

## DECIZIA nr.3421

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice –Serviciul Solutionare Contestatii 2 a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice-Inspectie Fiscala Persoane Fizice, prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de P.F.A.

P.F.A. formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice si Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, emise in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie fiscala , prin care s-au stabilit in sarcina sa obligatii fiscale principale, care se compun din:

- TVA;
- impozit pe venit;
- contributi de asigurari sociale de sanatate;

PFA formuleaza contestatie si impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie fiscala.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269 si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala,cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de P.F.A.

1.Cu privire la obligatiile fiscale principale, stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice si Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P., contestate de P.F.A., mentionam:

**Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul Solutionare Contestatii 2 din cadrul D.G.R.F.P. se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de P.F.A. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice si Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, emise in baza Raportului de inspectie fiscala, de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie fiscala prin care s-au stabilit in sarcina sa, obligatii fiscale suplimentare in conditiile in care contestatorul nu a respectat termenul legal de exercitare a caii administrative de atac.**

In fapt, prin contestatia inregistrata la A.J.F.P, P.F.A.sollicita repunerea in termen a contestatiei si anulara actelor administrativ fiscale contestate din urmatoarele motive:

Contestatorul arata ca in perioada 07.12.2015-30.05.2017 a fost supus unei inspectii fiscale iar urmare verificarii s-au stabilit in sarcina sa obligatii fiscale reprezentand TVA, impozit pe venit si contributi de asigurari sociale de sanatate prin Decizia de

impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice si Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, emise in baza Raportului de inspectie fiscala.

Cu privire la repunerea in termen a contestatiei , contribuabilul sustine ca a notificat institutia la data controlului ca nu mai locuieste in tara iar comunicarea actelor administrativ fiscale contestate s-a facut la adresa , adresa de domiciliu a contribuabilului. Contestatorul sustine ca a intrat in posesia inregistrurilor abia in data de 07.12.2017, urmare depunerii cererii .

Contestatorul sustine ca din data de 18.07.2014, PFA a fost radiata , astfel, in cazul de fata nu se poate pune problema depasirii termenului de contestare a actelor mai sus enumerate. Invoca in sustinere dispozitiile art.48 din Codul de procedura fiscala si sustine ca orice act administrativ fiscal produce efecte de la data comunicarii. Pentru aceste motive contestatorul considera contestatia ca fiind facuta in termen iar in caz contrar solicita repunerea in termen a contestatiei. Precizeaza ca domiciliul este in localitatea iar resedinta este in Anglia.

Pe fondul cauzei, contestatorul arata ca este radiat din iulie 2014 conform certificatului de radiere emis de ORC s iar ajustarea TVA se face in conformitate cu prevederile art.138 lit.d) din Codul fiscal care cuprinde in detaliu si in raport de dispozitiile legale aplicabile in sfera falimentului cum este reglementata de Legea nr.85/2006 respectiv Legea nr.85/2014 privind procedurile de prevenire a insolventei; conditia pentru ajustare este reprezentata de situatia in care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate incasa din cauza falimentului beneficiarului si nu de dizolvarea urmata de radierea acestuia. Ajustarea TVA conform art.138 lit.d) din Codul fiscal se poate realiza prin indeplinirea conditiei de inchidere a procedurii in conditiile prevazute de art.131 ori 132 din Legea nr.85/2006 respectiv art.271 si art.272 din Legea nr.85/2014.

Contestatorul invoca in sustinere dispozitiile art.21 alin.(2) lit.n) pct.3 din Titlu II "Impozit pe profit" din Codul fiscal si arata ca valoarea creantei este cea neta, suma datorata de catre debitor este cea inregistrata in evidenta contabila.

