



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Administrare a
Marilor Contribuabili**

Serviciul Soluționare Contestații

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. 92 / 12. 09.2017

privind soluționarea contestației depusă de

S.C. X SA

înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații

din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili

sub nr. SSC 1279/22.06.2017

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili a fost sesizat de Serviciul Evidența Analitică pe Plătitori, Restituiri, Compensări nr. 1, asupra contestației formulată de **SC X SA** cu sediul în X, Bd. X nr. X, sector X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. X, având CIF X, prin reprezentantul legal dnul X, în calitate de Director General.

Societatea solicită anularea parțială a Deciziei nr. X/05.04.2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emisă de Serviciul Evidența Analitică pe Plătitori, Restituiri, Compensări nr. 1 din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în ceea ce privește **suma de X lei**, compusă din:

- X lei, reprezentând penalități de întârziere;
- X leu, reprezentând majorări /dobânzi de întârziere,

aferente impozitului pe profit în cuantum de X lei stabilit suplimentar de plată în sarcina societății de către Activitatea de inspecție fiscală.

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 nr. X/05.04.2017 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de

intarziere a fost comunicata societatii in data de **11.04.2017**, iar contestatia a fost inregistrata la registratura Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili la data de **25.05.2017**, conform stampilei registraturii aplicata pe contestatie, aflata în original la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art. 269, art. 270 alin.(1) și art. 272 alin.(3) lit.a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completarile ulterioare, X SA la data depunerii contestatiei figurand la pozitia nr. X din „*Lista marilor contribuabili care sunt administrati de D.G.A.M.C. începând cu data de 1 ianuarie 2017 conform criteriilor de selectie prevazute de OPANAF nr. 3609 din 15 decembrie 2016*”, Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili este legal investit sa solutioneze contestatia formulata de X SA.

I. Prin contestatia formulata, X SA solicita anularea partiala a Deciziei nr. X/05.04.2017 referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, emisa de Serviciul Evidenta Analitica pe Platitori, Restituiri, Compensari nr. 1 din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, in ceea ce privește suma de X lei, reprezentand dobanzi/majorari si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit in quantum de X lei, calculate pentru perioada 15.04.2009-29.01.2016.

Societatea sustine ca obligatiile fiscale accesorii impuse prin Decizia nr. X/05.04.2017 nu sunt corect calculate intrucat, in unele cazuri, nu s-a tinut cont de sumele achitate in plus de societate cu titlu de impozit pe profit, chiar daca aceste sume au fost recunoscute astfel de echipa de control in cuprinsul raportului de inspectie fiscala.

De asemenea, societatea pretinde ca accesoriile au fost calculate de mai multe ori pentru aceleasi obligatii fiscale principale, pentru perioade eronate sau pentru debite principale inexistente.

Referitor la modul de calcul al penalitatilor de intarziere, societatea afirma ca suma de X lei stabilita in plus prin Decizia nr. X/05.04.2017 se datoreaza faptului ca organele fiscale au calculat in mod eronat penalitati de intarziere de doua sau chiar de trei ori pentru aceleasi obligatii fiscale principale, precum si faptului ca DGAMC nu a tinut cont de sumele achitate in plus de societate reprezentand impozit pe profit (cum este cazul impozitului pe profit in suma de X lei aferent anului 2010).

Modalitatea de calcul aplicata de organele fiscale este eronata intrucat penalitatile de intarziere au fost calculate atat asupra debitelor intermediare, cat si asupra debitelor totale, care le includ deja pe cele intermediare, intrucat

impozitul pe profit suplimentar pentru care se stabilesc obligatiile fiscale accesorii este cumulativ.

Societatea sustine ca suma de X lei reprezentand penalitati de intarziere stabilite in Anexa nr. 6 la Raportul de inspectie fiscala- „Situatia calculului accesoriilor pentru impozit pe profit” a fost corect determinata de catre echipa de inspectie fiscala, in timp ce penalitatile de intarziere in suma de X lei sunt incorect calculate de catre organul emitent al Deciziei nr. X/05.04.2017, pentru motivele anterior mentionate.

