



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de

Administrare Fiscală

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17, Sector 5,
București,
CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48

DECIZIA NR. 90 / 2016

privind soluționarea contestației formulate de

.X. SA

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală

sub nr.A-SLP 455/01.03.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, prin adresa nr. .X./29.02.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 455/01.03.2016, cu privire la contestația formulată de **.X. SA** cu domiciliul fiscal în .X., Sector .X., Str. .X., .X., Intrarea .X., etaj .X., CUI RO .X., împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./19.11.2015.

.X. SA contestă Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./19.11.2015 pentru suma de **.X. lei**, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

În raport de data comunicării Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./19.11.2015, respectiv **09.12.2015** potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă la organul fiscal emitent al actului atacat în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili la data de **28.12.2015**, astfel cum rezultă din ștampila registraturii Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

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

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

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

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației .X. SA figurând la poziția nr. .X. din Anexa nr.1 la OPANAF nr.3661/2014 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili pe anul 2015, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită legal să se pronunțe asupra contestației formulată de .X. SA.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./19.11.2015 emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor contribuabili, societatea susține următoarele:

La data de 20 octombrie 2014, constatându-se o serie de erori cu privire la declararea impozitului pe profit aferent anului 2009, a depus la organele fiscale două declarații rectificative prin care a procedat la corectarea acestor, astfel:

- pe luna iunie 2009, impozitul pe profit a fost suplimentat cu suma de .X. lei, prin depunerea Declarației rectificative înregistrată cu numărul .X. din 20/10/2014,

- pe luna decembrie 2009, impozitul pe profit a fost suplimentat cu suma de .X. lei prin depunerea Declarației rectificative privind impozitul pe profit pentru anul fiscal 2009, înregistrată cu numărul .X. din 20.10.2014.

Urmare corecțiilor efectuate, la data de 29.10.2014, organele fiscale au emis Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. .X./2014 prin care au calculat dobânzi și penalități de întârziere în cuantum total de .X. lei aferente impozitului pe profit suplimentat prin depunerea declarațiilor rectificative.

Împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. .X./2014, societatea a formulat contestație fiscală, înregistrată la organele competente sub nr..X./05.12.2014 solicitând anularea parțială a obligațiilor fiscale accesorii, respectiv pentru suma de .X. lei, stabilită în mod eronat cu titlu de obligații fiscale accesorii aferente impozitului pe profit, cât și exonerarea de la plata acestei sume. Societatea susține că prin contestație a arătat că impunerea de

obligații fiscale accesorii asupra impozitului pe profit evidențiat în declarațiile rectificative pentru perioadă 2009 - 2014 este eronată, dat fiind că în această perioadă a avut achitate în plus la bugetul de stat sume semnificative care ar fi trebuit compensate parțial cu sumele evidențiate în declarațiile rectificative, neputând fi astfel calculate obligații fiscale accesorii pentru sumele compensate.

Prin Decizia nr..X./30.10.2015 de soluționare a contestației organele de soluționare au dispus desființarea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./29.10.2014 pentru suma de .X. lei, urmând ca organul fiscal să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceleași obligații bugetare și aceeași perioadă avută în vedere prin actul administrativ fiscal și să emită, după caz, un nou act administrativ fiscal în conformitate cu dispozițiile normative incidente în materie.

În vederea punerii în aplicare a deciziei de soluționare a contestației, organele fiscale, prin Decizia de calcul accesorii nr. .X./19.11.2015 au stabilit în mod nelegal suma de .X. lei cu titlu de obligații fiscale accesorii aferente impozitului pe profit.

Din punct de vedere procedural, societatea susține că prin decizia de soluționare a contestației, organele de soluționare au arătat că:

„De asemenea, organul de soluționare a contestației reține din precizările organelor fiscale cuprinse în adresa nr..X./16.01.2015, anexată la dosarul cauzei, faptul că la data depunerii declarațiilor rectificative, societatea avea achitată în contul unic suma de .X. lei, din care suma de .X. lei achitată la data de 08.10.2014 și suma de .X. lei achitată în data de 16.10.2014, care erau destinate stingerii debitelor suplimentare declarate prin declarațiile rectificative depuse în data de 20.10.2014.

