



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de

Administrare Fiscală

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17, Sector 5, .X.,
CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336.85.48

DECIZIA NR. 32 / 05.02.2016

privind soluționarea contestației formulate de

SC .X. SA- în calitate de succesor în drepturi și obligații al SC .X. SA

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală

sub nr.A-SLP 1504/15.07.2015

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, prin adresa nr..X./13.07.2015, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 1504/15.07.2015, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SA** cu domiciliul fiscal în .X., Sector .X., B-dul .X. nr..X., .X. et. .X., CUI .X., în calitate de succesor în drepturi și obligații a SC .X. SA împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./31.10.2014.

SC .X. SA - succesor în drepturi și obligații al SC .X. SA contestă Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./31.10.2014 pentru suma de .X. lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

În raport de data comunicării Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./31.10.2014, respectiv **17.11.2014** potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă la organul fiscal emitent al actului atacat 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, fiind înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili la data de **12.12.2014**, astfel cum rezultă din ștampila registraturii Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Având în vedere prevederile art.352 alin.(1) și (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

“(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.

(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi”, contestația este soluționată în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatarii la acțiune.

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, la data depunerii contestației SC .X. SA figurând la poziția nr. .X. din Anexa nr.1 la OPANAF nr.3749/2013 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili pe anul 2014, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită legal să se pronunțe asupra contestației formulată de SC .X. SA - succesor în drepturi și obligații a SC .X. SA.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./31.10.2014 emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor contribuabili, societatea susține următoarele:

În anul 2012 societatea a achitat impozit pe profit datorat de persoane juridice române, astfel:

- impozitul pe profit aferent trimestrului I 2012 în sumă de .X. lei, declarat prin declarația nr..X. din data de 25.04.2012. Acest impozit a fost stins parțial prin virament bancar, respectiv .X. lei, cu OP nr. .X./25.04.2012, iar diferența de .X. lei a fost stinsă din impozitul pe profit plătit în plus pentru anii anteriori rezultat din declarațiile 101 rectificative aferente anilor 2009, 2010 și 2011;
- impozitul pe profit aferent trimestrului II 2012 în sumă de .X. lei, declarat prin declarația nr..X. din data de 25.07.2012 a fost plătit integral cu OP nr..X./25.07.2012;
- impozitul pe profit aferent trimestrului III 2012 în sumă de .X. lei, declarat cu declarația nr..X. din data de 25.10.2012 a fost plătit integral cu OP nr..X./25.10.2012;
- diferența de impozit pe profit aferent anului 2012 în sumă de .X. lei declarat prin declarația nr..X. din data de 25.03.2013 a fost plătit integral cu OP nr..X./25.03.2013.

Ulterior depunerii Declarației 101 pentru anul 2012 și achitării diferenței rezultate conform acesteia societatea susține că a fost notificată de către organul fiscal asupra faptului că au fost identificate erori în completarea declarației privind impozitul pe profit pentru perioada de raportare decembrie 2012, în sensul că suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit pe trim.III 2012 a fost declarată eronat selectând codul “106-*impozit pe profit din asociere datorat de persoane fizice*” în locul codului “103 – *impozit pe profit datorat de persoane juridice, altele decât cele de la pct.1*”.

De asemenea, societatea susține că a efectuat corect plata sumei de .X. lei reprezentând impozit pe profit datorat pe trim.III 2012 în contul unic, creditându-se contul bugetar „*Venituri ale bugetului de stat încasate în contul unic, în curs de distribuire*”. Ambele obligații, atât cea selectată eronat „*Impozit pe profit din asociere datorat de persoane fizice*” (cod 106), cât și cea corectă „*Impozit profit datorat de persoane juridice, altele decât cele de la pct.1*” (cod 103) se virează în contul unic. Întrucât suma virată este în același cont bugetar nu a fost aplicabilă procedura de corecție erori materiale în documente de plată.

Ca urmare a solicitării societății de a regla eroarea semnalată, organele fiscale au adresat soluția de a se depune declarație rectificativă pentru anularea din sistemul de evidență a datoriei, reprezentând impozit pe profit din asociere datorat de persoane fizice în sumă de .X. lei, precum și o declarație inițială pentru constituirea în sistemul de evidență a datoriei reprezentând impozit pe profit datorat de persoanele juridice pe trim.III 2012 în sumă de .X. lei.