Referitor la calculul dobanzilor/majorarilor de intarziere, petenta afirma ca, desi diferenta dintre dobanzile/majorarile de intarziere stabilite prin Anexa nr. 6 la Raportul de inspectie fiscala si cele stabilite prin anexa la Decizia nr. X/05.04.2017 este de numai X leu, intre cele doua acte administrative fiscale exista multiple neconcordante generate de faptul ca, la emiterea deciziei de accesorii, DGAMC a ignorat caracterul cumulativ al impozitului pe profit suplimentar pentru care se stabilesc obligatii fiscale accesorii, ceea ce a condus la dublarea sau triplarea unor dobanzi/majorari de intarziere pentru aceleasi obligatii fiscale principale si pentru aceleasi perioade.

In continuare, X SA a solicitat DGAMC aplicarea art. 50 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedura fiscala, prin cererea nr. X/22.05.2017, inregistrata la DGAMC sub nr. X/22.05.2017, in privinta Deciziei nr. X/08.03.2016 referitoare la obligatii fiscale accesorii calculate pentru perioada cuprinsa intre 29.01.2016-01.03.2016 si a Deciziei nr. X/18.03.2016 de anulare a obligatiilor de plata accesorii.

Contestatarul apreciaza ca organul fiscal nu si-a indeplinit rolul activ si nu a tinut cont de facilitatea fiscala acordata societatii conform Deciziei nr. X/18.03.2016 de anulare a obligatiilor de plata accesorii.

Astfel, societatea sustine ca Decizia de anulare a obligatiilor de plata accesorii nr. X/18.03.2016 a fost emisa in baza Deciziei de impunere nr. X/23.02.2016 si a Deciziei nr. X/08.03.2016, fiind astfel de necontestat relatia de subsecventialitate dintre aceste acte administrative, respectiv dintre aceste doua decizii, pe de-o parte, si Decizia de anulare a obligatiilor de plata accesorii nr. X/18.03.2016, pe de alta parte.

In virtutea obligatiei legale prevazute de art. 50 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, societatea solicita organului de solutionare reflectarea modificarii corespunzatoare a Deciziei de impunere nr. X/23.02.2016, Deciziei nr. X/08.03.2016 referitoare la obligatiile de plata accesorii calculate pentru perioada 29.01.2016-01.03.2016 si Deciziei nr. X/18.03.2016 de anulare a obligatiilor de plata accesorii, raportat la Decizia nr. X/07.12.2016 privind solutionarea contestatiei.

II. Serviciul Evidenta Analitica pe Platitori, Restituiri, Compensari nr. 1 din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, a emis, in data de 05.04.2017, Decizia nr. X referitoare la obligatiile fiscale accesorii

reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere prin care s-au stabilit, in sarcina societatii X SA, dobanzi/majorari si penalitati de intarziere pentru perioada 15.04.2009-29.01.2016 in suma totala de X lei, compusa din:

- X lei, reprezentand majorari/dobanzi aferente impozitului pe profit;
- X lei, reprezentand penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit.

Obligatiile fiscale principale asupra carora s-au calculat dobanzile/majorarile si penalitatile de intarziere sunt reprezentate de impozit pe profit in suma de X lei.

Initial, in perioada 24.11.2014-29.01.2016 societatea X SA a fost supusa unei inspectii fiscale generale, care s-a finalizat cu emiterea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X X/23.02.2016, in sarcina societatii fiind stabilit impozit pe profit suplimentar de plata in suma de X lei si accesorii aferente acestuia in quantum de X lei, calculate pentru perioada 15.04.2009-29.01.2016.