*Astfel, organele de administrare fiscală din cadrul D.G.A.M.C. au aplicat procedura de simulare, pentru perioada iunie 2009 - octombrie 2014, iar urmare aplicării acesteia au constatat că .X. S.A. datorează accesorii în sumă de .X. lei compusă din .X. lei - dobânzi aferente impozitului pe profit și .X. lei - penalității aferente impozitului pe profit, deci în **quantum mai mic** decât cel stabilit prin decizia de calcul accesorii contestată, respectiv suma de .X. lei”.*

Pe cale de consecință, prin decizia de soluționare, s-a concluzionat că *„întrucât organul de soluționare nu se poate substitui organului fiscal pentru a reface toate stingerile operate în evidenta fiscală pentru obligațiile datorate de societate în perioada pentru care s-au calculat accesoriile pentru a putea stabili dacă suma accesoriilor nedatorate rezultate în urma aplicării procedurii de simulare face parte din suma contestată de societate sau din suma necontestată, se va face aplicarea dispozițiilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu dispozițiile pct 11.6 din O.P.A.N.A.F.*

nr.2906/2014 privind aprobarea instrucțiunilor pentru aprobarea Instrucțiunilor privind aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și se va desființa Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./29.10.2014 pentru suma de .X. lei, urmând ca organul fiscal să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceleași obligații bugetare și pentru aceeași perioadă avută în vedere prin actul administrativ fiscal și să emită, după caz, un nou act administrativ fiscal în conformitate cu dispozițiile normative incidente în incidente în materie."

Astfel, contestatara susține că organele fiscale aveau obligația de a verifica strict aspectele sesizate prin actul administrativ fiscal de soluționare a contestației, de a respecta și de a se conforma limitelor trasate de organele de soluționare prin decizia de soluționare, în procedura de reverificare fiind obligate să se emită doar act administrativ fiscal pentru aceleași obligații bugetare și pe aceeași perioadă pentru care a fost admisă contestația.

Concret, în conformitate cu măsurile trasate prin decizia de reverificare și prin raportare la dispozițiile art.216 din Codul de procedură fiscală, organele fiscale aveau obligația de a reverifica doar obligațiile bugetare pentru care s-a dispus desființarea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./29.10.2014 pentru suma de .X. lei.

Având în vedere că prin decizia de soluționare s-a dispus anularea deciziei de impunere pentru suma de .X. lei societatea nu înțelege cum organele fiscale au obligat societatea, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./19.11.2015, la plata sumei de .X. lei, din moment ce acestea erau obligate să reanalizeze doar suma de .X. lei, iar prima decizie referitoare la obligațiile de plată accesorii nu a fost desființată decât cu privire la acesta suma, pentru diferență nefiind atacată rămânând definitivă.

Ca urmare, societatea susține că organele fiscale au ignorat cu desăvârșire considerentele și direcțiile trasate de organele de soluționare a contestației care au dispus prin decizia de soluționare că decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii emisă în 2014 va fi desființată pentru suma de .X. lei.

Societatea susține că organele fiscale nu au respectat dispozițiile organelor de soluționare a contestației, prin decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii obligând-o la plata unei sume considerabil mai mare, respectiv .X. lei.

De asemenea, societatea invocă în susținere Decizia nr. 3897, pronunțată la data de 28.11.2014, de către Curtea de Apel .X., prin care s-a statuat în mod expres că prin actul administrativ fiscal emis ulterior reverificării nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele stabilite prin actul desființat: „în conformitate cu prevederile art.216 alin. 3 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precum și ale pct.102.5 din HG nr. 1050/2004 pentru

aprobarea Normelor metodologice de aprobare a OG nr. 92/2003, prin decizia emisă de organul fiscal de soluționare a contestației se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situația în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare, fără a se putea stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii."

