



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**

Direcția Generală de Administrare a
Marilor Contribuabili
Serviciul Soluționare Contestații



ANAF

Direcția Generală de Administrare
a Marilor Contribuabili

Str. Lucretiu Patrascanu nr. 10,
Corp A, sector 3, București
Tel: 021 4089450
Fax: 021 4089301
e-mail: contestatii.DGAMC@mfinante.ro

DECIZIA nr. 95 / 28.11.2018
privind soluționarea contestației depusă de
X SRL
înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații
din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili
sub nr. SSC X/28.09.2018

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili a fost sesizat de Serviciul Evidență Analitică pe Plătitori, Restituiri, Compensări nr. 1 din cadrul aceleiași direcții, prin adresa nr. X/17.09.2018, înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații sub nr. SSC X/28.09.2018, asupra contestației formulată de SC X SRL, cu sediul în X, Bd. X, nr. X, clădirea X, sector X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. X, codul de înregistrare fiscală nr. X, prin reprezentantul legal dl. X, administrator al societății X SRL, împuternicit în baza procurii notariale nr. X/07.09.2016.

Societatea solicită anularea parțială a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/21.08.2018 în privința sumei de X lei, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de X lei, calculate pentru perioada 27.03.2017-26.03.2018.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că actul administrativ contestat a fost comunicat societății în data de **28.08.2018**, iar contestația a fost înregistrată la registratura DGAMC data de **10.09.2018**, conform ștampilei registraturii aplicată pe contestație, aflată în original la dosarul cauzei

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin.(1) și art. 272 alin.(3) lit. a) și d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, X SRL la data depunerii contestației figurând la poziția nr. X din „*Lista marilor contribuabili care sunt administrați de D.G.A.M.C. începând cu data de 1 ianuarie 2017 conform criteriilor de selecție prevăzute de OPANAF nr. 3609 din 15 decembrie 2016*”, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili este legal investit să soluționeze contestația formulată de X SRL împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/21.08.2018.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/21.08.2018, emisă de organele fiscale din cadrul Serviciului Evidență Analitică pe plătitori, Restituiri, Compensări nr. X, SC X SRL prezintă următoarele argumente:

Societatea susține că, din totalul sumei de plată în valoare de X lei stabilită prin Decizia nr. X/21.08.2018, va achita doar suma de X lei, diferența de X lei considerând-o ca fiind nejustificată.

Astfel, nu se justifică perceperea dobânzilor și penalităților de întârziere în sumă de X lei calculate asupra impozitului pe profit aferent anului 2016, instituite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/21.08.2018, având în vedere situația declarațiilor 101 aferente anului 2016 depuse de societate, și anume:

- Declarația 101 inițială nr. X/27.03.2017
- Declarația 101 rectificativă nr. X/08.01.2018
- Declarația 101 rectificativă nr. X/06.08.2018
- Declarația 101 rectificativă nr. X/07.08.2018,

din care reiese că societatea a figurat, la nivelul anului 2016, cu impozit pe profit de recuperat.

II. Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/21.08.2018, organele fiscale au stabilit în sarcina societății obligații fiscale în quantum total de X lei, din care suma de X lei, contestată de societatea X SRL, reprezintă accesorii aferente impozitului pe profit, calculate pentru perioada 27.03.2017-26.03.2018, documentele prin care s-au individualizat obligațiile de plată cu titlu de impozit pe profit fiind Declarația 101 nr. INTERNT-X din data de 06.08.2018 și Declarația 101 nr. INTERNT -X din data de 07.08.2018.

III. Luând în considerare constatările organului fiscal, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării o reprezintă legalitatea calculării accesoriilor în cuantum de X aferente impozitului pe profit în sumă de X lei, în condițiile în care organul de soluționare nu poate stabili situația de fapt fiscală în cauza dedusă soluționării, întrucât, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că în evidența fiscală a societății nu a fost înregistrată ultima declarație rectificativă depusă de aceasta, ceea ce ar putea avea influențe asupra modalității de stingere a obligațiilor fiscale principale ce au generat accesoriile contestate.

