

## DECIZIA NR.748

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice -Inspectie Fiscala, prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de catre PF X , fost administrator si asociat al SC X .

PF X, prin Cabinet Individual de Avocat, formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala, acte transmise prin adresa prin care s-au stabilit obligatii fiscale, care se compun din:

- impozit pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata;
- TVA
- dobanzi aferente TVA de plata;
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata;
- impozit pe dividende;
- dobanzi aferente impozitului pe dividende de plata;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe dividende de plata;

In contestatia formulata,PF X, in mod eronat sustine ca obligatiile fiscale stabilite prin actele administrativ fiscale contestate ar fi in cuantum de ..

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 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 este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de catre PF X, prin Cabinet Individual de Avocat.

**Cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P.- prin Serviciul Solutionare Contestatii se poate investi cu analiza pe fond a contestatiei formulata de catre PF X impotriva Deciziei de impunere prin care s-au stabilit de plata obligatii fiscale de plata reprezentand impozit pe profit, TVA, impozit pe dividende si accesorii aferente in sarcina SC X, in conditiile in care contestatia este formulata, prin avocat, in numele unei persoane ce nu mai are calitate de administrator, asociat al societatii la data formularii si semnarii contestatiei si mai mult contestatia a fost depusa in afara termenul legal de exercitare a caili administrative de atac, in raport de comunicarea actului administrativ fiscal, prin publicitate.**

### **1.Cu privire la calitatea PF X, de a formula contestatie mentionam:**

In fapt, contestatia depusa la A.J.F.P. este formulata de Cabinet Individual de Avocat in numele PF X, conform imputernicirii avocatiale, anexata in original la dosarul contestatiei si are ca obiect obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. in sarcina SC X.

Dupa cum am aratat si mai sus, obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere prin care s-au stabilit de plata obligatii fiscale de plata sunt in cuantum de .. si nu de.. cum sustine contestatoarea.

Totodata, se retine ca, in mod eronat contestatia este indreptata impotriva Deciziei de impunere emisa de catre ANAF-DGRFP-A.J.F.P. privind SC X in conditiile in care actul administrativ fiscal emis pe numele SC X, este Decizia de impunere care are la baza Raportul de inspectie fiscala.

Mentionam ca actele administrativ fiscale emise pe numele SC X, au fost transmise cu adresa de catre A.J.F.P. -Inspectie Fiscala catre organul fiscal cat si catre SC X.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei in raport de calitatea PF X de a formula contestatie impotriva actelor administrativ fiscale emise pe numele SC X, se retin urmatoarele:

PF X a avut calitatea de asociat unic si administrator al SC X.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca PF X i-a expirat calitatea de administrator al SC X in data de 28.08.2013, dupa cum rezulta din Decizia asociatului unic inregistrata la Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunalul precum si Certificatul de inregistrare mentiuni eliberat de aceasta institutie, acte existente in copie la dosarul contestatiei.

Conform Hotararii A.G.A. a SC X, numitii X si Y, in calitate de asociati ai SC X au hotarat retragerea din cadrul societatii a PF X, care cesioneaza 20 parti sociale, PF Y.

La dosarul contestatiei se afla si Contractul de cesiune parti sociale, inregistrat la Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunalul din care rezulta ca PF X, in calitate de cedent, cedeaza la valoarea nominala 20 parti sociale, PF Y, acesta urmand sa se retraga din calitatea de asociat sau administrator al SC X.

De asemenea, in Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, contestata, organele de inspectie fiscala specifica faptul ca PF Y are calitatea de asociat sau administrator al SC X.

Prin urmare se retine ca la data emiterii actului administrativ fiscal contestat respectiv a Deciziei de impunere, PF X nu mai avea calitate de asociat sau administrator al SC X.

In aceste conditii in cauza in speta sunt aplicabile prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare potrivit careia:

*“(2) Este îndreptăţit la contestaţie numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”*

Asfel, se retine ca PF X a formulat contestatie impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. in sarcina SC X, prin Cabinet Individual de Avocat, conform imputernicirii avocatale, anexata in original la dosarul contestatiei, semnata de catre PF X in calitate de client, in conditiile in care la data formularii contestatiei, aceasta nu mai avea calitatea de asociat sau administrator al SC X.

