

DECIZIA nr 592/2016
privind solutionarea contestatiei formulata de
x,
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de AS5FP, cu adresele nr. x si nr. x, inregistrate la DGRFPB sub nr. x si x, cu privire la contestatia formulata de x, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AS5FP sub nr. x, il constituie Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/28.04.2016 emisa de AS5FP, comunicata in data de **25.05.2016**, prin care s-au stabilit obligatii de plata accesorii in suma totala de **x lei**, care se compun din:

- x lei = accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- x lei = accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- x lei = accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- x lei = accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- x lei = accesorii aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator,
- x lei = accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați,
- x lei = accesorii aferente contribuției de asigurari de sanatate pentru persoanele aflate in concediu pentru cresterea copilului;
- x lei = accesorii aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice și juridice.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 2x alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de x.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

Urmare adresei x nr. C-x, inregistrata la x sub nr. x/30.05.2012, prin care i s-a comunicat modul de incadrare a personalului detasat pentru a executa misiuni la x, a fost emis OPx nr. x privind cotele de contributii de asigurari sociale care trebuie virate pentru cadrele militare vizate.

Prin urmare, au fost completate declaratiile 112 rectificative.

Societatea considera ca declaratiile rectificative au fost completate in temeiul dispozitiilor art. 296¹⁸ alin 9 si 296¹⁹ alin 1 din Codul fiscal, motiv pentru care contributiile sociale individuale au fost calculate, retinute si varsate pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare trimestrului pentru care se datoreaza, dupa caz, impreuna cu contributia angajatorului sau a persoanelor asimilate angajatorului datorata potrivit legii.

Potrivit situației prezentată în contestație, sumele declarate și plătite de x sunt mai mari decât cele stabilite de către organul fiscal. De asemenea, contribuțiile au fost plătite în termen, înainte de scadență, astfel încât să nu se justifice plata obligațiilor accesorii.

În concluzie, contribuabilul solicită admiterea contestației.

II. Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x/28.04.2016, AS5FP a stabilit obligațiile de plată accesorii în suma totală de x lei.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile contestației, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele :

3.1 Referitor la accesoriile în suma totală de x lei (x lei dobanzi de întârziere aferente CAS angajator + x lei penalități de întârziere aferente CAS angajator + x lei dobanzi de întârziere aferente CAS asigurați + x lei penalități de întârziere aferente CAS asigurați + x lei dobanzi de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații + x lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații).

Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere al contestației, în condițiile în care accesoriile în suma totală de x lei individualizate prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x/28.04.2016 au fost corectate în sensul anulării prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale în urma corecțiilor evidentei fiscale nr. x/12.07.2016.

In fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x/28.04.2016, AS5FP a stabilit obligațiile de plată accesorii în suma totală de x lei.

Ulterior, din totalul obligațiilor de plată accesorii stabilite în sarcina x, accesoriile în suma de x lei au fost corectate de organul fiscal, în sensul anulării, prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale în urma corecțiilor evidentei fiscale nr. x/12.07.2016.

In drept, potrivit prevederilor art. 2x și art. 206 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“**Art. 2x** (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) **Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.**”

“**Art. 269** (2) **Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.**”

Din analiza fișelor analitice și sintetice pe platitor anexate la dosarul cauzei și conform precizărilor din referatul cauzei, accesoriile în suma totală de x lei individualizate prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x/28.04.2016

contestata au fost corectate, in sensul anularii, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale in urma corectiilor evidentei fiscale nr. x/12.07.2016.

Se retine ca aceasta din urma decizie de impunere nu a fost contestata de contribuabila, aspect confirmat de organul fiscal prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei.

Mai mult, desi prin adresa nr. x/02.08.2016, organul de solutionare a contestatiei i-a solicitat sa precizeze expres daca intelege sa conteste decizia de impunere privind obligatiile fiscale in urma corectiilor evidentei fiscale nr. x/12.07.2016, pana la data prezentei contestatara nu a dat curs solicitarilor respective.

Drept pentru care, urmeaza a se dispune respingerea ca fiind ramasa fara obiect contestatia formulata de **x** cu privire la accesoriile in suma totala de x lei individualizate prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/28.04.2016 emisa de AS5FP.

