



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. / 2010
privind soluționarea contestației formulate de
SC .X. SA .X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
sub nr.906095/13.01.2010

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrație a Marilor Contribuabili cu privire la contestația formulată de S.C. .X. S.A. .X. cu sediul social în Str. X nr.X, județul X.

S.C. .X. S.A. .X. are codul unic de înregistrare nr.X, iar la data depunerii contestației, figura la poziția nr.X în anexa nr.1 din OMFP nr.2400/2009 pentru modificările și completările Ordinului ministrului finanțelor publice nr.753/2006 privind organizarea activității de administrație a marilor contribuabili și pentru reglementarea unor aspecte ale activității de administrație a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale

nr.X/22.10.2009 emisă de organele fiscale ale Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, prin care s-au stabilit suplimentar majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data primirii titlului de creanță contestat, respectiv 10.11.2009, conform semnăturii de pe confirmarea de primire a actului administrativ și data înregistrării contestației la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv 19.11.2009 conform ștampilei Serviciului Registratură al Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili aplicată pe contestație.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1 și art. 209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de S.C. .X. S.A. .X..

I Prin contestația formulată și înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr.X/19.11.2009, S.C. .X. S.A. .X. aduce în susținerea cauzei următoarele argumente:

Contestatoarea consideră că majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale nr.X/22.10.2009 ca urmare a inspecției fiscale parțiale efectuate la societate, nu au fost calculate în conformitate cu prevederile art.111 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, potrivit căroră *"dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 1-15 din luna termenul de plată este până la data de 5 ale lunii următoare"* și ale art. 120 alin. (1) ale aceluiași act normativ care dispun că *"majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere , începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv"*.

Deoarece Decizia de impunere nr.X/30.06.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/30.06.2009, au fost comunicate societății în data de 13.07.2009, respectiv în intervalul 1-15 din lună, S.C. .X. S.A. .X. consideră că termenul de plată sau termenul scadent este 05.08.2009.

S.C. .X. S.A. .X. arată că neplata taxei stabilită suplimentar de X lei se datorează cuprinderii în decontul lunii iunie 2009 (decont nedepus la data controlului) a acestei sume ca și taxă pe valoarea adăugată colectată, diminuând astfel taxa pe valoarea adăugată de rambursat aferentă acestei perioade fiscale.

Societatea susține că taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei stabilită suplimentar a fost virată la bugetul de stat cu Ordinul de plată nr.X/26.08.2009, majorările de întârziere în sumă de X lei calculate de organele fiscale au fost virate cu ordinul de plată

nr.X/23.07.2009, iar majorările datorate pentru perioada 05.08.2009-26.08.2009 în sumă de X lei au fost virate cu Ordinul de plată nr.X/26.08.2009.

Societatea consideră că prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale nr.X/22.10.2010, majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei neachitată în termen, au fost eronat calculate pentru perioada 30.06.2009-26.08.2009, deoarece S.C. .X. S.A. .X. datorează majorări de întârziere pentru neplata în termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr.X/30.06.2009 doar pentru perioada 05.08.2009-26.08.2009.

Astfel societatea consideră că numărul de zile aferente perioadei de calcul a majorărilor este de 21 zile și nu 57 de zile cum este menționat în Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale nr.X/22.10.2010.

După data controlului, contestatoarea susține că a depus la organele fiscale Cererea de eroare nr.X/18.08.2009, la recomandarea Direcției de soluționare a deconturilor de taxă pe valoarea adăugată, prin care s-a solicitat corectarea decontului de taxa pe valoarea adăugată pentru luna iunie 2009.

Societatea consideră că în condițiile în care suma de plată s-ar fi compensat cu taxa de rambursat aferentă lunii iunie, nu ar fi ajuns în situația de a înregistra plăți cu întârziere și de a datora obligații fiscale accesorii.

Ca urmare, contestatoarea solicită anularea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale nr.X/22.10.2009.

II. Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale nr.X/22.10.2009, organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au stabilit în sarcina S.C. .X. S.A. .X., majorări de întârziere în cuantum de .X. lei.

