



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 3199754
Fax : + 021 3368548
e-mail :Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 311 / .X.2013

privind soluționarea contestației depuse de

S.C..X. S.A. din .X.,

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 907170/10.07.2013

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală .X. prin adresa nr..X./08.07.2013, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.907170/10.07.2013, asupra contestației formulate de **S.C. .X. S.A.** cu sediul în .X., str. .X., nr..X., sector .X., J.X./X./X., CUI RO .X..

S.C. .X. S.A. contestă Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./25.01.2013, emisă de Direcția Generală .X., pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- dobândă în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- dobândă în sumă de .X. lei aferente impozitului pe venit persoane juridice nerezidente;
- dobândă în sumă de .X. lei aferente vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate;
- dobândă în sumă de .X. lei aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- dobândă în sumă de .X. lei aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- dobândă în sumă de .X. lei aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- dobândă în sumă de .X. lei aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- dobândă în sumă de .X. lei aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați,
- dobândă în sumă de .X. lei aferente contribuției angajatorilor pentru Fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale,

- dobândă în sumă de .X. lei aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator,
- dobândă în sumă de .X. lei aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați.

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, având în vedere că Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./25.01.2013 a fost comunicată societății în data de **11.03.2013** potrivit confirmării de primire poștală, anexată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost înregistrată la Direcția Generală .X. sub nr..X./**18.03.2013**, conform ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

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 O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **S.C. .X. S.A.** la data depunerii contestației figurând la poziția nr..X. din Anexa nr..X. „*Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DG.X. începând cu data de 1 ianuarie 2013*” la OPANAF nr..X./2012 pentru modificarea și completarea OPANAF nr..X./2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită legal să soluționeze contestația formulată de **S.C. .X. S.A.** din .X..

I. În susținerea cauzei, contestatara precizează că a solicitat TVA la rambursare care a compensat parțial obligațiile fiscale, diferența fiind achitată în termen.

Contestatara precizează că în fișa sintetică există neconcordanțe între sumele achitate de către societate și procedura de stingere a creanțelor bugetare.

Ca și exemplu, societatea precizează că în luna octombrie 2012 în fișă apar compensate obligații din luna noiembrie 2012 și ulterior cele din luna octombrie 2012, nefiind respectată ordinea vechimii în procedura de stingere a creanțelor bugetare.

Astfel, contestatara solicită reanalizarea modului de calcul al dobânzilor din **Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./25.01.2013** și pe cale de consecință anularea obligațiilor accesorii.

II. Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./25.01.2013, emisă de Direcția Generală .X., s-au stabilit în sarcina societății dobânzi în sumă de **.X. lei**, respectiv:

- dobândă în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile din salarii;

- dobândă în sumă de .X. lei aferente impozitului pe venit persoane juridice nerezidente;
- dobândă în sumă de .X. lei aferente vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate;
- dobândă în sumă de .X. lei aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- dobândă în sumă de .X. lei aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- dobândă în sumă de .X. lei aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- dobândă în sumă de .X. lei aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- dobândă în sumă de .X. lei aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați,
- dobândă în sumă de .X. lei aferente contribuției angajatorilor pentru Fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale,
- dobândă în sumă de .X. lei aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator,
- dobândă în sumă de .X. lei aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați.

Documentele prin care au fost individualizate obligațiile principale sunt Declarațiile 100 nr..X./25.10.2010, nr..X./22.11.2012, Declarațiile 102 nr..X./25.03.2010, nr..X./21.05.2010, nr..X./23.07.2010, Declarația 112 nr..X./22.11.2012 și Declarația nr..X./14.06.2010.

Dobânzile în sumă totală de .X. lei au fost calculate în temeiul art.88 lit.c) și art.119 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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:

Cauza supusă soluționării este dacă accesoriile stabilite prin actul administrativ fiscal contestat sunt legal datorate de societate în condițiile în care organele fiscale confirmă faptul că în evidența fiscală s-au operat stingeri eronate.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./25.01.2013, organele fiscale au calculat dobânzi în sarcina contestatoarei pentru perioada martie 2010 - noiembrie 2012 în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile din salarii, impozitului pe venit persoane juridice nerezidente, vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate, contribuției de asigurări sociale datorată de angajator, contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, contribuției angajatorilor pentru Fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale, contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați.

