

DECIZIA NR. 3450/2017
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L. din sat X, județul X,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 35158/2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii X, prin adresa nr. 15789/2016 înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 35158/2016, asupra contestației formulată de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului Brașov sub nr. JX/2008, având domiciliul fiscal în sat X, com. X, lotul III, jud. X.

Contestația, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 34636/2016, a fost formulată împotriva *Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/09.11.2016* și **are ca obiect suma totală de X lei** compusă din:

- X1 lei accesorii impozit pe veniturile din salarii;
- X2 lei accesorii impozit pe profit;
- X3 lei accesorii pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- X4 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA;
- X5 lei accesorii pentru CASS datorată de angajator;
- X6 lei accesorii pentru CASS datorată de angajator pentru persoanele care se află în concediu medical.

Prin contestația depusă în condițiile de mai sus, societatea se îndreaptă și împotriva Deciziei privind compensarea obligațiilor fiscale nr. X/2016, până la concurența sumei de X7 lei și a Deciziei nr. X/2016 privind compensarea obligațiilor fiscale, până la concurența sumei de X8 lei.

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, stabilit raportat la data primirii sub semnătură a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/09.11.2016, respectiv data de **09.11.2016** și data depunerii contestației la D.G.R.F.P. Brașov, respectiv data de **18.11.2016**, așa cum rezultă din ștampila aplicată de această instituție pe contestația în original.

Contestația este formulată prin administrator KS și prezintă semnătura acestuia în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal învestită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din sat X, jud. X, împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/09.11.2016.

I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din sat X, jud. X solicită anularea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/09.11.2016, a Deciziei privind compensarea obligațiilor fiscale nr. X/2016 și a Deciziei nr. X/2016 privind compensarea obligațiilor fiscale, acte emise de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la nivelul Regiunii X.

I.1. Cu privire la Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/09.11.2016

Petenta consideră că această decizie este nulă deoarece actul administrativ fiscal este motivat în drept pe un act normativ abrogat, respectiv pe OG 92/2003, nu pe Legea 207/2015 și pentru că nu este motivat în fapt. Societatea incriminează că în decizie nu se precizează care sunt obligațiile fiscale principale în raport de care s-au efectuat aceste

calculare.

Petenta mai precizează că o motivare ulterioară nu mai este posibilă și că decizia F-BV 41/23.08.2016 a fost contestată în temeiul art. 268 și urm. din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

I.2. Cu privire la deciziile privind compensarea obligațiilor fiscale nr. X/2016 și nr. X/2016

Petenta precizează că în mod greșit aceste decizii sunt motivate pe dispozițiile OG 92/2003, act normativ abrogat la data când acestea au fost emise și consideră că ambele decizii nu sunt motivate în fapt.

Pe fond societatea apreciază că s-au compensat creanțe care îi erau datorate de la bugetul statului cu presupuse creanțe care nu au caracter cert, lichid și exigibil.

II. Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/09.11.2016, organe fiscale din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii X au calculat în sarcina S.C. X S.R.L. accesorii în sumă totală de X lei, din care:

- X1 lei accesorii impozit pe veniturile din salarii;
- X2 lei accesorii impozit pe profit;
- X3 lei accesorii pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- X4 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA;
- X5 lei accesorii pentru CASS datorată de angajator;
- X6 lei accesorii pentru CASS datorată de angajator pentru persoanele care se află în concediu medical.

Potrivit anexei la Decizia X/09.11.2016, documentele prin care au fost individualizate obligațiile de plată principale pentru care au fost calculate aceste accesorii sunt: Decizia nr. 41/02.09.2016, Declarațiile tip 112 nr. 94921586-2/17.06.2016, 95486021-2/25.06.2016, 97419428-2/22.07.2016, 98703901-2/10.08.2016, 98923524-2/16.08.2016, 98923719-2/16.08.2016, 99857185-2/29.08.2016, 99877162-2/30.08.2016, 99910702-2/31.08.2016, 99971895-2/02.09.2016, 99973195-2/03.09.2016, 101194230/27.09.2016, 101196181/28.09.2016 și Declarația tip 101 nr. INTERNT 83/14.01.2016.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documente existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de administrare fiscală, se rețin următoarele:

III.1. Referitor la conținutul și motivarea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/09.11.2016

Cauza supusă soluționării este dacă Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/09.11.2016 a fost emisă de organele fiscale teritoriale cu respectarea prevederilor legale în vigoare.

