

**DECIZIA nr. 82 din 22.02.2018** privind soluționarea  
contestației formulată de **ABC SRL**, cu sediul în  
str. ...., sector X, București,  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR\_REG\_...

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. ..., înregistrată sub nr. MBR\_REG\_... de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București cu privire la contestația ABC SRL – CUI ..., înregistrată la organul fiscal sub nr. MBR\_REG\_.....

Obiectul contestației îl constituie decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. dacc/xx.ww.tt prin care s-au stabilit accesorii aferente obligațiilor fiscale în sumă de T lei, din care societatea suma de **C lei** reprezentând:

- D lei dobânzi de întârziere aferente impozitului pe dividende pers. fizice;
- P lei penalități de întârziere aferente impozitului pe dividende pers. fizice.

Conform listei confirmărilor/retururilor deciziile de calcul accesorii prezentată de organul fiscal decizia contestată a fost emisă la data de ... și a fost transmisă prin poștă și confirmată de primire în data de ....

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC SRL.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

**I.** Organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii București au emis decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. dacc/xx.ww.tt prin care au stabilit în sarcina societății ABC SRL accesorii în sumă de C lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe dividende persoane fizice.

**II.** Prin contestația înregistrată sub nr. MBR\_REG\_... societatea ABC SRL arată că a achitat impozitul pe dividende în sumă de W lei cu OP nr. q/20.11.2013, dar a declarat cu întârziere acest impozit, respectiv abia în data de 07.08.2017. Deoarece în fișa sintetică pe plătitor, în coloana 13, contul 9902 înregistra o sumă nestinsă, mai mare decât cuantumul impozitului pe dividende achitat societatea anularea accesoriilor stabilite ca obligații de plată prin decizia nr. dacc/xx.ww.tt.

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

*Cauza supusă soluționării dacă sunt datorate accesorii în situația în care debitorul a efectuat plata obligației fiscale, iar declarația de impunere a fost depusă ulterior efectuării plății, în condițiile în care suma plătită anterior declarării obligației fiscale în contul unic a stins alte obligații fiscale.*

**În fapt**, Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București a emis decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. dacc/xx.wv.tt prin care a stabilit în sarcina ABC SRL accesorii în sumă de C lei aferente impozitului pe dividende persoane fizice în sumă de W lei, cu scadență la 20.12.2013 și declarat cu declarația 100 nr. dcr din 07.08.2017, după cum urmează:

- D1 lei dobânzi de întârziere și P1 lei penalități de întârziere pentru perioada 20.12.2013-21.06.2017 pentru debitul de W lei (1.279 zile întârziere);
- D2 lei dobânzi de întârziere și P2 lei penalități de întârziere pentru perioada 21.06.2017-20.07.2017 pentru debitul de Wq lei (29 zile întârziere);
- D lei total dobânzi de întârziere și P lei total penalități de întârziere.

Din fișa sintetică editată la data de 17.10.2017 reiese că debitul de W lei a fost stins din plățile efectuate de societate în contul unic al bugetului de stat (contul 9902 – Venituri ale bugetului de stat încasate în contul unic, în curs de distribuire), după cum urmează:

- Wy lei stinși în data de 21.06.2017 (din plățile efectuate de societate în data de 21.06.2017 cu ordinele de plată nr. 22 – Wy1 lei și nr. 19 – Wy2 lei din O lei);
- Wq lei stinși în data de 20.07.2017 (din plățile efectuate de societate în data de 20.07.2017 cu ordinele de plată nr. 2 – Wq1 lei și nr. 4 – Wq2 lei din M lei).

Ulterior, în urma refacerii stingerii obligațiilor de plată în raport cu sumele achitate în contul unic și distribuite în contul impozitului pe dividende persoane fizice s-a procedat la recalcularea accesoriilor prin procedura simulării rezultând dobânzi de întârziere datorate în sumă de Dr lei și penalități de întârziere datorate în sumă de Pr lei, motiv pentru care a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. dcro/11.12.2017 prin care s-au corectat, în sensul diminuării, dobânzile în sumă de Da lei și penalitățile în sumă de Pa lei. Diminuarea dobânzilor și penalităților cu decizia de corecție nr. dcro/11.12.2017 a fost evidențiată în fișa pe plătitor editată la data de 20.12.2017.

Prin contestația formulată societatea ABC SRL susține că în fișa sintetică pe plătitor, în coloana 13, contul 9902 înregistra o sumă nestinsă, mai mare decât cuantumul impozitului pe dividende achitat și solicită anularea integrală a accesoriilor.

**În drept**, potrivit O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31 decembrie 2015:

”Art. 114. - (2<sup>1</sup>) Debitorii vor efectua plata impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, prevăzute prin

ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, **într-un cont unic**, prin utilizarea unui ordin de plată pentru Trezoreria Statului pentru obligațiile datorate bugetului de stat și a unui ordin de plată pentru Trezoreria Statului pentru celelalte obligații de plată.