De asemenea, sustine ca o societate radiata din Registrul Comertului nu mai are calitate de contribuabil motiv pentru care nu mai poate fi supusa unei inspectii fiscale sau uni control incrucisat, in baza prevederilor O.G. Nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala. Daca un contribuabil nu mai exista , fiind radiat in baza prevederilor Legii nr.31/1990 republicata, privind societatile comerciale, nu mai are obiect; o societate radiata nu mai figureaza cu obligatii fiscale de plata in fisa privind evidenta analitica pe platitor a organului fiscal. Contestatorul arata ca potrivit acestui articol de lege creantele fiscale datorate de debitori persoane juridice radiate din registrele in care au fost inregistrati se scad din evidenta analitica pe platitor dupa radiere indiferent daca s-a atras sau nu raspunderea altor persoane pentru plata obligatiilor fiscale.

Contestatorul invoca adresa emisa de ANAF -Cabinet Vicepresedinte potrivit careia s-a urmarit o aplicare unitara a prevederilor referitoare la posibilitatea efectuarii inspectiei fiscale la o societate dizolvata si radiata din registrul comertului. S-a concluzionat ca prin incheierea de radiere , persoana juridica a incetat sa mai fiinteze , nemaiavand calitatea de contribuabil , in conditiile art.92 din O.G. Nr.92/2003, nu mai poate fi supusa inspectiei fiscale.

Pentru motivele prezentate , contestatorul solicita admiterea contestatiei si anularea actelor administrative fiscale, contestate.

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala , organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. -Inspectie

fiscala au stabilit in sarcina PFA, pe perioada 01.10.2010-18.07.2014, TVA suplimentara de plata,, urmare respingerii la deductibilitate a TVA pe motiv ca au fost incalcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P-Inspectie fiscala au stabilit in sarcina PFA pe perioada 01.10.2010-18.07.2014, impozit pe venit suplimentar de plata si contributi la asigurari sociala de sanatate, urmare constatarii incalcarii prevederilor art.48 alin.(2) lit.a) si art.296<sup>21</sup> alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei, referitor la depunerea in termen a contestatiei formulata de P.F.A. in raport de comunicarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice si Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, emise in baza Raportului de inspectie fiscala si depunerea contestatiei impotriva acestor acte administrative fiscale la A.J.F.P., respectiv data de 13.12.2017, conform stampilei registraturii acestei institutii aplicata pe contestatie, aflata in original la dosarul cauzei, se retin urmatoarele:

Initial, actele administrative fiscale contestate au fost transmise contribuabilului cu scrisoarea recomandata si confirmare de primire, in data de 07.06.2017, conform plicului existent in copie la dosarul cauzei.

Recomandata are ca destinatar persoana fizica din localitatea ..

Din informatiile existente pe plicul existent in copie la dosarul cauzei rezulta ca destinatarul a fost avizat in data de 08.06.2017 si reavizat in data de 10.06.2017, dupa care Posta Romana a aprobat inapoierea scrisorii catre expeditorul A.J.F.P.

Prin referat , conducatorul structurii de inspectie fiscala a aprobat comunicarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice, Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala si a Raportului de inspectie fiscala, prin publicitate, conform art.47 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, organele de inspectie fiscala au emis "Anuntul Individual" in care se specifica faptul ca :

"In temeiul art.47 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, comunicam ca a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice , Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala si Raportul de inspectie fiscala, pentru contribuabilul PFA.

Actele administrative pot fi consultate de titularul acestora la sediul organului fiscal emitent.

Prezentele acte administrative se considera comunicate in termen de 15 zile de la data afisarii anuntului respectiv 12.07.2017."

In Procesul verbal privind indeplinirea procedurii de comunicare prin publicitate, existent in copie la dosarul contestatiei se specifica faptul ca :

Intrucat Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor

bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice, Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice , Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala si Raportul de inspectie fiscala, pentru contribuabilul PFA nu au putut fi comunicate prin una din modalitatile de comunicare prevazute la art.47 alin.(2) si (3) coroborat cu prevederile art.54 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare , organele de inspectie fiscala au procedat, in conformitate cu dispozitiile art.47 alin.(4) coroborat cu prevederile art.54 din acelasi act normativ, la comunicarea actelor administrative prin publicitate.