3.2 Referitor la accesoriile in suma totala de x lei (x lei - x lei):

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesorii aferente contribuțiilor sociale al caror cuantum a fost majorat prin declaratii rectificative.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x/28.04.2016, corectata prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale in urma corectiilor evidentei fiscale nr. x/12.07.2016, au ramas de plata in sarcina contribuabilei, obligatii de plata accesorii in sumă totala de x.x lei, aferente perioadei 27.04.2012 - 22.12.2015, care se compun din:

- x lei (x - x) = accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- x lei (x - x) = accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- x lei = accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- x lei = accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- x lei = accesorii aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator,
- x lei = accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați,
- x lei = accesorii aferente contributiei de asigurari de sanatate pentru persoanele aflate in concediu pentru cresterea copilului;
- x lei (x - x) = accesorii aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice și juridice.

În drept, potrivit prevederilor art. 84 si art. 228 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, in vigoare la perioada supusa impunerii, se precizează:

“Art. 84 (1) Declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabil, din proprie inițiativă, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

(2) Declarațiile fiscale pot fi corectate ori de câte ori contribuabilul constată erori în declarația inițială, prin depunerea unei declarații rectificative.

(...) (5) Prin erori, în sensul prezentului articol, se înțelege **erori cu privire la cuantumul** impozitelor, taxelor și contribuțiilor, bunurile și veniturile impozabile, precum și alte elemente ale bazei de impunere.”

“**Art. 228** (2¹) Pentru aplicarea Codului de procedură fiscală, președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală poate emite ordine.”

În materie, actul normativ de aplicare îl constituie OPANAF nr. x4/2012 pentru aprobarea Procedurii de îndreptare a erorilor cuprinse în declarațiile fiscale în cazul depunerii de către contribuabili a unei declarații rectificative, care la cap. II alin. (2.6) lit. a) și b) prevede:

“II. Procedura de îndreptare a erorilor cuprinse în declarațiile fiscale ca urmare a depunerii de către contribuabili a unei declarații rectificative cu diminuare de obligație fiscală.

(...) 2.6. În situația în care, după îndreptarea erorilor și efectuarea operațiunii de corecție în evidența fiscală, rezultă sume achitate în plus aferente obligației fiscale rectificate, compartimentul cu atribuții de evidență pe plătitori poate constata compensarea, din oficiu sau la cerere, cu alte obligații fiscale neachitate, după cum urmează:

a) pentru obligațiile fiscale născute anterior datei la care a fost depusă declarația fiscală rectificativă, data stingerii prin compensare este data depunerii la organul fiscal a declarației fiscale rectificative, conform prevederilor art. 116 alin. (5) lit. e) din Codul de procedură fiscală;

b) pentru obligațiile fiscale născute ulterior datei la care a fost depusă declarația fiscală rectificativă, data stingerii prin compensare este, pentru fiecare obligație fiscală, scadența acesteia, conform prevederilor art. 116 alin. (4) din Codul de procedură fiscală.”

iar la cap. III alin. (3.1), (3.2) și (3.3) prevede:

“III. Procedura de îndreptare a erorilor cuprinse în declarațiile fiscale ca urmare a depunerii de către contribuabili a unei **declarații rectificative cu suplimentare de obligație fiscală**

3.1. În situația depunerii de către contribuabili a unei **declarații rectificative cu suplimentare de obligație fiscală, obligațiile fiscale accesorii se datorează și se calculează începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv, prin orice modalitate de stingere prevăzută de lege.**

3.2. 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 stingerii obligațiilor fiscale, astfel cum au fost suplimentate.

3.3. Diferențele de obligații fiscale accesorii stabilite în urma recalculării acestora se individualizează în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale accesorii stabilite în urma îndreptării erorilor cuprinse în declarațiile fiscale în cazul depunerii de către contribuabili a unei declarații rectificative.”

De asemenea, conform dispozițiilor art. 116 alin (4) și alin (5) lit. e), art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) și art. 120¹ alin. 1 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

“**Art. 116** (...) (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;”

“**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. 120'** (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. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.”