X a formulat contestatie impotriva Deciziei de impunere nr. X/23.02.2016, aceasta fiind solutionata prin emiterea Deciziei nr. X/07.12.2016 de catre Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, prin care s-a dispus: „Admiterea partiala a contestatiei formulata de X SA impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-MC X/23.02.2016 [...], pentru suma de X lei, reprezentand impozit pe profit aferent perioadei 2008-2013, calculat in mod eronat, in plus, precum si anulara partiala a actelor administrativ fiscale contestate pentru aceasta obligatie fiscala”, precum si „Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X/23.02.2016, emisa de DGAMC,[.....], pentru suma de X lei, reprezentand obligatii accesorii aferente impozitului pe profit aferent perioadei 2008-2013, urmand ca organele de inspectie fiscala sa emita un nou act administrativ fiscal, intocmit in conformitate cu dispozitiile legale in vigoare si considerentele prezentei decizii de solutionare”, pentru recalcularea obligatiilor fiscale accesorii.

Astfel, conform dispozitiilor Deciziei nr. X/07.12.2016 emisa de Serviciul de Solutionare Contestatii din cadrul DGAMC, in perioada 06.02.2017-28.02.2017, organele de inspectie fiscala au procedat la refacerea inspectiei fiscale in vederea recalcularii dobanzilor/majorarilor si a penalitatilor de intarziere aferente impozitului pe profit, fiind emise urmatoarele acte administrativ fiscale: Raportul de inspectie fiscala nr. X/06.03.2017, impreuna cu anexa la acesta „Situatia calculului accesoriiilor pentru impozit pe profit” si Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. X/06.03.2017, impreuna cu anexa „Situatia privind termenul scadent al obligatiilor fiscale principale

pentru care s-a emis Decizia privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale”. Astfel, impozitului pe profit suplimentar de plata in suma de X lei, ii revin accesorii in cuantum X lei, pentru perioada 15.04.2009-29.01.2016 conform Raportului de inspectie fiscala nr. X/06.03.2017 si anexei „Situatia calculului accesoriilor pentru impozitul pe profit.

Ulterior, in baza prevederilor OUG 44/2015 privind acordarea unor facilitati fiscale, societatea a obtinut anulara unor obligatii fiscale accesorii, fiind emisa Decizia nr. X/18.03.2016, prin care au fost anulate obligatii fiscale accesorii in suma totala de X lei.

Totodata, organele fiscale au emis Decizia nr. X/08.03.2016 referitoare la obligatiile fiscale accesorii calculate pentru perioada 29.01.2016-01.03.2016, insa acest act administrativ nu face obiectul prezentei contestatii.

Pentru aceeasi valoare a impozitului pe profit si pentru aceeasi perioada mentionate in actele administrative emise de echipa de inspectie fiscala, organele fiscale din cadrul Serviciului Evidenta Analitica pe Platitori, Restituiri, Compensari nr. 1 au calculat obligatii fiscale accesorii, conform Deciziei nr. X/05.04.2017 referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, in suma de X lei, rezultand o diferenta de X lei fata de suma care reiese din Anexa la Raportul de inspectie fiscala- „Situatia calculului accesoriilor pentru impozit pe profit” intocmita de organele de inspectie fiscala.

X SA contesta partial Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere nr. X/05.04.2017 prin care s-au stabilit accesorii aferente impozitului pe profit si sustine ca accesoriile respective in suma de X lei nu sunt corect calculate in anexa la Decizia nr. X/05.04.2017, suma datorata de societate fiind cea evidentiata de echipa de inspectie fiscala in Anexa „Situatia calculului accesoriilor pentru impozit pe profit” anexata la Raportul de inspectie fiscala nr. F-MC X/06.03.2017, si anume X lei.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatara si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

1. Referitor la solicitarea contestatarei de anulare partiala a Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi

si penalitati de intarziere nr. X/05.04. 2017, in ceea ce priveste suma de X lei, compusa din:

- X lei, reprezentand penalitati de intarziere,
- X leu, reprezentand majorari/dobanzi de intarziere,

cauza supusa solutionarii este daca in mod legal si temeinic organele fiscale au stabilit ca X SA datoreaza suma respectiva, in conditiile in care organele fiscale nu au tinut cont de faptul ca debitul principal pentru care s-au calculat accesoriile respective este cumulativ la nivel de an fiscal.