Astfel, se retine ca in data de 26.06.2017 s-a afisat, concomitent la sediul A.J.F.P. -Inspectie Fiscala si pe pagina de internet [www.mfinante.ro](http://www.mfinante.ro) , anuntul individual .

Anuntul a fost retras... iar actele administrative fiscale contestate s-au considerat comunicate in termen de 15 zile de la data afisarii anuntului respectiv in data de 12.07.2017.

La art.47"Comunicarea actului administrativ fiscal" din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

*"(1) Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului/platitorului caruia îi este destinat. În situatia contribuabilului/platitorului fara domiciliu fiscal în România, care si-a desemnat împuternicit potrivit art. 18 alin. (4), precum si în situatia numirii unui curator fiscal, în conditiile art. 19, actul administrativ fiscal se comunica împuternicitului sau curatorului, dupa caz.*

*(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie poate fi comunicat fie prin posta potrivit alin. (3) - (7), fie prin remitere la domiciliul fiscal al contribuabilului/platitorului ori împuternicitului sau curatorului acestuia potrivit alin. (8) - (12), fie prin remitere la sediul organului fiscal potrivit alin. (13), iar actul administrativ fiscal emis în forma electronica se comunica prin mijloace electronice de transmitere la distanta potrivit alin. (15) - (17).*

*(3) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie se comunica contribuabilului/platitorului ori împuternicitului sau curatorului acestora, la domiciliul fiscal, prin posta, cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire.*

*(4) În cazul în care comunicarea potrivit alin. (3) nu a fost posibila, aceasta se realizeaza prin publicitate potrivit alin. (5) - (7).*

*(5) Comunicarea prin publicitate se efectueaza prin afisarea unui anunt în care se mentioneaza ca a fost emis actul administrativ fiscal pe numele contribuabilului/platitorului, dupa cum urmeaza:*

*a) în cazul actelor administrative fiscale emise de organul fiscal central prin afisarea anuntului, concomitent, la sediul organului fiscal emitent si pe pagina de internet a A.N.A.F.;*

*b) în cazul actelor administrative fiscale emise de organul fiscal local prin afisarea anuntului, concomitent, la sediul organului fiscal emitent si pe pagina de internet a autoritatii administratiei publice locale respective.*

*(6) Anuntul prevazut la alin. (5) se mentine afisat cel putin 60 de zile de la data publicarii acestuia si contine urmatoarele elemente:*

*a) numele si prenumele sau denumirea contribuabilului/platitorului;*

b) domiciliul fiscal al contribuabilului/platitorului;

c) denumirea, numărul și data emiterii actului administrativ fiscal.

(7) În cazul în care actul administrativ fiscal se comunica prin publicitate, acesta se considera comunicat în termen de 15 zile de la data afisării anuntului.”

Iar la art.54 din același act normativ se prevede:

“Dispozițiile art. 46 - 48 și art. 53 se aplică în mod corespunzător și actelor de executare și altor acte emise de organele fiscale, cu excepția cazului în care prin lege se prevede altfel.”

Prin urmare se reține faptul că, actele administrative fiscale contestate respectiv Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice, Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice și Raportul de inspecție fiscală au fost comunicate prin publicitate în data de 12.07.2017, în speta respectându-se procedura de comunicare a actelor administrative fiscale, conform prevederilor art.47 coroborat cu prevederile art.54 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Cu privire la termenul de contestare a actelor administrative fiscale la art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(1) Contestatia se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decaderii.”

Potrivit prevederilor art.75 din același act normativ :

“Termenele de orice fel privind exercitarea drepturilor și îndeplinirea obligațiilor prevăzute de Codul fiscal, de prezentul cod, precum și de alte dispoziții legale aplicabile în materie, dacă legislația fiscală nu dispune altfel, se calculează potrivit dispozițiilor Codului de procedura civilă, republicat.”

iar art.181”Calculul termenelor”din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civilă, prevede:

“(1) Termenele, în afara de cazul în care legea dispune altfel, se calculează după cum urmează:

1. când termenul se socotește pe ore, acesta începe să curgă de la ora zero a zilei următoare;

2. când termenul se socotește pe zile, nu intra în calcul ziua de la care începe să curgă termenul, nici ziua când acesta se împlineste;

3. când termenul se socotește pe săptămâni, luni sau ani, el se împlineste în ziua corespunzătoare din ultima săptămână ori luna sau din ultimul an. Dacă ultima luna nu are zi corespunzătoare celei în care termenul a început să curgă, termenul se împlineste în ultima zi a acestei luni.

