

DECIZIA nr. 377 din 23.10.2020
privind soluționarea contestației formulate de
ABC SRL, cu sediul în ..., înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. ..., înregistrată sub nr. ...2020, completată cu adresa nr. ...2020, înregistrată sub nr.2020 de către AFP cu privire la contestația ABC SRL, formulată prin împuternicit Cozma, Stoica și Asociații în baza împuternicirii avocațiale nr. ...2020.

Obiectul contestației, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr.2020 îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. dcor/2020 comunicată prin poștă în data de ...8.2020, prin care s-au corectat, prin diminuare, obligațiile fiscale accesorii de la suma de A1 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA și A2 lei penalități de nedeclarare, în total Tx lei la suma de A3 lei dobânzi de întârziere aferente TVA și A4 lei penalități de nedeclarare, în total **Tp lei**.

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. Societatea ABC SRL a fost supusă inspecției finalizate prin emiterea deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. DIF xxx/2019, prin care s-a stabilit s-au stabilit diferențe suplimentare de impozit pe profit în sumă de O1 lei și de TVA în sumă de O2 lei.

După înregistrarea acestor obligații fiscale principale în evidența fiscală, organele fiscale din cadrul AFP au emis mai multe decizii referitoare la obligațiile fiscale accesorii sub nr. DACC/2020, prin care au determinat și obligațiile fiscale accesorii aferente debitelor stabilite prin decizia de impunere nr. DIF xxx/2019 în sumă totală de U lei, din care:

- U1 lei dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- U2 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- U3 lei dobânzi de întârziere aferente TVA;
- U4 lei penalități de întârziere aferente TVA;
- U5 lei penalități de nedeclarare.

Urmare solicitării societății ABC SRL de acordare a facilităților fiscale prevăzute de cap. II din O.G. nr. 6/2019 privind instituirea unor facilități fiscale, organele fiscale au emis următoarele decizii:

- decizia de anulare a obligațiilor de plată accesorii nr. DANx/2020 prin care au anulat penalități de nedeclarare în sumă de A5 lei, dobânzi de întârziere aferente TVA în sumă de A6 lei și penalități de întârziere aferente TVA în sumă de U4 lei;

- decizia de anulare a obligațiilor de plată accesorii nr. DANy/2020 prin care au anulat penalități de nedeclarare nr. A2 lei.

Societatea ABC SRL a formulat contestația înregistrată sub nr. ...2020 împotriva deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. DACC/2020 și a deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. DACC/2020 pentru suma de Tx lei, din care A1 lei dobânzi (majorări) de întârziere aferente TVA și A2 lei penalități de nedeclarare reprezentând accesorii rămase neanulate după aplicarea facilităților prevăzute de O.G. nr. 6/2019. Prin decizia de soluționare a contestației nr. DSC2x/09.06.2020 cele două decizii au fost desființate pentru accesoriile în sumă de Tx lei.

Deoarece prin decizia nr. DSC1x/21.02.2020 prin care a fost soluționată contestația societății împotriva deciziei de impunere nr. DIF xxx/2019 o parte din debitele principale au fost anulate ori desființate, la solicitarea organelor de administrare din cadrul AFP, organele de inspecție fiscală din cadrul AFP au procedat la refacerea scadenței obligațiilor fiscale principale – TVA și impozit pe profit – rămase ca datorate în urma respingerii în parte a contestației prin decizia nr. DSC1x/21.02.2020. Obligațiile fiscale principale corectate, rămase ca datorate în urma soluționării contestației prin decizia nr. DSC1x/21.02.2020 au fost individualizate și prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. dcor/xxx/2020, comunicată prin poștă în data de 14.08.2020 împreună cu decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. dcor/2020 ce face obiectul contestației.

II. Prin contestația formulată ABC SRL solicită desființarea în tot a deciziei de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. dcor/2020 invocând următoarele:

Societatea nu recunoaște aceste accesorii în baza principiului *accessorium sequitur principale*, ținând cont de faptul că obligațiile fiscale principale stabilite prin decizia de impunere nr. DIF xxx/2019 nu au fost recunoscute și au fost contestate de societate prin contestația principală înregistrată sub nr. ...2020, reluând dispozitivul deciziei de soluționare a contestației nr. DSC1x/21.02.2020 și invocând contestarea ei în instanța de contencios administrativ ce face obiectul dosarului nr. zzzzz/zz/2020.