In fapt, prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere nr. X/05.04.2017 s-au stabilit in sarcina societatii X SA, accesorii in suma de X lei, compusa din:

- X lei, reprezentand penalitati de intarziere,
- X lei, reprezentand majorari/dobanzi,

afereinte impozitului pe profit in suma de X lei stabilit suplimentar de catre echipa de inspectie fiscala, calculate pentru perioada 15.04.2009-29.01.2016.

In drept

Referitor la penalitatile de intarziere in suma de 117.379 lei se retin prevederile art. 120¹ alin. (1) si (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Art. 120¹ Penalitati de intarziere

(1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.”

De asemenea, se retin prevederile art. 120¹ alin. (1) si (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 01.07.2013:

“Art. 120¹ Penalitati de intarziere

(1) Penalitatile de intarziere reprezinta sanctiunea pentru neindeplinirea obligatiilor de plata la scadenta si se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozitiile [art. 120](#) alin. (2) - (6) sunt aplicabile in mod corespunzator.

(2) Nivelul penalitatii de intarziere este de 0,02% pentru fiecare zi de intarziere.”

Conform art. 176 alin. (1) si (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

“Art. 176 Penalitati de intarziere

(1) Penalitatile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozitiile art. 174 alin. (2) - (4) si art. 175 sunt aplicabile in mod corespunzator.

(2) Nivelul penalitatii de intarziere este de 0,01% pentru fiecare zi de intarziere.”

Din interpretarea textelor legale, rezulta ca, pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza penalitati de intarziere, calculate astfel:

- pentru obligatiile fiscale principale cu scadenta pana la data de 01.07.2013, prin aplicarea cotei de 15% asupra obligatiilor fiscale principale, daca stingerea se realizeaza dupa expirarea a 90 de zile de la termenul de plata;

- pana la data de 31.12.2015, pentru obligatiile fiscale principale cu scadenta ulterioara datei de 01.07.2013, penalitatile de intarziere se determina prin aplicarea cotei de 0,02% asupra obligatiilor fiscale principale, pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv;

- dupa data de 01.01.2016, pentru obligatiile fiscale principale cu scadenta ulterioara datei de 01.07.2013, penalitatile de intarziere se determina prin aplicarea cotei de 0,01% asupra obligatiilor fiscale principale, pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Din analiza documentelor aflate la dosarul contestatiei, organul de solutionare retine ca penalitatile de intarziere, stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere nr. X/05.04.2017, sunt aferente impozitului pe profit suplimentar aferent anilor 2008-2013, in suma totala de X lei si au fost calculate pentru perioada 15.04.2009-29.01.2016.

In ceea ce priveste caracterul cumulativ la nivel de an fiscal al impozitului pe profit, organul de solutionare retine ca perioada fiscala este anul calendaristic, iar calculul, declararea si plata impozitului se efectueaza trimestrial, urmand ca definitivarea si plata/regularizarea impozitului pe profit sa se efectueze in baza Declaratiei anuale 101, care se va depune la organul fiscal competent pentru administrarea creantelor fiscale datorate de catre contribuabil pana la data de 25 martie inclusiv a anului urmator.

Din documentele aflate la dosarul contestatiei, organul de solutionare a contestatiei retine urmatoarele aspecte:

Referitor la impozitul pe profit suplimentar aferent anului 2010 in suma de X lei, organele fiscale au calculat, potrivit anexei la Decizia nr. X/05.04.2017, penalitati de intarziere atat asupra sumei de X lei (X lei), cat si asupra impozitului pe profit anual in suma de X lei (X lei).

