



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Administrare a
Marilor Contribuabili
Serviciul Soluționare contestatii



ANAF

Direcția Generală de Administrare
a Marilor Contribuabili

Str. Lucretiu Patrascanu nr. 10,
Corp A, sector 3, București

Tel: 021 4089450

Fax: 021 4089301

e-mail: contestatii.DGAMC@anaf.ro

DECIZIA nr. 24 / 2018

privind soluționarea contestației depuse de

SC X SA

înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații

din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili

sub nr. SSC X/03.11.2017

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili a fost sesizat de X, asupra contestației formulate de **X SA** cu sediul social în X, având CIF X, reprezentată prin împuternicit X, în calitate de director financiar, în calitate de succesor în drepturi și obligații al SC X SA .

*Societatea X SA- succesor în drepturi și obligații al SC X SA, solicită **anularea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/07.03.2016** emisă de X, prin care s-au stabilit în sarcina societății **obligații fiscale accesorii în sumă de X 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, având în vedere că Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/07.03.2016 a fost comunicată societății prin poștă în data de **14.03.2016**, iar contestația a fost înregistrată la registratura Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili la **data de 12.04.2016**, conform ștampilei registraturii aplicată pe contestație, aflată în original la dosarul cauzei.

Întrucât din informațiile deținute de organul de soluționare a contestațiilor a rezultat că societatea X SA a fost radiată prin fuziunea

acesteia cu societatea X, prin adresa nr. X/12.01.2018, organul fiscal din cadrul DGAMC -Serviciul Soluționare Contestații a solicitat informații și documente care au stat la baza operațiunii de fuziune a celor două societăți. În data de 26.01.2018 a fost înregistrată la registratura DGAMC, sub nr. X/26.01.2018, adresa prin care reprezentantul legal al societății X a comunicat informațiile și documentele solicitate și, de asemenea, a informat organele fiscale că își însușește contestațiile depuse în data de 12.04.2016 de societatea radiată X SA.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (3) lit. a) și d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, X SA la data depunerii contestației figurând la poziția nr. X din Anexa nr. 1 din „*Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de D.G.A.M.C. începând cu data de 1 februarie 2016*” la O.P.A.N.A.F. nr. 3702/2015 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili și a listei contribuabililor mijlocii, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili este legal investit să soluționeze contestația formulată de X SA - în calitate de succesor în drepturi și obligații al SC X SA.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/07.03.2016 emisă de organele fiscale din cadrul X, prin care s-au stabilit obligații de plată accesorii în sumă de X lei, X SA 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.INTERNT-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.INTERNT-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.INTERNT- 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.INTERNT-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, 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 de a proceda 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 se 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 accesoriiilor, **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.

Prin Decizia nr.X/30.09.2014 organele de soluționare a contestației au decis desființarea Deciziei de calcul accesorii nr.X/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/3812/25.04.2013 accesoriiile au fost stabilite pe perioada 25.10.2012 – 20.04.2013 prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.X/3845/27.01.2014 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 pronunțată de organul de soluționare a contestației formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.X/3845/27.01.2014, s-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.

Din acest motiv, X SA a formulat contestație și împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.X/30.10.2014, aceasta fiind soluționată prin emiterea de către organele de soluționare din cadrul Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor a Deciziei nr. X/05.02.2016 prin care s-a decis desființarea deciziei în cauză, cu dispoziția ca organele fiscale să procedeze la reanalizarea cauzei în conformitate cu cele reținute în motivarea deciziei și cu dispozițiile normative incidente în materie.

În data de 14.03.2016, societății i-au fost comunicate următoarele decizii:

-Decizia de accesorii nr. X/07.03.2016 prin care s-au reinstabilit accesorii aferente impozitului pe profit aferent trimestrului III 2012 în sumă totală de X lei;

-Decizia de accesorii nr. X/07.03.2016 prin care s-au reinstabilit accesorii aferente impozitului pe profit aferent diferenței de impozit pe profit an 2010, diferenței de impozit pe profit an 2012 și aferente impozit pe profit an 2013 în sumă totală de X lei;

-Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. X/07.03.2016 prin care s-au corectat accesoriiile aferente impozitului pe profit instituite prin Decizia de accesorii nr. X/07.03.2016 și Decizia de accesorii nr. X/07.03.2016 astfel:

- diferențe în plus în sumă de X lei pentru penalitățile de întârziere;
- diferențe în minus în sumă de X lei pentru dobânzile de întârziere.