Urmare depunerii declarațiilor, în evidența organelor fiscale societatea figura cu impozit pe profit din asociere datorat de persoane fizice plătit în plus în sumă de .X. lei și cu impozit pe profit datorat de persoane juridice neachitat în sumă de .X. lei întrucât sumele virate în contul unic pentru stingerea impozitului pe profit au fost distribuite pentru stingerea impozitului pe profit din asociere selectat și declarat eronat.

De asemenea, contestatara susține că organele fiscale au solicitat societății să depună cerere de compensare a sumei alocată pentru impozitul pe profit din asociere datorat de persoane fizice cu suma datorată pentru impozit pe profit datorat de persoane juridice. Societatea a depus cererea de compensare nr..X./25.04.2013.

În data de 16.05.2013 societatea a depus cerere de eliberare a Certificatului de atestare fiscală ce a fost eliberat la data de 22.05.2013 și care certifică faptul că societatea nu are obligații de plată principale și accesorii la această dată.

În data de 06.06.2013 organele fiscale au comunicat societății Decizia nr..X./25.04.2013 prin care s-au instituit accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

Ulterior prin corecțiile efectuate de organele fiscale prin deciziile de impunere nr..X./25.04.2013, nr..X./25.04.2013 și nr..X./03.06.2013 obligațiile de plată accesorii aferente impozitului pe profit s-au diminuat la suma de .X. lei.

În data de 27.06.2013 societatea a depus contestație împotriva Deciziei nr..X./25.04.2013 solicitând desființarea acesteia, iar în data de 06.12.2013 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a emis Decizia nr..X./06.12.2013 prin care s-a desființat decizia de calcul accesorii contestată pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii.

În decizia de soluționare organul de soluționare a precizat că organele fiscale nu au avut în vedere faptul că societatea a depus declarație rectificativă pentru impozitul pe profit din asociere datorat de persoane fizice cu diminuare în aceeași sumă cu obligația de plată reprezentând impozit pe profit datorat de persoane juridice și nu au respectat prevederile pct.2.1 și 2.2 din OPANAF nr.144/2012 pentru aprobarea procedurii de îndreptare a erorilor cuprinse în declarațiile fiscale în cazul depunerii de către contribuabili a unei declarații rectificative.

Ca urmare, societatea susține că organele fiscale trebuiau să procedeze la reanalizarea în sistemul informatic a stingerilor pentru obligația fiscală rectificată astfel cum a fost diminuată cu plățile efectuate, înainte să procedeze la compensarea solicitată de contribuabil.

De asemenea, societatea susține că prin decizia de soluționare s-a menționat că reanalizarea stingerilor are drept consecință refacerea distribuirii sumelor utilizate inițial în stingerea impozitului pe profit din asociere datorat de persoane fizice pentru a nu ne afla în situația în care sumele în cauză ar fi putut stinge alte obligații bugetare restante la acea dată și care după stingere nu ar fi generat calcul accesorii.

Urmarea emiterii Deciziei nr..X./06.12.2013 organele fiscale au procedat la scăderea din fișa pe plătitor a societății a sumei de .X. lei reprezentând penalități de întârziere și a sumei de .X. lei reprezentând dobânzi de întârziere conform fișei sintetice totale emisă la data de 05.02.2014, iar la data de 31.01.2014 societății i-a fost comunicată Decizia nr..X./27.01.2014 prin care s-au instituit accesorii în sumă de .X. lei.

Astfel, societatea susține că prin decizia de calcul accesorii contestată, din totalul accesoriilor **suma de .X. lei au fost reinstituită pentru impozitul pe profit datorat pe trim.III 2012, declarat prin Declarația 100 nr..X./17.04.2013, astfel:**

- dobânzi de întârziere – .X. lei;
- penalități de întârziere –.X. lei.

Diferența de accesorii în sumă de **.X. lei**, reprezintă:

-X. lei accesorii aferente impozitului pe profit pe anul 2012 declarat prin Declarația 101 .X./19.12.2013;

-X. lei accesorii aferente diferenței de impozit pe profit pe anul 2012 declarat prin Declarația 101 .X./25.03.2013;

-X. lei accesorii aferente impozitului pe profit pe anul 2013 declarat prin Declarația 101 .X./19.12.2013.

Societatea susține că accesoriile în sumă de .X. lei au fost calculate ca urmare a stingerii în mod eronat a plăților în contextul corectării unor erori în completarea Declarației 101 aferentă anului 2010.