Dupa cum am aratat si mai sus, prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina SC X, obligatii fiscale suplimentare de plata iar din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca persoana imputernicita sa reprezinte societatea la data depunerii contestatiei este PF Y in calitate de asociat si administrator al SC X.

Din documentele mai sus enumerate se retine ca PF Y i-a fost ridicat dreptul de administrare al SC X, fiind numit administrator al societatii PF Y, astfel ca, Cabinet Individual de Avocat, imputernicit al PF X, nu poate reprezenta societatea la data

formularii contestatiei, intrucat imputernicirea nu este acordata de o persoana care reprezinta societatea potrivit legii , ci de o persoana lipsita de calitatea procesuala la data formularii contestatiei.

Potrivit art.75, art.77, art.197 din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale, republicata:

-art.75

*“Dreptul de a reprezenta societatea aparține fiecărui administrator, afară de stipulație contrară în actul constitutiv.[...]”*

-art.77

*(1) Asociații care reprezintă majoritatea absolută a capitalului social pot alege unul sau mai mulți administratori dintre ei, fixându-le puterile, durata însărcinării și eventuala lor remunerație, afară numai dacă prin actul constitutiv nu se dispune altfel.[...]”*

-art.197

*(1) Societatea este administrată de unul sau mai mulți administratori, asociați sau neasociați, numiți prin actul constitutiv sau de adunarea generală.[...]”*

*(3) Dispozițiile art. 75, 76, 77 alin. (1) și 79 se aplică și societăților cu răspundere limitată.”*

In conformitate cu prevederile art.18 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala,cu modificarile si completarile ulterioare:

*“(1) În relațiile cu organul fiscal contribuabilul/plătitorul 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/plătitor să își îndeplinească personal obligațiile prevăzute de legislația fiscală, chiar dacă nu a procedat la revocarea împuternicirii potrivit alin. (2).*

*(2) Împuternicitul este obligat să depună la organul fiscal actul de împuternicire, în original sau în copie legalizată.”*

iar la art.269 din acelasi act normativ se prevede:

*“1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]”*

*e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.”*

Din prevederile legale enuntate se retine ca reprezentarea societatilor comerciale este de doua tipuri, legale si conventionala respectiv prin administratori in functie sau imputerniciti.

In cauza in speta , dupa cum am aratat si mai sus Cabinet Individual de Avocat este imputernicit al PF X, conform imputernicirii avocatale existenta in original la dosarul contestatiei, care la data formularii contestatiei nu mai avea nicio calitate in SC X.

Cum la data depunerii contestatiei PF X nu mai avea calitatea de administrator al societatii, nu avea nici calitatea sa imputerniceasca o alta persoana sau pe ea insasi sa reprezinte societatea.

Potrivit art.17”Eroare comuna si invincibila” din Legea nr.287/2009 privind Codul civil:

*“(1) Nimeni nu poate transmite sau constitui mai multe drepturi decât are el însuși.”*

Asa fiind, imputernicirea semnata de o persoana necompetenta sa reprezinte societatea este nula si nu produce niciun efect.

Astfel, se retine ca , Cabinet Individual de Avocat, imputernicit al persoanei fizice X, este lipsit de calitatea procesuala activa, neputand formula contestatie impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, prin care organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. au stabilit in sarcina SC X, obligatii fiscale suplimentare de plata, aceasta calitate apartinand PF Y in calitate de administrator si asociat unic al societatii.

In contestatia formulata PF X, prin avocat, arata ca “Prin notificarea emisa de catre Serviciul Fiscal Orasenesc am fost informata ca fata de subsemnata a fost demarata procedura de angajare a raspunderii solidarare pentru debitorul principal SC X.Pentru a demara aceasta procedura organele fiscale au considerat ca debitorul principal-SC X figureaza cu obligatii fiscale, sume care au rezultat in urma raportului de inspectie fiscala si a Deciziei de impunere.”

