



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Brașov

Serviciul Solutionare Contestatii 2



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Brașov

Str. Mihail Kogalniceanu, nr.7

XXY

Tel: 0268.308.476

Fax: 0268.547.730

e-mail: finantepublice@rdsbv.ro

Decizia nr. 17/2017

privind soluționarea contestației depuse de **S.C. XXYS.R.L.**
din loc. XXY, str. X, nr. X, jud. XXY, înregistrată la D.G.R.F.P. XXY sub nr.
X/29.12.20XX

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de către Administrația XXY, prin adresa nr. XX/29.12.20XX, cu privire la contestația formulată de către **S.C. XXY S.R.L.** cu domiciliul fiscal în XXY, str. X, nr. X, jud. XXY, CUI X, prin „X si x” SPRL, împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XXY/XXY, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice XXY, corectată prin emiterea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XXY/XXY – refăcută, emisă de către Administrația XXY.

Contestația înregistrată la Administrația XXY sub nr. x/22.12.xxx a fost depusă în termenul legal prevăzut la art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, stabilit în raport de data comunicării Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XXY/XXY, respectiv data de 15.12.201x, potrivit confirmării de primire, în copie la dosarul cauzei.

Obiectul contestației îl constituie suma de **XXY lei** stabilită în sarcina petentei prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XXY/XXY reprezentând obligații de plată accesorii aferente impozitului pe profit individualizat prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale la persoane juridice nr. XXY/31.03.201x.

Având în vedere faptul că împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. XXY/31.03.20XX, petenta a formulat contestație care a fost soluționată de D.G.R.F.P. Brașov prin Decizia nr. XX din data de 03.11.20XX, în sensul respingerii ca neîntemeiată a contestației, ținând seama de faptul că Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XXY/XXY a fost emisă ca urmare punerii în aplicare a dispozitivului Deciziei nr. XX/22.11.20XX de soluționare a contestației emisă de către același organ de soluționare a contestației, în contextul în care competența de soluționare a contestației formulate de către petentă împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XXY/XXY este de competența Direcției Generale de Solutionare a Contestatiilor iar ansamblul actelor administrativ fiscale mai sus precizate se influențează reciproc, pentru o mai bună

administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzelor, prin adresa cu nr. xx/18.05.20xx, D.G.R.F.P. Brașov a solicitat Direcției Generale de Soluționare a Contestatiilor delegarea, către structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.R.F.F.P. XXY, a competenței de soluționare a contestației formulate împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XXY/XXY.

Ca răspuns la adresa nr. xx/18.05.20xx a D.G.R.F.P. XXY, prin adresa nr. xx/14.06.20xx, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, în baza prevederilor art. 4 alin. (2) din OPANAF nr. 3740/2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, potrivit cărora: „ (2) *La propunerea Direcției generale de soluționare a contestațiilor și cu avizul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, competența de soluționare a contestațiilor deținută de Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate delega structurilor specializate de soluționare a contestațiilor constituite la nivelul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice sau al Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, după caz*”, a comunicat D.G.R.F.P. XXY că prin Nota Presedintelui ANAF – anexată în copie, a fost aprobată delegarea, către structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.R.F.F.P. XXY, a competenței de soluționare a contestației formulate împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XXY/XXY.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 și art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, și având în vedere adresa nr. A_SLP 1325/14.06.2017 a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov prin Serviciul Soluționare Contestații 2, este legal investită să soluționeze cauza.

A). Prin contestația depusă, înregistrată la Administrația XXY sub nr. xx/22.12.20XX și la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. xx/29.12.20XX, petenta se îndreaptă împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XXY/XXY, emise de Administrația XXY, solicitând anularea actului administrativ fiscal și, pe cale de consecință exonerarea societății de la plata sumelor stabilite ca datorate prin acesta, invocând următoarele:

La data de 08.04.20XX i-au fost comunicate Decizia de impunere nr. XXY/31.03.20XX și Raportul de inspecție fiscală nr. XX/31.03.20XX, prin care în sarcina sa au fost stabilite obligații suplimentare de plată, după cum urmează:

- Impozit pe profit (debit principal) – XX lei;
- TVA (debit principal) – XX lei.