Astfel, se arată că în cursul **anului 2010** societatea a declarat și plătit impozit pe profit datorat de persoanele juridice, altele decât cele de la pct.1, în sumă de .X. lei. În data de **22.04.2011** a depus Declarația 101 aferentă anului 2010 nr..X. prin care a declarat un impozit pe profit anual în sumă de **.X. lei** rezultând diferență de plată în sumă de .X. lei. Acest impozit a fost achitat integral și la termen cu OP din data de 22.04.2011.

În data de **22.11.2011** societatea a depus declarația 101 rectificativă nr..X. aferentă anului 2010 prin care s-a declarat impozit anual în sumă de **.X. lei**. Întrucât din eroare societatea a înscris pe rândul 5 "*Impozit pe profit declarat pentru anul de raportare prin formularul 100*" suma de .X. lei în locul sumei .X. lei a rezultat o diferență de impozit pe profit de recuperat în cuantum de .X. lei în locul diferenței reale de recuperat în sumă de .X. lei.

SC .X. SA - succesor în drepturi și obligații al SC .X. SA susține că impozitul pe profit creat artificial în sumă de .X. lei a stins obligații de plată ulterioare declarate în contul impozitului pe profit în loc ca aceste obligații de plată să fie stinse din plățile efectuate de către societate.

În data de **19.12.2013** societatea a depus o nouă declarație rectificativă aferentă anului 2010 nr..X. prin care a declarat un impozit pe profit anual în sumă de **.X. lei** și a corectat rândul 5 "*Impozit pe profit declarat pentru anul de raportare prin formularul 100*" înscriind suma corectă de .X. lei rezultând diferență de impozit pe profit în sumă de .X. lei.

În urma acestei declarații, în fișă a fost creată artificial o obligație de plată în sumă de .X. lei care a fost stinsă din ultimele plăți efectuate de societate și a generat accesorii artificiale în sumă de .X. lei.

De asemenea, sistemul a generat accesorii artificiale în sumă de .X. lei și pentru diferența de impozit pe profit în sumă de .X. lei declarată prin declarația 101 nr..X./19.12.2013 deși această diferență se stingea integral din plata în sumă de .X. lei.

Astfel, pentru impozitul pe profit aferent anului 2010 declarat prin declarația rectificativă 101 nr..X./19.12.2013 au fost generate artificial accesorii în sumă de .X. lei, din care dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere

în sumă de .X. lei, deși impozitul a fost achitat integral și la termen de către societate.

Urmarea distribuirii eronate a plăților care nu a ținut cont de rectificativele efectuate de societate au fost generate și următoarele accesorii:

-dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei aferente diferenței de impozit pe profit pe anul 2012 declarat prin Declarația 101 nr..X./25.03.2013;

- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit pe anul 2013 declarat prin Declarația 101 nr..X./19.12.2013 din care dobânzi de întârziere în sumă de 113 lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

De asemenea, contestatara arată că toate obligațiile fiscale de plată reprezentând impozit pe profit datorat pe perioada 2010 – 2013 au fost virate integral și la termen și prezintă un tabel cu situația sumelor datorate și achitate, anexând și fișa sintetică totală emisă la data de 05.02.2014 în care societatea figurează cu obligații privind impozitul pe profit datorat ca fiind zero.

Prin Decizia nr..X./30.09.2014 organele de soluționare a contestației au decis desființarea Deciziei de calcul accesorii nr..X./3845/27.01.2014 pentru suma de .X. lei, urmând ca organele fiscale să procedeze la reanalizarea cauzei pentru aceleași obligații fiscale.

Societatea susține că organul de soluționare a contestației a reținut că:

- organele fiscale nu au ținut cont de considerentele Deciziei nr..X./06.12.2013;

- faptul că organele fiscale au extins în mod nejustificat perioada de calcul a accesoriilor cu nerespectarea prevederilor pct.11.6 din OPANAF nr.450/2013.

Astfel, contestatara susține că în timp ce prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./25.04.2013 accesoriiile au fost stabilite pe perioada 25.10.2012 – 20.04.2013 prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./27.01.2014 accesoriiile au fost stabilite pe perioada 26.04.2011 – 25.09.2013, perioada care excede perioadei de calcul a accesoriilor din Decizia nr..X./25.04.2013.

Astfel, prin Decizia nr..X./30.09.2014 organul de soluționare a contestației formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./27.01.2014 a dispus desființarea deciziei de calcul accesorii atacată urmând ca organele fiscale să emită două acte administrativ fiscale distincte privitoare la calculul de accesorii.