Astfel, în urma punerii în aplicare a Deciziei nr. X/05.02.2016 privind soluționarea contestației prin care s-au contestat accesorii în sumă de X lei, s-au reinstabilit accesorii în sumă de X lei.

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 asocierie 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.

De asemenea, contestatara 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 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**.

Societatea afirmă că, având în vedere faptul că plata în sumă de X lei a fost efectuată la data de 25.10.2012, dată la care era scadent impozitul pe profit aferent trimestrului III 2012 în aceeași sumă de X lei, înseamnă că acest impozit a fost stins integral și în termen, accesoriile în sumă de X lei instituite de organele fiscale pentru această obligație fiscală fiind nelegale și netemeinice.

Aspectele și dispozițiile normative invocate de societate au fost reținute și de organele de soluționare a contestațiilor atât în Decizia nr. X/06.12.2013, cât și în Decizia nr. X/30.09.2014, însă acestea au fost ignorate de organele fiscale care au procedat de fiecare dată la reinstituirea în mod eronat a accesoriilor aferente impozitului pe profit datorat pentru trimestrul III 2012.

X SA menționează în cuprinsul contestației și prevederile art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 potrivit căreia pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

Totodată, potrivit art.47 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actele administrative fiscale prin care s-au stabilit în mod eronat creanțe fiscale accesorii se anulează ori desființează, total sau parțial, chiar dacă împotriva acestora s-au exercitat sau nu căi de atac.

II. Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/07.03.2016, 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 contestatarei accesorii în sumă totală de X lei, pentru plata cu întârziere a impozitului pe profit datorat de persoanele juridice aferent trimestrului III 2012, în sumă de X lei, cu scadența la data de 25.10.2012.

Modul de calcul al accesoriilor este detaliat în anexa la Decizia nr. X/07.03.2016.

Documentul prin care a fost individualizată obligația de plată principală pentru care au fost calculate aceste accesorii este Declarația 100 nr.X depusă de X SA cu întârziere, la data de 17.04.2013.

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:

Referitor la suma de X lei, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit datorat de persoane juridice pentru trimestrul III 2012, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită să se pronunțe dacă accesoriile instituite prin actul administrativ contestat sunt legal datorate, în condițiile în care compensarea solicitată de contestatară a operat la data la care au fost depuse declarația cod 100 prin care a fost creată obligația fiscală la sursa impozit pe profit datorat de persoane juridice și declarația rectificativă cod 710 ce a determinat renalizarea, în sistem informatic, a stingerilor pentru obligația fiscală reprezentând impozit pe profit din asociere datorat de persoane fizice.

În fapt, în data de 25.10.2012, societatea X SA a depus Declarația 100 nr. INTERN- X-2012 prin care a declarat, în mod eronat, suma de X lei ca fiind impozit pe profit din asociere datorat de persoane fizice (cod 106), în loc de impozit pe profit datorat de persoane juridice (cod 103).

Obligația fiscală declarată eronat, și anume "Impozit pe profit din asociere datorat de persoane fizice" a fost virată, prin ordinul de plată nr. X din data de 25.10.2012, în contul bugetar "Venituri ale bugetului de stat încasate în contul unic, în curs de distribuire", același cont în care se virează și impozitul pe profit datorat de persoane juridice.

Suma de X lei a fost utilizată de organele fiscale cu atribuții de evidență pe plătitori pentru a stinge obligația la sursa impozit pe profit din

asociere datorat de persoane fizice declarată eronat de contribuabil prin Declarația cod 100 nr. INTERNT -X-2012 din data de 25.10.2012, pentru impozitul pe profit datorat de persoane juridice pentru trim. III 2012 (cod 103) neexistând nicio declarație depusă de societate la data respectivă.