De asemenea, se susține că decizia contestată nu este în concordanță cu cele dispuse prin decizia de soluționare a contestației nr. DSC2x/09.06.2020 prin care s-au desființat în integralitate accesoriile în sumă de Tx lei.

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 este dacă societatea datorează accesoriile rămase de plată în urma aplicării facilităților fiscale stabilite prin O.G. nr. 6/2019 și care sunt aferente unor obligații fiscale principale stabilite prin decizia de impunere emisă în urma inspecției fiscale, menținute ca parțial datorate în urma respingerii parțiale a contestației formulate împotriva acestei decizii.

În fapt, pentru impozitul pe profit în sumă de O1 lei și de TVA în sumă de O2 lei, obligații fiscale principale stabilite prin decizia de impunere nr. DIF xxx/2019 au fost stabilite și obligații fiscale accesorii, astfel:

a) prin decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. DACC/2020:

- U1 lei dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- U2 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- U3 lei dobânzi de întârziere aferente TVA;
- U4 lei penalități de întârziere aferente TVA;

b) prin decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. DACC/2020 suma de U5 lei penalități de nedeclarare.

Urmare solicitării societății ABC SRL de acordare a facilităților fiscale prevăzute de cap. II din O.G. nr. 6/2019 privind instituirea unor facilități fiscale accesoriile astfel stabilite au fost anulate parțial prin:

- decizia de anulare a obligațiilor de plată accesorii nr. DANx/2020 prin care au anulat penalități de nedeclarare în sumă de A5 lei, dobânzi de întârziere aferente TVA în sumă de A6 lei și penalități de întârziere aferente TVA în sumă de U4 lei;

- decizia de anulare a obligațiilor de plată accesorii nr. DANy/2020 prin care au anulat penalități de nedeclarare nr. A2 lei.

Rezultă că au rămas stabilite ca datorate U3 lei – A6 lei = A1 lei dobânzi (majorări) de întârziere aferente TVA și U5 lei – A5 lei – A2 lei = A2 lei penalități de nedeclarare. Accesoriile aferente impozitului pe profit nu au fost contestate de societate.

Prin decizia nr. DSC1x/21.02.2020 D.G.R.F.P. București a soluționat contestația societății ABC SRL împotriva deciziei de impunere nr. DIF xxx/2019, prin admiterea contestației pentru impozitul pe profit în sumă de S1 lei și TVA în sumă de S2 lei, desființarea în parte a deciziei de impunere nr. DIF xxx/2019 pentru impozitul pe profit în sumă de S3 lei și TVA în sumă de S4 lei și respingerea contestației pentru restul obligațiilor fiscale principale stabilite prin decizia de impunere nr. DIF xxx/2019 și contestate de societate.

Întrucât dobânzile și penalitățile de întârziere, respectiv penalitățile de nedeclarare au fost stabilite inițial prin deciziile nr. DACC/2020 și anulate parțial prin deciziile nr. DANx/2020 și nr. DANy/2020 fără luarea în considerare a celor stabilite prin decizia de soluționare a contestației nr. DSC1x/21.02.2020, emisă ulterior, prin decizia de soluționare a contestației nr. DSC2x/09.06.2020 s-a dispus desființarea în parte a deciziilor nr. DACC/2020 pentru dobânzile de întârziere aferente TVA în sumă de A1 lei și penalitățile de nedeclarare în sumă de A2 lei, în total Tx lei, urmând ca organele fiscale de administrare din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice H să procedeze la recalcularea accesoriilor în funcție de obligațiile fiscale principale rămase ca datorate de în urma soluționării contestației ABC SRL, cu aplicarea corespunzătoare a prevederilor art. 50 din Codul de procedură fiscală și a facilităților fiscale solicitate de societate în temeiul O.G. nr. 6/2019.

Organele de administrare ale Administrației Județene a Finanțelor Publice H au procedat la refacerea evidenței fiscale, prin scăderea din evidența

fiscală a debitelor principale de TVA și impozit pe profit anulate ori desființate urmare deciziei de soluționare a contestației nr. DSC1x/21.02.2020 și evidențierea obligațiilor fiscale principale rămase ca datorate, pe termene scadente, prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. dcor/xxx/2020, comunicată societății în data de ...2020 și necontestată de aceasta.