Prin urmare, având în vedere încălcarea de către organele fiscale a prevederilor art.216 din Codul de procedură fiscală și ignorarea nejustificată a considerentelor deciziei de soluționare a contestației societatea susține că sunt incidente prevederile art.174 din Codul de procedură civilă, impunându-se anularea actului administrativ fiscal emis cu nerespectarea prevederilor legale.

În raport de dispozițiile art.2 alin. (3) din Codul de procedură fiscală care prevăd că **„Unde prezentul cod nu dispune se aplică prevederile Codului de procedură civilă”** și având în vedere că nu există o sancțiune specifică prevăzută de Codul de procedură fiscală pentru încălcarea de către organele fiscale a dispozițiilor art.216 din Codul de procedură fiscală, societatea consideră că sunt incidente prevederile art.174 alin.(1) și (3), coroborate cu prevederile art.179 din Codul de procedură civilă, sens în care, **actul administrativ fiscal contestat este lovit de sancțiunea nulității ce lipsește de efecte actul emis cu nerespectarea prevederilor legale.**

Pe fond, societatea prezintă următoarele argumente:

1. Împotriva deciziei de accesorii emisă de organele fiscale în anul 2014, societatea a formulat contestație prin care a contestat în parte acest act administrativ fiscal, respectiv numai cu privire la suma de .X. lei din totalul de .X. lei impus la plată.

Prin decizia de soluționare a contestației, în conformitate cu principiul disponibilității, s-a admis contestația, s-a dispus anularea în parte a actului administrativ contestat numai cu privire la suma de .X. lei și s-a trasat organului de administrare sarcina de reanalizare a situației de fapt pentru aceleași obligații bugetare și aceeași perioadă avută în vedere prin actul administrativ fiscal și să emită, după caz, un nou act administrativ fiscal numai în limitele pentru care s-a decis desființarea actului, respectiv numai pentru suma de .X. lei.

Or, prin decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii, contestată, organele fiscale au procedat ca și cum întregul act administrativ ar fi fost desființat și au impus încă o dată societatea la plata accesoriiilor puțin diminuate fata de prima decizie.

Ca urmare, societatea susține că o astfel de abordare este complet eronată și încalcă flagrant principiul “non bis in idem”, respectiv:

Pentru suma de .X. lei, necontestată de societate (.X. lei – .X. lei) prima

decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii a rămas definitivă în sistemul căilor administrative de atac în conformitate cu prevederile art.210 din Codul procedură fiscală astfel încât, față de această sumă organele fiscale nu mai puteau efectua nicio recalculare.

Pentru suma de .X. lei, contestată, ca efect al emiterii deciziei de soluționare, organele fiscale aveau obligația să identifice obligația fiscală principală care a dat naștere acestor dobânzi și penalități și să recalculeze cuantumul obligațiilor fiscale accesorii ținând cont de argumentele invocate de societate și de măsurile trasate prin decizia de soluționare.

Or, procedând la emiterea unei noi decizii prin care practic s-a recalculat cuantumul accesoriilor pentru întreaga obligație fiscală principală, deci și pentru accesoriile necontestate în cuantum de .X., la acest moment există împotriva societății două titluri de creanță pentru această sumă, respectiv prima Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./29.10.2014 și Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./19.11.2015, fapt care încalcă în mod grav principiul non bis in idem întrucât pentru aceeași nerespectare a legii nu se pot calcula obligații accesorii de două ori, cu atât mai mult cu cât partea necontestată a primei decizii de accesorii a rămas definitivă. Organele fiscale nu pot să revoce un act administrativ fiscal intrat în circuitul civil conform prevederilor art.1 alin.(6) din Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ și pentru care nu s-a dispus desființarea/refacerea în condițiile art.216 din Codul procedură fiscală.