Petenta consemnează de asemenea faptul că, având în vedere contestarea parțială a deciziei de impunere anterior amintită, în data de 05.05.20XX a depus la D.G.R.F.P. Brașov Scrisoarea de garanție bancară nr. XX/05.05.20XX, emisă de Banca Comercială XX S.A..

Așadar, petenta arată că începând cu data de 05.05.20XX, decizia de impunere a fost suspendată la executare silită potrivit dispozițiilor art. 235 din Noul Cod de procedură fiscală, aspect confirmat inclusiv prin Adresa D.G.R.F.P. x nr. x/18.05.20XX.

La data de 20.05.20XX societății i s-a comunicat Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XX/12.05.20XX prin care au fost stabilite în sarcina acesteia accesorii in sumă totală de XX lei din care XX lei aferente impozitului pe profit și XX lei aferente taxei pe valoarea adăugată. Urmare depunerii contestației împotriva acestui act administrativ și a înregistrării la organul fiscal, la data de 21.06.20XX, a

Scrisorii de garanție nr. XX/17.06.20XX emise de către Banca Comercială XX S.A., potrivit prevederilor art. 235 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, actul administrativ fiscal respectiv Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XX/12.05.20XX, cu începere de la data de 21.06.20XX, a fost suspendată la executare.

Contestatoarea mai arată că, în temeiul art. 14 din Legea nr. 554/2004, a formulat, la instanța de judecată, o cerere de suspendare a executării Deciziei de impunere nr. XXY/31.03.20XX, a Raportului de inspecție fiscală nr. XX/31.03.20XX și a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XX/12.05.20XX, iar prin Sentința civilă nr. XX/17.11.20XX emisă, în Dosar 571/64/20XX, Curtea de Apel XXY a admis cererea și a dispus suspendarea executării actelor administrativ fiscale mai sus precizate, până la solutionare ea definitivă a cererii de anulare a acestora.

Prin Decizia nr. XX59/22.11.20XX de solutionare a contestației, D.G.R.F.P. XXY a admis în parte contestația formulată de către societate împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XX/12.05.20XX, în sensul desființării actului atacat pentru suma de XX lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit. Urmare punerii în aplicare a dispozițiilor Deciziei nr. XX59/22.11.20XX de solutionare a contestației, organul fiscal a emis Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XXY/XXY prin care a stabilit de plată suma de XXY lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit.

Societatea precizează de asemenea că, urmând principiul *accessorium sequitur principale*, toate argumentele aduse de către aceasta pentru susținerea contestației formulate împotriva obligațiilor de plată principale, își mențin aplicabilitatea și în ceea ce privește obligațiile accesorii, ambele categorii de obligații fiind stabilite de aceeași activitate de inspecție fiscală pe care petenta o consideră viciată atât procedural cât și din perspectivă substanțială.

Petenta consideră că având în vedere prevederile art. XX6 și art. 235 (reproduse de către petentă în contestație) din Noul Cod de procedură fiscală, prin suspendarea executării silită a deciziei de impunere ca urmare depunerii scrisorii de garanție bancară precum și ca urmare a dispozitivului Sentinței civile nr. XX/17.11.20XX emisă, în Dosar xx/x/20XX de către Curtea de Apel XXY, creanțele fiscale din cuprinsul acesteia și-au pierdut caracterul exigibil, neputând fi puse în executare, potrivit legii și, totodată, nefiind apte să dea naștere unor obligații fiscale accesorii. Astfel, în opinia petentei, în contextul în care obligațiile fiscale principale nu pot fi considerate exigibile și nu pot fi puse în executare, nici obligațiile accesorii aferente nu pot fi considerate exigibile și, ca urmare, nu pot fi individualizate prin decizii de accesorii și nu vor putea fi puse în executare. Mai exact, odată cu suspendarea obligațiilor de plată principale stabilite prin Decizia de impunere nr. XXY/31.03.20XX, a fost înlăturat caracterul exigibil al creanțelor fiscale în cauză, cu consecința firească a afectării corespunzătoare inclusiv a accesoriilor aferente stabilite ulterior.