În fapt, din actele existente la dosar se reține că societatea X SRL a declarat în cursul anului 2016, prin formularul 100, un impozit pe profit de plată în cuantum total de X lei.

În data de 27.03.2017, a fost depusă Declarația 101 privind impozitul pe profit nr. INTERNT-X-2017 din care reiese că impozitul pe profit anual este în sumă de X lei, rezultând, astfel, o diferență de impozit pe profit de recuperat în sumă de X lei.

Ulterior, X SRL a mai depus un număr de trei declarații rectificative, astfel:

- Declarația 101 rectificativă nr. INTERNT-X/08.01.2018, prin care a suplimentat impozitul pe profit de recuperat de la suma de 1.355.364 lei, la suma de 1.579.722 lei;

- Declarația 101 rectificativă nr. INTERNT-X/06.08.2018, prin care a diminuat valoarea impozitului pe profit de recuperat de la suma de 1.579.722 lei, la suma de 1.471.751 lei;

- Declarația 101 rectificativă nr. INTERNT-X/07.08.2018, prin care a suplimentat impozitul pe profit de recuperat la suma de 1.552.457 lei (de la 1.471.751 lei).

Accesoriile în cuantum de X lei, contestate de societate, au fost calculate pentru suma de X lei, reprezentând cuantumul cu care a fost diminuat impozitul pe profit de recuperat declarat de societate, respectiv de la suma de 1.579.722 lei (conform declarației rectificative depuse în data de 08.01.2018), la suma de 1.471.751 lei (conform declarației rectificative din 06.08.2018).

Societatea susține că nu se justifică aplicarea de dobânzi și penalități, întrucât, din toate declarațiile 101 depuse, reiese că aceasta avea impozit pe profit de recuperat la nivelul anului 2016.

În drept, speței în cauză îi sunt aplicabile prevederile Legii 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează următoarele:

“ART.94 Stabilirea creanțelor fiscale sub rezerva verificării ulterioare.

(1) *Cuquantumul creanțelor fiscale se stabilește sub rezerva verificării ulterioare, cu excepția cazului în care stabilirea a avut loc ca urmare a unei inspecții fiscale sau a unei verificări a situației fiscale personale.*

ART.101*) Obligația depunerii declarației fiscale

(1) *Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal sau altor legi speciale, la termenele stabilite de acestea.*

ART.105*) Corectarea declarației fiscale

(1) *Declarația de impunere poate fi corectată de către contribuabil/plătitor, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.*

(2) *Declarația informativă poate fi corectată de către contribuabil/plătitor indiferent de perioada la care se referă.*

(3) Declarațiile prevăzute la alin.(1) și (2) pot fi corectate prin depunerea unei declarații rectificative.

ART. 165 Ordinea stingerii obligațiilor fiscale

(1) *Dacă un debitor datorează mai multe tipuri de obligații fiscale, iar suma plătită nu este suficientă pentru a stinge toate obligațiile, atunci se stinge obligația fiscală pe care o indică debitorul, potrivit legii, sau care este distribuită potrivit prevederilor [art.163](#), după caz, stingerea efectuându-se, de drept, în următoarea ordine:*

a) *toate obligațiile fiscale principale, în ordinea vechimii, și apoi obligațiile fiscale accesorii, în ordinea vechimii;*

b) *obligațiile cu scadențe viitoare, la solicitarea debitorului.*

(...)

(3) **În scopul stingerii obligațiilor fiscale, vechimea acestora se stabilește astfel:**

a) **în funcție de scadență, pentru obligațiile fiscale principale;**

b) *în funcție de data comunicării, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de organul fiscal competent, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii;*

(c) în funcție de data depunerii la organul fiscal a declarațiilor fiscale rectificative, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de contribuabil/plătitor, în cazul în care legea prevede obligația acestuia de a calcula cuantumul obligației fiscale; (...)

Art.173 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(3) Pentru diferențele de obligații fiscale stabilite prin declarații de impunere rectificative sau decizii de impunere, nu se datorează obligații fiscale accesorii pentru suma plătită în contul obligației fiscale principale, dacă, anterior stabilirii obligațiilor fiscale, debitorul a efectuat o plată, iar suma plătită nu a stins alte obligații.