În vederea îndreptării erorii, societatea a depus în data de 17.04.2013 declarația rectificativă 710 nr. X pentru anularea în sistemul de evidență al DGAMC a datoriei reprezentând impozit pe profit din asociere datorat de persoane fizice în sumă de X lei. Prin depunerea acestei declarații, suma utilizată inițial pentru stingerea impozitului pe profit din asociere datorat de persoane fizice a rămas nedistribuită în contul unic, întrucât, în cadrul aceleiași obligații fiscale, distribuția plăților efectuate de contribuabil în contul unic anterior înregistrării declarației rectificative cu diminuare de sumă nu se mai justifică.

De asemenea, tot în data de 17.04.2013, contestatara a depus și Declarația 100 privind obligațiile de plată la bugetul de stat nr. X, în vederea constituirii în sistemul de evidență al X a datoriei reprezentând impozit pe profit datorat de persoanele juridice pentru trimestrul III al anului 2012, în sumă de X lei. Astfel, obligația fiscală la sursa impozit pe profit datorat de persoane juridice (cod 103) a fost creată la data de 17.04.2013.

În data de 25.04.2013, societatea a depus și cererea de compensare nr. X prin care a solicitat ca suma de X lei care a fost inițial alocată pentru stingerea datoriei privind impozitul pe profit din asociere datorat de persoane fizice (cod 106) să fie compensată cu obligația fiscală, în același quantum, reprezentând impozit pe profit datorat de persoanele juridice române (cod 103).

Pentru plata cu întârziere a impozitului pe profit datorat de persoane juridice române pentru trimestrul III 2012 (cod 103), în sumă de X lei, organele fiscale au calculat accesorii în sumă de X lei, individualizate prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/07.03.2016.

Societatea solicită anularea totală a deciziei anterior menționate, precum și anularea dobânzilor și majorărilor de întârziere în sumă de X lei, susținând că debitul principal care a constituit baza de calcul al respectivelor accesorii, respectiv impozitul pe profit aferent trimestrului III 2012 în sumă de X lei, a fost achitat integral și în termen, respectiv la data de 25.10.2012.

În drept

Speței analizate îi sunt aplicabile prevederile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“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.

Art. 120¹ Penalități de întârziere

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

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/07.03.2016, accesoriile contestate de societate, în sumă de X lei, au fost calculate pentru debitul principal reprezentând impozit pe profit datorat de persoane juridice (cod 103), aferent trimestrului III 2012, în cuantum de X lei, scadent la 25.10.2012 și declarat cu întârziere, la data de 17.04.2013.

Organul de soluționare a contestațiilor reține că societatea contestatară datorează accesorii aferente impozitului pe profit datorat de persoane juridice (cod 103), chiar dacă Declarația 100 prin care obligația fiscală respectivă a fost individualizată a fost depusă cu întârziere, întrucât o obligație fiscală este datorată indiferent dacă a fost depusă sau nu o declarație de către contribuabil, izvorul creării obligației fiscale constituindu-l fapta contribuabilului care intră în sfera de aplicare a impozitului respectiv,

iar sancțiunea constând în stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere vizează creanțe bugetare nestinse sau stinse cu întârziere față de data scadenței, nicidecum depunerea cu întârziere a unei declarații.

X SA susține că accesoriile în sumă de X lei nu sunt datorate, afirmând faptul că organele fiscale trebuiau să țină cont de prevederile Deciziei Comisiei de Proceduri fiscale nr. 3/2008, potrivit căreia: “În situația în care contribuabilul, cu bună-credință, efectuează o plată mai mare decât cuantumul creanței fiscale înscrise eronat într-o declarație fiscală care a fost corectată ulterior de către contribuabil sau au fost stabilite de către organul fiscal diferențe datorate în plus față de creanța fiscală inițială, în condițiile legii, **data stingerii**, în limita sumei plătite suplimentar, **este data plății** astfel cum aceasta este definită de lege, **dacă suma plătită suplimentar nu a fost stinsă până la data corectării** de către contribuabil sau până la data stabilirii de către organul fiscal a diferenței datorate în plus”.