Prin contestația formulată, societatea solicită îndreptarea neconcordanțelor existente, în condițiile în care societatea a avut TVA de rambursat și *“stingerea obligațiilor nu s-a făcut în ordinea vechimii”*.

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

“Art.119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(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 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.”

În temeiul acestor prevederi legale se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligației de plată se datorează dobânzi pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

În conformitate cu dispozițiile art.116 alin.(1) și alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

“(1) Prin compensare se sting creanțele administrate de Ministerul Economiei și Finanțelor cu creanțele debitorului reprezentând sume de rambursat sau de restituit de la buget, până la concurența celei mai mici sume, când ambele părți dobândesc reciproc atât calitatea de creditor, cât și pe cea de debitor, dacă legea nu prevede altfel.[....]

(3) *Compensarea se face de organul fiscal competent la cererea debitorului sau înainte de restituirea ori rambursarea sumelor convenite acestuia, după caz. Dispozițiile [art.115](#) privind ordinea stingerii datoriilor sunt aplicabile în mod corespunzător*, [...].“

Începând cu data de 01.10.2010 aceste prevederi statuează că:

“(1) *Prin compensare se sting creanțele statului sau unităților administrativ-teritoriale ori subdiviziunilor acestora reprezentând impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat cu creanțele debitorului reprezentând sume de rambursat, de restituit sau de plată de la buget, până la concurența celei mai mici sume, când ambele părți dobândesc reciproc atât calitatea de creditor, cât și pe cea de debitor, cu condiția ca respectivele creanțe să fie administrate de aceeași autoritate publică.*

(2) *Creanțele fiscale ale debitorului se compensează cu obligații datorate aceluiași buget, urmând ca din diferența rămasă să fie compensate obligațiile datorate altor bugete, în mod proporțional, cu respectarea condițiilor prevăzute la alin. (1).[...]*

(4) *Dacă legea nu prevede altfel, compensarea operează de drept la data la care creanțele există deodată, fiind deopotrivă certe, lichide și exigibile.*

(5) *În sensul prezentului articol, creanțele sunt exigibile:*

a) *la data scadenței, potrivit art.111;*

b) *la termenul prevăzut de lege pentru depunerea decontului cu sumă negativă de TVA cu opțiune de rambursare, în limita sumei aprobate la rambursare prin decizia emisă de organul fiscal potrivit legii;*

c) *la data depunerii cererii de restituire, în limita sumei aprobate pentru restituire prin decizia emisă de organul fiscal potrivit legii, pentru cererile de restituire a accizei sau taxei pe valoarea adăugată, după caz, depuse potrivit Codului fiscal;*

d) *la data comunicării deciziei, pentru obligațiile fiscale principale, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii stabilite de organele competente prin decizie;[...]*

(6) *Compensarea se constată de către organul fiscal competent, la cererea debitorului sau din oficiu. Dispozițiile art.115 privind ordinea stingerii datoriilor sunt aplicabile în mod corespunzător.”*

Conform textului de lege sus invocat, organul fiscal competent efectuează compensările solicitate de debitor, operațiune efectuată după stingerea debitelor certe, lichide și exigibile, ce au fost declarate și neachitate, cu respectarea dispozițiilor art.115 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În spetă sunt incidente prevederile art.122 alin.1), lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se reține că până la data de 01.10.2010:

“În cazul creanțelor fiscale stinse prin compensare, majorările de întârziere se datorează până la data stingerii inclusiv, astfel:

c) pentru compensările efectuate ca urmare a unei cereri de restituire sau de rambursare a sumei cuvenite debitorului, data stingerii este data depunerii cererii de rambursare sau de restituire.”

Iar începând cu data de 01.10.2010 se prevede că:

“În cazul creanțelor fiscale stinse prin compensare, dobânzile și penalitățile de întârziere sau majorările de întârziere, după caz, se calculează până la data prevăzută la art.116 alin. (4).”

În temeiul acestor prevederi legale, se reține ca dobânzile sau majorările de întârziere, după caz, se datorează pentru plata cu întârziere a obligațiilor bugetare, până la data stingerii acestor obligații bugetare prin oricare din modalitățile prevăzute de lege.