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta următoarele:

- în baza Ordinului Presedintelui x nr. x/18.07.2012 referitor la cotele de contribuții de asigurări sociale care trebuie virate pentru anumite cadre militare, x a depus la AS5FP, în luna iulie 2012, declarații rectificative 112, cu privire la obligații de plată aferente perioadei ianuarie 2011 - mai 2012;

- potrivit precizarilor din referatul cu propuneri de soluționare a contestației, susținute de fișele analitice/sintetice pe platitor anexate la dosarul cauzei, institutia respectiva **a achitat în termenul legal obligațiile de plată initial declarate, iar sumele declarate suplimentar prin declarațiile rectificative au fost achitate cu întârziere** în datele de 13.07.2012, respectiv 23.07.2012.

Urmare depunerii de declarații rectificative, în baza prevederilor Codului de procedură fiscală și a normelor de aplicare a acestuia incidente în materie mai sus invocate, organul fiscal a procedat la îndreptarea erorilor și efectuarea operațiunii de corecție în evidența fiscală, iar în urma reanalizării în sistemul informatic a stingerii obligațiilor fiscale rectificate de contribuabil, au ramas de plata obligații fiscale accesorii în sumă totală de x.x lei individualizate prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x/28.04.2016, astfel cum a fost corectată prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale în urma corecțiilor evidentei fiscale nr. x/12.07.2016.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabila a cauzei motivațiile contestației potrivit carora a achitat în termenul legal diferențele de obligații de plată individualizate prin declarațiile rectificative, cata vreme:

1. - accesoriile se datorează pentru neachitarea la scadență a obligațiilor bugetare principale, calculul acestor accesorii efectuându-se **începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației fiscale** pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

2. - așa cum aceasta însăși a reținut prin contestația formulată, potrivit art. 296¹⁸ și art. 296¹⁹ din Legea nr. 571/2016 privind Codul fiscal:

“**Art. 296¹⁸** (1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator, precum și entitățile prevăzute la art. 296³ lit. f) și g) au obligația de a calcula, de a reține și de a vira lunar contribuțiile de asigurări sociale obligatorii.

(...) (9) Contribuțiile sociale individuale calculate și reținute potrivit alin. (1) se virează la bugetele și fondurile cărora le aparțin **până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se datorează sau până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se datorează**, după caz, împreună cu contribuția angajatorului ori a persoanelor asimilate angajatorului datorată potrivit legii.”

“**Art. 296¹⁹** (1) Persoanele fizice și juridice prevăzute la art. 296³ lit. e), la care își desfășoară activitatea sau se află în concediu medical persoanele prevăzute la art. 296³ lit. a) și b) și entitățile prevăzute la art. 296³ lit. f) și g) sunt obligate să depună lunar, **până la data de 25 inclusiv, a lunii următoare celei pentru care se datorează contribuțiile**, declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate.”

3. - declarațiile rectificative 112 se referă la **perioada 01.01.2011 - 31.05.2012**;

4. - plata diferentelor de obligații de plată individualizate prin declarațiile rectificative a fost efectuată cu întârziere, în datele de **13.07.2012**, respectiv **23.07.2012**.

Prin urmare, **contestatara a reținut în mod eronat** ca scadența diferentelor de obligații de plată individualizate prin declarațiile rectificative este stabilită în funcție de data depunerii declarațiilor respective, căta vreme prevederile legale în vigoare sunt clare și stipulează expres că, contribuțiile sociale individuale calculate și reținute se virează la bugetele și fondurile cărora le aparțin **până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se datorează sau până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se datorează**.