Totodată petenta susține că, începând cu data de 17.11.20XX (data pronunțării, de către Curtea de Apel XXY a Sentinței civile nr. XX/17.11.20XX) în cauză devin aplicabile prevederile art. 278 alin. (3), (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală pe care petenta le reproduce în textul contestației și conform cărora, în opinia petentei de la data de 17.11.20XX, legea interzicea în mod expres organului fiscal să calculeze accesorii și să emită o nouă decizie de accesorii.

În susținerea contestației, petenta invocă și prevederile art. 662 alin. (4) din Codul de procedură civilă potrivit cărora "*Creanța este exigibilă dacă obligația*

debitorului este ajunsă la scadență”, dispoziții legale citate în doctrina juridică potrivit căroră “ *exigibilitatea obligației depinde de împlinirea termenului stabilit convențional,[...] sau legal pentru executarea obligației*”. Or, depunerea unei scrisori de garanție bancare la valoarea debitului stabilit la control prin Decizia de impunere nr. XXY/31.03.20XX a condus la suspendarea executării obligației de plată principale înainte de termenul legal pentru executarea acesteia extinzând astfel efectul suspendării iar ulterior, acest termen legal de executare a obligației principale fiind extins prin efectele suspendării pronunțate de instanță.

În opinia petentei, “*creanța fiscală impusă prin decizia de impunere are în continuare un caracter cert și lichid întrucât titlul de creanță nu a fost anulat, dar a pierdut caracterul exigibil prin suspendarea executării*”, același lucru fiind valabil și pentru accesorii. Neexigibilitatea obligației de plată principale ca efect al depunerii scrisorii de garanție bancară, conferă, în opinia petentei, pentru această obligație și atributul de nerestant ceea ce presupune obligația organului fiscal de a se abține de la a întreprinde orice acțiune cu privire sumele respective și la orice accesorii ale acestora.

Se constată că, pe de o parte faptul că legiuitorul oferă o măsură de protecție contribuabilului prin depunerea scrisorii de garanție bancară ca formă de constituire a unei garanții în favoarea organelor fiscale pentru a evita plata acestor obligații, iar pe de altă parte, același contribuabil este forțat să plătească accesorii generând din obligațiile de plată principale pentru care același organ fiscal are la dispoziție garanții satisfăcătoare.

În susținerea contestației, petenta invocă și prevederile art. 226 alin. (4) din Noul Cod de procedură fiscală, potrivit căroră „*Titlul de creanță devine titlu executoriu la data la care se împlinește scadența sau termenul de plată prevăzut de lege*”. Drept urmare deoarece decizia de impunere generatoare a obligațiilor de plată accesorii nu a devenit niciodată exigibilă și, deci nici titlu executoriu, atunci nici creanța fiscală subsecventă acesteia (accesoriile) nu este exigibilă și nu poate fi pusă în executare.

Petenta arată, de asemenea, faptul că potrivit principiului recunoscut în doctrină, „*soarta juridică a dreptului accesoriu depinde de cea a dreptului principal – accessorium sequitur principale*”. Prin urmare, petenta consideră că un contribuabil nu ar putea fi urmărit cu privire la obligații de plată accesorii calculate asupra unor sume principale suspendate la executare și a căror obligație de plată este suspendată. Orice excepție de la principiul menționat ar trebui, în opinia petentului să fie expres prevăzut de lege. Organele fiscale nu pot stabili că scrisoarea de garanție bancară suspendă executarea debitului, dar că, în schimb, pot individualiza accesoriile ce decurg din acesta și plata lor. Ar rezulta că obligațiile principale ar fi neexigibile iar accesoriile ce decurg din acesta sunt exigibile ceea ce contravine principiului enunțat.

Prin urmare, rezultă că accesoriile calculate nu pot fi considerate exigibile, câtă vreme obligațiile principale generatoare ale acestora și-au pierdut caracterul exigibil prin efectul suspendării executării silite cauzat, inițial de scrisoarea de garanție bancară și, ulterior prin Solutia dată de Curtea de Apel XXY în Dosar 571/64/20XX.

Totodată, în temeiul prevederilor art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prin contestația formulată, petenta a solicitat organului de soluționare competent să stabilească o dată pentru susținerea orală a contestațiilor.