(2) Când ultima zi a unui termen cade într-o zi nelucrătoare, termenul se prelungește până în prima zi lucrătoare care urmează.”

Aceleasi dispozitii se regasesc si la pct.3.7 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala si anume:

*“Dispozitiile privind termenele din Codul de procedura civila se aplica în mod corespunzator, astfel:*

*a) Termenul de depunere a contestatiei se calculeaza pe zile libere, cu exceptia cazului în care prin lege se prevede altfel, neintrând în calcul nici ziua când a început, nici ziua când s-a sfârșit termenul.[...]*

*b) Termenul care se sfârșeste într-o zi de sarbatoare legala sau când serviciul este suspendat (de exemplu, zile de repaus saptamânal) se va prelungi pâna la sfârșitul primei zile de lucru urmatoare.*

*De exemplu: În situatia în care data de 30 iulie prezentata la exemplul anterior este sâmbata, ultima zi de depunere a contestatiei este luni, 1 august.”*

Din dispozitiile legale prezentate mai sus se retine ca, termenul de depunere a contestatiei, prevazut de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , are caracter imperativ si incepe sa curga de la data comunicarii actului administrativ fiscal, in speta de la data comunicarii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice, Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice si Raportul de inspectie fiscala, respectiv din data de 12.07.2017.

Dupa cum s-a aratat si mai sus, contestatia impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice si Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, emise in baza Raportului de inspectie fiscala a fost depusa la A.J.F.P., conform stampilei registraturii acestei institutii aplicata pe contestatie, aflata in original la dosarul cauzei.

Astfel, se retine ca P.F.A. a depus contestatia impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice si Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, emise in baza Raportului de inspectie fiscala **dupa 153 zile de la data comunicarii**, deci peste termenul de 45 de zile prevazut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, incalcandu-se astfel, dispozitiile imperative referitoare la termenul de depunere a contestatiei.

In Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice si Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, la pct.6 "Dispozitii finale" , organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P., precizeaza faptul ca:

*“In conformitate cu art.268 si 270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, impotriva prezentului act administrativ fiscal se poate formula contestatie , care se depune in termen de 45 zile de la data comunicarii, la organul fiscal emitent, sub sanctiunea decaderii.”*

In raport de prevederile legale citate mai sus si de documentele existente la dosarul cauzei P.F.A. putea sa depuna contestatie, la organul fiscal emitent al actului administrativ

contestat, pana la data de **28.08.2017, inclusiv.**

Se retine ca, neexercitarea caili de atac in termenul legal atrage decaderea, astfel incat P.F.A. a pierdut dreptul procedural, ca urmare neexercitarii acestuia in termenul statornicit de lege.

La art.185 "Nerespectarea termenului.Sanctiuni" din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civila, se prevede :

*"(1) Cand un drept procesual trebuie exercitat intr-un anumit termen, nerespectarea acestuia atrage decaderea din exercitarea dreptului, in afara de cazul in care legea dispune altfel. Actul de procedura facut peste termen este lovit de nulitate."*

Potrivit doctrinei, decaderea are ca efect principal stingerea tuturor posibilitatilor de punere in valoare a dreptului neexercitat in termenul legal, reprezentand o sanctiune pentru pasivitatea persoanei impotriva careia curge termenul de decadere prin pierderea insusi a dreptului subiectiv.

Cu privire la solicitarea contestatorului de repunere in termen a contestatiei formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice si Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, emise in baza Raportului de inspectie fiscala, inregistrata la A.J.F.P. mentionam ca organul de solutionare a contestatiei nu are competenta materiala de repunere in termen a unei contestatii.