2. Referitor la obligațiile fiscale accesorii în cuantum de .X. lei calculate pentru perioada 25.07.2009 – 24.12.2009, societatea precizează:

În perioada **25.07.2009 - 24.12.2009** avea obligații fiscale achitate în plus la bugetul de stat, respectiv obligații fiscale în cuantum de .X. lei achitate cu titlu de impozit pe profit, evidențiate ca atare în „*Secțiunea 3. Impozit pe profit*” din fișele sintetice pe plătitor din data de 24.05.2012, 16.10.2013, 04.11.2014 anexate.

Astfel, în perioada 25.07.2009 - 24.12.2009, ca urmare a diminuării sumelor declarate și plătite pentru anul fiscal 2008, societatea înregistra o creanță asupra bugetului de stat pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, sumă ce a fost compensată la cererea societății cu Taxa pe valoare adăugată de plată abia la data de 24.12.2009.

Având în vedere aceste împrejurări, pentru perioada **25.07.2009 - 24.12.2009** nu se impunea calcularea de obligații fiscale accesorii aferente sumei de .X. lei devenită obligație de plată ca urmare a declarației rectificative aferente lunii iunie 2009.

Această sumă se impunea a fi compensată din oficiu de organul fiscal, în temeiul prevederilor art.116 alin.(5) lit. d) Cod procedură fiscală.

Astfel, contestatara invocă prevederile art.116 alin.(1), (4) și 5 lit.d) din Codul de procedură fiscală, susținând că, atât timp cât în toată perioada 25.07.2009 - 24.12.2009 a avut achitată în plus la bugetul de stat în contul de impozit pe profit, suma de .X. lei care, în mod evident acopereau în integralitate suma de .X. lei devenită de plată ca urmare a declarației rectificative aferente lunii iunie 2009, este complet nelegal și netemeinic ca organele fiscale să calculeze accesorii asupra acestora fără a opune în vreun fel compensarea, cu atât mai mult, cu cât această obligație îi incumba din oficiu, conform prevederilor actelor normative.

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

II. Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./19.11.2015, 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, organele fiscale au calculat în sarcina contestatarii accesorii pentru plata cu întârziere a impozitului pe profit, în sumă totală de .X. lei, calculate pentru perioada 27.07.2009 – 16.10.2014.

Documentele prin care au fost individualizate obligațiile de plată principale pentru care au fost calculate aceste accesorii sunt Decizia nr..X./20.10.2014 și Declarațiile nr..X./23.10.2009, .X./23.01.2010, nr..X./26.04.2010, nr..X./20.10.2014, nr..X./23.07.2010, nr..X./17.10.2010.

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

1. Referitor la suma de .X. lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele fiscale au stabilit în sarcina societății prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./19.11.2015, contestată, aceste accesorii, în condițiile în care acestea au fost stabilite și printr-un act administrativ fiscal anterior, respectiv Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./29.10.2014, necontestată pentru această sumă, fiind însușite de societate ca fiind de plată, această sumă fiind datorată în baza a două titluri de creanță.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./29.10.2014 organele fiscale au stabilit accesorii în sumă de **.X. lei** reprezentând dobânzi și penalități aferente impozitului pe profit.

Accesoriile au fost calculate ca urmare a depunerii de către contestatară a Declarației rectificative nr..X./20.10.2014 de suplimentare a impozitului pe profit aferent lunii iunie 2009 cu suma de .X. lei și a Declarației rectificative nr..X./20.10.2014 de suplimentare a impozitului pe profit aferent lunii decembrie 2009 cu suma de .X. lei.

Împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./29.10.2014 societatea a formulat contestație prin care a contestat parțial actul administrativ fiscal, respectiv pentru suma de **.X. lei** compusă din .X. lei - dobânzi aferente impozitului pe profit și .X. lei - penalități aferente impozitului pe profit, suma de .X. lei fiind acceptată de societate ca fiind datorată.

Prin Decizia nr..X./30.10.2015 privind soluționarea contestației, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a desființat Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./29.10.2014 pentru suma de .X. lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, urmând ca organele fiscale să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceleași obligații bugetare și aceeași perioadă avută în vedere prin actul administrativ fiscal și să emită, după caz, un nou act administrativ fiscal în conformitate cu dispozițiile normative incidente în materie.