Art. 174 Dobânzi

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

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia, inclusiv.

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

Art. 176 Penalități de întârziere

(1) Penalitățile 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. Dispozițiile art.174 alin. (2) - (4) și art.175 sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Potrivit textelor de lege anterior menționate, quantumul creanțelor fiscale se stabilește, sub rezerva verificării ulterioare, prin declarație de impunere depusă de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal sau altor legi speciale, la termenele stabilite de acestea.

În cazul constatării unor erori, contribuabilul are posibilitatea de a corecta declarația de impunere, prin depunerea unei declarații rectificative, cu condiția să se încadreze în perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.

În cadrul fiecărui buget, se sting obligațiile fiscale principale, **în ordinea vechimii**, și apoi obligațiile fiscale accesorii, în ordinea vechimii, iar **vechimea acestora în scopul stingerii obligațiilor fiscale se stabilește în funcție de scadență, pentru obligațiile fiscale principale, respectiv în funcție de data depunerii la organul fiscal a declarațiilor fiscale rectificative**, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de

contribuabil/plătitor, în cazul în care legea prevede obligația acestuia de a calcula cuantumul obligației fiscale.

De asemenea, din prevederile legale menționate se reține că pentru diferențele de obligații fiscale stabilite prin **declarații de impunere rectificative** sau decizii de impunere nu se datorează obligații fiscale accesorii pentru suma plătită în contul obligației fiscale principale, dacă anterior stabilirii obligațiilor fiscale, debitorul a efectuat o plată, **iar suma plătită nu a stins alte obligații.**

Totodată, din conținutul textelor de lege anterior menționate, organul de soluționare a contestației reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, contribuabilii datorează bugetului de stat dobânzi și penalități de întârziere, obligații suplimentare care se calculează pentru perioada cuprinsă între termenul de scadență a debitului principal și până la data stingerii sumelor datorate, inclusiv.

Din documentele existente la dosarul cauzei se constată că, inițial, societatea a declarat, pentru anul 2016, impozit pe profit de recuperat în sumă de 1.355.364 lei, sumă ce a fost utilizată pentru stingerea impozitului pe profit scadent în data de 25.07.2017 (171.711 lei), a impozitului pe profit scadent în data de 25.10.2017 (903.684 lei) și a unei părți din impozitul pe profit scadent în data de 25.03.2018 (279.969 lei).

Ulterior, în data de 08.01.2018, societatea X SRL, a depus o altă declarație rectificativă prin care a suplimentat impozitul pe profit de recuperat la suma de 1.579.722 lei, rezultând o diferență în plus de 224.358 lei față de situația inițială, sumă care a fost utilizată pentru a stinge încă o parte din impozitul pe profit scadent în data de 25.03.2018.

Prin urmare, se reține că impozitul pe profit de recuperat aferent declarațiilor din 27.03.2017 și 08.01.2018, în sumă de 1.579.722 lei, a fost integral utilizat pentru stingerea obligațiilor fiscale anterior menționate.

În data de 06.08.2018, X SRL diminuează impozitul pe profit de recuperat, prin depunerea Declarației nr. X, la suma de 1.471.751 lei, rezultând, astfel, o diferență în minus de 107.971 lei.

Având în vedere că întregul impozit pe profit de recuperat declarat de societate în datele de 27.03.2017 și 08.01.2018 a fost utilizat pentru stingerea debitelor anterior enumerate, suma de 107.971 lei figurează în evidența fiscală a societății ca și o obligație de plată.

Obligația de plată rezultă din faptul că societatea a declarat impozit pe profit de recuperat mai mare care a fost utilizat pentru stingerea unor obligații fiscale, iar, ulterior, prin depunerea declarației rectificative de diminuare, suma respectivă figurează ca fiind de plată, întrucât a fost utilizată pentru stingerea unor debite, fără ca suma respectivă să fie, într-adevăr de recuperat, așa cum reiese din declarația rectificativă depusă de societate în data de 06.08.2018.

Organul de soluționare reține că, potrivit modalității de stabilire a vechimii obligațiilor de plată, diferența de impozit pe profit în cuantum de 107.971 lei are scadența în data de 25.03.2017, însă vechimea acesteia este reprezentată de data de 06.08.2018, data depunerii de către societatea contestatară a declarației rectificative care a generat-o.