În fapt, pentru plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor sociale și a altor venituri ale bugetului general consolidat, Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii X a emis Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/09.11.2016, prin care s-au calculat în sarcina SC X SRL accesorii în sumă totală de X lei. Decizia a fost emisă conform modelului de formular prevăzut în Ordinul nr. 1438/2009 pentru aprobarea modelelor unor formulare utilizate în domeniul colectării creanțelor fiscale, în vigoare la data emiterii acesteia.

Prin contestația formulată societatea invocă nerespectarea prevederilor art. 46 alin. (2) lit. d), e) și f) din Legea 207/2015 Codul de procedură fiscală privind obiectul actului administrativ fiscal, motivele de fapt precum și motivele drept.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 353, 354 și 346 din Legea 207/2015

privind Codul de procedură fiscală, care stipulează că:

art. 353 Intrarea în vigoare

Prezentul cod intră în vigoare la data de 1 ianuarie 2016.

art. 354 Abrogări

La data intrării în vigoare a prezentului cod se abrogă:

a) Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 513 din 31 iulie 2007, cu modificările și completările ulterioare;

art. 346 Conflictul temporal al actelor normative

(1) Reglementările emise în temeiul actelor normative prevăzute la art. 354 rămân aplicabile până la data aprobării actelor normative de aplicare a prezentului cod, în măsura în care nu contravin prevederilor acestuia.

(2) Trimiterile făcute prin alte acte normative la Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se consideră a fi făcute la prezentul cod.

Conform acestor prevederi legale, deși de la data de 01.01.2016 Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a fost abrogată, legiuitorul a prevăzut pentru legislația secundară emisă în baza acesteia că rămâne aplicabilă până la aprobarea unor alte acte normative și că trimiterile la OG 92/2003/R se consideră a fi făcute la Legea 207/2015.

Drept urmare, în baza acestor precizări legislative se reține că trimiterile la art. 88 lit. c) și la art. 119 din OG 92/2003 cuprinse în Decizia X/09.11.2016 contestată, sunt în conformitate cu cele precizate în modelul de formular prevăzut în Ordinul nr. 1438/2009 pentru aprobarea modelelor unor formulare utilizate în domeniul colectării creanțelor fiscale, în vigoare la data emiterii acesteia, și se consideră a fi făcute la art. 98 lit. c) respectiv 173 din Legea 207/2015, conform căroră:

OG 92/2003	Legea 207/2015
<p>art. 88 <u>Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere</u> Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale: [...] c) deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;</p>	<p>art. 98 <u>Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere</u> Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale: [...] c) deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;</p>
<p>art. 119 <u>Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere</u> (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. (2) Nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi de orice fel, obligații fiscale accesorii stabilite potrivit legii, cheltuieli de executare silită, cheltuieli judiciare, sumele confiscate, precum și sumele reprezentând echivalentul în lei al bunurilor și sumelor confiscate care nu sunt găsite la locul faptei. (3) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală. (4) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu excepția</p>	<p>art. 173 <u>Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere</u> (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. (2) Nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi de orice fel, obligații fiscale accesorii stabilite potrivit legii, cheltuieli de executare silită, cheltuieli judiciare, sumele confiscate, precum și sumele reprezentând echivalentul în lei al bunurilor și sumelor confiscate care nu sunt găsite la locul faptei. (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</p>

<p>situației prevăzute la <u>art. 142</u> alin. (6).</p>	<p>obligații. Aceste dispoziții sunt aplicabile și în situația în care debitorul a efectuat plata obligației fiscale, iar declarația de impunere a fost depusă ulterior efectuării plății.</p> <p>(4) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.</p> <p>(5) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii, cu excepția situației prevăzute la <u>art. 227</u> alin. (8).</p> <p>(6) Dobânzile și penalitățile de întârziere pot fi actualizate anual, prin hotărâre a Guvernului, în funcție de evoluția ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României.</p>
--	---

Astfel nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației mențiunea petentei că actul administrativ fiscal contestat ar fi motivat în drept pe un act normativ abrogat (OG 92/2003), în speță fiind incidente prevederile art. 346 din Legea 207/2015 antecitate.