Urmare Deciziei nr..X./30.10.2015 organele fiscale au procedat la reanalizarea situației de fapt fiscale și au emis Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./19.11.2015 prin care au stabilit accesorii în sumă de **.X. lei** reprezentând dobânzi și penalități aferente impozitului pe profit, sumă în care se regăsesc și accesoriile în sumă de .X. lei, stabilită prin decizia inițială și necontestată de societate.

Prin contestația formulată, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 455/01.03.2016, .X. SA susține că organele fiscale nu au respectat „cele dispuse” prin Decizia nr..X./30.10.2015.

În drept, potrivit art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează că:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3[^]1) 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 pct.11.7 din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“11.7. 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.”

Potrivit acestor prevederi legale, prin noul act administrativ fiscal întocmit urmare a deciziei de desființare nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, iar noua analiză se va efectua numai pentru aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține, ca urmare a desființării parțiale a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.X./29.10.2014, respectiv pentru suma de .X. lei, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au refăcut stingerile stabilind accesorii aferente impozitului pe profit în cuantum de .X. lei, mai mare decât cuantumul accesoriilor pentru care s-a dispus desființarea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.X./29.10.2014, respectiv pentru suma de .X. lei, neținând cont de considerentele deciziei de soluționare și de dispozițiile legale în vigoare

Astfel, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./19.11.2015 s-au stabilit accesorii în sumă de **.X. lei** reprezentând dobânzi și penalități aferente impozitului pe profit.

Cuquantumul accesoriilor de .X. lei stabilit prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./19.11.2015 s-a datorat faptului că la reanalizare nu s-a avut în vedere că pentru suma de .X. lei (.X. lei – .X. lei), reprezentând dobânzi și penalități aferente impozitului pe profit, Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./29.10.2014 nu a fost desființată, actul administrativ fiscal nefiind contestat deci, suma reprezentând accesorii fiind recunoscută de societate ca datorată bugetului de stat.

În același sens sunt și precizările organelor fiscale din adresa nr..X./29.02.2016, respectiv „[...] în documentația depusă de către .X. SA la dosarul prezentei contestații se regăsește modul de calcul al sumei de .X. lei reprezentând dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit pe care societatea le-a recunoscut ca fiind datorate din Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./29.10.2014 dar, la reanalizarea situației pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare, **calculul societății nu a putut fi utilizat la emiterea unui nou act administrativ fiscal în care să nu se regăsească suma de .X. lei, ci numai parțial din suma contestată sau aceasta în integralitatea sa.**

Totodată, menționăm că în acest caz nu s-ar fi putut aplica nici prevederile Ordinului nr.144/2012 pentru aprobarea Procedurii de îndreptare a erorilor cuprinse în declarațiile fiscale în cazul depunerii de către contribuabili a unei declarații rectificative.”

Față de cele prezentate mai sus rezultă că, urmarea desființării parțiale a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./29.10.2014, organele fiscale au repus contribuabilul în situația anterioară emiterii Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./29.10.2014 și au procedat la aplicarea prevederilor din Ordinul nr.144/2012 pentru aprobarea Procedurii de îndreptare a erorilor cuprinse în declarațiile fiscale în cazul depunerii de către contribuabili a unei declarații rectificative prin stingerea tuturor debitelor în ordinea scadențelor, cu plățile înregistrate în evidența fiscală în ordinea efectuării acestora.

Ca urmare, se reține că la recalcularea și stabilirea accesoriilor aferente impozitului pe profit organele fiscale nu au avut în vedere faptul că pentru suma de .X. lei, stabilită prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./29.10.2014, nu a fost desființat acest act administrativ fiscal ce constituie titlu de creanță.

Astfel, suma de .X. lei se regăsește, atât în Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./29.10.2014, cât și în Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./19.11.2015, contestată, organele fiscale nrespectând considerentele Deciziei nr..X./30.10.2015 depășind limitele investirii stabilite prin această decizie, prin calcularea în sarcina societății de accesorii aferente impozitului pe profit în quantum mai mare decât suma pentru care a fost desființată Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.109/29.10.2014.

