

DECIZIA nr. 747/2016
privind solutionarea contestatiei formulata de
.X.,
inregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. x/2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii cu adresa nr. X/2016, înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. x/2016 asupra contestației formulată de **.X.**, CUI x, cu sediul în x.

Obiectul contestației, remisă prin poștă la data de x/2016 și înregistrată la Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov sub nr. x/2016, transmisa cu adresa nr. X/2016 la Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii si inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/2016, îl constituie Decizia de impunere din oficiu pentru impozitele, taxele si contributiile cu regim de stabilire prin autoimpunere sau retinere la sursa pentru perioada de raportare aprilie 2015 nr. DIO/x/2016, reprezentand TVA in suma de **x lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 269, art. 270 si art. 272 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de **.X.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata, **.X.** sustine ca organul fiscal nu i-a transmis instiintare privind nedepunerea decontului de TVA la termenele legale. In sustinere invoca prevederile art. 7, art. 47 si art. 107, din Codul de procedura fiscala si cap. II art. 1 pct. 1.2.1. din Ordinul nr. 962/2016.

Contestatară menționează faptul că procedura de impunere din oficiu stabilește în sarcina organelor fiscale obligația instiintării prealabile a contribuabililor în legătura cu nedepunerea declarațiilor fiscale.

Emiterea deciziei de impunere din oficiu este conditionată de împlinirea unui termen de 15 zile de la instiintarea contribuabililor privind depășirea termenului legal de depunere a declarațiilor fiscale, respectiv a unui termen de 15 zile de la data comunicării în acest sens.

Intrucat organul fiscal nu a depus dovada comunicării instiintării prealabile a subscrisei în legătura cu nedepunerea declarațiilor fiscale prin posta cu aviz de primire sau prin publicitate, se impune a aprecia că procedura de comunicare nu a fost realizată conform normelor legale.

Contestatară invocă și faptul că decizia de impunere din oficiu este nemotivată, intrucat organul fiscal nu a aratat temeiul de drept in baza caruia s-au stabilit din oficiu obligatii de plata TVA, nu cuprinde baza de impunere pentru care s-a calculat TVA,

motivele de fapt si de drept in baza carora s-au calculat acestea.

In concluzie, .X. solicita anularea Deciziei de impunere din oficiu pentru impozitele, taxele si contributiile cu regim de stabilire prin autoimpunere sau retinere la sursa pentru perioada de raportare aprilie 2015 nr. DIO/x/2016.

II. Prin Decizia de impunere din oficiu pentru impozitele, taxele si contributiile cu regim de stabilire prin autoimpunere sau retinere la sursa pentru perioada de raportare aprilie 2015 nr. DIO/x/2016 organele de impunere ale Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii au stabilit in sarcina contribuabilei obligatii de plata in suma de x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata ca urmare a nedepunerii decontului de TVA pentru luna aprilie 2015.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

3.1. Referitor la nulitatea si nelegalitatea deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala

Cauza supusa solutionarii este daca motivele invocate de contestatara vizand nulitatea deciziei de impunere din oficiu pot atrage anularea actului administrativ fiscal emis de organele fiscale.

In fapt, prin contestatia formulata .X. solicita constatarea nulitatii Deciziei de impunere din oficiu pentru impozitele, taxele si contributiile cu regim de stabilire prin autoimpunere sau retinere la sursa pentru perioada de raportare aprilie 2015 nr. DIO/x/2016, invocand lipsa motivarii in drept si in fapt si incalcarea dreptului la aparare.

In drept, devin aplicabile prevederile art. 43 si art. 46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza expres si limitativ elementele care conduc la nulitatea actelor administrativ fiscale:

“Art. 43-(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;***
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;***
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;***
- d) obiectul actului administrativ fiscal;***
- e) motivele de fapt;***
- f) temeiul de drept;***
- g) numele persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;***
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;***
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;***
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului.”***

“Art. 46 - Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

Din textele legale antecitate rezulta ca elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (*D. Dascalu, C. Alexandru, Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

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

In raport de continutul si forma Deciziei de impunere din oficiu pentru impozitele, taxele si contributiile cu regim de stabilire prin autoimpunere sau retinere la sursa pentru perioada de raportare aprilie 2015 nr. DIO/x/2016 se retine ca aceasta a fost intocmita cu respectarea dispozitiilor art. 43 alin. 2 din Codul de procedura fiscala, motiv pentru care nu sunt intrunite conditiile care sa atraga nulitatea acesteia.

Fata de cele anterior prezentate capatul de cerere vizand nulitatea si nelegalitatea deciziei de impunere din oficiu pe nerespectarea unor conditii procedurale privind motivarea in fapt si in drept a deciziei contestate, urmeaza a fi respins ca atare.