Compensarea reprezintă o modalitate de stingere prevăzută în mod expres de Codul de procedură fiscală.

Se reține că **S.C .X. SA** a beneficiat de stingerea prin compensare din taxa pe valoarea adăugată de rambursat în baza cererilor de compensare nr..X./24.03.2010, nr..X./25.05.2010, nr..X./26.10.2010 și nr..X./23.11.2012 a obligațiilor fiscale aferente lunilor februarie 2010, aprilie 2010, septembrie 2010 și octombrie 2012.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, respectiv din adresa Direcției Generale .X. nr..X./08.07.2013, reiese că urmare înregistrării contestației contribuabilului, organul emitent al actului administrativ fiscal atacat a constatat că în evidența fiscală au intervenit stingeri eronate ale obligațiilor de plată, respectiv stingerea obligațiilor a fost operată înainte de efectuarea compensărilor, fapt pentru care a aplicat procedura de simulare.

În urma aplicării acestei proceduri de simulare a rezultat (conform precizărilor organului fiscal din adresa nr..X./08.07.2013) un quantum mai mic al accesoriilor decât cel stabilit prin *Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./25.01.2013.*

Organul de soluționare a contestațiilor mai are în vedere și faptul că notele de compensare emise urmare cererilor de compensare formulate de contribuabil au fost comunicate societății și nu au fost contestate de către acesta.

Prin urmare, se reține că baza de calcul a accesoriilor contestate în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile din salarii, impozitului pe venit persoane juridice nerezidente, vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate, contribuției de asigurări sociale datorată de angajator, contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, contribuției angajatorilor pentru Fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale, contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, individualizate ca obligații de plată prin Declarațiile 100 nr..X./25.10.2010, nr..X./22.11.2012, Declarațiile 102 nr..X./25.03.2010, nr..X./21.05.2010, nr..X./23.07.2010, Declarația 112 nr..X./22.11.2012 și Declarația nr..X./14.06.2010 a fost stabilită eronat de organul fiscal întrucât din plățile efectuate de contribuabil au fost efectuate stingeri înaintea operării notelor de compensare.

Ținând seama că în cazul compensării data stingerii creanțelor bugetare este data înscrisă în nota de compensare, și nu data operării în evidența fiscală a notelor de compensare se impune o reanalizare a tuturor stingerilor operate în evidența fiscală asupra cărora au fost calculate accesoriile prin decizia contestată.

Având în vedere situația prezentată mai sus, precum și faptul că organul de soluționare nu poate reface stingerile operate în evidența fiscală pentru obligațiile datorate de societate în perioada pentru care s-au calculat accesoriile se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”, coroborat cu pct. 11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora “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”, și se va desființa Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X/25.01.2013 pentru suma totală de .X lei reprezentând dobânzi aferente impozitului pe veniturile din salarii, impozitului pe venit persoane juridice nerezidente, vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate, contribuției de asigurări sociale

datorată de angajator, contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, contribuției angajatorilor pentru Fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale, contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, urmând ca organele fiscale să reanalizeze calculul de accesorii în funcție de sumele stinse prin compensare tinând seama că după stingere o obligație fiscală nu mai poate genera calcul de accesorii în conformitate cu dispozițiile normative mai sus precizate.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, precum și în temeiul art.216 alin.(3) și alin.3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 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 nr..X./25.01.2013** emisă de Direcția Generală .X. pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- dobândă în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- dobândă în sumă de .X. lei aferente impozitului pe venit persoane juridice nerezidente;
- dobândă în sumă de .X. lei aferente vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate;
- dobândă în sumă de .X. lei aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- dobândă în sumă de .X lei aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- dobândă în sumă de .X. lei aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- dobândă în sumă de .X. lei aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;

- dobândă în sumă de .X. lei aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați,
- dobândă în sumă de .X. lei aferente contribuției angajatorilor pentru Fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale,
- dobândă în sumă de .X. lei aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator,
- dobândă în sumă de .X. lei aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați.

urmând ca organele fiscale să reanalizeze calculul de accesorii pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare din decizia de calcul accesorii desființată, având în vedere considerentele din motivarea prezentei decizii și dispozițiile normative incidente în perioada de calcul a accesoriiilor.

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

DIRECTOR GENERAL,

X