



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrație 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. 429 din 2012

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 Administare Fiscală
sub nr. 907303/24.08.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția regională pentru accize și operațiuni vamale .X. prin adresa nr. X/X/.X./21.08.2012 asupra contestației formulate de S.C. .X. S.A. cu sediul în .X., str. Industriilor, nr. 3, jud. .X..

S.C. .X. S.A. este înregistrată la Registrul Comerțului sub nr. X/1991 are cod unic de înregistrare RO X, figurând la poziția nr. X din anexa nr. 1 la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrație Fiscală nr. .X./2011 pentru modificarea și completarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrație Fiscală nr. 2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili.

Contestația S.C. .X. S.A. este formulată împotriva actului administrativ fiscal emis de Direcția regională pentru accize și operațiuni vamale .X. (DRAOV-.X.) respectiv adresa nr. X/12.01.2012 de răspuns la cererea societății de restituire a sumei de .X. lei reprezentând majorări de întârziere la obligațiile fiscale curente, calculate pentru perioada 16.08.2007-21.11.2007, plătite fără a fi datorate.

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 adresa contestată este emisă de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale, rezultă că adresa nr. X/12.01.2012 al cărui 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.

Având în vedere că în cuprinsul actului administrativ fiscal contestat 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 căruia: *“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 DRAOV-.X. la data de 17.02.2012 sub nr. .X., potrivit adresei nr. X/12.01.2012 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 actului administrativ fiscal atacat, urmând ca Direcția regională pentru accize și operațiuni vamale .X. să emită un nou act administrativ fiscal cu respectarea dispozițiilor OMFP nr. 1939/2006 pentru aprobarea Procedurii de compensare a creanțelor fiscale rezultate din raporturi juridice vamale și de restituire a eventualelor diferențe, ca urmare a cererii de compensare/restituire, depusă de contribuabilul titular al operațiunii vamale, întocmind Decizia de restituire a sumelor încasate în vamă pentru suma de .X. lei și întocmind nota de restituire pentru aceeași sumă sau, după caz, pentru diferența rămasă după efectuarea compensării cu obligațiile bugetare, raportat la fișa de plătitor a societății la data emiterii actului administrativ.

S.C. .X. S.A. susține că la data încheierii Procesului verbal de control nr. .X./CUI/21.11.2007 și a emiterii Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. .X./CUI/21.11.2007, precum și în perioadele în care au fost calculate majorările

de întârziere în cuantum de .X. lei se afla în procedură de reorganizare judiciară.

Astfel, societatea susține că în anul 2004 a fost deschisă procedura prevăzută de Legea nr. 64/1995 (actuala Lege nr. 85/2006 privind procedura insolvenței) față de S.C. .X. S.A. iar prin Încheierea de ședință din data de 08.12.2004, pronunțată în dosarul nr. .X./2004, Tribunalul .X.-Secția comercială și contencios administrativ a confirmat Planul de reorganizare și a dispus continuarea activității societății în baza respectivului plan iar procedura de reorganizare judiciară a fost închisă odată cu pronunțarea Sentinței civile nr. X/sind/21.06.2010 de către Tribunalul .X.-Secția comercială și de contencios administrativ în dosarul nr.X/62/2005 (număr în format vechi X/F/2005).

Totodată societatea arată că exonerarea contribuabilului, față de care este deschisă procedura insolvenței de la plata majorărilor de întârziere era prevăzută în mod expres de art. 122¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, valabilă la acea dată, (articol introdus prin art. 1, pct. 21 din OG nr. 47/2007 privind reglementarea unor măsuri financiar- fiscale), dispoziție legală ce a intrat în vigoare la data de **03.09.2007**:

“Pentru creanțele fiscale născute anterior sau ulterior datei deschiderii procedurii insolvenței nu se datorează și nu se calculează majorări de întârziere după data deschiderii procedurii insolvenței.”

Mai mult, petenta arată că prin OPANAF nr. 1537/2008 a fost aprobată Decizia Comisiei de proceduri fiscale nr. 1/2008 care la pct. 1 reglementa:

“1. În sensul art. 122¹ 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 (90 de zile de la publicarea în MO, respectiv **20.07.2006**) 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.”*

Astfel, societatea arată că actele administrativ fiscale emise de DRAOV-.X., cât și perioadele pentru care s-au calculat majorările de întârziere în cuantum de .X. lei, achitate prin virament bancar cu OP nr. X/20.12.2007, eronat aplicate, sunt ulterioare intrării în vigoare atât a dispozițiilor art. 122¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cât și a dispozițiilor Deciziei Comisiei de proceduri

fiscale nr. 1/2008 care interziceau în mod expres datorarea și calcularea unor astfel de obligații fiscale accesorii față de contribuabilii aflați în procedura de insolvență.

Contestatarul arată că sunt aplicabile și prevederile art. 47, alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare așa cum au fost introduse prin Legea nr. 126/2011 privind aprobarea OUG nr. 88/2010 pentru modificarea și completarea OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, (în vigoare în trei zile de la publicarea în MO, respectiv la **24.06.2011**) potrivit cărora:

“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.”

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. d) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care prevăd că:

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

[...]

d) cele plătite ca urmare a aplicării eronate a prevederilor legale; [...].”

Nu în ultimul rând, societatea arată că cererea de restituire nr. DJ X/07.10.2011 a fost depusă în termenul legal de prescripție prevăzut de art. 135 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere încălcarea dispozițiilor legale în care organul investit cu cererea de restituire a fost parte, S.C. .X. S.A. solicită admiterea contestației și desființarea actului administrativ fiscal atacat nr. X/12.01.2012 emis de Direcția regională pentru accize și operațiuni vamale-.X., dispunând organului de soluționare competent emiterea unui alt act administrativ fiscal în condiții de legalitate.