Organul de solutionare retine ca obligatia fiscala principala, si anume impozitul pe profit aferent anului 2010, cu scadenta in data de 25.04.2011, a fost stins integral dupa expirarea celor 90 de zile de la termenul de plata si, drept urmare, penalitatile de intarziere se calculeaza prin aplicarea cotei de 15% asupra debitului principal nestins, acesta fiind in suma de X lei. Avand in vedere ca aceasta suma include si suma de X lei, rezultata din diferenta dintre impozitul pe profit datorat de societate pentru anul 2010 si impozitul pe profit achitat de aceasta in plus, se retine ca penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit aferent anului 2010 sunt in suma de X lei ($15\% \cdot X$ lei), suma care include si penalitati de intarziere aferente debitului intermediar de X lei.

Prin urmare, suma de X lei stabilita de organul fiscal emitent al Deciziei nr. X/05.04.2017 drept penalitati de intarziere aferente debitului intermediar de X lei, este eronat calculata prin anexa la Decizia nr. X/05.04.2017.

Referitor la impozitul pe profit suplimentar aferent anului 2012 in suma totala de X lei, organul de solutionare retine ca acesta are caracter cumulativ, in suma totala datorata de societate la sfarsitul anului fiind incluse debitele intermediare datorate de societate la sfarsitul fiecarui trimestru calendaristic. Astfel, avand in vedere ca obligatia fiscala avea scadenta anterior datei de 01.07.2013 si nu a fost achitata in termenul de 90 de zile de la data scadenta, penalitatile de intarziere se calculeaza doar asupra debitului principal datorat de societate la sfarsitul anului, ramas nestins, prin inmultirea acestuia cu cota de penalitate corespunzatoare, si anume 15%.

Drept urmare, quantumul corect al penalitatilor de intarziere aferente anului 2012 este de X lei ($15\% \cdot X$ lei), iar pentru debitele intermediare reprezentand impozit pe profit trimestrial nu se datoreaza penalitati, impozitul pe profit trimestrial fiind inclus in cel anual.

Astfel, organul de solutionare retine ca suma de X lei stabilita de plata in sarcina societatii de catre organul fiscal emitent al actului administrativ

contestat si care reprezinta penalitati de intarziere calculate asupra impozitului pe profit in cuantum de X lei aferent trimestrului II 2009, respectiv in cuantum de X lei aferent trimestrului III 2009, a fost in mod eronat stabilita de plata in sarcina societatii prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere nr. X/05.04.2017.

Referitor la impozitul pe profit suplimentar aferent anului 2013, organul de solutionare retine ca in suma totala de X lei reprezentand impozit pe profit anual este inclusa si suma de X lei reprezentand impozit pe profit aferent trimestrului III al aceluiasi an. Intrucat impozitul pe profit la luna 09.2013 avea scadenta la 25.10.2013, iar cel anual avea scadenta la 25.03.2014, se retine ca pentru suma de X lei se vor calcula penalitati prin aplicarea cotei de 0,02% doar pentru perioada 25.10.2013-25.03.2014, iar pentru suma de X lei se vor calcula penalitati de la data scadentei si pana la data stingerii, respectiv pentru perioada 25.03.2014-29.01.2016, prin aplicarea cotei de 0,02% pana la 31.12.2015 si a cotei de 0,01% pana la 29.01.2016.

Astfel, perioada pentru care organele fiscale au calculat penalitati de intarziere asupra impozitului pe profit aferent trimestrului III al anului 2013 in suma de X lei, si anume 25.10.2013-29.01.2016 nu este corect determinata, intrucat in acest fel se dubleaza suma pe care societatea ar trebui sa o plateasca in perioada 25.03.2014-29.01.2016 pentru aceasta obligatie fiscala.