3.2. Referitor la taxa pe valoarea adugata in suma de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă organele fiscale puteau stabili din oficiu obligații fiscale în sarcina contribuabilei, în condițiile în care nu au înștiințat-o cu privire la depășirea termenului legal de depunere a declarației fiscale, iar dispozițiile procedurale prevăd că stabilirea nu se face înainte de împlinirea unui termen de 15 zile de la această înștiințare.

În fapt, conform documentelor existente la dosarul cauzei organele fiscale au emis Decizia de impunere din oficiu pentru impozitele, taxele și contribuțiile cu regim de stabilire prin autoimpunere sau retenere la sursa pentru perioada de raportare aprilie 2015 nr. DIO/x/2016 prin care s-au stabilit în sarcina contribuabilei obligații fiscale reprezentând TVA, pe motiv că nu a fost depus decontul de TVA aferent lunii aprilie 2015, în condițiile în care .X. avea această obligație.

Prin adresele nr. x/2016, organul de soluționare a contestației a solicitat atât Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii cât și Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov, în calitate de organ emitent al actului administrativ fiscal contestat, precizări referitoare la instiintarea societății contestatăre cu privire la nedepunerea în termen a decontului de TVA pentru luna aprilie 2015.

Cu adresa nr. x/2016 organul de soluționare a contestației a revenit la solicitarea anterioară către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii, neprimind anterior niciun răspuns de la organul fiscal.

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii, prin adresa nr. x/2016, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/2016 menționează că Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov a transmis către .X., prin Unitatea de Imprimerie Rapidă Valcea, Notificarea nr. x/2015 prin care instiintea societatea cu privire la obligația depunerii decontului de TVA aferent lunii aprilie 2015.

La data de x/2015, notificarea a fost returnată cu explicația “expirat termen de păstrare”. După această dată, organul fiscal emitent nu a continuat procedura de comunicare, respectiv comunicarea prin publicitate.

În drept, potrivit art. 83 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 83. – (4) Nedepunerea declarației fiscale dă dreptul organului fiscal să procedeze la stabilirea din oficiu a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat. Stabilirea din oficiu a obligațiilor fiscale nu se poate face înainte de împlinirea unui termen de 15 zile de la înștiințarea contribuabilului privind depășirea termenului legal de depunere a declarației fiscale.

În cazul contribuabililor care au obligația declarării bunurilor sau veniturilor impozabile, stabilirea din oficiu a obligației fiscale se face prin estimarea bazei de impunere, potrivit art. 67. Pentru impozitele, taxele și contribuțiile administrate de Agenția Națională de Administrare Fiscală, înștiințarea pentru nedepunerea declarațiilor și stabilirea din oficiu a obligațiilor fiscale nu se face în cazul contribuabililor inactivi, atât timp cât se găsesc în această situație.

(4¹) Contribuabilul poate depune declarația fiscală pentru obligațiile fiscale ce

au format obiectul deciziei de impunere prin care au fost stabilite din oficiu obligațiile fiscale, în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei. Decizia de impunere se desființează de organul fiscal la data depunerii declarației fiscale”

Totodată, potrivit art. 7 din același act normativ:

“Art. 7. – (1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul”.

Procedura privind stabilirea din oficiu a impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă, aprobată prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.392/2011 prevede următoarele:

“Capitolul II - Stabilirea din oficiu a obligațiilor de plată

În aplicarea prezentei proceduri, compartimentul de specialitate efectuează următoarele operațiuni:

[...]

1.2. Emiterea și comunicarea înștiințărilor privind nedepunerea în termen a declarațiilor fiscale

1.2.1. Compartimentul de specialitate are obligația să înștiințeze contribuabilii în legătură cu depășirea termenului legal de depunere a declarației fiscale, prin comunicarea unei înștiințări.

Înștiințările privind nedepunerea în termen a declarațiilor fiscale se emit conform procedurilor de administrare fiscală în vigoare și se comunică contribuabililor în termen de 15 zile de la expirarea termenului legal de depunere a declarațiilor fiscale.

1.2.2. Procedura de comunicare a înștiințărilor este cea prevăzută pentru comunicarea actelor administrative fiscale.

1.3. Înregistrarea datei comunicării către contribuabili a înștiințărilor privind nedepunerea în termen a declarațiilor fiscale.

Pe baza confirmărilor de primire remise de către poștă, a dovezilor de primire prin alte mijloace legale sau pe baza proceselor-verbale de comunicare prin publicitate, după caz, compartimentul de specialitate înregistrează data comunicării către contribuabili a înștiințărilor privind nedepunerea în termen a declarațiilor fiscale”.