Organul de soluționare reține că speței în cauză nu îi sunt aplicabile prevederile anterioare invocate de societate, întrucât suma de X lei plătită de societate în contul unic nu a rămas nedistribuită, ci a fost utilizată, până la data depunerii de către societate a declarației rectificative, în vederea stingerii impozitului pe profit cod 106 declarat eronat în data de 25.10.2012.

Ulterior, urmare a depunerii în data de 17.04.2013 a Declarației rectificative cod 710 nr. X, organele de administrare fiscală au făcut aplicațiunea prevederilor cuprinse la 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:

“2.1 În situația depunerii de către contribuabili a unei declarații rectificative cu diminuare de obligație fiscală, dobânzile și penalitățile de întârziere se datorează numai pentru suma rezultată după corectare sau modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației fiscale și până la data stingerii acesteia inclusiv.

*2.2 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 stingerilor pentru obligația fiscală rectificată** astfel cum a fost diminuată, cu plățile efectuate.”*

Astfel, compartimentul cu atribuții de evidență pe plătitori a procedat la reanalizarea, în sistem informatic, a stingerilor pentru obligația fiscală rectificată, respectiv pentru impozitul pe profit din asociere datorat de persoane fizice, urmare a depunerii, în data de 17.04.2013, a declarației rectificative cu diminuare de sume. Prin reanalizarea stingerilor, începând cu data de 17.04.2013, suma de X lei a fost repusă în contul unic întrucât,

conform textelor de lege anterior menționate, distribuția plăților efectuate de contribuabil în contul unic anterior înregistrării declarației rectificative cu diminuare de sume nu se mai justifică.

De asemenea, organul de soluționare reține că data stingerii obligației fiscale reprezentând impozit pe profit datorat de persoane juridice (cod 103) pentru trimestrul III 2012 nu poate fi data plății, așa cum susține contestatara, întrucât la data de 25.10.2012 societatea nu figura în evidențele fiscale cu această obligație de plată, declarația cod 100 prin care s-a individualizat debitul respectiv fiind depusă, cu întârziere, în data de 17.04.2013. Astfel, **obligația fiscală la sursa impozit pe profit datorat de persoane juridice**, în cuantum de X lei, aferentă trimestrului III 2012, **a fost creată în evidențele fiscale la data depunerii declarației**, respectiv la data de **17.04.2013**.

Având în vedere că, în ceea ce privește impozitul pe profit datorat de persoane juridice pentru trimestrul III 2012, nu a fost depusă nicio declarație rectificativă, ci doar declarația inițială cod 100, rezultă că pentru această obligație fiscală nu se impunea reanalizarea, în sistem informatic, a stingerilor, prevederile OPANAF nr. 144/2012 nefiindu-i aplicabile .

Depunerea celor doua declarații în data de 17.04.2013 a produs în evidența fiscală următoarele efecte:

- crearea obligației fiscale la sursa impozit pe profit datorat de persoane juridice (cod 103), în cuantum de X lei, prin depunerea declarației cod 100;
- refacerea distribuirii sumei de X lei utilizate inițial pentru stingerea impozitului pe profit din asociere datorat de persoane fizice declarat eronat de societate, ceea ce a determinat eliberarea sumei respective, prin depunerea declarației rectificative cod 710.

Astfel, la data de 17.04.2013, urmare a depunerii declarațiilor mai sus menționate, contestatara figura în evidența fiscală 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.

Ulterior, prin depunerea cererii de compensare nr. X/25.04.2013, SC X SA a solicitat stingerea obligației fiscale reprezentând impozit pe profit datorat de persoane juridice aferent trim. III 2012, născută prin depunerea declarației cod 100 din 17.04.2013, prin compensare cu impozitul pe profit din asociere datorat de persoane fizice în sumă de X lei, sumă repusă în contul unic ca urmare a depunerii declarației rectificative cod 710 din aceeași dată.