Conform prevederilor art. 46 din Legea 207/2015, în vigoare la data emiterii deciziei de calcul accesorii contestată:

„art. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

- (1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.
- (2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:
- a) denumirea organului fiscal emitent;
 - b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
 - c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;
 - d) obiectul actului administrativ fiscal;
 - e) motivele de fapt;
 - f) temeiul de drept;
 - g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
 - h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;
 - i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;
 - j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.”

Din analiza conținutului Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii X/09.11.2016 se reține că aceasta este motivată în drept, așa cum am arătat anterior trimiterile la OG 92/2003 trebuind a fi considerate ca fiind făcute la Legea 207/2015. De asemenea, se reține că emitentul a precizat în cuprinsul deciziei motivul pentru care sunt datorate accesoriile, respectiv „*pentru plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor sociale și a altor venituri ale bugetului general consolidat, s-au calculat următoarele accesorii*”.

În ceea ce privește obligațiile fiscale principale pentru care s-au calculat accesoriile, se reține că în conformitate cu prevederile din Anexa 3 la Ordinului nr. 1438/2009 pentru aprobarea modelelor unor formulare utilizate în domeniul colectării creanțelor fiscale, „*în coloana “Natura obligației fiscale” se va preciza denumirea creanței fiscale principale: impozit, taxă, contribuție, amendă sau alte sume datorate bugetului general consolidat.*”

De asemenea, în conformitate cu prevederile din Anexa 3 la Ordinului nr. 1438/2009, în anexa la decizia nr. X/09.11.2016, în coloana 2 este înscris „*Documentul prin care s-a individualizat suma de plată*” respectiv „*denumirea documentului care constituie titlu de creanță și prin care s-a individualizat creanța principală, numărul și data.*” În speță se reține că accesoriile au fost calculate pentru obligațiile fiscale principale declarate de contribuabil prin declarațiile cod 112 și 101, și pentru obligațiile stabilite prin decizia de impunere F-X 41 la care însuși petentul face referire.

Astfel, în ceea ce privește motivarea societății conform căreia decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nu respectă prevederile art. 46 alin. (2) lit. d), e) și f) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se reține că nu este fondată și nu poate fi reținută favorabil în susținerea cauzei.

Pe cale de consecință, se reține că Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/09.11.2016 îndeplinește cerințele legale aplicabile actelor administrative, motiv pentru care organul de soluționare va proceda la analiza pe fond a contestației.

III.2. Referitor la accesoriile în sumă totală de X lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesorii aferente unor debite stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X 41/23.08.2016, în condițiile în care, în urma soluționării contestației formulată împotriva acestei decizii, s-a dispus desființarea parțială a titlului de creanță și reverificarea situației, iar pe de altă parte stingerea obligațiilor de plată este influențată de punerea în executare a deciziei 3000/2017 de soluționare a contestației.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/09.11.2016 Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii X a calculat accesorii în sumă totală de X lei, din care:

- X1 lei accesorii impozit pe veniturile din salarii;
- X2 lei accesorii impozit pe profit;
- X3 lei accesorii pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- X4 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA;
- X5 lei accesorii pentru CASS datorată de angajator;
- X6 lei accesorii pentru CASS datorată de angajator pentru persoanele care se află în concediu medical.

Din anexa la decizie reiese că accesoriile au fost calculate pentru obligațiile de plată principale individualizate în Decizia nr. F-X 41/2016, Declarațiile tip 112 nr. 94921586-2/17.06.2016, 95486021-2/25.06.2016, 97419428-2/22.07.2016, 98703901-2/10.08.2016, 98923524-2/16.08.2016, 98923719-2/16.08.2016, 99857185-2/29.08.2016, 99877162-2/30.08.2016, 99910702-2/31.08.2016, 99971895-2/02.09.2016, 99973195-2/03.09.2016, 101194230/27.09.2016, 101196181/28.09.2016 și Declarația tip 101 nr. INTERN 83/14.01.2016.

Așa cum precizează și contestatară, împotriva Deciziei de impunere F-X 41/23.08.2016 SC X SRL a formulat contestație în temeiul art. 268 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, obiectul acesteia fiind suma parțială de X lei.