Însă, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./30.10.2014 accesoriiile au fost calculate în aceeași sumă, pentru aceeași

perioadă 26.04.2011 – 25.09.2013 și în legătură cu aceleași declarații fiscale fără ca organele fiscale să țină cont de aspectele reținute de DGSC în decizia de soluționare a contestației formulate împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./27.01.2014 și fără să respecte dispoziția privind emiterea a două acte administrativ fiscale distincte.

Referitor la accesoriile stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./30.10.2014, societatea arată următoarele:

Obligațiile accesorii în sumă de .X. lei reprezentând dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit declarat prin Declarația 100 nr..X./17.04.2013 sunt stabilite nelegal întrucât:

Organele fiscale nu au ținut cont de faptul că societatea a depus declarație rectificativă pentru impozitul pe profit din asociere datorat de persoane fizice cu diminuare în același quantum cu obligația de plată reprezentând impozit pe profit datorat de persoane juridice și nu au respectat prevederile pct.2.1 și 2.2 din OPANAF nr.144/2012 pentru aprobarea procedurii de îndreptare a erorilor cuprinse în declarațiile fiscale în cazul depunerii de către contribuabili a unei declarații rectificative.

Potrivit prevederilor legale invocate în cazul depunerii unei declarații rectificative cu diminuare de sumă distribuția plăților efectuate de contribuabil în contul unic anterior înregistrării declarațiilor rectificative cu diminuare de sume nu se mai justifică și organele fiscale trebuiau să procedeze la reanalizarea, în sistem informatic, a stingerilor pentru obligația fiscală rectificată astfel cum a fost diminuată cu plățile efectuate, înainte să procedeze la compensarea solicitată de contribuabil. Reanalizarea stingerilor are drept consecință refacerea distribuirii sumelor utilizate inițial în stingerea impozitului pe profit din asociere datorat de persoane fizice pentru a nu ne afla în situația în care sumele în cauză ar fi putut stinge alte obligații bugetare restante la acea dată și care după stingere nu ar fi generat calcul de accesorii.

De asemenea, contestatara susține că organele fiscale nu au avut în vedere prevederile Deciziei Comisiei de Proceduri Fiscale nr.3/2008 potrivit căreia prin depunerea declarației rectificative cu diminuare de sumă la impozitul pe profit din asociere datorat de persoane fizice distribuția sumei utilizată inițial pentru stingerea impozitului pe profit din asociere datorat de persoane fizice nu se mai justifică, suma virată de societate în contul unic se impunea a fi utilizată pentru stingerea impozitului pe profit datorat de persoane juridice **cu data plății.**

Astfel, societatea susține că întrucât suma a fost virată de către societate în termenul de plată și în cuantum datorat pentru impozitul pe profit datorat de persoane juridice, accesoriile în sumă de .X. lei sunt nelegale și netemeinice.

Totodată, societatea contestatară arată că aceste aspecte au fost reținute și de organele de soluționare a contestațiilor prin Decizia nr..X./06.12.2013 și nr.Decizia nr..X./30.09.2014.

Referitor la obligațiile accesorii în sumă de .X. lei contestatară susține că debitele care le-au generat nu au fost achitate cu întârziere ci, reprezintă efectul stingerii în mod eronat a plăților în contextul corectării unor erori în completarea Declarației 101 aferentă anului 2010.

Astfel, prin Declarația inițială 101 nr..X./22.04.2011 societatea a declarat un impozit pe profit de plată în sumă de .X. lei rezultând diferență de impozit pe profit în sumă de .X. lei, care a fost virat de către societate integral și în termenul de plată prin ordinul de plată din data de 22.04.2011.

Ulterior, prin Declarația rectificativă nr..X./19.12.2013 societatea a declarat un impozit pe profit anual în sumă de .X. lei rezultând impozit pe profit datorat în sumă de .X. lei. Întrucât societatea a achitat integral impozitul pe profit datorat inițial în sumă de .X. lei prin rectificarea impozitului cu diminuare până la suma de .X. lei, societatea a rămas cu un impozit pe profit în plus în sumă de .X. lei.