Organul de soluționare reține faptul că organele fiscale au dat curs cererii societății și au procedat la compensarea celor două obligații fiscale, însă data la care aceasta a avut loc este data de 17.04.2013, data la care societatea a depus declarația rectificativă pentru impozitul pe profit din

asociere și declarația cod 100 pentru impozitul pe profit datorat de persoane juridice, făcându-se aplicațiunea prevederilor art. 24 și art. 116 alin. (4) și (5) lit. e) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 24 Stingerea creanțelor fiscale

Creanțele fiscale se sting prin încasare, compensare, executare silită, scutire, anulare, prescripție și prin alte modalități prevăzute de lege.

Art. 116 Compensarea

(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:

.....
e) la data depunerii la organul fiscal a declarațiilor fiscale rectificative, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de contribuabil;”.

Conform textelor de lege anterior enunțate, creanțele fiscale pot fi stinse prin diverse modalități prevăzute de lege, printre care se regăsește și compensarea. Aceasta operează la data la care creanțele există deodată, fiind deopotrivă certe, lichide și exigibile, exigibilitatea intervenind, la data depunerii de către contribuabil a declarațiilor fiscale rectificative la organul fiscal.

Organul de soluționare reține că, în speța în cauză, **exigibilitatea a intervenit la data de 17.04.2013**, dată la care societatea a depus atât Declarația inițială cod 100 privind impozitul pe profit datorat de persoane juridice (cod 103), cât și Declarația rectificativă cod 710 aferentă impozitului pe profit din asociere datorat de persoane fizice (cod 106).

Prevederile anterioare referitoare la stingerea obligațiilor fiscale prin compensare se coroborează cu cele referitoare la declarațiile fiscale cuprinse în același act normativ:

“Art. 85 Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile [art. 82](#) alin. (2) și [art. 86](#) alin. (4);.....”

“Art. 86 Decizia de impunere

(4) Declarația fiscală întocmită potrivit [art. 82](#) alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de **la data depunerii acesteia.**”

Art. 82 Forma și conținutul declarației fiscale

(1) Declarația fiscală se întocmește prin completarea unui formular pus la dispoziție gratuit de organul fiscal.

(2) În declarația fiscală contribuabilul trebuie să calculeze cuantumul obligației fiscale, dacă acest lucru este prevăzut de lege.

(3) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit.

Art. 83 Depunerea declarațiilor fiscale

(3) Data depunerii declarației fiscale este data înregistrării acesteia la organul fiscal sau data depunerii la poștă, după caz. În situația în care declarația fiscală se depune prin mijloace electronice de transmitere la distanță, data depunerii declarației este data înregistrării acesteia pe pagina de internet a organului fiscal, astfel cum rezultă din mesajul electronic de confirmare transmis ca urmare a primirii declarației.”

Astfel, se reține că impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc, printre altele, prin depunerea de către contribuabil a unei declarații fiscale în care acesta are obligația de a înscrie corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute în respectivul formular. Declarația fiscală este asimilată deciziei de impunere, sub rezerva verificării ulterioare și produce efectele juridice ale înștiințării la plată de la data depunerii acesteia.

În speța în cauză, societatea X SA a depus declarația cod 100 privind impozitul pe profit datorat de persoane juridice prin mijloace electronice de transmitere la distanță, astfel că, ținând cont de textele de lege anterior

menționate, data depunerii declarației este data înregistrării acesteia pe pagina de internet a organului fiscal, și anume data de 17.04.2013.

Întrucât declarațiile fiscale produc efecte juridice de la data depunerii acestora la organul fiscal, conform art. 86 alin. (4), rezultă că **data de la care Declarația 100 nr. X privind impozitul pe profit datorat de persoane juridice produce efecte juridice este data la care aceasta a fost depusă, respectiv 17.04.2013.**

Prin urmare, în stabilirea obligațiilor fiscale accesorii, organele de administrare fiscală au ținut cont de data scadenței obligației fiscale principale (25.10.2012) și de data la care operează compensarea, și anume data la care creanțele există deodată, fiind certe, lichide și exigibile.