Potrivit jurisprudentei, faptul ca reclamantul invoca un interes in contestarea actului administrativ fiscal prin care s-au stabilit obligatii fiscale in sarcina societatii comerciale nu ii confera si calitatea procesuala activa pentru a cere anularea acelor acte.

Potrivit doctrinei, calitatea procesuala activa consta in identitatea intre persoana reclamantului si cel care este titular al dreptului , identitate neindeplinita in speta.Lipsa calitatii procesuale poate fi invocata pe cale de exceptie pe tot parcursul judecatii si duce la respingerea actiunii, fiind o exceptie de fond, absoluta si peremptorie.

Se retine totodata ca, suma la care face referire PF X in contestatia formulata i-a fost comunicata de catre Serviciul Fiscal Orasenesc prin Notificare.

In concluzie, se retine ca PF X, prin avocat, nu avea calitatea procesuala activa de a formula contestatie impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, prin care organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.au stabilit in sarcina SC X, obligatii fiscale suplimentare de plata iar in conformitate cu prevederile pct.12.1 din Ordinul nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala :

*“Contestația poate fi respinsă ca:[...]*

*b) fiind depusă de o persoană lipsită de calitatea de a contesta, în situația în care aceasta este formulată de o persoană fizică sau juridică lipsită de calitate procesuală;”*

**2.Cu privire la diferenta contestata de catre PF X comunicata acesteia de catre Serviciul Fiscal Orasenesc prin Notificare, mentionam;**

Organul de solutionare a contestatiei nu are competenta materiala in a se pronunta asupra acestui capat de cerere avand in vedere prevederile art.272 din Legea nr.207 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

*“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru*

*regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.*

*(2) Structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii este competentă pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:*

*a) creanțe fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei; [...]*

*(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.”*

La pct.5.3 din Ordinul nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, se prevede:

*“Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”*

Potrivit prevederilor legale enunțate se reține ca organul de soluționare a contestației nu are competența materială în a se pronunța asupra obligațiilor fiscale de plată, comunicate contribuabililor print-o notificare.

Astfel, contestațiile formulate împotriva altor acte administrativ fiscale decât deciziile de impunere, acte administrative asimilate deciziilor de impunere, deciziilor de regularizare a situației, a dispoziției de măsuri cu privire la diminuarea pierderii fiscale, deciziei de reverificare, se soluționează de către organul fiscal emitent.

Prin urmare, serviciul de soluționare a contestației din cadrul D.G.R.F.P. nu are competența materială în a se pronunța asupra diferenței contestată de către PF X, comunicată acesteia de către Serviciul Fiscal Orasenesc prin Notificare.

**3.Cu privire la respectarea termenului de depunere a contestației împotriva Deciziei de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, transmisă de organul de inspecție fiscală către SC X, cu adresa, menționăm:**

Din documentele existente la dosarul contestației se reține ca Decizia de impunere, ce face obiectul contestației a fost comunicată prin publicitate.

Inițial, Decizia de impunere, Raportul de inspecție fiscală și adresa de comunicare a actelor administrativ fiscale, au fost transmise SC X, la adresa, prin posta cu scrisoare recomandată și confirmare de primire, după cum rezultă din documentele existente la dosarul contestației respectiv plicul anexat în copie la dosar. Posta Română a returnat plicul cu documentele pe motiv "Avizat, reavizat expirat termenul de păstrare, destinatar lipsa de la domiciliu".

Menționăm că la adresa unde au fost transmise actele mai sus enumerate este și domiciliul PF X.

În aceste condiții, în conformitate cu prevederile art.44 alin.(3) din O.G. Nr.92/2003

privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, au comunicat actele prin publicitate, afisand concomitent la sediul A.J.F.P. si pe pagina de internet a Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, pe adresa <http://www.mfinante.ro>, sectiunea "Anunturi acte administrativ fiscale" anuntul individual, actele administrativ fiscale fiind considerate comunicate in termen de 15 zile de la data afisarii anuntului.