Organul de solutionare retine ca, pentru impozitul pe profit datorat de societate la data de 30.09.2013, in suma de X lei, perioada pentru care se datoreaza penalitati de intarziere este 25.10.2013-25.03.2014, dupa aceasta data calculandu-se penalitati pentru impozitul pe profit datorat la 31.12.2013 in cuantum de X lei, in aceasta suma fiind inclus si impozitul pe profit aferent trimestrului III al anului 2013.

Asadar, pentru impozitul pe profit aferent trimestrului III al anului 2013, societatea datoreaza penalitati de intarziere in suma de X lei, conform modului de calcul exemplificat si in Anexa la Raportul de inspectie fiscala nr. F-MC X/06.03.2017 – „Situatia calculului accesoriilor pentru impozit pe profit”, suma de X lei fiind stabilita in mod gresit in plus de plata in sarcina societatii contestatoare.

Avand in vedere cele mentionate anterior, se retine ca penalitatile de intarziere in suma de X lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de echipa de inspectie fiscala pentru perioada 2008-2013 si care au fost calculate pentru perioada 15.04.2009-29.01.2016, nu au fost corect determinate deoarece, organul fiscal emitent al Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii nr. X/05.04.2017 nu a tinut cont de caracterul cumulativ la nivel de an fiscal al impozitului pe profit.

Referitor la majorarile/dobanzile de intarziere in suma de X leu, organul de solutionare retine prevederile art. 119 alin. (1) si art. 120 alin. (1) si

(2) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad:

„Art. 119

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorari de intarziere.

Art. 120

(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.”

Ulterior, incepand cu data de 01.07.2010, termenul „majorari de intarziere” a fost inlocuit cu „dobanzi” si „penalitati” de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119 si art. 120 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„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 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.

*(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând **cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale** pentru care s-a stabilit diferența și **până la data stingerii acesteia inclusiv.”***

Incepand cu data de 01.01.2016, spetei in cauza ii sunt aplicabile si prevederile art. 173 si 174 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

„ART. 173 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

ART. 174 Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia, 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.

Societatea sustine ca impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru care se stabilesc obligatii fiscale accesorii este cumulativ, iar „la emiterea Deciziei nr. X/05.04.2017, DGAMC a ignorat acest lucru, fapt ce a condus la dublarea si uneori chiar la triplarea unor dobanzi/majorari de intarziere pentru aceleasi obligatii fiscale principale si aceleasi perioade”.

Referitor la aceasta afirmatie, organul de solutionare retine ca organul fiscal emitent al deciziei contestate de X SA a calculat majorari/dobanzi de intarziere, pentru aceeasi perioada, atat pentru debitele intermediare, respectiv atat pentru impozitul pe profit stabilit trimestrial, cat si pentru impozitul pe profit aferent sfarsitului de an, fara a tine cont de faptul ca impozitul pe profit anual include si impozitele pe profit stabilite pentru fiecare trimestru calendaristic al anului respectiv.

Astfel, se retine ca pentru trimestrul I al anului 2009, societatea avea de achitat impozit pe profit in suma de X lei. Termenul scadent pentru acest debit a fost data de 27.04.2009. Ulterior, la finele anului 2009 s-a stabilit ca societatea datoreaza impozit pe profit in suma de X lei, cu scadenta in data de 26.04.2010.

Avand in vedere ca impozitul pe profit de la sfarsitul anului include si impozitul pe profit aferent trimestrelor calendaristice ale anului respectiv, rezulta ca pentru debitul intermediar de X lei organul fiscal ar fi trebuit sa calculeze majorari de intarziere doar de la data scadenta a acestuia si pana

la data scadenta a urmatorului debit ce trebuia achitat de societate, si anume pana la data scadenta a impozitului pe profit anual in suma de X lei. Astfel, se retine ca pentru impozitul pe profit aferent trimestrului I al anului 2009 se datoreaza majorari de intarziere doar pentru perioada 27.04.2009-26.04.2010.