De asemenea, organul de soluționare reține că această sumă nu a putut fi stinsă la data scadenței (25.03.2017) întrucât, având în vedere prevederile legale anterior menționate, vechimea diferențelor de obligații fiscale principale care rezultă din depunerea declarațiilor rectificative este stabilită în funcție de data depunerii respectivelor declarații. Prin urmare, vechimea diferenței de impozit pe profit în cuantum de 107.971 lei este reprezentată de data de 06.08.2018 (data depunerii declarației rectificative), iar anterior acestei date societatea a declarat și alte obligații fiscale a căror vechime era anterioară datei de 06.08.2018, cum este și cazul impozitului pe profit scadent în data de 25.04.2018, în sumă de 2.877.509 lei care, potrivit documentelor de la dosarul cauzei, a fost stins ulterior stingerii diferenței de impozit în cuantum de 107.971 lei, respective în data de 23.04.2018.

Referitor la modalitatea de stingere a debitului în valoare de 2.877.509 lei, organul de soluționare reține că se impune refacerea analizei de către organele de administrare fiscală în scopul stabilirii dacă obligația fiscală reprezentând impozit pe profit în sumă de 2.877.509 lei, cu vechimea în data de 25.04.2018 (data scadenței), a fost corect stinsă anterior sumei de 107.971 lei, cu vechimea în data de 06.08.2018 (data depunerii declarației rectificative), ținând cont de ordinea stingerii obligațiilor fiscale prevăzute la art. 165, alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organul de soluționare reține că, în data de 07.08.2018, societatea a depus Declarația rectificativă nr. X prin care a suplimentat din nou impozitul pe profit de recuperat la suma de 1.552.457 lei, suplimentare de care, însă, organele fiscale emitente ale actului contestat nu au ținut cont, diferența în plus în cuantum de 80.706 lei, ce rezultă ca urmare a depunerii acestei ultime declarații rectificative, nefiind înregistrată în evidența fiscală a societății.

În concluzie, având în vedere aspectele sesizate de organul de soluționare a contestației, respectiv faptul că declarația rectificativă din 07.08.2018 nu a fost înregistrată în evidența fiscală a societății, precum și faptul că nu s-a ținut cont de prevederile art. 165, alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală referitoare la ordinea stingerii obligațiilor fiscale, se impune refacerea de către organele de administrare fiscală a analizei în scopul stabilirii dacă stingerea sumei de 107.971 lei s-a făcut corect în data de 26.03.2018.

Prin urmare, organul de soluționare, neputându-se pronunța cu privire la legalitatea impunerii accesoriilor în sumă de X lei, în cauză se impune

refacerea operațiunilor în evidența fiscală pentru obligațiile datorate de societate în perioada pentru care s-au calculat accesoriile.

Astfel, se va face aplicațiunea **prevederilor art. 279 alin. (3) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală**, care prevăd:

„ART. 279 Soluții asupra contestației

[...]

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

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

În speță sunt aplicabile și dispozițiile **pct. 11.4. și pct. 11.5 din Instrucțiunile de aplicare ale art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OPANAF 3741/2015:**

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

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

Față de cele mai sus menționate se va **desființa parțial Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/21.08.2018** emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, **în ceea ce privește suma de X lei**, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de 107.971 lei.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, precum și în temeiul art. 279 alin. (3) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct. 11.4. și pct. 11.5 din Instrucțiunile de aplicare ale art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OPANAF 3741/2015, se:

DECIDE

Desființarea în parte a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/21.08.2018, emisă de Serviciul Evidență Analitică pe Plătitori, Compensări, Rambursări nr. X din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, **în ceea ce privește suma de X lei**, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de 107.971 lei, calculate pentru perioada 27.03.2017-26.03.2018, urmând ca organele fiscale să reanalizeze calculul accesoriilor, în baza considerentelor reținute în prezenta decizie și în conformitate cu dispozițiile normative incidente în materie în perioada pentru care s-au calculat accesoriile.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la data comunicării.

**Director General,
X**