Organele fiscale au calculat accesorii pentru plata cu întârziere a debitului în sumă de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr.X/30.06.2009, de la data de 30.06.2009 (data până la care organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere) până la data de 26.08.2009, data stingerii debitului cu Ordinul de plată nr.X/26.08.2009 în sumă de X lei.

Pentru plata cu întârziere a debitului în sumă de X lei prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale nr.X/22.10.2009 s-au calculat majorări de întârziere în conformitate cu prevederile art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare astfel:

$$X \text{ lei} * 57 \text{ zile întârziere} * 0.1\% = X \text{ lei}$$

Având în vedere că prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr.X/30.06.2009 au fost stabilite majorări de întârziere de la scadența debitului și până la data

de 30.06.2009, organul de administrare fiscală a calculat prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale nr.X/22.10.2009 majorări de întârziere la data de 01.07.2009 și până la data stingerii debitului inclusiv, respectiv până la data de 26.08.2009.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor fiscale și actele normative invocate de contestatoare și de organele fiscale, se rețin următoarele:

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă contestatoarea datorează suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere calculate pentru perioada 30.06.2009-26.08.2009 de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale nr.X/22.10.2009 asupra debitului în sumă de X lei reprezentând TVA stabilită în sarcina contribuabilului prin Decizia privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/30.06.2009.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr.X/30.06.2009 organele de inspecție fiscale au stabilit în sarcina contestatoarei un debit suplimentar de plată în sumă **de X** lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Pentru diferențele suplimentare de creanță fiscală de X lei prin aceeași decizie de impunere s-au stabilit majorări de întârziere în

sumă de X lei de la data de 25.07.2007 până la data de 30.08.2009 data achitării debitului, în baza art.120 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pentru un număr de 57 zile întârziere.

Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale nr.X/22.10.2009 organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au stabilit în continuare pentru debitul neachitat la scadență în sumă de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată individualizat prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr.X/30.06.2009, majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** pentru perioada cuprinsă în intervalul de la data de 30.06.2009 și până la data de 26.08.2009 data plății debitului cu ordinul de plată nr.X/26.08.2009.

Societatea susține că întrucât Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr.X/30.06.2009 i-a fost comunicată în data de **13.07.2009** potrivit prevederilor art.11alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, datorează accesorii doar pentru perioada 05.08.2009 – 26.08.2009 respectiv pentru 21 zile de întârziere și nu pentru 57 zile așa cum au calculat organele fiscale prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale nr.X/22.10.2009.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) și alin.(7):

„(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

[...]

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

La art. 85 alin .(1), lit.a) și lit.b) se prevăde că :

„Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);*
- b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”*

*Potrivit art 86 alin. (6) din același act normativ "Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii **constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plată".***

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 111, alin. (1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la termenele de plată:

“(1) Creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează.

*(2) Pentru diferențele de obligații fiscale principale și pentru obligațiile fiscale accesorii, stabilite potrivit legii, termenul de plată se stabilește în funcție de data comunicării acestora, astfel: a) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 1-15 din lună, termenul de plată este **până la data de 5 a lunii următoare**; b) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 16-31 din lună, termenul de plată este până la data de 20 a lunii următoare”*

Prin normele legale citate mai sus legiuitorul a stabilit termene de plată (scadențe) diferite, în raport cu modalitatea de constituire a creanței fiscale, prin sistem declarativ sau prin decizie de impunere emisă de organul fiscal.

Termenele de plată (scadențele) la care se referă art. 111, alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează, cu precizarea că ele vizează în principal, drepturile de creanță stabilite prin declarațiile fiscale ale contribuabililor.

În concret, referindu-ne strict la taxa pe valoarea adăugată, aceste termene sunt reglementate de art. 157, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, conform căruia orice persoană trebuie să achite taxa de plată la organele fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³ din același act normativ, în speță, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

Prin excepție de la dispozițiile de principiu ale art. 111, alin. (1) din Codul de procedură fiscală, alineatul (2) al aceleiași norme juridice, dispune că, pentru creanțele bugetare reprezentând diferențe de obligații fiscale principale stabilite potrivit legii pentru care se emite decizie de impunere conform art. 85, alin. (1), lit. b) din Codul de procedură fiscală, termenul de plată (scadență) se determină în funcție de data comunicării actului administrativ fiscal prin care au fost constatate și cuantificate asemenea diferențe. Astfel, dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 1-15 din lună, termenul de plată (scadență) este până la data de 5 a lunii următoare, iar dacă comunicarea s-a făcut în intervalul 18-31 din lună, termenul de plată este până la data de 20 a lunii următoare.