**(2<sup>2</sup>) Distribuirea sumelor din contul unic se face de organul fiscal competent, distinct pe fiecare buget sau fond, după caz, proporțional cu obligațiile datorate.”**

„Art. 115. - (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 corelative aceluiași tip de creanță fiscală principală pe care o stabilește contribuabilul sau care este distribuită, potrivit prevederilor art. 114, 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. (4<sup>1</sup>);

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.

**(2) Vechimea obligațiilor fiscale de plată se stabilește astfel:**

**a) în funcție de scadență, pentru obligațiile fiscale principale;**

b) în funcție de data comunicării, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de organele competente, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii;

**c) în funcție de 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 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.**

**(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”.**

”Art. 120<sup>1</sup>. - (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.

(2) Nivelul penalității de întârziere este **de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.**

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”.

Nivelul dobânzii de întârziere a fost modificat la 0,03% începând cu data de 1 martie 2014 până la 31 decembrie 2015 prin O.U.G. nr. 8/2014 care a modificat și art. 120 alin. (7) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Începând cu data de 1 ianuarie 2016 sunt incidente prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căroră:

”Art. 163. - (2) în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central **debitorii efectuează plata acestora într-un cont unic**, prin utilizarea unui ordin de plată pentru Trezoreria Statului pentru obligațiile fiscale datorate bugetului de stat și a unui ordin de plată pentru Trezoreria Statului pentru celelalte obligații fiscale. Tipurile de obligații fiscale supuse acestor prevederi se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F.

(3) Distribuirea sumelor din contul unic se face de organul fiscal competent, distinct pe fiecare buget sau fond, după caz, proporțional cu obligațiile fiscale datorate”.

”Art. 165. - (1) Dacă un debitor datorează mai multe tipuri de obligații fiscale, iar suma plătită nu este suficientă pentru a stinge toate obligațiile, atunci se stinge obligația fiscală pe care o indică debitorul, potrivit legii, sau care este distribuită potrivit prevederilor art. 163, după caz, **stingerea efectuându-se, de drept, în următoarea ordine:**

**a) toate obligațiile fiscale principale, în ordinea vechimii, și apoi obligațiile fiscale accesorii, în ordinea vechimii;**

**b) obligațiile cu scadențe viitoare, la solicitarea debitorului.**

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal local cu suma plătită se sting cu prioritate amenzile contravenționale individualizate în titluri executorii, în ordinea vechimii, chiar dacă debitorul indică un alt tip de obligație fiscală. Aceste prevederi nu se aplică în cazul plății taxelor astfel cum sunt definite la art. 1 pct. 36.

(3) **În scopul stingerii obligațiilor fiscale, vechimea acestora se stabilește astfel:**

**a) în funcție de scadență, pentru obligațiile fiscale principale;**

**b) în funcție de data comunicării, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de organul fiscal competent, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii;**

**c) în funcție de data depunerii la organul fiscal a declarațiilor fiscale rectificative, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de contribuabil/plătitor, în cazul în care legea prevede obligația acestuia de a calcula cuantumul obligației fiscale;**

**d) în funcție de data primirii, în condițiile legii, a titlurilor executorii transmise de alte instituții”.**

”Art. 173. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(2) Nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi de orice fel, obligații fiscale accesorii stabilite potrivit legii, cheltuieli de executare silită, cheltuieli judiciare, sumele confiscate, precum și sumele reprezentând echivalentul în lei al bunurilor și sumelor confiscate care nu sunt găsite la locul faptei.

(3) **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. Aceste dispoziții sunt aplicabile și în situația în care debitorul a efectuat plata obligației fiscale, iar declarația de impunere a fost depusă ulterior efectuării plății”.**

”Art. 174. - (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.**

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor de impunere sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează dobânzi pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia, inclusiv.

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere”.

„Art. 176. - (1) Penalitățile de întârziere 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. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.

(4) Penalitatea de întârziere nu se aplică pentru obligațiile fiscale principale pentru care se datorează penalitate de nedeclarare potrivit art. 181”.

De asemenea, în cazul depunerii declarațiilor rectificative sunt aplicabile și prevederile Procedurii de îndreptare a erorilor cuprinse în declarațiile fiscale în cazul depunerii de către contribuabili a unei declarații rectificative, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 144/2012:

”1.1. Prezenta procedură de îndreptare a erorilor se aplică în situația în care contribuabilul corectează declarațiile fiscale conform prevederilor art. 84 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul de procedură fiscală, prin depunerea la organul fiscal competent pentru administrarea obligațiilor fiscale a declarațiilor fiscale rectificative cu suplimentarea/diminuarea obligației fiscale inițial declarate.

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.”