Contestatară invocă în susținere prevederile pct.2.1 și 2.2 din OPANAF nr.144/2012 pentru aprobarea procedurii de îndreptare a erorilor cuprinse în declarațiile fiscale în cazul depunerii de către contribuabili a unei declarații rectificative și ale art.119 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, susține că în urma depunerii Declarației rectificative nr..X./19.12.2013 a rezultat o diminuare a impozitului pe profit datorat de la suma de .X. lei la suma de .X. lei, iar suma de .X. lei era deja achitată prin plata în sumă de .X. lei efectuată de termenul legal, astfel că accesoriile în sumă de .X. lei sunt nelegitime și neîntemeiate.

Mai mult, întrucât organele fiscale nu au procedat la reanalizarea în sistemul informatic a stingerilor pentru impozitul pe profit rectificat cu plățile efectuate au fost instituite și accesorii în sumă de .X. lei aferente diferenței de impozit pe profit pe anul 2012 declarat prin Declarația 101 nr..X./25.03.2013 și accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit pe anul 2013 declarat prin Declarația 101 nr..X./19.12.2013. Deși aceste obligații fiscale se acopereau integral din impozit pe profit plătit în plus în sumă de .X. lei.

Totodată, contestatară susține că deși prin Decizia nr..X./30.09.2014 organul de soluționare a contestației formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./27.01.2014 a dispus desființarea deciziei de

calcul accesorii atacată urmând ca organele fiscale să emită două acte administrativ fiscale distincte privitoare la calculul de accesorii, s-a procedat la emiterea unui singur act administrativ fiscal, respectiv Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./30.10.2014 care este identică cu Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./27.01.2014

Astfel, conform prevederilor art.47 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare se impune a fi anulată Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./30.10.2014.

Față de cele prezentate societatea solicită admiterea contestației, anularea deciziei de calcul accesorii contestată, redistribuirea din contul unic a sumelor virate inițial, cu data plății, pe obligațiile datorate în fapt ce rezultă după depunerea declarației 100 nr..X. și anularea accesorilor aferente impozitului pe profit pe perioada 2010 – 2013 întrucât toate obligațiile fiscale privind impozitul pe profit au fost achitate integral și la termen.

II. Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./30.10.2014, în temeiul art.88 lit.c) și art.119 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organul fiscal a calculat în sarcina contestatarii accesorii pentru plata cu întârziere a impozitului pe profit, în sumă totală de .X. lei.

Documentele prin care au fost individualizate obligațiile de plată principale pentru care au fost calculate aceste accesorii sunt Declarația 101 nr..X./19.12.2013, Declarația 100 nr..X./17.04.2013, Declarația 101 nr..X./25.03.2013 și Declarația 101 nr..X./19.12.2013.

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 este dacă accesorii calculate prin actul administrativ fiscal contestat sunt legal datorate în cuantumul stabilit de organele fiscale în condițiile în care ca urmare a formulării contestației, organele fiscale au refăcut stingerile din evidența fiscală, aplicând procedura de simulare, rezultând o altă situație decât cea constatată la momentul emiterii deciziei contestate.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./25.04.2013, organul fiscal a calculat în sarcina contestatarii accesorii pentru plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor sociale și a altor venituri ale bugetului general consolidat, în sumă totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- .X. lei accesorii aferente vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice;
- .X. lei accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială;
- .X. lei accesorii aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din activități desfășurate în baza convențiilor/contractelor civile încheiate potrivit Codului civil, precum și a contractelor de agent;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe venitul din valorificarea bunurilor în regim de consignație.

Ulterior, organul fiscal a emis un număr de trei decizii de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale, după cum urmează:

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr..X./25.04.2013, prin care au fost corectate în sensul diminuării accesoriiile aferente obligațiilor având ca perioadă de raportare iunie 2010, respectiv:

- dobânda aferentă impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice –.X. lei
- dobânda aferentă impozitului pe venitul din valorificarea bunurilor în regim de consignație – .X. lei
- penalitate de întârziere aferentă impozitului pe venitul din valorificarea bunurilor în regim de consignație – .X. lei
- dobândă aferentă impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente juridice - .X. lei
- penalitate de întârziere aferentă impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente juridice - .X. lei
- dobândă aferentă impozitului pe profit – .X. lei
- penalitate de întârziere aferentă impozitului pe profit – .X. lei
- dobânda aferentă impozitului pe veniturile din salarii – .X. lei
- penalitate de întârziere aferentă impozitului pe veniturile din salarii – .X.

lei.