B) Față de aspectele contestate se reține că, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XXY/XXY emisă de Administrația XXY au fost stabilite în sarcina S.C. XX S.R.L., CUI XX54877, cu domiciliul fiscal în mun. XXY, str.

Gheorghe Doja, nr. xx, jud. XXY, dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit, în sumă totală de XXY lei, aferente perioadei 26.04.2011 – 25.03.20XX, calculate pentru neachitarea la termenul scadent a obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. XXY prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. XXY/31.03.20XX.

Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XXY/XXY a fost emisă urmare punerii în aplicare a celor dispuse prin Decizia nr. XX/22.11.20XX a DGRFP XXY, privind soluționarea contestației înregistrate la D.G.R.F.P. XXY sub nr. xx/09.06.20XX. Prin decizia de soluționare s-a dispus *“desființarea parțială a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XX/12.05.20XX, emisă de Administrația XXY pentru suma de XX lei, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit, urmând ca organul fiscal să reanalizeze ...”*.

C). Având în vedere constatările organelor fiscale, argumentele invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov prin Serviciul Soluționare Contestații 2 este să se pronunțe dacă organul fiscal a emis în mod legal Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XXY/XXY pentru suma de XXY lei reprezentând obligații de plată accesorii aferente impozitului pe profit individualizat prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. XXY/31.03.20XX, în condițiile în care argumentele de fapt și de drept prezentate de către societate în susținerea contestației, nu sunt de natură să demonstreze nelegalitatea emiterii actului administrativ fiscal atacat.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. XXY/31.03.20XX, emisă de A.J.F.P. XXY – Activitatea de Inspecție Fiscală, au fost stabilite în sarcina SC xx XXY SRL obligații suplimentare de plată, după cum urmează:

- Impozit pe profit - XX lei;
- TVA - XX lei.

În contestația depusă petenta afirmă că, în data de 05.05.20XX a depus la D.G.R.F.P. Brașov Scrisoarea de garanție bancară nr. XX/05.05.20XX, emisă de Banca Comercială XX S.A..

Așadar, începând cu data de 05.05.20XX, decizia de impunere a fost suspendată la executare silită potrivit dispozițiilor art. 235 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aspect confirmat inclusiv prin Adresa D.G.R.F.P. x nr. x_x/18.05.20XX.

Prin emiterea, la data de 12.05.20XX a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XX/12.05.20XX, Administrația XXY, a stabilit în sarcina **S.C. XX S.R.L.** cu domiciliul fiscal în loc. XXY, str. Gheorghe Doja, nr. xx jud. XXY, CUI XXxx, obligații de plată accesorii în sumă totală de XX lei ca urmare a neachitării la termenul de

scadență a obligațiilor de plată principale reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. XXY/31.03.20XX, emisă de A.J.F.P. XXY - Inspecție Fiscală.

Urmare soluționării contestației formulate de către S.C. XX S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XX/12.05.20XX, prin Decizia nr. xx/22.11.20XX privind soluționarea contestației, D.G.R.F.P. XXY a dispus **“desființarea parțială a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XX/12.05.20XX, emisă de Administrația XXY pentru suma de XX lei, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit, urmând ca organul fiscal să reanalizeze cauza pe aceeași perioadă și cu privire la aceleași obligații fiscale, ținând cont de cele precizate prin prezenta decizie și de dispozițiile normative în materie și să emită un nou act administrativ fiscal”**. Motivul care a stat la baza desființării actului administrativ atacat este **modalitatea eronată de calcul al accesoriilor**, aspect redat în considerentele Deciziei nr. xx/22.11.20XX privind soluționarea contestației – în copie la dosarul cauzei.

Prin punerea în aplicare a dispozițiilor Deciziei nr. XX/22.11.20XX privind soluționarea contestației, cu respectarea strictă a considerentelor cuprinse în această decizie de soluționare, Administrația XXY a emis Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XXY/XXY prin care a stabilit în sarcina petentei dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit, în sumă totală de XXY lei, calculate pentru neachitarea la termenul scadent a obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. XXY prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. XXY/31.03.20XX.