Astfel, organul de soluționare reține că în mod legal compartimentul cu atribuții de evidență pe plătitori a procedat la compensarea celor două obligații fiscale la data la care creanța fiscală, reprezentând impozit pe profit datorat de persoane juridice (cod 103) și creanța fiscală, reprezentând impozit pe profit din asociere datorat de persoane fizice (cod 106) există deodată, fiind certe, lichide și exigibile. Aceste condiții au fost îndeplinite la data de 17.04.2013, aceasta reprezentând data depunerii declarației cod 100 nr. X și a declarației rectificative cod 710 nr. X.

Având în vedere cele anterior expuse, se reține că argumentele invocate de societatea contestatară în susținerea afirmației conform căreia “suma virată de societate în contul unic se impunea a fi utilizată pentru stingerea impozitului pe profitul datorat de persoane juridice **cu data plății**”, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

- prevederile Deciziei Comisiei de Proceduri fiscale nr. 3/2008 invocate de societate nu sunt aplicabile speței în cauză deoarece suma de X lei plătită în contul unic nu a rămas nedistribuită, ci a fost utilizată de organele fiscale pentru stingerea impozitului pe profit din asociere datorat de persoane fizice eronat declarat de societate în data de 25.10.2012, suma respectivă fiind eliberată la data de 17.04.2013, odată cu depunerea declarației rectificative nr. X;
- 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 sunt aplicabile doar în privința impozitului pe profit din asociere datorat de persoane juridice (pentru impozitul pe profit datorat de persoane juridice nu s-a depus nicio declarație rectificativă, astfel că nu se impunea reanalizarea stingerilor pentru această obligație fiscală);
- compensarea solicitată de X SA prin cererea nr. X/25.04.2013 a operat la data la care creanțele fiscale au existat deodată, fiind deopotrivă certe, lichide și exigibile, și anume la data de 17.04.2013.

Totodată, organul de soluționare a contestației a reținut, din precizările organelor de administrare fiscală, că decizia de compensare prin care s-au stins obligațiile în cauză, comunicată societății în data de 04.07.2013, nu a fost contestată la organul fiscal competent, deși X SA avea această posibilitate conform prevederilor art. 209 alin. (2) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct. 5.3 din OPANAF nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

OG 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada analizei:

“Art. 209 Organul competent

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

OPANAF nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“5.3. Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la [art. 209](#) alin. (2) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la [art. 209](#) alin. (1) din Codul de procedură fiscală, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”

Astfel, conform textelor de lege anterior menționate, **societatea XSA avea posibilitatea de a contesta Decizia privind compensarea obligațiilor fiscale nr. X/26.04.2013**, care i-a fost comunicată în data de 04.07.2013, la organul fiscal emitent din cadrul DGAMC, însă organul de soluționare reține că societatea nu s-a folosit de acest drept al său și nu a contestat modalitatea de stingere a creanțelor bugetare la organul în drept.

În condițiile în care societatea nu a contestat la organul în drept modalitatea de stingere a creanțelor bugetare, iar Serviciul Soluționare Contestații nu are competența materială să se pronunțe asupra temeiniciei și legalității procedurii de stingere a obligațiilor fiscale prin compensare, finalizată prin emiterea unor acte administrative care nu au fost contestate, argumentele societății privitoare la stingerile operate în evidența fiscală ca

efect al compensării nu pot fi analizate în procedura de soluționare a contestației îndreptate împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/07.03.2016 prin care organele fiscale au stabilit în sarcina contestatarii accesorii în cuantum de X lei.

Având în vedere că societatea nu contestă modul de calcul al accesoriilor, sub aspectul cotelor aplicate, însumării produselor dintre baza de calcul, cota de accesorii aplicată și numărul de zile pentru care au fost calculate, în temeiul art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora „(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederilor pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd „11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, **se va respinge ca neîntemeiată contestația** formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/07.03.2016 pentru suma de **X lei**.

Pentru cele arătate și conform temeiurilor legale invocate in prezenta decizie, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de X SA, în calitate de succesor în drepturi și obligații al SC X SA, împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/07.03.2016 emisă de X prin care s-au stabilit obligații fiscale accesorii în suma de **X lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente obligațiilor fiscale principale stinse cu întârziere de către societate.

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

Director General

X