Contestatiile pot fi considerate a fi depuse in termen legal in urmatoarele situatii prevazute la pct.3.6 din Ordinul Presedintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, si anume:

*"În conditiile în care din actele dosarului cauzei nu se poate verifica respectarea termenului de depunere a contestatiei, iar în urma demersurilor întreprinse nu se poate face dovada datei la care contestatorul a luat cunostinta de actul administrativ-fiscal atacat, inclusiv în situatia în care comunicarea prin publicitate a fost viciata prin nerespectarea procedurii în materie, aceasta va fi considerata depusa în termenul legal."*

In speta, nu este cazul deoarece procedura de comunicare prin publicitate nu a fost viciata dupa cum s-a aratat si mai sus, actele administrative au fost comunicate prin publicitate, in data de 12.07.2017 in conditiile in care nu a fost posibila comunicarea prin posta , cu scrisoare recomandata si confirmare de primire, contribuabilul fiind avizat, reavizat de Posta Romana iar acesta nu a ridicat corespondenta.

De asemenea, contestatia poate fi depusa in termen de 3 luni de la comunicarea actului administrativ fiscal in situatia prevazuta la pct.3.10 din Ordinul Presedintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare si anume:

*"Contestatia se depune în termen de 45 de zile de la data comunicarii actului administrativ fiscal, cu exceptia situatiei în care actul administrativ fiscal atacat nu*

*cuprinde unul dintre urmatoarele elemente:*

- a) posibilitatea de a fi contestat;*
- b) termenul de depunere a contestatiei;*
- c) organul fiscal la care se depune contestatia. În acest caz contestatia poate fi depusa în termenul de 3 luni de la data comunicarii actului administrativ fiscal.”*

In speta nu este cazul deoarece actele administrative cuprind elemente precum posibilitatea de contestare, termenul de dedunere a contestatiei , organul fiscal la care se depune contestatia.

Cu privire la argumentul contestatorului potrivit caruia, acesta a notificat organul fiscal ca nu mai locuieste in tara, insa comunicariile au fost facute la adresa din... , specificand totodata ca adresa de domiciliu este in localitatea ...precum si ca a intrat in posesia inregistrurilor.. urmare cererii depuse la organul fiscal de catre d-na in calitate de imputernicit, mentionam:

Din Procura speciala , autentificata de Biroul Individual Notarial ,existenta in copie la dosarul cauzei, rezulta ca, Persoana Fizica Autorizata cu sediul profesional in..., avand ca activitate principala, intermediari in comertul cu produse diverse(4619) reprezentata de PF imputerniceste pe numita X , cu domiciliul in... pe perioada 29.04.2014-29.04.2020, sa-i reprezinte interesele in fata oricaror persoane fizice sau juridice precum si in fata oricaror organe de control(inspectii fiscale, disciplina si legislatia muncii , Casa Nationala de Asigurari de Sanatate , Garda Financiara, Garda de Mediu, Agentia Judeteana pentru Ocuparea Fortei de Munca, Judecatorie, Tribunal, Parchet etc.) putand prezenta Registrul Unic de Control si semna valabil pentru primirea proceselor verbale ce ar urma sa fie adresate cu ocazia respectivelor inspectii.

De asemenea, in acest document se specifica faptul ca mandatarul va semna procesele verbale ale organelor de control, il va reprezenta in fata oricaror autoritati si institutii competente, depunand si ridicand documente, va putea face orice cereri si declaratii, avand depline puteri de reprezentare in fata oricaror institutii si autoritati competente[...] semnand in numele PF oriunde va fi necesar, semnatura fiindu-i opozabila in limitele prezentului mandat.

Prin urmare, se retine ca incepand cu data de 29.04.2014, PFA este reprezentata si prin imputernicit respectiv d-na X, conform art.18 din Codul de procedura fiscala, conditiile si limitele reprezentarii fiind cele cuprinse in Procura speciala , autentificata de Biroul Individual Notarial.