În drept, cu privire la nașterea și stabilirea creanței fiscale sunt aplicabile prevederile art. XX și 98 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

”ART. XX

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) *Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.*

(2) *Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

a) *prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);*

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

„ART. 98

Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

a) *deciziile privind soluționarea cererilor de rambursare de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind soluționarea cererilor de restituiri de creanțe fiscale;*

b) *deciziile referitoare la bazele de impozitare;*

c) deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;”

Referitor la modul de calcul al obligațiilor de plată accesorii, art. 119, art. 120, art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015), și prevederile art. 173, art. XX, art. 176 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (în vigoare de la data de 01.01.20XX):

„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.

(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) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

(4) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu excepția situației prevăzute la art. 142 alin. (6).”

„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.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor 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.”

„ART. 120¹)

Penalități de întârziere

(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% (0,1%) pentru fiecare zi de întârziere.

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

„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. XX

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.

[...]

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

„ART. 176

Penalități de întârziere

(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. XX 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 nedeclarate de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.“

Referitor la modul de calcul al obligațiilor de plata accesorii prin actul administrativ atacat, în cauză se face precizarea că pentru perioada 01.07.2010 – 30.06.2013, penalitățile de întârziere au fost calculate potrivit prevederilor art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare așa cum au fost modificate prin prevederile O.U.G. nr. 39/2010 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și prin O.U.G. nr. 50/2013 privind reglementarea unor măsuri fiscale, potrivit cărora:

"ART. 120¹

Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

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

Din prevederile legale mai sus enunțate, se retine ca, pentru neachitarea la termenul de scadenta a obligațiilor fiscale principale, contribuabilul datorează bugetului de stat dobanzi si penalitati de intarziere.

De asemenea, se retine ca dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata.

În contestația formulată, petenta susține că având în vedere faptul că începând cu data de 05.05.20XX, Decizia de impunere nr. XXY/31.03.20XX a fost suspendată la executare silită, ca urmare depunerii scrisorii de garanție bancară, potrivit prevederile art. XX6 și art. 235 din Noul Cod de procedură fiscală, creanțele fiscale din cuprinsul acesteia și-au pierdut caracterul exigibil, neputând fi puse în executare, potrivit legii și, totodată, nefiind apte să dea naștere unor obligații fiscale accesorii. Astfel, în opinia petentei, în contextul în care obligațiile fiscale principale nu pot fi considerate exigibile și nu pot fi puse în executare, nici obligațiile accesorii aferente nu pot fi considerate exigibile și, ca urmare, nu pot fi individualizate prin decizii de accesorii și nu vor putea fi puse în executare.

Potrivit prevederilor art. XX6 și art. 235 din Legea nr. 207/2015 privind Codul fiscală, cu modificările și completările ulterioare, invocate de către petentă:

„Art. XX6 - Reguli speciale privind stingerea creanțelor fiscale prin plată sau compensare

(1) Plățile efectuate de către debitori nu se distribuie și nu sting obligațiile fiscale înscrise în titluri executorii pentru care executarea silită este suspendată în condițiile art. 233 alin. (1) lit. a) și d) și alin. (7), cu excepția situației în care contribuabilul optează pentru stingerea acestora potrivit art. XX5 alin. (8).

(2) Prevederile alin. (1) sunt aplicabile și în cazul stingerii obligațiilor fiscale prin compensare.”

„Art. 235 - Suspendarea executării silite în cazul depunerii unei scrisori de garanție/poliță de asigurare de garanție

(1) În cazul contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale prin care se stabilesc creanțe fiscale, potrivit prezentului cod, inclusiv pe timpul soluționării acțiunii în contencios administrativ, executarea silită se suspendă sau nu începe pentru obligațiile fiscale contestate dacă debitorul depune la organul fiscal competent o scrisoare de garanție/poliță de asigurare de garanție la nivelul obligațiilor fiscale contestate și neachitate la data depunerii garanției. Valabilitatea scrisorii de garanție/poliței de asigurare de garanție trebuie să fie de minimum 6 luni de la data emiterii.

[...]

(5) Pe toată perioada suspendării executării silite potrivit prezentului articol, creanțele fiscale ce fac obiectul suspendării nu se sting, cu excepția situației în care debitorul optează pentru stingerea acestora potrivit art. XX5 alin. (8).”

