



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**
**Direcția Generală de Administrare a
Marilor Contribuabili**
Serviciul Soluționare Contestatii



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. 26 / 2017
privind solutionarea contestatiei depuse de
SC XX SRL
inregistrată la Serviciul Soluționare Contestatii
din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili
sub nr. SSC X

Serviciul Soluționare Contestatii din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili a fost sesizat de Serviciul X, asupra contestatiei formulate de **SC XX SRL** cu sediul social in, inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr., având CIF RO, prin reprezentantul legal dl.

Societatea solicita anularea partiala a Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. X in ceea ce priveste suma de X lei reprezentand accesorii la impozitul pe profit (diferenta de X lei pana la suma totala de X lei nu face obiectul prezentei contestatii) emisa de Serviciul X din cadrul Directiei X.

Contestatia a fost depusa în termenul prevazut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, avand in vedere ca **Decizia de impunere nr. X referitoare la obligatiile de plata accesorii** a fost comunicata societatii prin posta in data de X.2016, iar contestatia a fost comunicata organelor fiscale la data de X.2017 si inregistrată la registratura Directiei X la data de X.2016, conform stampilei registraturii aplicata pe contestatie, aflata in original la dosarul cauzei.

Constatand ca in speța 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 si completarile ulterioare, X SRL la data depunerii contestatiei figurand la pozitia nr. X din Anexa nr.1 „*Lista marilor contribuabili care sunt administrati de D.G.A.M.C. începand cu data de 1 februarie 2016*” la O.P.A.N.A.F. nr. 3702/2015 privind organizarea activitatii de administrare a marilor contribuabili, Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili este legal investit sa solutioneze contestatia formulata de X SRL .

I. Prin contestatia formulata impotriva Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. 104/10.06.2016 emisa de Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili, prin care s-au stabilit obligatii de plata accesorii in suma de 180.990 lei, din care suma de **180.738 lei este aferenta **impozitului pe profit stabilit suplimentar, X SRL sustine urmatoarele:****

In data de X.2016 societatii i-a fost comunicata Decizia nr. X referitoare la obligatiile de plata accesorii in suma de X lei. Societatea **solicita anulara in parte a Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii in ceea ce priveste suma de X lei reprezentand accesorii la impozitul pe profit** suplimentar de plata in suma de X lei stabilit de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere nr. F-AR X.

X SRL afirma in sustinerea contestatiei faptul ca accesoriile pentru impozitul pe profit aferent perioadelor 10.2009 si 12.2011 sunt datorate pana la data de 25.03.2013, deoarece, la aceasta data, societatea figura cu suma de X lei achitata in plus, iar din aceasta suma s-a compensat impozitul pe profit stabilit suplimentar de catre organele de inspectie fiscala, iar pentru impozitul pe profit la 31.12.2012 si 31.12.2013 societatea nu datoreaza accesorii deoarece nu au fost depasite termenele de scadenta, impozitele fiind platite la scadenta din suprasolvirile existente la data de 25.03.2013, respectiv la 25.03.2014 ,suprasolviri care erau mai mari decat obligatiile de plata.

Avand in vedere cele mentionate mai sus, dobanzile in suma de X lei stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. X au fost calculate in mod eronat, acestea fiind instituite fara justa cauza si fara debit.

Societatea sustine ca, in acest mod, au fost incalcate prevederile art. 174 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu completarile si modificarile ulterioare, conform carora dobanzile se calculeaza incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Contestatarul afirma ca, prin emiterea Deciziei nr. X/10.06.2016, au fost incalcate principiile de baza ale fiscalitatii: neutralitatea fiscala, certitudinea impunerii si egalitatea subiectilor in fata legii, ceea ce a condus la o dubla impunere, avand in vedere ca actul administrativ emis de Serviciul X din cadrul Directiei X vizeaza aceeasi perioada si aceeasi masa impozabila supusa verificarii de catre organele de inspectie fiscala.

De asemenea, X SRL contesta modul de calcul al dobanzilor aferente debitului de X lei, reprezentand impozit pe profit pentru anul 2013, afirmand ca acestea au fost stabilite pentru o perioada anterioara termenului de scadenta. Astfel, accesoriile au fost calculate pentru perioada 25.03.2013-25.03.2014, iar societatea afirma ca data pana la care trebuia platit impozitul respectiv este 25.03.2014, deci dobanzile s-au calculat pentru o perioada anterioara datei scadente.