Astfel, se reține că termenele reglementate de art.111, alin. (2) din Codul de procedură fiscală referitoare la plata diferențelor de obligații fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii, reprezintă, pe de o parte, scadențele de excepție, derogatorii de la prevederile art. 111, alin. (1) din Codul de procedură fiscală, înăuntrul cărora nu pot fi calculate majorări de întârziere, iar pe de altă parte, constituie și perioada de grație acordată contribuabilului pentru achitarea diferențelor constatate.

De altfel, termenele legale de plată stabilite prin art. 111, alin. (2) din Codul de procedură fiscală au fost cuprinse și transmise contribuabilului și prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr.X/30.06.2009 anexată în copie la dosarul contestației, act administrativ fiscal prin care au fost stabilite obligațiile suplimentare de plată la taxa pe valoarea adăugată de X lei cu accesoriile aferente de X lei.

Prevederile legale referitoare la majorările de întârziere de la art. 119, alin. (1) și art. 120, alin. (1) sunt pe deplin aplicabile, ambele norme juridice consacrand faptul că majorările se calculează și se datorează, pentru fiecare zi de întârziere începând cu ziua imediat următoare scadenței, în situația în care obligațiile de plată ale debitorului nu sunt achitate la termenul de scadență.

În speța examinată, cum termenele de scadență sunt cele prevăzute la art. 111, alin. (2) din Codul de procedură fiscală, este evident că pentru perioada ce include aceste termene nu se calculează și nu se datorează majorări de întârziere.

Organul fiscal nu poate pretinde executarea obligației stabilite în sarcina contribuabilului prin actul administrativ, dacă acest act nu a fost comunicat contribuabilului, potrivit legii. Asadar, SC .X. SA .X. nu putea plăti taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sarcina sa, înainte de a-i fi comunicată potrivit pct 44.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală aprobate prin HG nr. 1050/2004 :

“ Organul fiscal nu poate pretinde executarea obligației stabilite în sarcina contribuabilului prin actul administrativ, dacă acest act nu a fost comunicat contribuabilului, potrivit legii”.

Acest aspect este menționat și la punctul 4 al Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr.X/30.06.2009, punct care reia prevederile legale citate anterior. Așadar, prin decizia de impunere se menționează în mod expres faptul că dacă data comunicării actului fiscal prin care s-au stabilit taxe suplimentare este cuprinsă între 1-15 ale lunii, în cazul în speță conform susținerii societății fiind 13 iulie, data la care se plătesc

aceste obligații fiscale este 5 a lunii următoare, respective **05.08.2009**, așa cum corect a sesizat contestatoarea.

Dacă termenul de scadență este data de 05.08.2009, iar societatea a achitat obligațiile fiscale suplimentar datorate în data de 26.08.2009, organele fiscale sunt **îndreptățite să calculeze majorări de întârziere numai pentru această perioadă.**

În raport de considerentele prezentate mai sus se reține că organele de inspecție fiscală au calculat majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată având în vedere un alt termen de plată, decât cel legal, motiv pentru care urmează ca în baza prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare: *„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”*, coroborate cu pct.12.7 din Ordinul Președintelui ANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată :

„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”,.

Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale nr.X/22.10.2009 urmează să se desființeze, iar Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili să calculeze

accesoriile datorate de societate în funcție de termenele scadente legale.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1), art 85 alin.(1), art.86 alin.(6), art.111 alin .(1) și alin.(2) coroborate cu prevederile art. 216 alin. (3), din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare și pct.12.7 din Ordinul Președintelui ANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Desființarea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale nr.X/22.10.2009 pentru suma de .X. lei, urmând a fi emisă o nouă decizie pentru calculul accesoriilor ținând cont de cele reținute în prezenta decizie și de prevederile legale aplicabile în speță.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Curtea de Apel X sau Curtea de Apel X.

DIRECTOR GENERAL,

X