Astfel, întrucât pentru aceeași sumă există două titluri de creanță, în temeiul prevederilor pct.11.4 din Ordinul nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003

privind Codul de procedură fiscală **se va anula în parte Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./19.11.2015 și anume pentru suma de .X. lei** reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit întrucât acestea rămân ca datorate bugetului de stat în temeiul Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./29.10.2014.

2. Referitor la suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile aferente impozitului pe profit pe anul 2009 înscris în declarații rectificative depuse ulterior efectuării plăților în contul unic, în condițiile în care, ulterior emiterii Deciziei nr..X./30.10.2015 de desființare a actului administrativ fiscal emis la data de 29.10.2014, organele fiscale au refăcut stingerile din evidența fiscală, aplicând procedura de simulare, rezultând o altă situație decât cea constatată la momentul emiterii primei decizii contestate.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./29.10.2014 organele fiscale au calculat în sarcina contestatarei dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de .X. lei aferente impozitului pe profit care a urmare a depunerii de către societate, la data de 20.10.2014, a două declarații rectificative privind impozitul pe profit pe luna iunie 2009 și pe luna decembrie 2009 cu suplimentare de sumă.

Împotriva acestui act administrativ fiscal societatea a formulat contestație prin care a contestat parțial accesoriile calculate, respectiv în quantum de .X. lei față de .X. lei.

Prin Decizia de soluționare nr..X./30.10.2015 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a decis desființarea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./29.10.2014 pentru suma de .X. lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, urmând ca organele fiscale să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceleași obligații bugetare și aceeași perioadă avută în vedere prin actul administrativ fiscal și să emită, după caz, un nou act administrativ fiscal în conformitate cu dispozițiile normative incidente în materie.

Urmare Deciziei nr..X./30.10.2015 organele fiscale au procedat la reanalizarea situației de fapt fiscale și au emis Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./19.11.2015 prin care au stabilit accesorii în sumă de **.X. lei** reprezentând dobânzi și penalități aferente impozitului pe profit.

La cap.III pct.1 din prezenta decizie organul de soluționare a contestației a dispus anularea actului administrativ fiscal atacat pentru accesoriile în sumă

de .X. lei astfel că, la acest capăt de cerere se va pronunța pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./19.11.2015.

Documentele prin care au fost individualizate obligațiile de plată principale pentru care au fost calculate aceste accesorii sunt Decizia nr..X./20.10.2014 și Declarațiile nr..X./23.10.2009, .X./23.01.2010, nr..X./26.04.2010, nr..X./20.10.2014, nr..X./23.07.2010, nr..X./17.10.2010, accesoriile fiind calculate pe perioada 27.07.2009 – 16.10.2014.

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

ART.119

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

ART. 120

“(1) Dobânzile 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.”

ART. 120¹

“(1)Penalitățile de întârziere 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. [...]”

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi/majorări de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere.

Se reține că, fiecare contribuabil are obligația de a plăti la termenele legale, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat, stabilite și individualizate prin declarațiile depuse sau prin deciziile de impunere emise de inspectia fiscală, într-un cont unic, prin utilizarea unui ordin de plată.

Ulterior, distribuirea sumelor din contul unic se face de organul fiscal competent, distinct pe fiecare buget sau fond, după caz, proporțional cu obligațiile datorate, respectând prevederile art.115 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Din documentele anexate la dosarul cauzei reiese că la data de 20.10.2014 societatea a depus la organele fiscale declarații rectificative privind impozitul pe profit pe luna iunie 2009 și pe luna decembrie 2009 cu suplimentare de sumă, respectiv:

- prin declarația rectificativă privind impozitul pe profit pe luna iunie 2009, înregistrată la organele fiscale sub nr..X./20.10.2014, a fost majorată obligația fiscală la suma de .X. lei față de suma de .X. lei declarată inițial;

- prin declarația rectificativă privind impozitul pe profit pe luna decembrie 2009, înregistrată la organele fiscale sub nr..X./20.10.2014, s-a declarat o diferență suplimentară de impozit pe profit în sumă de .X. lei.