Tinand cont de considerentele de mai sus, societatea solicita anulara partiala a Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. X pentru suma de X lei reprezentand accesorii aferente impozitului pe profit pentru anii 2009,2011,2012 si 2013.

II. Serviciul X a emis, in data de 10.06.2016, Decizia nr. X referitoare la obligatiile de plata accesorii prin care s-au stabilit obligatii de plata in sarcina X SRL in suma totala de X, compusa din:

- X lei reprezentand accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- **X lei reprezentand accesorii aferente impozitului pe profit;**
- X lei reprezentand accesorii aferente accizelor pentru benzina fara plumb si bioetanol;
- X lei reprezentand accesorii aferente contributiilor de asigurari sociale datorate de angajator;
- X lei reprezentand accesorii aferente contributiilor individuale de asigurari sociale retinute de la asigurati;
- X lei reprezentand accesorii aferente contributiilor pentru asigurari de sanatate datorate de angajator;

- X lei reprezentand accesorii aferente contributiei pentru asigurari de sanatate datorata de angajator;
- X leu reprezentand accesorii aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate datorata de angajator pentru persoanele care se afla in concediu medical pentru incapacitate de munca, urmare unui accident de munca sau boala profesionala suportata din FAAMBP, conform Legii nr. 95/2006, cu modificarile si completarile ulterioare.

Obiectul contestatiei il reprezinta suma de X lei reprezentand accesorii calculate pentru perioada 25.03.2013-25.03.2014 aferente impozitului pe profit de X lei, debit suplimentar de plata stabilit de catre organele de inspectie fiscala prin Decizia nr. X pentru anii 2009, 2011, 2012 si 2013.

In perioada 09.11.2015-11.03.2016 societatea X SRL a facut obiectul unei inspectii fiscale in ceea ce priveste impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2009 - 31.12.2014. Ca urmare a inspectiei, organele fiscale din cadrul AJFP X au emis Decizia de impunere nr. F-AR X in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-AR X prin care s-a stabilit in sarcina societatii :

- impozit pe profit suplimentar in suma totala de X lei compus din: X lei impozit pe profit suplimentar stabilit la 30.09.2010, X lei impozit pe profit suplimentar stabilit la 31.12.2011, X lei impozit pe profit suplimentar stabilit la 31.12.2012, X lei impozit pe profit suplimentar stabilit la 31.12.2013;
- accesorii aferente impozitului pe profit compuse din: X lei dobanzi/majorari de intarziere si X lei penalitati de intarziere, calculate pana la data de 25.03.2013.

Constatand ca la data de 25.03.2013 societatea avea achitata in plus suma de X lei conform Raportului de inspectie fiscala nr. F-AR X, organele de inspectie fiscala, prin Raportul de inspectie fiscala nr. F-AR X, au calculat accesorii pana la aceasta data in suma totala de X lei compusa din X lei dobanzi/majorari de intarziere si X lei penalitati de intarziere pentru: impozitul pe profit la 30.09.2010 in suma de X lei si pentru impozitul pe profit la 31.12.2011 in suma de X lei. Pentru impozitul pe profit la 31.12.2012 in suma de X lei nu s-au calculat accesorii, acesta fiind stins din suma de X lei pe care societatea o avea platita in plus la 25.03.2013.

La data de 25.03.2014 societatea avea platita suplimentar suma de X lei, suma din care s-a stins impozitul pe profit de X lei datorat la 31.12.2013, astfel ca nu s-au calculat accesorii nici pentru aceasta obligatie fiscala.

Ulterior, Serviciul X din cadrul Directiei X a emis Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr.X prin care s-au calculat obligatii suplimentare de plata in suma de X lei aferente impozitului pe profit in suma de X lei. Accesoriile au fost calculate pentru perioada 25.03.2013-25.03.2014, organul fiscal emitent al deciziei considerand ca data de 25.03.2014 este data cand au fost stinse obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite prin Decizia de impunere nr. F-AR X. Astfel, **din suma pe care societatea o avea achitata in plus la 25.03.2013 s-au stins obligatiile fiscale de plata declarate de societate ulterior acestei date, iar debitul de X lei s-a stins in data de 25.03.2014 din suma de X lei cu care societatea figura ca fiind achitata in plus la 25.03.2014.**

III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei și avand in vedere motivatiile societatii contestatoare și constatarile organului fiscal, se retin urmatoarele in ceea ce priveste suma de X lei reprezentand accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. X:

Referitor la solicitarea contestatarei privind anulara obligatiilor fiscale accesorii instituite prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. X, Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili, prin Serviciul de Solutionare Contestatii, este investita sa se pronunte daca in mod legal si temeinic organele fiscale au stabilit prin Decizia nr. X obligatii fiscale accesorii in suma de X lei reprezentand dobanzi aferente impozitului pe profit suplimentar stabilit prin Decizia de impunere nr. F-AR X.