Organul de solutionare constata ca organul fiscal emitent al Deciziei nr. X/05.04.2017 a calculat majorari/dobanzi de intarziere de la data de 26.04.2010 si pana la data de 25.07.2012, atat asupra impozitului pe profit aferent trimestrului I al anului 2009, cat si asupra impozitului pe profit datorat la sfarsitul anului, desi dupa aceasta data pentru suma de X lei nu mai trebuiau calculate accesorii, deoarece debitul total de X lei include si obligatia fiscala accesorie de X lei.

Referitor la impozitul pe profit datorat de contestatara la sfarsitul anului 2012, cu scadenta la data de 25.03.2013, organul de solutionare retine ca acesta cumuleaza impozitul pe profit stabilit pentru trimestrul II (scadent la 25.07.2012) si pentru trimestrul III (scadent la data de 25.10.2012). Astfel, pentru impozitul pe profit aferent trim. II se datoreaza majorari/dobanzi de intarziere de la data de 25.07.2012 si pana la scadenta impozitului pe profit aferent trimestrului III, respectiv pana la data de 25.10.2012. In mod similar, pentru impozitul pe profit aferent trimestrului III se vor calcula majorari/dobanzi de intarziere de la data scadenta a acestuia, 25.10.2012 si pana la 25.03.2013, scadenta impozitului pe profit anual, urmand ca dupa aceasta data si pana la data achitarii integrale sa se stabileasca accesorii doar asupra impozitului stabilit la finele anului.

Organul de solutionare retine ca aceeasi modalitate de calcul a majorarilor/penalitatilor de intarziere s-a aplicat si in cazul impozitului pe profit aferent anului 2013.

Referitor la sustinerea contestatarei potrivit careia „in anexa la Decizia nr. X/05.04.2017, s-au calculat dobanzi/majorari de intarziere pentru obligatii fiscale care nu se regasesc in Raportul de inspectie fiscala partiala . De exemplu, suma de X lei, la care au fost calculate dobanzi pentru perioada 25.10.2012-25.03.2013, nu se regaseste ca obligatie fiscala principala stabilita in sarcina Subscrisei intrucat aceasta obligatie nu exista”, organul de solutionare retine ca aceasta suma a rezultat ca urmare a modalitatii eronate de calcul a majorarilor/dobanzilor de intarziere de catre organele emitente ale actului administrativ fiscal contestat care nu s-au oprit cu calculul accesoriilor aferente debitelor intermediare, stabilite la finele fiecarui trimestru calendaristic, la data scadentei urmatorului debit principal datorat de societate si nu au tinut cont de faptul ca obligatia privind impozitul pe profit aferenta unui trimestru este inclusa in obligatia aferenta trimestrului urmator si, implicit, in cea aferenta anului fiscal respectiv.

Intrucat organul de solutionare a contestatiei nu se poate substitui organului fiscal pentru a reface operatiunile în evidența fiscală pentru obligatiile datorate de societate în perioada pentru care s-au calculat accesoriile, se va face aplicatiunea **prevederilor art. 279 alin. (3) si alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală**, care prevad:

ART. 279 Solutii asupra contestației

[...]

(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial, actul administrativ atacat in situatia in care din documentele existente la dosar si în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situatia de fapt in cauza dedusa solutionarii prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent si de contestator. In acest caz, organul emitent al actului desfiintat urmeaza sa incheie un nou act administrativ fiscal care trebuie sa aiba in vedere strict considerentele deciziei de solutionare a contestatiei. Pentru un tip de creanta fiscală si pentru o perioada supusa impozitarii desfiintarea actului administrativ fiscal se poate pronunta o singura data.

(4) Solutia de desfiintare este pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizeaza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a pronuntat solutia de desfiintare.”