Prin urmare se retine ca, X,cu domiciliul.., in calitate de imputernicit al PFA avea posibilitatea de a reprezenta persoana fizica autorizata si in fata organelor de control , de a semna procesele verbale ale organelor de control , de a ridica documente de a face cereri si declaratii, avand depline puteri de reprezentare in fata oricaror institutii si autoritati.

In aceste conditii, X, in calitate de imputernicit al PFA, putea sa ridice de la Posta Romana, urmare avizarii, reavizarii, scrisoarea recomandata cu confirmare de primire,din data de 07.06.2017, care continea actele administrative emise, urmare verificarii fiscale, efectuata de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.

De asemenea, avand in vedere precizarile organelor de inspectie fiscala pct.6”Dispozitii finale” din Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice si Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, d-na X, in calitate de imputernicit avea posibilitatea de a formula contestatie in termenul legal prevazut de dispozitiile art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.



În referatul cu propuneri de soluționare a contestației, cu privire la modul de desfășurare a inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală arată ca :

La data ... a fost emis Avizul de inspecție fiscală,, prin care contribuabilul a fost informat că va face obiectul unei inspecții fiscale cu privire la obligațiile fiscale reprezentând TVA aferentă perioadei 01.10.2010 - 18.07.2014, impozit pe venit aferent perioadei 01.02.2010 - 18.07.2014 și contribuții de asigurări sociale de sănătate, aferente perioadei 01.02.2010 - 18.07.2014.

Actul administrativ a fost comunicat prin poșta, la adresa din localitatea.. și ulterior, după returnare, a fost comunicat prin publicitate și considerat comunicat în termen de 15 zile de la publicare, respectiv 07.05.2016, conform articolului 47, alineatul 4 și 7 din Legea 207/2015, privind Codul de procedură Fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În data de.., organele de inspecție fiscală s-au deplasat la adresa contribuabilului , ocazie cu care i-au fost solicitate contribuabilului în scris, prin invitație, toate documentele contabile și fiscale precum și alte elemente justificative relevante pentru stabilirea situației fiscale, invitație primită de mama contribuabilului, notificând că acesta este plecat la muncă în Anglia.

La data de.. contribuabilul notifică prin e-mail, organele de inspecție fiscală că nu se află în țară, fiind înaintată în acest sens, o cerere prin care solicită amânarea inspecției fiscale până în luna august, cerere înregistrată la A.J.F.P. și la structura de Inspecție Fiscală, sub...

Deoarece în luna august contribuabilul nu s-a prezentat la sediul organelor de inspecție fiscală, nu a contactat telefonic echipa de inspecție în vederea posibilității de începere a inspecției fiscale, fiind întrerupt și contactul prin e-mail, organele de inspecție fiscală s-au deplasat de mai multe ori, pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, la adresa de corespondență din localitatea.., dar contribuabilul și nici o altă persoană nu a putut fi contactată.

Organele de inspecție fiscală specifică faptul că, inspecția fiscală a fost începută în data de.., în conformitate cu prevederile articolului 127, alineatul 3 din Legea 207/2015, privind Codul de procedură Fiscală, prin comunicarea datei de începere a inspecției fiscale potrivit adresei.., transmisă prin poșta și ulterior, după returnare, prin publicitate, considerată comunicată în termen de 15 zile de la publicare.

Acțiunea de inspecție fiscală s-a finalizat, fiind încheiat Raportul de inspecție fiscală în baza căruia au fost emise Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice, Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor stabilite la persoane fizice și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Astfel, se reține că, PFA a fost instițuit cu privire la inspecția fiscală, cu privire la actele administrative emise, însă acesta a refuzat să colaboreze cu organele de inspecție fiscală; chiar dacă PF se află în Anglia, potrivit Procurii Speciale autentificată notarial, d-na X, domiciliată în localitatea.. a fost imputernicită, pe perioada 29.04.2014-29.04.2020, de către contestator, să-i reprezinte interesele în fața oricăror organe de control, putând prezenta Registrul Unic de Control și semna valabil, pentru primirea proceselor verbale ce ar urma să-i fie adresate cu ocazia respectivelor inspecții, însă aceasta a refuzat primirea actelor administrative înaintate la adresa menționată, acestea fiind returnate și comunicate ulterior prin publicitate.