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr..X./25.04.2013, prin care au fost corectate în sensul diminuării accesoriile aferente obligațiilor având ca perioadă de raportare iulie 2010, respectiv:

- dobânda aferentă impozitului pe venitul din valorificarea bunurilor în regim de consignație – .X. lei

- dobânda aferentă impozitului pe veniturile din salarii – .X. lei.

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. .X./03.06.2013, prin care au fost corectate în sensul diminuării accesoriile aferente obligațiilor având ca perioadă de raportare septembrie 2012, respectiv:

- dobânda aferentă impozitului pe profit – .X. lei.

Astfel, urmare corecțiilor efectuate de către organul fiscal, cuantumul accesoriilor stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./25.04.2013 a fost diminuat la suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. leu accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X. lei accesorii aferente vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice;
- .X. lei accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială;
- .X. lei accesorii aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din activități desfășurate în baza convențiilor/contractelor civile încheiate potrivit Codului civil, precum și a contractelor de agent;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe venitul din valorificarea bunurilor în regim de consignație.

S.C .X. SA a contestat parțial accesoriile aferente impozitului pe profit individualizat prin declarația 100 nr..X./17.04.2013, respectiv suma de .X. lei, reprezentând dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Prin Decizia nr..X./06.12.2013, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a decis desființarea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./25.04.2013 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de .X. lei, reprezentând dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, urmând ca organele fiscale să procedeze la reanalizarea cauzei pentru aceeași obligație bugetară și aceeași perioadă avută în vedere prin actul administrativ fiscal desființat în conformitate cu prevederile legale incidente în materie în perioada analizată și cu cele reținute în motivarea deciziei de soluționare a contestației.

Urmare desființării Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./25.04.2013 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de .X. lei, organele fiscale au emis Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./27.01.2014, contestată de SC .X. SA- în calitate de succesor în drepturi și obligații a SC .X. SA, prin care s-au stabilit accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, astfel:

- .X. lei aferente impozitului pe profit pe trim.III 2012, cu scadență la data de 25.10.2012, ca urmare a depunerii Declarației rectificative 101 nr..X./17.04.2013;
- .X. lei aferente impozitului pe profit pe anul 2010, cu scadență la data de 25.04.2011, ca urmare a depunerii Declarației rectificative 101 nr..X./19.12.2013;
- .X. lei aferente impozitului pe profit pe anul 2012, cu scadență la data de 25.03.2013 ca urmare a depunerii Declarației 101 nr..X./25.03.2013;
- .X. lei aferente impozitului pe profit cu scadență la data de 25.08.2013 ca urmare a depunerii Declarației 101 nr..X./19.12.2013.

Prin Decizia nr..X./30.09.2014, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a decis desființarea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./27.01.2014 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit, urmând ca organele fiscale să procedeze la reanalizarea cauzei, în conformitate cu cele reținute în motivarea deciziei de soluționare și cu dispozițiile normative incidente în materie.

În motivarea deciziei de soluționare s-a reținut că din analizarea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./25.04.2013 și Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./27.01.2014, întocmită urmare desființării Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./25.04.2013 dispusă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor prin Decizia nr..X./06.12.2013, au fost stabilite accesorii pentru perioade diferite, respectiv pe perioada 25.10.2012 – 20.04.2013 prin Decizia referitoare la obligațiile de

plată accesorii nr..X./25.04.2013 și pe perioada 26.04.2011 – 25.09.2013 prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./27.01.2014.

Urmarea desființării Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./27.01.2014 pentru suma de .X. lei, organele fiscale au emis Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./31.10.2014, contestată de SC .X. SA-în calitate de succesor în drepturi și obligații al SC .X. SA, prin care s-au stabilit accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, astfel:

- .X. lei aferente impozitului pe profit pe trim.III 2012, cu scadență la data de 25.10.2012, ca urmare a depunerii Declarației rectificative 101 nr..X./17.04.2013;
- .X. lei aferente impozitului pe profit pe anul 2010, cu scadență la data de 25.04.2011, ca urmare a depunerii Declarației rectificative 101 nr..X./19.12.2013;
- .X. lei aferente impozitului pe profit pe anul 2012, cu scadență la data de 25.03.2013 ca urmare a depunerii Declarației 101 nr..X.2/25.03.2013;
- .X. lei aferente impozitului pe profit cu scadență la data de 25.08.2013 ca urmare a depunerii Declarației 101 nr..X./19.12.2013.

În drept, potrivit art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 119

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

ART. 120

(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.

ART. 120¹

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.”

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi și penalități de întârziere.