In fapt, prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. X emisa de Serviciul X din cadrul Directiei X, organele fiscale au stabilit in sarcina XX SRL accesorii in suma totala de X lei, din care X lei reprezinta dobanda calculata pentru perioada 25.03.2013-25.03.2014 aferenta impozitului pe profit in suma de X lei, stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP X prin Decizia de impunere nr. F-AR X.

Accesoriile in suma de X lei au fost calculate de catre Serviciul X pentru perioada 25.03.2013-25.03.2014.

Documentele prin care s-au individualizat obligatiile de plata principale pentru care s-au calculat accesoriile sunt detaliate in Anexa la Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. X.

X SRL contesta partial Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. X si anume pentru suma de X lei, considerand ca organele

fiscale din cadrul X au calculat in mod eronat dobanzi pentru perioada 25.03.2013-25.03.2014, deoarece obligatia suplimentara de plata in suma de X lei stabilita de organele de inspectie fiscala a fost stinsa in parte la data de 25.03.2013, respectiv impozitul pe profit la 09.2010, 12.2011 si 12.2012, iar diferenta a fost achitata la 25.03.2014, respectiv impozitul pe profit la 12.2013, din suprasolvirile existente la aceste date.

In drept, sunt aplicabile prevederile **art. 111 alin. (1), art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) si alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală**, care precizează:

„Art. 111 (1) Creantele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevazute de Codul Fiscal sau de alte legi care le reglementeaza.

Art. 119 Dispozitii generale privind dobanzi si penalitati de intarziere
(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere.

Art. 120 Dobanzi
(1) Dobanzile reprezinta echivalentul prejudiciului creat titularului creantei fiscale ca urmare a neachitarii de catre debitor a 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.

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

Organul de solutionare retine ca societatea face trimitere, in mod eronat, in sustinerea contestatiei, la prevederile legale prevazute in Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare. Astfel, desi Decizia referitoare la obligatiile de plata

accesorii nr. X a fost emisa in anul 2016 cand este in vigoare Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, accesoriile au fost calculate pentru o perioada anterioara intrarii in vigoare a acestei legi. Legea aplicabila perioadei 25.03.2013-25.03.2014 este Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

1. Referitor la accesoriile aferente debitului suplimentar reprezentand impozit pe profit in suma de X lei, datorat de societate pentru perioadele 30.09.2010, 31.12.2011 si 31.12.2012, organul de solutionare a contestatiei retine urmatoarele:

Sustinerile contestatarei potrivit carora aceasta nu datoreaza accesoriile stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii nr. X decat pana la data de 25.03.2013 deoarece „in urma declaratiei 101 aferenta anului 2012 a rezultat ca societatea a achitat in plus un impozit pe profit in suma de X lei”, „suma din care se compenseaza impozitul pe profit stabilit suplimentar de catre organele de inspectie fiscala, impozit in valoare de X lei”, iar „de la data la care societatea figura cu plata in plus fata de aceasta obligatie, adica de la 25.03.2013, aceasta nu mai datora accesorii deoarece suprasolvirea era mai mare decat obligatia (...)”, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece organul de solutionare a contestatiei, analizand Fisa sintetica totala a societatii X SRL, a retinut ca din suma achitata in plus la data de X s-au stins debitele declarate ulterior acestei date de catre societate.

Organul de solutionare a contestatiei retine prevederile art. 116 alin. (1) , alin. (4) si alin (5) lit. a) din Ordonanta 92/2003 , republicata, privind Codul de procedura fiscala , potrivit carora:

„Art. 116 Compensarea

(1) Prin compensare se sting creantele statului sau unitatilor administrativ-teritoriale ori subdiviziunilor acestora reprezentand impozite, taxe, contributii si alte sume datorate bugetului general consolidat cu creantele debitorului reprezentand sume de rambursat, de restituit sau de plata de la bufet, pana la concurenta celei mai mici sume, cand ambele parti dobandesc reciproc atat calitatea de creditor, cat si pe cea de debitor, cu conditia ca respectivele creante sa fie administrate de aceeasi autoritate publica, inclusiv unitatile subordonate acesteia.