Mentionam ca, fata de data comunicarii prin publicitate a actului administrativ fiscal, avand in vedere dispozitiile art.352 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere se depune in termenul prevazut de art.207 alin.(1) din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data comunicarii actului administrativ fiscal si anume:

*"(1) Contestația se va depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii."*

Potrivit prevederilor art.68 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 31 iulie 2007, cu modificarile si completarile ulterioare:

*"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."*

iar art.181 din Legea nr.134/2010, republicata, privind Codul de procedură civilă prevede:

*„ Calculul termenelor*

*(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 intră în calcul ziua de la care începe să curgă termenul, nici ziua când acesta se împlinește;*

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

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

Fata de prevederile legale prezentate mai sus se retine ca, termenul de depunere a contestatiei prevazut de O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, are caracter imperativ si incepe sa curga de la data comunicarii Deciziei de impunere.

PF X, prin avocat, a depus contestatia impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, prin care organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. au stabilit in sarcina SC X, obligatii fiscale suplimentare de plata, la A.J.F.P..

Conform prevederilor legale mai sus enuntate, se retine ca SC X, prin reprezentant, putea formula contestatie impotriva acestei decizii **pana la data de.., inclusiv.**

Se retine astfel ca, in speta, contestatia impotriva Deciziei de impunere emisa in

baza Raportului de inspectie fiscala a fost depusa **dupa 188 zile de la data comunicarii**, deci peste termenul de 30 de zile prevazut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, incalcan-du-se astfel, dispozitiile imperative referitoare la termenul de depunere a contestatiei.

Organele fiscale din cadrul A.J.F.P., in Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice”dispozitii finale”, specifica faptul ca:

“In conformitate cu art.205 si art.207 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare , impotriva prezentului act administrativ fiscal se poate formula contestatie, care se depune , in termen de 30 zile de la comunicare, la organul fiscal emitent sub sanctiunea decaderii.”

Neexercitarea caili de atac in termenul legal atrage decaderea, astfel incat SC X a pierdut dreptul procedural urmare a neexercitarii caili de atac inlauntrul termenului statornicit de lege .

Spetei ii sunt aplicabile si prevederile art.185 alin.(1) din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civila care stipuleaza:

*“(1) 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.”*

Potrivit doctrinei, decaderea are ca efect principal stingerea tuturor posibilitatilor de punere in valoare a dreptului neexercitat in termenul legal.

Deoarece in speta, nu s-au respectat conditiile procedurale impuse de O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu privire la termenul de depunere a contestatiei, depasind termenul de contestare de 30 de zile, societatea a decazut din dreptul de a-i fi solutionata pe fond contestatia, astfel ca aceasta va fi respinsa ca nedepusa in termen potrivit prevederilor pct.12.1 din Ordinul nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, care dispun:

-pct.12.1 din Ordinul nr.2906/2014

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

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

In consecinta, avand in vedere ca, contestatie impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, prin care de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. au stabilit in sarcina SC X, obligatii fiscale suplimentare de plata a fost depusa de o persoana lipsita de calitatea de a contestata precum si faptul ca aceasta a fost depusa peste termenul legal de contestare prevazut de lege, in speta sunt aplicabile prevederile art.280 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

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

si se va respinge contestatia formulata de PF X, fost administrator si asociat al SC

X, pentru neindeplinirea conditiilor procedurale prevazute de art.18, art.268, art.269, art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.280 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se

## DECIDE

1.Respingerea contestatiei formulata de catre PF X, fost administrator si asociat al SC X, prin avocat, inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala , prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare in valoare totala, care se compun din:

- impozit pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata;
- TVA
- dobanzi aferente TVA de plata;
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata;
- impozit pe dividende;
- dobanzi aferente impozitului pe dividende de plata;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe dividende de plata;

pentru neindeplinirea conditiilor procedurale prevazute de art.18, art.268, art.269, art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

2.Constatarea necompetentei materiale a D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii, in a se pronunta asupra diferentei contestata de catre PF X, comunicata acesteia de catre Serviciul Fiscal Orasenesc prin Notificare.

Prezenta decizie este definitiva in randul cailor administrative de atac poate fi contestata la Curtea de Apel , in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.