Din anexa la Decizia nr..X./31.10.2014 referitoare la obligațiile de plată accesorii rezultă că au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei lei, astfel:

- în baza Declarației 101 nr..X./19.12.2013:
 - pentru debitul în sumă de .X. lei, au fost calculate dobânzi în sumă de .X. lei pe perioada 26.04.2011 – 25.07.2013 și penalități de întârziere în sumă de .X. lei pe perioada 26.04.2011 – 30.06.2013;
 - pentru debitul în sumă de .X. lei, au fost calculate dobânzi în sumă de .X. lei pe perioada 26.04.2011 – 25.07.2013 și penalități de întârziere în sumă de .X. lei pe perioada 26.04.2011 – 25.07.2013;
 - pentru debitul în sumă de .X. lei, au fost calculate dobânzi în sumă de .X. lei pe perioada 25.07.2013- 26.08.2013.
- în baza Declarației 100 nr..X./17.04.2013 au fost calculate dobânzi în sumă de .X. lei, pe perioada 25.10.2012 – 25.03.2013 și penalități de întârziere în sumă de .X. lei pe perioada 25.10.2012 – 25.01.2013
- în baza Declarației 101 nr..X./25.03.2013 au fost calculate dobânzi în sumă de .X. lei, pe perioada 25.03.2013 – 17.04.2013 ;
- în baza Declarației 101 nr..X./19.12.2013 au fost calculate dobânzi în sumă de .X. lei, pe perioada 26.08.2013 – 25.09.2013 și penalități de întârziere în sumă de .X. lei pe perioada 26.08.2013 – 25.09.2013.

Față de obligațiile bugetare stabilite în sarcina societății, respectiv **accesorii în sumă de .X. lei** reprezentând dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit declarat prin Declarația 100 nr..X./17.04.2013 prin contestație se aduc argumente în sensul că organele fiscale nu au ținut cont de faptul că a depus declarație rectificativă pentru impozitul pe profit din asociere datorat de persoane fizice cu diminuare, în același cuantum, cu obligația de plată reprezentând impozit pe profit datorat de persoane juridice și nu au respectat prevederile pct.2.1 și 2.2 din OPANAF nr.144/2012 pentru aprobarea procedurii de îndreptare a erorilor cuprinse în declarațiile fiscale în cazul depunerii de către contribuabili a unei declarații rectificative.

De asemenea, contestatară arată că în cazul depunerii unei declarații rectificative cu diminuare de sumă distribuția plăților efectuate de contribuabil în contul unic anterior înregistrării declarațiilor rectificative cu diminuare de sume nu se mai justifică și organele fiscale trebuiau să procedeze la reanalizarea, în sistem informatic, a stingerilor pentru obligația fiscală rectificată astfel cum a fost diminuată cu plățile efectuate, înainte să procedeze la compensarea solicitată de contribuabil, reanalizarea stingerilor având drept consecință refacerea distribuirii sumelor utilizate inițial în stingerea impozitului pe profit din asociere datorat de persoane fizice pentru a nu ne afla în situația în care sumele în cauză

ar fi putut stinge alte obligații bugetare restante la acea dată și care după stingere nu ar fi generat calcul accesorii.

Totodată, în contestație se invocă și faptul că organele fiscale nu au avut în vedere prevederile Deciziei Comisiei de Proceduri Fiscale nr.3/2008 potrivit căreia prin depunerea declarației rectificative cu diminuare de sumă la impozitul pe profit din asociere datorat de persoane fizice distribuirea sumei utilizată inițial pentru stingerea impozitului pe profit din asociere datorat de persoane fizice nu se mai justifică, suma virată de societate în contul unic se impunea a fi utilizată pentru stingerea impozitului pe profit datorat de persoane juridice **cu data plății**.

În ceea ce privește accesoriile în sumă de .X. lei contestatara susține că debitele care le-au generat nu au fost achitate cu întârziere ci, reprezintă efectul stingerii în mod eronat a plăților în contextul corectării unor erori în completarea Declarației 101 aferentă anului 2010.

Referitor la argumentul contestatarii potrivit căruia deși prin Decizia nr..X./30.09.2014 organul de soluționare a contestației a dispus desființarea deciziei de calcul accesorii atacată urmând ca organele fiscale să emită două acte administrativ fiscale distincte privitoare la calculul de accesorii, s-a procedat la emiterea unui singur act administrativ fiscal, se reține că acesta este fondat, întrucât art. 216 alin. (3) și alin. (3¹) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare stipulează că:

„ (3) 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.