Contestația depusă de SC X SRL a fost soluționată prin Decizia nr. X/07.04.2017 emisă de DGRFP Brașov, prin care a fost desființată Decizia de impunere F-X 41/23.08.2016 pentru suma de X9 lei, din care X10 lei TVA și X11 lei impozit pe veniturile din dividende, urmând ca organul de inspecție fiscală să reanalizeze situația fiscală a societății, și a fost respinsă contestația pentru TVA în sumă de X12 lei.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 119 și art. 120 din O.G. nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv ale art. 173, 174 și 176 din Legea 207/2015, în vigoare de la 01.01.2016, conform cărora:

OG 92/2003	Legea 207/2015
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. 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.

<p>art. 120 Dobânzi (1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și 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 dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.</p>	<p>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. [...] (5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.</p>
<p>art. 120¹ Penalități de întârziere (1) <i>Penalitățile de întârziere</i> reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile <u>art. 120</u> alin. (2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător. (2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.</p>	<p>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 <u>art. 174</u> alin. (2) - (4) și <u>art. 175</u> sunt aplicabile în mod corespunzător. (2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.</p>

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, dobânzile se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor față de bugetul general consolidat, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal, de la data scadenței și până la data achitării efective.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă următoarele:

- Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/09.11.2016 au fost calculate accesorii pentru obligațiile de plată principale individualizate în Declarațiile tip 112 nr. 94921586-2/17.06.2016, 95486021-2/25.06.2016, 97419428-2/22.07.2016, 98703901-2/10.08.2016, 98923524-2/16.08.2016, 98923719-2/16.08.2016, 99857185-2/ 29.08.2016, 99877162-2/30.08.2016, 99910702-2/31.08.2016, 99971895-2/02.09.2016, 99973195-2/03.09.2016, 101194230/27.09.2016, 101196181/28.09.2016 (suma de X13 lei) și Declarația tip 101 nr. INTERNT 83/14.01.2016 (suma de X2 lei).
- Totodată, Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii X a calculat accesorii în sumă totală de X14 lei, aferente TVA și impozitului pe veniturile din dividende persoane fizice stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. F-X 41/23.08.2016. Se reține că din total TVA în sumă de X15 lei stabilit suplimentar de plată prin această decizie de impunere, suma de X16 lei nu a fost contestată de petentă, iar prin Decizia emisă de D.G.R.F.P. Brașov nr. X/07.04.2017 a fost desființată decizia de impunere pentru TVA în sumă de X10 lei și a fost respinsă contestația pentru TVA în sumă de X12 lei. De asemenea, petenta a contestat în totalitate suma stabilită cu titlul de impozit pe dividende prin Decizia de impunere nr. F-X 41/23.08.2016, de X11 lei, iar prin Decizia emisă de D.G.R.F.P. Brașov nr. X/07.04.2017 a fost desființată decizia de impunere pentru această sumă.
- Prin contestația depusă societatea se îndreaptă și împotriva Deciziei privind compensarea obligațiilor fiscale nr. X/28.10.2016, până la concurența sumei de X7 lei și a Deciziei nr. X/12.10.2016 privind compensarea obligațiilor fiscale, până la concurența sumei de X8 lei.

Întrucât Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov - Serviciul soluționare contestații, prin Decizia nr. X/07.04.2017, a desființat Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridicnr. F-X 41/23.08.2016, cu privire la TVA în sumă de X10 lei și cu privire la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de X11 lei, obligații fiscale care au stat la baza emiterii deciziei de accesorii contestată, în cauză sunt aplicabile dispozițiile art. 50 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

„art. 50

Anularea, desființarea sau modificarea actului administrativ fiscal

(2) Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea sau modificarea, totală sau parțială, atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate, desființate ori modificate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate, desființate sau modificate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare ori nu au fost contestate. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite un nou act administrativ fiscal, prin care desființează sau modifică în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente.