De asemenea, contribuabila nu are în vedere prevederile legale art. 115 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, în vigoare pe perioada supusă impunerii, potrivit cărora:

“**Art. 115** Ordinea stingerii datoriilor

(1) Dacă un contribuabil datorează mai multe tipuri de impozite, taxe, contribuții și alte sume reprezentând creanțe fiscale prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. a), iar suma plătită nu este suficientă pentru a stinge toate datoriile, atunci se sting datoriile corelate aceluși tip de creanță fiscală principală pe care o stabilește contribuabilul sau care este distribuită, potrivit prevederilor art. 1x, de către organul fiscal competent, după caz, stingerea efectuându-se, de drept, în următoarea ordine:

a) sumele datorate în contul ratei din luna curentă din graficul de plată a obligației fiscale pentru care s-a aprobat o eșalonare la plată, precum și dobânda sau majorarea de întârziere, după caz, datorată în luna curentă din grafic sau suma amânată la plată, împreună cu dobânda sau majorarea de întârziere, după caz, datorată pe perioada amânării, în cazul în care termenul stabilit pentru plata sumelor

respective se împlinește în luna curentă, precum și obligațiile fiscale curente de a căror plată depinde menținerea valabilității înlesnirii acordate;

b) **toate obligațiile fiscale principale, în ordinea vechimii**, și apoi obligațiile fiscale accesorii, în ordinea vechimii. În cazul stingerii creanțelor fiscale prin dare în plată, se aplică prevederile art. 175 alin. (4¹)

c) sumele datorate în contul următoarelor rate din graficul de plată a obligației fiscale pentru care s-a aprobat eșalonarea, până la concurența cu suma eșalonată la plată sau până la concurența cu suma achitată, după caz, precum și suma amânată la plată împreună cu dobânda sau majorarea de întârziere datorată pe perioada amânării, după caz;

d) obligațiile cu scadențe viitoare, la solicitarea contribuabilului.”

Prin urmare, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei motivațiile contestatelor cu privire la cuantumul obligațiilor principale de plată asupra cărora au fost calculate accesoriile contestate, căta vreme, conform dispozițiilor Codului de procedură fiscală, independent de voința contribuabililor, operează de drept stingerea obligațiilor fiscale în ordinea vechimii, motiv pentru care platile curente au stins obligațiile fiscale restante în ordinea vechimii, iar suma rămasă a fost utilizată pentru stingerea obligațiilor curente.

Mai mult, trebuie subliniat că **diferențele suplimentare referitoare la contribuțiile de asigurări sociale din declarațiile rectificative** aferente perioadei ianuarie 2011 - mai 2012 **au fost stabilite în baza OPx nr.x/18.07.2012** și nu în baza unor hotărâri judecătorești rămase definitive și irevocabile/ executorii, astfel ca tratamentul fiscal prevăzut de dispozițiile art. 296⁴, art. 296¹⁸ alin. (5¹) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 27 din HG nr. 44/2004, în vigoare începând cu data de 01.01.2012, nu este aplicabil în speta.

Având în vedere că cele mai sus prezentate urmează a se dispune respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de x, cu privire la accesoriile în sumă totală de x.x lei individualizate prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x/28.04.2016, după cum urmează:

- x lei = accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- x lei = accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- x lei = accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- x lei = accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- x lei = accesorii aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator,
- x lei = accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați,
- x lei = accesorii aferente contribuției de asigurări de sănătate pentru persoanele aflate în concediu pentru creșterea copilului;
- x lei = accesorii aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice și juridice.

Pentru considerentele reținute și în temeiul OPANAF nr. x4/2012, art. 296¹⁸ și art. 296¹⁹ din Legea nr. 571/2016 privind Codul fiscal, art. 84, art.116 alin (4) și alin (5) lit. e),

art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1), art. 120¹ alin. 1 si art. 228 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 269 alin. (1), art. 279 alin. (3) si art. 280 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE

1. Respinge ca fiind ramasa fara obiect contestatia formulata de **x**, cu privire la accesoriile in suma totala de x lei individualizate prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. x/28.04.2016 emisa de AS5FP.

2. Respinge ca neintemeiata contestația formulată de **x**,cu privire la accesoriile in sumă totala de x.x lei individualizate prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x/28.04.2016, dupa cum urmeaza:

- x lei = accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- x lei = accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- x lei = accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- x lei = accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- x lei = accesorii aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator,
- x lei = accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați,
- x lei = accesorii aferente contribuției de asigurari de sanatate pentru persoanele aflate in concediu pentru cresterea copilului;
- x lei = accesorii aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane fizice și juridice.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.