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, ***pentru neplata sau plata cu întârziere a obligațiilor fiscale contribuabilii datorează dobânzi și penalități de întârziere denumite generic accesorii, calculate de la data scadenței legale până la data stingerii inclusiv, stingerea efectuându-se de drept în ordinea stabilită de dispozițiile legale incidente. În cazul declarațiilor de impunere depuse ulterior efectuării plății, accesoriile nu se datorează 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.***

În speță, se reține faptul că societatea ABC SRL datora impozitul pe dividende persoane fizice în sumă de W lei, cu scadență la 20.12.2013, dar acesta a fost declarat cu întârziere cu declarația 100 nr. dcr din 07.08.2017. În conformitate cu ordinea de stingere în funcție de vechimea obligațiilor fiscale, dată în acest caz de data depunerii la organul fiscal a declarației respective, impozitul pe dividende persoane fizice cu scadență la 20.12.2013 a fost stins din sumele achitate de contribuabil la 21.06.2017 și rămase încă nedistribuite la data depunerii declarației în 07.08.2017, precum și din plățile efectuate de societate în data de 20.07.2017.

Au rezultat astfel accesorii totale în sumă de C lei, din care D lei dobânzi de întârziere și P lei penalități de întârziere, calculate de la scadență (20.12.2013) și până la data ultimei stingeri (20.07.2017).

După distribuirea plăților din contul unic în contul impozitului pe dividende persoane fizice (cod obligație 7), organele fiscale au procedat la reanalizarea, în sistem informatic, a stingerii obligațiilor fiscale evidențiate ca datorate la acest cod în funcție de plățile distribuite la acest cod (operațiune denumită "simulare" în fișa pe plătitor), iar în urma reanalizării au rezultat dobânzi de întârziere datorate în sumă de Dr lei și penalități de întârziere datorate în sumă de Pr lei, motiv pentru care accesoriile inițiale au fost diminuate prin decizia de corecție nr. dcro/11.12.2017 cu suma de Da lei dobânzi și suma de Pa lei penalități de întârziere.

În legătură cu susținerea societății contestatoare în sensul efectuării plății de W lei în data de 20.11.2013 se reține că la această plată a fost efectuată în contul unic și la momentul efectuării ei în evidența fiscală societatea nu figura cu impozitul pe dividende persoane fizice, *nefiind declarat, astfel că suma achitată a rămas în contul unic (cod 9902) și a fost distribuită pentru a stinge alte obligații fiscale, respectiv obligațiile fiscale cu scadență imediat următoare, în ordinea*

vechimmii, iar impozitul datorat cu scadență la 20.11.2013 a intrat în ordinea de stingere de-abia la momentul depunerii declarației, respectiv în data 07.08.2017.

Spre exemplu, suma achitată în data de 20.11.2013 în cuantum de W lei a fost distribuită din contul unic pentru stingerea impozitului pe salarii cu scadențe în 21.12.2013 (... lei), 25.02.2014 (.. lei) și 25.03.2014 (... lei) și impozitului pe profit cu scadență la 25.03.2014 (... lei). Următoarea plată din 17.12.2013 de ... lei a fost distribuită pentru prima obligație fiscală cu scadența următoare (stingerea parțială a impozitului pe profit cu scadență la 25.03.2014 – ... lei), plata din 23.01.2014 de ... lei a fost distribuită pentru stingerea impozitului pe salarii cu scadență la 25.01.2014 (... lei) ș.a.m.d.

Prin urmare, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației plata de W lei efectuată de societate în data de 20.11.2013 întrucât aceasta a stins alte obligații fiscale până la momentul depunerii declarației de impunere cu declararea impozitului datorat în data de 07.08.2017, iar **norma procedurală fiscală prevede în mod expres condiția ”suma plătită nu a stins alte obligații” pentru nedatorarea obligațiilor fiscale accesorii.**

În raport de cele anterior prezentate, rezultă că obligațiile fiscale stabilite prin decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. dacc/xx.wv.tt sunt corecte în ceea ce privește dobânzile de întârziere aferente impozitului pe dividende persoane fizice în sumă de Dr lei și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe dividende persoane fizice în sumă de Pr lei, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru aceste sume, în timp ce pentru dobânzile în sumă de Da lei și penalitățile în sumă de Pa lei, diminuate prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. dcro/11.12.2017 contestația urmează a fi respinsă ca fiind rămasă fără obiect.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 114 alin. (2<sup>1</sup>) și alin. (2<sup>2</sup>), art. 115 alin. (1) lit. b) și alin. (2) lit. c), art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (2) și art. 120<sup>1</sup> alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct. 1.1 și pct. 3.1-3.3 din Procedura de îndreptare a erorilor cuprinse în declarațiile fiscale în cazul depunerii de către contribuabili a unei declarații rectificative, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 144/2012 și art. 163 alin. (2) și (3), art. 165 alin. (1) lit. a) și alin. (3) lit. c), art. 173 alin. (1) și alin. (3), art. 174 alin. (2), art. 176 alin. (1) și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

#### DECIDE:

1. Respinge ca neîntemeiată contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. dacc/xx.wv.tt, emisă de Administrația Sector 5 a Finanțelor Publice pentru dobânzi în sumă de Dr lei și penalități de întârziere în sumă de Pr lei aferente impozitului pe dividende persoane fizice.

2. Respinge ca fiind rămasă fără obiect contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. dacc/xx.wv.tt, emisă de Administrația Sector 5 a Finanțelor Publice pentru dobânzi în sumă de Da lei și penalități de întârziere în sumă de Pa lei aferente impozitului pe dividende persoane fizice.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.