Având în vedere cele reținute în cuprinsul prezentei decizii, se reține că organul de soluționare nu se poate substitui organului de administrare fiscală, singurul în măsură să modifice în mod corespunzător decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii, ținând cont de emiterea de către DGRFP Brașov a Deciziei nr. 3000/2017 prin care au fost desființate obligații fiscale principale în sumă totală de X9 lei, din care X10 lei TVA și X11 lei impozit pe veniturile din dividende, urmând a fi refăcută inspecția fiscală în cauză, și de prevederile art. 165 și 167 din Legea 207/2015 conform cărora:

„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.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal local cu suma plătită se sting cu prioritate amenzile contravenționale individualizate în titluri executorii, în ordinea vechimii, chiar dacă debitorul indică un alt tip de obligație fiscală. Aceste prevederi nu se aplică în cazul plății taxelor astfel cum sunt definite la art. 1 pct. 36.

(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;

d) în funcție de data primirii, în condițiile legii, a titlurilor executorii transmise de alte instituții.”

art. 167 Compensarea

(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, inclusiv unitățile subordonate acesteia. Prin sume de plată de la buget se înțeleg sumele pe care statul sau unitatea/subdiviziunea administrativ-teritorială trebuie să le plătească unei persoane, inclusiv cele care rezultă din raporturi juridice contractuale, dacă acestea sunt stabilite prin titluri executorii.

(2) Creanțele 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).”

Astfel, ținând cont de caracterul accesoriu al dobânzilor și al penalităților de întârziere, care au fost stabilite în virtutea principiului de drept „accesorium sequitur principale” și de faptul că prin Decizia nr. 3000/2017 s-a dispus desființarea deciziei de impunere F-X 41/23.08.2016 pentru o parte din debitele pentru care s-au calculat accesoriile contestate, urmează a se face aplicarea prevederilor art. 279 alin. (3) și alin. (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare conform cărora:

„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.”

coroborat cu dispozițiile pct. 11.4 și 11.5 din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

„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 pronunță 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.” ,

organul emitent al actului desființat urmând să încheie un nou act administrativ fiscal care să aibă în vedere prevederile legale aplicabile în cauză și considerentele prezentei decizii de soluționare a contestației.

III.3 Referitor la contestația formulată împotriva Deciziilor privind compensarea obligațiilor fiscale nr. X/28.10.2016 și X/12.10.2016, cauza supusă soluționării este de a se stabili dacă D.G.R.F.P. Brașov, prin Serviciul soluționare contestații, are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere.

În fapt, prin contestația înregistrată la organul fiscal, contribuabilul se îndreaptă și împotriva Deciziei privind compensarea obligațiilor fiscale nr. X/28.10.2016, până la concurența sumei de X7 lei și a Deciziei nr. X/12.10.2016 privind compensarea obligațiilor fiscale, până la concurența sumei de X8 lei.

În drept, potrivit dispozițiilor art. 272 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data depunerii contestației:

„(1) **Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.**

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

- a) creanțe fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei;
- b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei și deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5)”.

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații, are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva titlurilor de creanță prevăzute expres și limitativ de lege respectiv a deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere.

Prin urmare, având în vedere că petenta contestă decizii prin care au fost compensate obligațiile fiscale, se reține că **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații nu are competența de soluționare a contestației formulate pentru acest capăt de cerere**, aceasta intrând în competența organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art. 272 alin. (6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Totodată, potrivit pct. 5.1 și pct. 5.3 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.

(...)

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

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii X, în calitate de organ emitent al Deciziei privind compensarea obligațiilor fiscale nr. X/28.10.2016 și Deciziei nr. X/12.10.2016 privind compensarea obligațiilor fiscale.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268 alin. (1), art. 269, art. 273, art. 276 alin. (1) și art. 279 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1) Desființarea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/09.11.2016, emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii X, pentru

suma totală de **X** lei, reprezentând:

- X1 lei accesorii impozit pe veniturile din salarii;
- X2 lei accesorii impozit pe profit;
- X3 lei accesorii pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- X4 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA;
- X5 lei accesorii pentru CASS datorată de angajator;
- X6 lei accesorii pentru CASS datorată de angajator pentru persoanele care se află în concediu medical.

urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea actului administrativ pentru același tip de obligație fiscală și aceeași perioadă ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

2) Transmitea spre competență soluționare, către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii X, a capătului de cerere privind solicitarea anulării Deciziilor privind compensarea obligațiilor fiscale nr. X/28.10.2016 și nr. X/12.10.2016.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.