*(4) Daca legea nu prevede altfel, **compensarea opereaza de drept la data la care creantele exista deodata**, fiind deopotriva certe, lichide si exigibile.*

*(5) In sensul prezentului articol, creantele sunt exigibile
a) la data scadentei (...)"*

Prin urmare, la data de 25.03.2013 nu puteau fi stinse obligatii fiscale despre care nici societatea si nici organul fiscal din cadrul X nu aveau cunostinta la acea data, acestea fiind stabilite ulterior de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-AR X emisa in data de **X.2016**, iar societatea a declarat sume de plata anterior acestei date care au fost stinse din suma pe care societatea o avea achitata in plus la data de 25.03.2013. Astfel, debitul suplimentar de plata reprezentand impozit pe profit a fost stins din suprasolvirea in suma de X lei evidentiata in Fisa sintetica la 25.03.2014.

Organul de solutionare a contestatiei considera ca **accesoriile au fost corect calculate pentru obligatiile fiscale suplimentare de plata reprezentand impozit pe profit calculat la 30.09.2010, 31.12.2011 si 31.12.2012.**

2. Referitor la accesoriile aferente debitului suplimentar reprezentand impozit pe profit in suma de X lei datorat de societate pentru perioada 31.12.2013, organul de solutionare a contestatiei retine ca impozitul pe profit este scadent la 25.03.2014.

Astfel, conform art. 120 alin (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală care precizeaza ca dobanzile se calculeaza *pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv*, rezulta ca societatea datoreaza dobanzi pentru aceasta obligatie fiscala stabilita suplimentar incepand cu data de 25.03.2014 si pana la data achitarii. Avand in vedere ca la data de 25.03.2014 XSRL avea achitata in plus suma de X lei din care s-a stins impozitul pe profit de X lei, rezulta ca societatea nu datoreaza accesorii in perioada 25.03.2013-25.03.2014 pentru impozitul pe profit in suma de X lei aferent anului 2013.

Avand in vedere cele mentionate anterior, se retine ca **dobanzile aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2013 calculate pentru perioada 25.03.2013-25.03.2014 nu sunt corect determinate deoarece, in perioada aplicarii dobanzilor, termenul de scadenta nu era implinit pentru aceasta obligatie fiscala.**

Intrucat organul de solutionare a contestatiei nu se poate substitui organului fiscal pentru a reface operatiunile în evidenta fiscala 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 fiscala**, care prevad:

„ART. 279 Solutii asupra contestatiei

[...]

(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 intreprinse 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 fiscala 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.”

In speta 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 fiscala 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 intreprinde 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 fiscala cu o suma mai mare decat cea inscrisa in actul desfiintat. "

Fata de cele mai sus mentionate se va **desfiinta partial Decizia referitoare la obligatiile de plată accesorii nr. X** emisă de Direcția X, **în ceea ce privește suma de X lei**, reprezentand accesorii aferente urmatoarelor debite suplimentare: impozit pe profit la 09.2010 in suma de X lei, impozit pe profit pentru anul 2011 in suma de X lei, impozit pe profit pentru anul 2012 in suma de X lei si impozit pe profit pentru anul 2013 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.

Pentru considerentele retinute si in baza prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, precum si în temeiul art. 279 alin. (3) si alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala coroborate cu prevederile pct. 11.4. si pct. 11.5 din Instructiunile de aplicare ale art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala aprobate prin OPANAF 3741/2015, se:

DECIDE

Desfiintarea in parte a Deciziei nr. X referitoare la obligatiile de plată accesorii emisă de Serviciul X din cadrul Direcției X **în ceea ce privește suma de X lei lei**, reprezentând accesorii aferente obligatiilor fiscale in suma de X lei compusa din :

- X lei impozit pe profit stabilit suplimentar la 30.09.2010,
- X lei impozit pe profit stabilit suplimentar la 31.12.2011,
- X lei impozit pe profit stabilit suplimentar la 31.12.2012,
- X lei impozit pe profit stabilit suplimentar la 31.12.2013, **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.**

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

Director General
X