*(3¹) 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**”.*

iar art. 210 alin. (2) din același act normativ prevede că:

*„(2) Decizia sau dispoziția emisă în soluționarea contestației **este definitivă în sistemul căilor administrative de atac**”.*

Având în vedere prevederile legale invocate, precum și cele ale art. 213 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora **„Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac”**, precum și faptul că prevederile legale privind reverificarea fiscală sunt imperative și de strictă interpretare, nu

pot fi reținute în soluționarea cauzei susținerile organului fiscal din adresa nr..X./13.07.2015, potrivit cărora:

*„Seviciul Evidență analitică pe plătitori, restituiri, compensări a procedat la punerea în aplicare a Deciziei nr..X./06.12.2013 [...] în vederea reglării situației fiscale (mai exact a plusurilor din contul unic buget de stat care proveneau din declararea eronată a impozitului pe profit) societatea a mai depus două declarații rectificative cu suplimentare de sumă, prima fiind aferentă scadenței 25.04.2011, iar cea de a doua fiind aferentă scadenței 25.08.2013 [...]. **Analiza accesoriilor aferente nu se poate efectua separat întrucât stingerile s-au modificat urmare depunerii celor două declarații rectificative, iar generarea accesoriilor nu se poate efectua prin programul informatic pe anumite perioade, ci per total**”,* acesta nefiind un motiv care să înlăture aplicarea prevederilor legale anterior menționate.

În ceea ce privește calculul de accesorii, pentru lămurirea aspectelor ridicate de contestatară, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, cu adresa nr.2206/20.07.2015, a solicitat punct de vedere direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice – Direcția Generală Legislație Cod Procedură Fiscală Reglementări Nefiscale și Contabile, cu privire la aplicarea dispozițiilor legale referitoare la stabilirea de creanțe fiscale accesorii în cazul în care sumele plătite în plus de contribuabil au stins, prin compensare, obligațiile fiscale născute ulterior, urmate apoi de depunerea unei declarații rectificative cu suplimentare de sumă.

Prin adresa nr..X./26.01.2016 Direcția Generală Legislație Cod Procedură Fiscală Reglementări Nefiscale și Contabile din Ministerul Finanțelor Publice, precizează că: *„[...] în situația în care pe perioada cuprinsă între data scadenței și data depunerii declarației rectificative, dreptul de creanță înregistrează fluctuații, existând și perioade în care nivelul creanței contribuabilului este sub nivelul sumei din declarația rectificativă, în vederea stabilirii accesoriilor datorate sunt incidente prevederile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.144/2012 pentru aprobarea procedurii de îndreptare a erorilor cuprinse în declarațiile fiscale, în cazul depunerii de către contribuabili a unei declarații rectificative, Anexa I, pct.III, subpct.3.2 conform cărora „În vederea stabilirii obligațiilor fiscale accesorii datorate până la data stingerii inclusiv, compartimentul cu atribuții de evidență pe plătitori procedează la reanalizarea, în sistem informatic, a stingerii obligațiilor fiscale, astfel cum au fost suplimentate”.*

Totodată, potrivit adresei nr..X./13.07.2015, anexată la dosarul cauzei, organele de administrare fiscală din cadrul D.G.A.M.C, conform prevederilor pct.III 3.1. și 3.2. din Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.144/2012 pentru aprobarea procedurii de îndreptare a erorilor cuprinse în declarațiile fiscale în cazul depunerii de către contribuabili a unei declarații rectificative, au reanalizat stingerile prin aplicarea procedurii de simulare.

În urma aplicării acesteia, a rezultat că societatea datorează accesorii aferente impozitului pe profit în cuantum mai mic decât cel stabilit inițial.

În consecință, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor fiscale pentru reanalizarea în sistemul informatic a stingerilor, în temeiul dispozițiilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu dispozițiile pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și se va desființa Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./31.10.2014 pentru suma de.X. lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, urmând ca organele fiscale să reanalizeze cauza, ținând cont de cele precizate prin prezenta decizie, de dispozițiile actelor normative incidente speței și să emită un nou act administrativ fiscal.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

DECIDE

Desființarea Deciziei referitoare la obligații de plată accesorii nr..X./31.10.2014, emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit, urmând ca organele fiscale să reanalizeze cauza, ținând cont de cele precizate în considerentele prezentei decizii.

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

DIRECTOR GENERAL, .X.