Față de obligațiile fiscale stabilite în sarcina societății, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit declarat de către societate prin declarațiile rectificative depuse la data de 20.04.2014, înregistrate la organele fiscale sub nr..X./20.10.2014 și nr..X./20.10.2014 prin contestație se aduc argumente în sensul că nu datorează accesorii pe perioada 25.07.2009 - 24.12.2009 întrucât avea obligații fiscale achitate în plus la bugetul de stat, respectiv obligații fiscale în cuantum de .X. lei achitate cu titlu de impozit pe profit, evidențiate ca atare în „Secțiunea 3. Impozit pe profit” din fișele sintetice pe plătitor din data de 24.05.2012, 16.10.2013, 04.11.2014.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare reține că

La data depunerii declarațiilor rectificative societatea avea achitat în contul unic al bugetului de stat suma de .X. lei, din care .X. lei achitată în data de 08.10.2014, suma de .X. lei achitată în data de 16.10.2014, iar suma de .X. lei exista deja în contul unic începând cu data de 25.07.2014.

Suma de .X. lei aflată în plus până la data de 24.12.2009, rezultată din diminuarea sumelor declarate și plătite în anul fiscal 2008, **a fost compensată, la cererea societății înregistrată la DGAMC sub nr..X./24.12.2009**, cu debitul aferent lunii noiembrie 2009 reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește suma de .X. lei achitată în contul unic la data de 24.04.2008, din aceasta distribuindu-se numai suma de .X. lei, iar diferența

de .X. lei a rămas pe plus la data de 30.04.2008 și a intrat în stingere lunar cu obligații de plată viitoare astfel că, în perioada mai 2008 – iunie 2014 a existat în contul unic al bugetului de stat, la sfârșitul fiecărei luni, suma de .X. lei.

Cât privește susținerea contestatarei potrivit căreia în temeiul art.116 alin.5) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele fiscale aveau obligația efectuării compensării din oficiu, a sumei de .X. lei, prin adresa nr..X./29.02.2016, organele fiscale precizează că efectuarea compensării din oficiu nu era posibilă având în vedere că societatea nu a înregistrat obligații de plată restante la bugetul general consolidat în perioada 2008 – 2009, iar distribuția sumelor din conturile unice s-a realizat în conformitate cu prevederile OPANAF nr.1314/2007 privind Metodologia de distribuire a sumelor plătite de contribuabili în contul unic și de stingere a obligațiilor fiscale înregistrate de către aceștia, fără a fi necesară solicitarea contribuabilului.

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

Referitor la aplicarea dispozițiilor legale referitoare la stabilirea de creanțe fiscale accesorii în cazul în care sumele plătite în plus de contribuabil au stins, prin compensare, obligațiile fiscale născute ulterior, urmate apoi de depunerea unei declarații rectificative cu suplimentare de sumă, prin adresa nr..X./26.01.2016, Direcția Generală Legislație Cod Procedură Fiscală Reglementări Nefiscale și Contabile din Ministerul Finanțelor Publice, precizează că pentru diferențele de obligații fiscale stabilite prin declarații de impunere rectificative sau decizii de impunere nu se datorează obligații fiscale accesorii pentru suma plătită în contul obligației fiscale principale dacă, anterior stabilirii obligațiilor fiscale, debitorul a efectuat o plată, iar suma plătită nu a stins alte obligații.