Din analiza temeiurilor legale invocate de către petentă în sprijinul pretențiilor sale, redate mai sus, rezultă că acestea se referă la modul de stingere a unor obligații fiscale **suspendate la executare**, respectiv la suspendarea sau neînceperea executării silite pentru obligațiile fiscale stabilite printr-un act administrativ fiscal împotriva căruia a fost formulată contestație, în situația în care debitorul depune la organul fiscal competent o scrisoare de garanție bancară la nivelul obligațiilor fiscale contestate și neachitate la data depunerii garanției și **nicidecum nu se referă la suspendarea stabilirii accesoriilor care ar rezulta din acestea, or actul administrativ atacat prin contestație nu a fost emis ca rezultat al instituirii măsurilor de executare silită**, deci nu reprezintă un act de executare silită în accepțiunea prevederilor art. 230 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căreia “(1) Executarea silită începe prin comunicarea somației.”, fiind act premergător emiterii somației de plată prin care “începe” executarea silită în vederea recuperării, de către organul fiscal, a creanțelor fiscale.

Drept urmare, în soluționarea contestației se reține că temeiurile legale invocate de către petentă, **nu sunt incidente în speță**, astfel că alegațiile acesteia din cuprinsul contestației, referitoare la nelegalitatea emiterii Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XXY/XXY, sunt lipsite de o susținere legală, neputând fi reținute așadar în soluționarea favorabilă a contestației.

Totodată, societatea susține că toate argumentele invocate de către aceasta în susținerea contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. XXY/31.03.20XX, își mențin aplicabilitatea și în ceea ce privește obligațiile accesorii, ambele categorii de obligații fiscale suplimentare fiind stabilite ca urmare a aceleiași activități de inspecție fiscală, pe care societatea o consideră viciată procedural și din perspectivă substanțială. Cu privire la această susținere a petentei, în cauză se reține că prin Decizia nr. XX din data de 03.11.20XX privind soluționarea contestației, D.G.R.F.P.

XXY a respins ca neîntemeiată contestația formulată de către societate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. XXY/31.03.20XX, astfel că obligațiile fiscale stabilite suplimentar prin decizia de impunere amintită **au rămas datorate bugetului general consolidat al statului**, argumentele invocate de către petentă în susținerea contestației formulate împotriva deciziei de impunere neputând fi, așadar, reținute pentru solutionarea favorabilă a contestației formulate împotriva deciziei de calcul accesorii.

În ceea ce privește invocarea, în contestație, a prevederilor art. 662 alin. (4) din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă referitoare la exigibilitatea creanțelor fiscale, având în vedere prevederile art. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„ART. 3

Raportul Codului de procedură fiscală cu alte acte normative

(1) *Prezentul cod constituie procedura de drept comun pentru administrarea creanțelor prevăzute la art. 2.*

(2) *Unde prezentul cod nu dispune, se aplică prevederile Codului civil și ale Codului de procedură civilă, republicat, în măsura în care acestea pot fi aplicabile raporturilor dintre autorități publice și contribuabili/plătitori.*”

se reține că, pentru solutionarea cauzei, prevederile din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală dispun în suficientă măsură.

În susținerea contestației, societatea invocă și prevederile art. 278 alin. (3), alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevederi legale care operează de la data pronunțării Sentinței civile nr. XX/17.11.20XX emisă în Dosar xx/x/20XX de către Curtea de Apel XXY, prin această hotărâre judecătorească instanța de judecată dispunând suspendarea executării Deciziei de impunere nr. XXY/31.03.20XX până la solutionarea definitivă a cererii de anulare a acesteia.

Astfel, potrivit prevederilor art. 278 alin. (3), alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căroră:

“ART. 278

Suspendarea executării actului administrativ fiscal

[...]

