproba prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.**

(2⁵) Plata obligatiilor fiscale, altele decât cele prevazute la alin. (2¹), se efectueaza de către debitori, distinct pe fiecare impozit, contributie și alte sume datorate bugetului general consolidat.”

“Art.115 – (1) Daca un contribuabil datoreaza mai multe tipuri de impozite, taxe, contributii și alte sume reprezentând creante fiscale prevazute la art. 21 alin. (2) lit. a), iar suma platita nu este suficienta pentru a stinge toate datoriile, atunci se sting datoriile corelative aceluiași tip de creanta fiscală principală pe care o stabileste contribuabilul sau care este distribuita, potrivit prevederilor art. 114, de către organul fiscal competent, după caz, stingerea efectuându-se, de drept, în urmatoarea ordine:

[...] b) obligațiile fiscale principale sau accesorii, în ordinea vechimii. În cazul stingerii creanțelor fiscale prin dare în plată, se aplică prevederile art. 175 alin. (4¹);[...]

(2) Vechimea obligatiilor fiscale de plata se stabileste astfel:

a) **în funcție de scadența, pentru obligatiile fiscale principale;**

b) în funcție de data comunicării, pentru diferențele de obligatii fiscale principale stabilite de organele competente, precum și pentru obligatiile fiscale accesorii;

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

“Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere”.

“Art. 120 - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.[...]

(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca declaratiile depuse de contribuabili reprezinta titluri de creanta prin care se stabilesc și se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale, motiv pentru care, organul fiscal are obligatia de a le înregistra în baza sa de date.

Totodata, un contribuabil are obligatia de a plăti distinct, la termenele legale, impozitele, taxele, contributiile și alte sume datorate bugetului general consolidat, în speta obligatiile fiscale, stabilite și individualizate prin declaratiile depuse. Pentru plata cu întârziere a obligatiilor fiscale înregistrate în evidența fiscală, organul fiscal calculeaza obligatii fiscale accesorii de la data scadentei până la data stingerii.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

- organul fiscal a emis Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/c, prin care s-au stabilit în sarcina SP dobanzi aferente impozitului pe salarii și contributiilor sociale în suma y lei, calculate pentru perioada 14.10.2014 - 27.10.2014;

- societatea a achitat suma de z lei reprezentând debite principale în data de 27.10.2014, astfel încât prin decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii, dobanzile au fost stabilite până la data plății debitelor principale.

Astfel, pentru debitele declarate și neachitate la termenul scadent au fost calculate dobanzi până la data plății sumei de z lei în data de 27.10.2014.

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca organul fiscal a calculat corect accesorii in suma de y lei pentru debitele declarate si neachitate la termenul scadent, in conformitate cu prevederile legale in vigoare.

In speta sunt incidente si prevederile art.116 alin. (4) si (5) si art. 122 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizeaza :

„Art.116 (4) - Dacă legea nu prevede altfel, *compensarea operează de drept la data la care creanțele există deodată, fiind deopotrivă certe, lichide și exigibile.*

(5) În sensul prezentului articol, *creanțele sunt exigibile:*

a) la data scadenței, potrivit art. 111;

b) la termenul prevăzut de lege pentru depunerea decontului cu sumă negativă de TVA cu opțiune de rambursare, în limita sumei aprobate la rambursare prin decizia emisă de organul fiscal potrivit legii; [...]

„Art. 122 - În cazul creanțelor fiscale stinse prin compensare, dobânzile și penalitățile de întârziere sau majorările de întârziere, după caz, se calculează până la data prevăzută la art. 116 alin. (4).”

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate in situatia in care contribuabilii au sume de restituit sau de rambursat de la buget, pot solicita ca sumele respective sa stinga obligatiile datorate, inasa numai in limita sumelor cuvenite in urma exercitarii controlului sau analizei cererilor de compensare, dupa caz.

In speta, SP a inregistrat, incepand cu luna octombrie 2010 – aprilie 2011 obligatii fiscale la bugetul statului si bugetele de asigurari sociale, datorate conform propriilor declaratii si deconturi, solicitand compensarea TVA de rambursat aferenta perioadei iulie 2007-septembrie 2010 cu impozitul pe venit si contributiile sociale.

Din documentele depuse la dosar rezulta ca in urma depunerii deconturilor de TVA cu optiune de rambursare pentru suma de o lei organul fiscal a efectuat inspectia fiscala incheind raportul de inspectie fiscala nr. F-B s/fsi decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. FB T/V, acte prin care a fost stabilita suplimentar si respinsa la rambursare suma de g lei si aprobata la rambursare suma de p lei.

Avand in vedere cele mentionate, nu poate fi retinuta favorabil in solutionarea cauzei sustinerile societatii ca debitele solicitate la compensare nu au fost compensate cu TVA de rambursat tinand cont ca care dispozitiile legale prevad ca intervine compensarea numai in situatia in care creantele fiscale exista deodata si sunt certe, lichide si exigibile in limita sumei aprobate la rambursare prin decizia emisa de organul fiscal. Ori in situatia contestatareii certe, lichide si exigibile sunt numai sumele aprobate la rambursare, respectiv p lei, suma ce a fost compensata cu debitele solicitate la compensare.

Ca urmare, se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SP pentru acest capat de cerere pentru suma de y lei reprezentand dobanzi afente impozitului pe salarii si contributiilor sociale evidentiata in Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/c emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 44, art. 68, art. 85, art. 110, art. 114, art. 115, art. 116, art. 119, art. 120, art. 122, art. 205, art. 207 si art. 216 alin. (1) si art. 217 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările si completările ulterioare.

DECIDE:

1. Respinge ca nedepusa in termen contestatia formulata de **SP – Reprezentanta** impotriva Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/b, emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti, prin care au fost calculate accesorii aferente impozitului pe veniturile salarii si contributiilor sociale in suma **x lei**.

2. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **SP** impotriva Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. a/c prin care au fost calculate dobanzi in suma de **y lei** aferente impozitului pe veniturile salarii si contributiilor sociale, emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti.

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.