De asemenea, din anexa la Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./19.11.2015 rezultă că au fost stabilite accesorii în baza următoarelor documente:

- în baza **Declarației nr..X./20.10.2014** s-au calculat dobânzi în sumă de .X. lei pe perioada 27.07.2009 – 08.10.2014 și penalități de întârziere în sumă de .X. lei pe perioada 27.07.2009 – 08.10.2014;
- în baza **Declarației nr..X./20.10.2014** s-au calculat dobânzi în sumă de .X. lei pe perioada 26.04.2010 – 16.10.2014 și penalități de întârziere în sumă de .X. lei pe perioada 26.04.2010 – 16.10.2014;
- în baza Declarației nr..X./23.10.2009 s-au calculat dobânzi în sumă de .X. lei pe perioada 26.10.2009 – 08.10.2014 și penalități de întârziere în sumă de .X. lei pe perioada 26.10.2009 – 08.10.2014 ;
- în baza Declarației nr..X./23.10.2010 s-au calculat dobânzi în sumă de .X. lei pe perioada 25.01.2010 – 08.10.2014 și penalități de întârziere în sumă de .X. lei pe perioada 25.01.2010 – 08.10.2014;
- în baza Declarației nr..X./26.04.2010 s-au calculat dobânzi în sumă de .X. lei pe perioada 26.04.20100 – 08.10.2014 și penalități de întârziere în sumă de .X. lei pe perioada 26.04.20100 – 08.10.2014;
- în baza Declarației nr..X./23.07.2010 s-au calculat dobânzi în sumă de .X. lei pe perioada 26.07.2010 – 16.10.2014 și penalități de întârziere în sumă de .X. lei pe perioada 26.07.2010 – 16.10.2014;
- în baza Declarației nr..X./17.10.2010 s-au calculat dobânzi în sumă de 5.997 lei pe perioada 25.10.2010- 16.10.2014 și penalități de întârziere în sumă de .X. lei pe perioada 25.10.2010- 16.10.2014.

Totodată, potrivit adresei nr..X./29.02.2016, anexată la dosarul cauzei, organele de administrare fiscală din cadrul D.G.A.M.C, conform prevederilor pct.III 3.1. și 3.2. din Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.144/2012 pentru aprobarea procedurii de îndreptare a erorilor cuprinse în declarațiile fiscale în cazul depunerii de către contribuabili a unei declarații rectificative, urmarea emiterii Deciziei nr..X./30.10.2015 în soluționarea contestației formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./29.10.2014, au reanalizat stingerile prin aplicarea procedurii de simulare.

În urma aplicării acesteia, a rezultat că societatea datorează accesorii aferente impozitului pe profit pentru care s-au depus declarații rectificative la data de 20.04.2014, în cuantum mai mic decât cel stabilit prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./29.10.2014, respectiv de .X. lei (dobânzi în sumă de .X. lei + penalități de întârziere în sumă de .X. lei) față de .X. lei stabilite prin actul administrativ fiscal desființat parțial.

Ca urmare, nu se reține argumentul contestatarii conform căruia pe perioada 24.07.2009 – 24.12.2009 nu datorează accesorii având în vedere că pe această perioadă avea achitată în plus suma de .X. lei în contul unic întrucât potrivit celor precizate de organele fiscale prin adresa nr..X./29.02.2016 „[...] **plusul a existat în contul unic al bugetului de stat până la data de**

24.07.2014, la această dată plusul fiind în sumă de .X. lei, dar declarațiile rectificative cu debite suplimentare au fost depuse ulterior, la data de 20.10.2014” deci, la data depunerii declarațiilor rectificative societatea nu mai prezenta sume achitate în plus în contul unic care să acopere impozitul pe profit declarata prin declarațiile rectificative cu suplimentare de sumă.

Organul de soluționare a contestației reține că pentru accesoriile calculate în baza altor declarații decât cele două declarații rectificative privind impozitul pe profit pe luna iunie 2009 și pe luna decembrie 2009, enumerate în prezenta decizie, prin contestație societatea nu prezintă argumente cu privire la modul de calcul, cota procentuală sau numărul de zile de întârziere.

Astfel, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) și lit.b) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată de .X. SA pentru suma de **.X. lei**, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit.

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

DECIDE

1. Anularea parțială a Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./19.11.2015 emisă de organele fiscale din cadrul Direcției generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de **.X. lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

2. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulate de .X. SA împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./19.11.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de **.X. lei**, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit.

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

DIRECTOR GENERAL

.X.