După această operațiune organele fiscale au procedat și la recalcularea accesoriilor aferente, în funcție de obligațiile fiscale principale rămase ca datorate și au emis decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. dcor/2020, prin care au stabilit că societatea ABC SRL datorează accesorii corecte în sumă de Tp lei, din care A3 lei dobânzi de întârziere aferente TVA și A4 lei penalități de nedeclarare.

Astfel, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

- în decizia de impunere inițială nr. DIF xxx/2019 societatea datora debite cu scadențe ulterioare datei de 31.12.2018 în sumă de V lei, din care TVA decembrie 2018 – V1 lei, TVA ianuarie 2019 – V2 lei, TVA februarie 2019 – V3 lei, TVA martie 2019 – V4 lei și impozit pe profit trim. I 2019 – V5 lei;

- pentru aceste debite accesoriile stabilite inițial au fost în sumă de Tx lei, din care dobânzi de întârziere aferente TVA în sumă de A1 lei (dobânzi TVA decembrie 2018 – A11 lei, dobânzi TVA ianuarie 2019 – A12 lei, dobânzi TVA februarie 2019 – A13 lei, dobânzi TVA martie 2019 – A14 lei) și penalități de nedeclarare în sumă de A2 lei (penalități TVA decembrie 2018 – A21 lei, penalități TVA ianuarie 2019 – A22 lei, penalități TVA februarie 2019 – A23 lei, penalități TVA și impozit pe profit martie 2019 – A24 lei);

- urmare soluționării contestației, debitele cu scadențe ulterioare datei de 31.12.2018 s-au diminuat, rămânând ca datorată suma de K lei, din care TVA decembrie 2018 – K1 lei, TVA ianuarie 2019 – K2 lei, TVA februarie 2019 – K3 lei, TVA martie 2019 – K4 lei și impozit pe profit trim. I 2019 – K5 lei;

- totodată, accesoriile stabilite inițial au fost diminuate la suma de Tp lei, din care dobânzi de întârziere aferente TVA în sumă de A3 lei (dobânzi TVA decembrie 2018 – A31 lei, dobânzi TVA ianuarie 2019 – A32 lei, dobânzi TVA februarie 2019 – A33 lei, dobânzi TVA martie 2019 – A34 lei) și penalități de nedeclarare în sumă de A4 lei (penalități TVA decembrie 2018 – A41 lei, penalități TVA ianuarie 2019 – A42 lei, penalități TVA februarie 2019 – A43 lei, penalități TVA și impozit pe profit martie 2019 – A44 lei).

Rezultă că accesoriile corectate prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. dcor/2020 ce face obiectul prezentei contestației soluționate prin prezenta sunt accesorii aferente debitelor principale – TVA și impozit pe profit – rămase ca datorate în urma soluționării contestației societății prin decizia nr. DSC1x/21.02.2020 și care n-au putut beneficia de facilitățile prevăzute de O.G. nr. 6/2019 (n-au fost anulate), fiind aferente debitelor cu scadență ulterioară datei de 31 decembrie 2018.

Societatea ABC SRL contestă și aceste accesorii, invocând faptul că nu datorează nici debitele principale pentru care a formulat acțiune în contencios administrativ și că nu sunt în concordanță cu soluția dispusă prin decizia nr. DSC2x/09.06.2020 de soluționare a contestației anterioare, fără să conteste modalitatea de calcul propriu-zis a accesoriilor.

În drept, potrivit art. 1, art. 50, art. 173, art. 174, art. 176 și art. 181 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 1. - În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

1. **actul administrativ fiscal** - actul emis de organul fiscal în exercitarea atribuțiilor de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, pentru stabilirea unei situații individuale și în scopul de a produce efecte juridice față de cel cărui îi este adresat;

10. **creanță fiscală** - dreptul la încasarea oricărei sume care se cuvine bugetului general consolidat, reprezentând creanța fiscală principală și creanța fiscală accesorie;

11. **creanță fiscală principală** - dreptul la perceperea impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, precum și dreptul contribuabilului la restituirea sumelor plătite fără a fi datorate și la rambursarea sumelor cuvenite, în situațiile și condițiile prevăzute de lege;

12. **creanță fiscală accesorie** - dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților sau majorărilor aferente unor creanțe fiscale principale, precum și dreptul contribuabilului de a primi dobânzi, în condițiile legii;

37. **titlu de creanță fiscală** - actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează creanța fiscală;"

"Art. 50. - (1) Actul administrativ fiscal poate fi anulat, desființat sau modificat de către organul fiscal competent în condițiile prezentului cod.