Prin urmare, argumentul contestatorului potrivit căruia corespondența i-a fost transmisă la adresa de domiciliu în condițiile în care reședința se află în Anglia, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care imputernicitul X, are domiciliul în localitatea.., aceeași cu sediul profesional al P.F.A. .

În conformitate cu prevederile art.18 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) În relațiile cu organul fiscal contribuabilul/platitorul poate fi reprezentat printr-un împuternicit. Conținutul și limitele reprezentării sunt cele cuprinse în împuternicire sau stabilite de lege, după caz. Desemnarea unui împuternicit nu îl împiedică pe contribuabil/platitor să își îndeplinească personal obligațiile prevăzute de legislația fiscală, chiar dacă nu a procedat la revocarea împuternicirii potrivit alin. (2).[...]*

*(4) Contribuabilul/Platitorul fără domiciliu fiscal în România, care are obligația de a depune declarații la organul fiscal, trebuie să desemneze un împuternicit, cu domiciliul fiscal în România, care să îndeplinească, în numele și din patrimoniul contribuabilului/platitorului, obligațiile acestuia din urmafata de organul fiscal.”*

În condițiile în care se constată că, comunicarea actelor administrative contestate s-a făcut cu respectarea prevederilor legale în materie iar contestatorul nu a respectat condițiile procedurale impuse de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în speță, termenul de depunere a contestației, deși în actul administrativ fiscal contestat organul fiscal din cadrul A.J.F.P. a precizat calea de atac pe care o are la dispoziție și termenul în care o poate exercita, acesta a decăzut din dreptul de a ataca Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice și Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emise în baza Raportului de inspecție fiscală.

În consecință, contestația formulată de P.F.A. urmează a fi respinsă ca nedepusă în termen potrivit prevederilor art.280 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*“(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiză pe fond a cauzei.”*

coroborat cu dispozițiile pct.12.1 din Ordinul Președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) nedepusă la termen, în situația în care aceasta a fost depusă peste termenul prevăzut de lege;”*

2) În ceea ce privește contestația formulată de P.F.A. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, **cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P.-Serviciul Soluționare Contestații 2 are competența în soluționarea contestației formulată de către contestator cu privire la măsura dispusă de organele de inspecție fiscală prin acest act administrativ fiscal.**

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. au dispus, în sarcina societății ca măsura la pct.3.1:

“Depunerea Declaratiei privind venitul asigurat la sistemul public de pensii”formular 600” pentru anii fiscali 2012,2013 si 2014.”

Prin contestatia formulata, inregistrata la A.J.F.P., P.F.A. solicita anularea Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

In drept, la art.272 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

*“(1) Contestatiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situatiei emise în conformitate cu legislatia în materie vamala, a masurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum si împotriva deciziei de reverificare se solutioneaza de catre structurile specializate de solutionare a contestatiilor.*

*(2) Structurile specializate de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale regionale ale finantelor publice în a caror raza teritoriala își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru solutionarea contestatiilor ce au ca obiect:*

*a) creante fiscale în cuantum de pâna la 1 milion lei;*  
*b) masura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de pâna la 1 milion lei;*  
*c) deciziile de reverificare, cu exceptia celor pentru care competenta de solutionare apartine directiei generale prevazute la alin. (5);*

*d) creantele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creantelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate si pentru care competenta de solutionare a contestatiei revine structurii specializate de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale regionale ale finantelor publice.[...]*

*(6) Contestatiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevazute la alin. (1) se solutioneaza de catre organele fiscale emitente.”*

Potrivit pct.5 “Instructiuni pentru aplicarea art.272 alin(5) din Codul de de procedura fiscala -Organ competent” din Ordinul 3741/2015 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala”:

*“5.1. Actele administrative fiscale care intra în competenta de solutionare a organelor specializate prevazute la art. 272 alin. (1) din Codul de procedura fiscala sunt cele prevazute expres si limitativ de lege.*