(3) *În cazul suspendării executării actului administrativ fiscal, dispusă de instanțele de judecată în baza prevederilor Legii nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, toate efectele actului administrativ fiscal sunt suspendate până la încetarea acesteia și obligațiile fiscale nu se înscriu în certificatul de atestare fiscală.*

(4) *Prin excepție de la prevederile art. 173, în cazul în care instanța judecătorească de contencios administrativ admite cererea contribuabilului/plătitorului de suspendare a executării actului administrativ fiscal potrivit prevederilor Legii nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, **nu se datorează penalități de întârziere pe perioada suspendării**. În cazul creanțelor administrate de organul fiscal local, pe perioada suspendării se datorează majorări de întârziere de 0,5% pe lună sau fracțiune de lună, reprezentând echivalentul prejudiciului. ...*

În opinia petentei, “începând cu data de 17.11.20XX, legea îi interzicea în mod expres organului fiscal să calculeze penalități de întârziere și să emită o nouă decizie de impunere”.

Interpretarea dată de către petentă prevederilor art. 278 alin. (3), (4) din Legea nr. 207/2015, în raport de perioada pentru care au fost stabilite accesoriile conform

anexei actului administrativ fiscal atacat (26.01.20xx - 25.03.20XX) și data de la care sentința precizată produce efecte, este eronată.

Prevederile art. 278 alin. (4) enunță că **“nu se datorează penalități de întârziere pe perioada suspendării”**, începutul perioadei suspendării fiind marcată de data de la care hotărârea judecătorească invocată produce efecte. Întrădevăr, potrivit acestor prevederi, de la data de 17.11.20XX, pentru neachitarea debitelor din Decizia de impunere nr. XXY/31.03.20XX, pe perioada suspendării nu se datorează penalități de întârziere, organul fiscal necalculându-le. Or, organul fiscal nu a calculat, prin actul administrativ fiscal atacat, obligații de plată accesorii pentru o perioadă ce excede datei de 17.11.20XX (data sentinței nr. XX/17.11.20XX), calcularea acestora, conform anexei la Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XXY/XXY, **fiind realizată până la data de 25.03.20XX, anterior datei de 17.11.20XX**. Având în vedere cele precizate nici această susținere a petentei nu se poate reține pentru soluționarea favorabilă a contestației.

Referitor la solicitarea S.C. S.R.L. de susținere orală a contestației formulate împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XXY/XXY, se reține că în cadrul ședinței de susținere orală organizate potrivit dispozițiilor art. 276 alin. (5) din legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală la sediul D.G.R.F.P. XXY la data de 26.01.2017, petenta nu a prezentat în susținerea contestației alte motive decât cele invocate în contestația formulată în scris; minuta încheiată în împrejurarea respectivă, înregistrată sub nr. xx/26.01.20xx, fiind atașată la dosarul cauzei.

In concluzie, prin modalitatea în care reclamanta a înțeles să motiveze contestația nu se poate identifica vreun element însoțit de probe, argumentat legal care să contrazică și să înlăture considerentele în baza cărora organele fiscale au emis Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XXY/XXY.

Drept urmare, având în vedere dispozițiile art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: *„(1) Contribuabilul /Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*, simplele afirmații ale petentei, ce nu au la bază o susținere legală, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

În speță, sunt incidente și dispozițiile art. 269 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căroră:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;”,

coroborate cu cele ale art. 276 alin. (1) din același act normativ, unde se precizează că:

„(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.

Drept urmare, în contextul considerentelor anterior prezentate, având în vedere prevederile legale citate și faptul că argumentele formulate în faza contestației de către petentă nu demonstrează existența unei alte situații decât cea stabilită de organul fiscal, se reține că acesta **a procedat în mod legal** la emiterea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XXY/XXY prin care au fost stabilite, în sarcina petentei dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit, în sumă totală de XXY lei, calculate pentru neachitarea la termenul scadent a obligațiilor

fiscale principale stabilite suplimentar de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. XXY prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. XXY/31.03.20XX, motiv pentru care **contestatia formulată urmează să fie respinsă ca neîntemeiată.**

În cauză se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu prevederile pct. 11.1, lit a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, potrivit cărora:

„Art. 279 Soluții asupra Contestației

(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

“11. 11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, *în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”.*

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art. 272, art. 273 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a prevederilor Ordinului președintelui A.N.A.F. nr. 3740/2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C xxx XXY S.R.L.**, cu domiciliul fiscal în xx. XXY, str. Gheorghe Doja, nr. xx, jud. XXY, împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. XXY/XXY pentru suma de **XXY lei** reprezentând obligații de plată accesorii aferente impozitului pe profit.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul xx, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,