Astfel, se reține că procedura de impunere din oficiu impune organelor fiscale obligația înștiințării prealabile a contribuabililor în legătură cu nedepunerea declarațiilor fiscale, astfel încât aceștia să ia măsuri pentru remedierea situației, inclusiv prin clarificarea neconcordanțelor în evidențele fiscale.

Potrivit art. 83 alin. (4) teza a doua din Codul de procedură fiscală emiterea deciziilor de impunere din oficiu este condiționată (**sintagma folosită de legiuitor este “nu se poate face”**) de îndeplinirea unui termen de 15 zile de la înștiințarea contribuabililor privind depășirea termenului legal de depunere a declarațiilor fiscale, respectiv a unui termen de 15 zile de la data comunicării notificării în acest sens.

În speță, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că organele fiscale au transmis către .X., prin Unitatea de Imprimerie Rapida Valcea, Notificarea nr. x/2015 prin care instiinteaza societatea cu privire la obligatia depunerii decontului de TVA aferent lunii aprilie 2015.

La data de 25.06.2015, notificarea a fost returnata cu explicatia "expirat termen de pastrare". Dupa aceasta data, organul fiscal emitent nu a continuat procedura de comunicare, respectiv comunicarea prin publicitate.

Rezulta ca organele fiscale nu pot sa faca dovada comunicarii notificarii transmise catre societate cu privire la nedepunerea declaratiei fiscale pentru luna aprilie 2015, astfel ca acestea nu puteau trece la stabilirea din oficiu a obligatiilor fiscale in lipsa dovezii de comunicare a acestora.

Se retine ca prin necomunicarea notificarii catre contestatara, organele fiscale au privat societatea de posibilitatea de a prezenta declaratia pentru perioada respectiva.

De asemenea, in speta sunt aplicabile si dispozitiile art. 45 din O.G. nr. 92/2003 peivind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad:

"Art. 45-(1) Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii.

(2) Actul administrativ fiscal ce nu a fost comunicat potrivit art. 44 nu este opozabil contribuabilului și nu produce nici un efect juridic."

Referitor la comunicarea actelor administrativ fiscale, Codul de procedura fiscala prevede modalitati de comunicare, directa, obisnuita, catre contribuabilii destinatari si, numai in subsidiar, comunicarea 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:

"1. Comunicarea prin publicitate se efectuează în situația în care actul administrativ fiscal nu a putut fi comunicat prin una dintre modalitățile de comunicare prevăzute la art. 44 alin. (2) lit. a), b) și c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare."

Avand in vedere ca prin adresa nr. x/2016 inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/2016 Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii mentioneaza ca "organul fiscal emitent nu a continuat procedura de comunicare, respectiv, comunicarea prin publicitate", urmeaza a se desfiinta Decizia de impunere din oficiu pentru impozitele, taxele si contributiile cu regim de stabilire prin autoimpunere sau retinere la sursa pentru perioada de raportare aprilie 2015 nr. DIO/x/2016 prin aplicarea art. 279 alin. (3) si alin (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, care prevede:

„Art. 279-(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz,

organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

În speță sunt aplicabile și prevederile pct. 11.4-11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, unde se stipulează:

“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. înainte emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. în situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

În urma desființării organele fiscale de administrare vor respecta întocmai procedura de impunere din oficiu și vor înștiința contribuabilii cu privire la situația existentă în evidențele fiscale, iar în virtutea rolului activ consacrat de art. 7 din Codul de procedură fiscală vor proceda la examinarea, din oficiu, a stării de fapt în vederea determinării corecte a situației fiscale a contribuabilului, inclusiv prin îndrumarea acestuia, dacă este cazul.

Pentru considerentele arătate mai sus și în conformitate cu Procedura privind stabilirea din oficiu a impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă, aprobată prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 3.392/2011, art. 7, art. 43, art. 45 și art. 83, din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, pct.11.4-11.5 din Instrucțiunile aprobate prin OPANAF nr.3741/2015, coroborate cu art. 279 alin. (3) și alin (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală și pct. 1 din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 94/2006 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor și a instrucțiunilor de completare a acestora în vederea îndeplinirii procedurii de comunicare a actelor administrative fiscale prin publicitate

DECIDE:

Desființează Decizia de impunere din oficiu pentru impozitele, taxele și contribuțiile cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursa pentru perioada de raportare aprilie 2015 nr. DIO/x/2016 emisa de Administrația Județeană a

Finanțelor Publice Ilfov cu privire la **TVA in suma de x lei**, urmând ca organele fiscale să reanalizeze situatia fiscala a **.X.**, tinand cont de dispozitiile legale in vigoare si de retinerile din prezenta decizie.

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.