(2) **Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea sau modificarea, totală sau parțială, atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate, desființate ori modificate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate, desființate sau modificate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare ori nu au fost contestate. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite un nou act administrativ fiscal, prin care desființează sau modifică în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente.**

(3) Dispozițiile alin. (1) se aplică în mod corespunzător și în cazul actelor administrative fiscale prevăzute la art. 49 alin. (3), inclusiv cele transmise spre administrare organelor fiscale centrale, rămase definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare. În acest caz, organul fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite decizie de anulare".

"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”.*

”Art. 181. - (1) **Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.**

(4) *Aplicarea penalității de nedeclarare prevăzute de prezentul articol nu înlătură obligația de plată a dobânzilor prevăzute de prezentul cod”.*

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, pentru neplata sau plata cu întârziere a obligațiilor fiscale contribuabilii datorează dobânzi și penalități de întârziere ori, după caz, dobânzi de întârziere și penalități de nedeclarare, toate denumite generic accesorii, calculate de la data scadenței legale până la data stingerii inclusiv. Fiind o măsură accesorie ce urmează soarta principalului în virtutea principiului de drept “accessorium sequitur principale”, câtă vreme contribuabilii datorează obligațiile fiscale principale, aceștia datorează și dobânzile și penalitățile de întârziere aferente.

În speță, societatea ABC SRL datorează diferențele de obligații fiscale principale – TVA și impozit pe profit – stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizia de impunere nr. DIF xxx/2019 și menținute ca datorate în urma respingerii parțiale a contestației societății prin decizia nr. DSC1x/21.02.2020,

astfel că ea datorează și accesoriile aferente în virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*.

Faptul că societatea a formulat acțiune în contencios administrativ ce formează obiectul dosarului nr. zzzz/zz/2020 aflat pe rolul Tribunalului H nu înseamnă că societatea nu datorează accesoriile aferente, în condițiile în care, pe de o parte, conform art. 278 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul de procedură fiscală "introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal", iar pe de altă parte, societatea nu a făcut dovada că a solicitat și a obținut suspendarea executării deciziei de impunere nr. DIF xxx/2019 în temeiul prevederilor Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Nu poate fi reținută nici susținerea societății în sensul că decizia de impunere contestată nu în concordanță cu soluția dispusă prin decizia nr. DSC2x/09.06.2020 de soluționare a contestației anterioare întrucât prin această decizie nu s-a dispus admiterea contestației, ci refacerea evidenței fiscale și recalcularea accesoriilor în funcție de obligațiile fiscale principale rămase ca datorate în urma soluționării contestației ABC SRL prin decizia nr. DSC1x/21.02.2020.

În subsidiar, se reține că, în funcție de soluția dată de instanța de contencios administrativ, accesoriilor contestate li se pot aplica prevederile art. 50 din Codul de procedură fiscală și că, suplimentar, societatea poate apela și la facilitățile constând în anularea obligațiilor fiscale accesorii instituite prin O.U.G. nr. 69/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precum și pentru instituirea unor măsuri fiscale.

În consecință, având în vedere că societatea ABC SRL datorează obligațiile fiscale principale stabilite prin decizia nr. DIF xxx/2019, așa cum au fost ele menținute în urma respingerii parțiale a contestației prin decizia nr. DSC1x/21.02.2020 și că pentru cele cu scadență ulterioară datei de 31 decembrie 2018 nu a putut beneficia de facilitățile prevăzute de O.G. nr. 6/2019 la momentul depunerii cererii, aceasta datorează și accesoriile corectate în sumă de Tp lei, din care A3 lei dobânzi de întârziere aferente TVA și A4 lei penalități de nedeclarare, contestația societății urmând a se respinge ca neîntemeiată.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul dispozițiilor art. 1, art. 50, art. 173, art. 174, art. 176, art. 181 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de ABC SRL împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. dcor/2020, emisă de AFP pentru obligații fiscale corecte în sumă de Tp lei, din care A3 lei dobânzi de întârziere aferente TVA și A4 lei penalități de nedeclarare.

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 H.