*5.2. Prin organe fiscale din aparatul central, prevazute la art. 272 alin. (5) din Codul de procedura fiscala, se înțelege organele fiscale care fac parte din structura centrala a Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, astfel cum sunt prevazute acestea în actul de organizare a institutiei.*

*5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevazute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedura fiscala, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres si limitativ la art. 272 alin. (1) din Codul de procedura fiscala si pentru care competenta de solutionare a contestatiilor apartine organelor fiscale emitente.[...]*

*5.5. Competenta de solutionare este data de natura actului administrativ fiscal atacat, calitatea contestatorului, categoria organului fiscal emitent al actului atacat sau de cuantumul total al sumelor contestate, reprezentând impozite, taxe, contributii, datorii vamale stabilite de plata de catre organul fiscal, accesorii ale acestora, precum si al diminuarii pierderii fiscale.”*

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca legiuitorul a stabilit competenta de solutionare a contestatiilor diferita in cadrul directiei generale regionale a finantelor publice in a caror raza teritoriala isi au domiciliul fiscal contestatorii, in functie de natura actului administrativ fiscal contestat, calitatea contestatorului, a organului fiscal emitent al actului atacat sau de cuantumul total al sumelor contestate .

In situatia in care contestatia este formulata impotriva deciziilor de impunere, a actelor administrativ fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situatiei emise in conformitate cu legislatia in materie vamala prin care s-au stabilit impozite, taxa, contributii, datorii vamale, accesorii ale acestora, masura de diminuare a pierderii fiscale dispusa prin decizia de modificare a bazei de impunere, in cuantum de pana la 1 milion lei precum si a deciziei de reverificare, competenta de solutionare apartine structurii specializate din cadrul directiei generale regionale a finantelor publice teritoriale.

In situatia in care se contesta un alt act, care imbraca caracteristicile unui act administrativ fiscal potrivit legii si nu intra in categoria celor mai sus enumerate, legiuitorul a stabilit ca este competent in solutionarea contestatiei formulata impotriva acestuia, insusi organul fiscal care l-a emis.

In cauza in speta, P.F.A. solicita anularea Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala prin care organele de inspectie fiscala au lasat in sarcina societatii contestatoare ca masura:

“Depunerea Declaratiei privind venitul asigurat la sistemul public de pensii”formular 600” pentru anii fiscali 2012,2013 si 2014.”

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, competenta de solutionare a contestatiei formulata de P.F.A cu privire la anularea Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala prin care organele de inspectie fiscala au lasat in sarcina societatii contestatoare ca masura “Depunerea Declaratiei privind venitul asigurat la sistemul public de pensii”formular 600” pentru anii fiscali 2012,2013 si 2014” nu apartine structurii specializate din cadrul directiei generale regionale a finantelor publice teritoriale respectiv D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii.

In cauza, competenta de solutionare a contestatiei cu privire la acest capat de cerere apartine organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat respectiv A.J.F.P.-Inspectie fiscala.

In consecinta, contestatia formulata impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala se va inainta spre solutionare A.J.F.P. -Inspectie fiscala, in conformitate cu prevederile pct.9.9 din Ordinul 3741/2015 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala”, potrivit caruia:

*“In cazul în care contestatiile sunt astfel formulate încât au si alt caracter pe lângă cel de cale administrativa de atac, pentru aceste aspecte cererea se va restitui organelor emitente ale actelor administrative fiscale atacate, în vederea înaintării acesteia organelor competente.”*

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

## DECIDE

1.Respingerea ca nedepusa in termen a contestatiei formulata de P.F.A. , inregistrata la D.G.R.F.P, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice si Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, emise in baza Raportului de inspectie fiscala, cu privire la obligatiile fiscale principale, care se compun din:

- TVA;
- impozit pe venit;
- contributii de asigurari sociale de sanatate;

2.Transmiterea, contestatiei formulata de P.F.A. impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal respectiv A.J.F.P.-Inspectie fiscala , spre competenta solutionare.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal, in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.