II. Urmare cererii S.C. .X. S.A. nr. DJ X/07.10.2011 de restituire a sumei de .X. lei, DRAOV-.X. a comunicat contribuabilului prin **adresa nr. X/12.01.2012**, faptul că prevederile art. 47, alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (așa cum a fost introdus prin Legea nr. 126/2011 la data de 24 iunie 2011), nu pot fi aplicate în cauză, din următoarele considerente:

- Dispozițiile art. 6, alin. (1), cu referire la aplicarea în timp a legii civile, din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, stabilesc că *“ Legea civilă este aplicabilă cât timp este în vigoare. Aceasta nu are putere retroactivă.”*

- Textul alin. (2) al acelu.X. articol din același act normative dispune că *“actele și faptele juridice ori, după caz, săvârșite sau produse înainte de intrarea în vigoare a legii noi nu pot genera alte efecte juridice decât cele prevăzute de legea în vigoare la data încheierii sau după caz, a săvârșirii ori producerii lor”*.

- OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală stabilește ca regulă generală, potrivit art. 3, alin. (2), că *“orice modificare sau completare la prezentul cod intră în vigoare cu începere din prima zi a anului următor celui în care a fost adoptată prin lege”*.

III. Având în vedere susținerile contestatarei și documentele prezentate de aceasta, constatările organelor fiscale și actele normative invocate de contestatară 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 adresei nr. X/12.01.2012 de răspuns la cererea 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, în condițiile în care începând cu data de 20.07.2006 (data intrării în vigoare a prevederilor Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței) nu se mai datorează și nu se mai calculează obligații fiscale accesorii.

În fapt, S.C. .X. S.A. a solicitat prin cererea nr. DJ X/07.10.2011 restituirea sumei de .X. lei reprezentând obligații fiscale accesorii calculate la obligațiile fiscale curente, constituite după data deschiderii procedurii de reorganizare judiciară, comunicate societății prin emiterea de către DRAOV-.X. a Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. .X./CUI/21.11.2007 și a Procesului-verbal de control nr. .X./CUI/21.11.2007.

Suma de .X. lei a fost achitată de către petentă prin virament bancar cu OP nr. X/20.12.2007.

Astfel, contestatara consideră că suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente TVA, calculate pentru perioada 16.08.2007-21.11.2007, au fost stabilite în sarcina S.C. .X. S.A. și plătite de aceasta ca urmare a aplicării eronate a prevederilor legale pentru că la data emiterii Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de

controlul vamal nr. .X./CUI/21.11.2007 și a Procesului-verbal de control nr. .X./CUI/21.11.2007, S.C. .X. S.A. precum și în perioada în care au fost calculate majorările de întârziere se afla în procedura de reorganizare judiciară, activitatea acesteia fiind supusă prevederilor Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței.

Ca răspuns la cererea de restituire nr. DJ X/07.10.2011, DRAOV-.X. a emis adresa nr. X/12.01.2012 prin care se invederează faptul că prevederile art. 47, alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu pot fi aplicabile raportat la dispozițiile art. 6, alin. (1) și (2) din Codul civil și ale art. 3, alin. (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

În drept, restituirea sumelor de la bugetul statului se face în condițiile prevăzute de art. 117, alin. (1), lit. d) 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: [...]

d) cele plătite ca urmare a aplicării eronate a prevederilor legale; [...].”

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 cărora :

“ În sensul art. 122¹ 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 în anul 2004 a fost deschisă procedura prevăzută de Legea nr. 64/1995 (actuala Lege nr. 85/2006 privind procedura insolvenței) față de S.C. .X. S.A. iar prin Încheierea de ședință din data de 08.12.2004, pronunțată în dosarul nr. .X./2004, Tribunalul .X.-Secția comercială și contencios administrativ a confirmat Planul de reorganizare și a dispus continuarea activității societății în baza respectivului plan iar procedura de

reorganizare judiciară a fost închisă odată cu pronunțarea Sentinței civile nr. X/sind/21.06.2010 de către Tribunalul .X.-Secția comercială și de contencios administrativ în dosarul nr. X/62/2005 (număr în format vechi X/F/2005).

De asemenea, într-o speță similară, s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție, care a precizat în conținutul Deciziei nr. X/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 DRAOV-.X., în mod eronat a emis Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. .X./CUI/21.11.2007 pentru suma de .X. lei, deoarece prin acest act administrativ fiscal se instituie accesorii aferente unei perioade în care contestatoarea se afla în procedura legală de reorganizare judiciară, perioadă în care 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 Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. .X./CUI/21.11.2007 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 ”, coroborat 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 adresa nr. X/12.01.2012 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 deciziei de calcul accesorii emise pentru perioada ulterioară deschiderii procedurii insolvenței și să reanalizeze cererea de restituire nr. DJ X/07.10.2011 depusă 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 :

D E C I D E

Desființarea adresei nr. X/12.01.2012 emisă de DRAOV-.X. referitoare la cererea S.C. .X. S.A. de restituire a sumei de .X. lei reprezentând majorări de întârziere, în conformitate cu reținerile din prezenta decizie, organele fiscale urmând să reanalizeze cererea de restituire nr. DJ X/07.10.2011 depusă de societate.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul .X. sau Tribunalul .X. în termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR GENERAL,
X**