Totodata, spetei in cauza ii sunt aplicabile si dispozitiile **pct. 11.4. si pct. 11.5 din Instructiunile de aplicare ale art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală aprobate prin OPANAF 3741/2015:**

" **11.4.** Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ fiscal atacat. Inaintea emiterii deciziei cu solutie de desfiintare, organul de solutionare competent va întreprinde demersurile necesare, daca se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situatii contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetari la fata locului etc. In situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului obligatii fiscale mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii. In mod corespunzator nu poate fi diminuata pierderea fiscală cu o suma mai mare decat cea inscrisa in actul desfiintat. "

Fata de cele mai sus mentionate se va **desfiinta partial Decizia nr. X/05.04.2017 referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere** emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, **în ceea ce privește suma de X lei**, reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente impozitului pe profit suplimentar in suma de X lei, urmand ca organele fiscale sa reanalizeze calculul accesoriilor, in baza considerentelor retinute in prezenta decizie, a dispozitiilor normative incidente in materie in perioada pentru care s-au calculat accesoriile si a documentelor si informatiilor detinute sau obtinute.

2. Referitor la solicitarea formulata de X SA de a se face aplicarea art. 50 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala in privinta Deciziei nr. X/18.03.2016 de anulare a obligatiilor de plata accesorii si a Deciziei nr. X/08.03.2016 referitoare la obligatiile fiscale accesorii calculate pentru perioada cuprinsa intre 29.01.2016 si 01.03.2016, solicitare exprimata si prin cererea nr. X/22.05.2017 inregistrata la DGAMC sub nr. X/22.05.2017, se retin prevederile art. 269 alin.2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(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.”

Avand in vedere ca, prin acest capat de cerere, X SA nu a contestat sume sau masuri stabilite si inscrise de organele fiscale in titluri de creanta sau acte administrative fiscale, ci a solicitat aplicarea prevederilor art. 50 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala in privinta Deciziei nr. X/08.03.2016 referitoare la obligatiile fiscale accesorii calculate pentru perioada cuprinsa intre 29.01.2016 si 01.03.2016 si a Deciziei nr. X/18.03.2016 de anulare a obligatiilor de plata accesorii, se retine ca organul de solutionare a contestatiei nu se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, competenta apartinand organului fiscal emitent al actelor atacate.

Organul de solutionare s-a pronuntat in cuprinsul prezentei decizii asupra corectitudinii modului de calcul al majorarilor/dobanzilor si penalitatilor de intarziere stabilite prin Decizia nr. X/05.04.2017, inasa asupra solicitarii societatii de aplicare a art. 50 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, competenta de solutionare apartine Serviciului Evidenta Analitica pe Platitori, Restituiri, Compensari nr. 1 din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, in calitate de organ fiscal emitent al actelor administrative fiscale in cauza.

Pentru cele aratate si conform temeiurilor legale invocate in prezenta decizie, se

DECIDE

1. Desfiintarea partiala a Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere nr. X/05.04.2017 emisa de Serviciul Evidenta Analitica pe Platitori, Restituiri, Compensari nr. 1 din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, **in ceea ce privește suma de X lei**, compusa din:

- X lei, reprezentand **penalitati de intarziere**;
- X leu, reprezentand **majorari /dobanzi de intarziere**,

aferente impozitului pe profit in cuantum de X lei, **urmand ca organele fiscale sa reanalizeze calculul accesoriilor, in baza considerentelor retinute in prezenta decizie si in conformitate cu dispozitiile normative incidente in materie in perioada pentru care s-au calculat accesoriile.**

2. Capatul de cerere referitor la aplicarea art 50 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala in privinta Deciziei nr. X/08.03.2016 referitoare la obligatiile fiscale accesorii calculate pentru perioada cuprinsa intre 29.01.2016 si 01.03.2016 si a Deciziei nr. X/18.03.2016 de anulare a obligatiilor de plata accesorii nu poate face obiectul cii administrative de atac, urmand ca pentru acest capat de cerere organele fiscale in administrarea carora se afla contribuabilul sa analizeze solicitarea societatii X SA si sa dispuna conform prevederilor legale.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul X, in termen de 6 luni de la data comunicarii.

Director General
X