



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Administrare a
Marilor Contribuabili
Serviciul Soluționare Contestații**



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. X /2018
privind soluționarea contestației depuse de
SC X SA
înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații
din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili
sub nr. SSC X/03.11.2017

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili a fost sesizat de X, asupra contestației formulate de **SC X SA**, în calitate de succesor în drepturi și obligații al SC X SA, cu sediul social în X, având CIF X, reprezentată prin împuternicit X, având funcția de director financiar.

Societatea X SA - succesor în drepturi și obligații al SC X SA, solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. X/07.03.2016, emisă de X, prin care s-au corectat Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/07.03.2016 și X/07.03.2016, în sensul stabilirii unei diferențe în plus în quantum de X lei, reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, respectiv a unei diferențe în minus în quantum de X lei, reprezentând dobânzi aferente aceleiași obligații fiscale principale.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că **Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. X/07.03.2016** a fost comunicată societății prin poștă în data de **14.03.2016**, iar contestația a fost înregistrată la registratura Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili la **data de 12.04.2016**, conform ștampilei registraturii aplicată pe contestație, aflată în original la dosarul cauzei.

Întrucât din informațiile deținute de organul de soluționare a contestațiilor a rezultat că societatea X SA a fost radiată prin fuziunea acesteia cu societatea X, prin adresa nr. X/12.01.2018, organul fiscal din cadrul DGAMC -Serviciul Soluționare Contestații a solicitat informații și documente care au stat la baza operațiunii de fuziune a celor două societăți. În data de 26.01.2018 a fost înregistrată la registratura DGAMC, sub nr. X/26.01.2018, adresa prin care reprezentantul legal al societății X a comunicat informațiile și documentele solicitate și, de asemenea, a informat organele fiscale că își însușește contestațiile depuse în data de 12.04.2016 de societatea radiată X SA.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, X SA la data depunerii contestației figurând la poziția nr. X din Anexa nr. 1 din „*Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de D.G.A.M.C. începând cu data de 1 februarie 2016*” la O.P.A.N.A.F. nr. 3702/2015 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili și a listei contribuabililor mijlocii, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili este legal investit să soluționeze contestația formulată de X SA - în calitate de succesor în drepturi și obligații al SC X SA.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. X/07.03.2016, emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, **X SA susține următoarele:**

În anul 2012 societatea a achitat impozit pe profit datorat de persoane juridice române, astfel:

- impozitul pe profit aferent trimestrului I 2012 în sumă de X lei, declarat prin declarația nr.INTERNT-X din data de 25.04.2012. Acest impozit a fost stins parțial prin virament bancar, respectiv X lei, cu OP nr.X/25.04.2012, iar diferența de X lei a fost stinsă din impozitul pe profit plătit în plus pentru anii anteriori rezultat din declarațiile 101 rectificative aferente anilor 2009, 2010 și 2011;
- impozitul pe profit aferent trimestrului II 2012 în sumă de X lei, declarat prin declarația nr.INTERNT-X din data de 25.07.2012 a fost plătit integral cu OP nr.X/25.07.2012;
- impozitul pe profit aferent trimestrului III 2012 în sumă de X lei, declarat cu declarația nr.INTERNT- X din data de 25.10.2012 a fost plătit integral cu OP nr.X/25.10.2012;
- diferența de impozit pe profit aferent anului 2012 în sumă de X lei declarat prin declarația nr.INTERNT-X din data de 25.03.2013 a fost plătit integral cu OP nr.X/25.03.2013.

Ulterior depunerii Declarației 101 pentru anul 2012 și achitării diferenței rezultate conform acesteia societatea susține că a fost notificată de către organul fiscal asupra faptului că au fost identificate erori în completarea declarației privind impozitul pe profit pentru perioada de raportare decembrie 2012, în sensul că suma de X lei reprezentând impozit pe profit pe trim.III 2012 a fost declarată eronat selectând codul *“106-impozit pe profit din asociere datorat de persoane fizice”* în locul codului *“103 – impozit pe profit datorat de persoane juridice, altele decât cele de la pct.1”*.

De asemenea, societatea susține că a efectuat corect plata sumei de X lei reprezentând impozit pe profit datorat pe trim.III 2012 în contul unic, creditându-se contul bugetar *„Venituri ale bugetului de stat încasate în contul unic, în curs de distribuire”*. Ambele obligații, atât cea selectată eronat *„Impozit pe profit din asociere datorat de persoane fizice”* (cod 106), cât și cea corectă *„Impozit profit datorat de persoane juridice, altele decât cele de la pct.1”* (cod 103) se virează în contul unic. Întrucât suma virată este în același cont bugetar nu a fost aplicabilă procedura de corecție erori materiale în documente de plată.

Ca urmare a solicitării societății de a regla eroarea semnalată, organele fiscale au adresat soluția de a se depune declarație rectificativă pentru anularea din sistemul de evidență a datoriei, reprezentând impozit pe profit din asociere datorat de persoane fizice în sumă de X lei, precum și o declarație inițială pentru constituirea în sistemul de evidență a datoriei reprezentând impozit pe profit datorat de persoanele juridice pe trim.III 2012 în sumă de X lei.

Urmare depunerii declarațiilor, în evidența organelor fiscale societatea figura cu impozit pe profit din asociere datorat de persoane fizice plătit în plus în sumă de X lei și cu impozit pe profit datorat de persoane juridice neachitat în sumă de X lei întrucât sumele virate în contul unic pentru stingerea impozitului pe profit au fost distribuite pentru stingerea impozitului pe profit din asociere selectat și declarat eronat.

De asemenea, contestatara susține că organele fiscale au solicitat societății să depună cerere de compensare a sumei alocată pentru impozitul pe profit din asociere datorat de persoane fizice cu suma datorată pentru impozit pe profit datorat de persoane juridice. Societatea a depus cererea de compensare nr.X/25.04.2013.

În data de 16.05.2013 societatea a depus cerere de eliberare a Certificatului de atestare fiscală ce a fost eliberat la data de 22.05.2013 și care certifică faptul că societatea nu are obligații de plată principale și accesorii la această dată.

În data de 06.06.2013 organele fiscale au comunicat societății Decizia nr.X/25.04.2013 prin care s-au instituit accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de X lei.

Ulterior prin corecțiile efectuate de organele fiscale prin deciziile de impunere nr.X/25.04.2013, nr.X/25.04.2013 și nr.X/03.06.2013 obligațiile de plată accesorii aferente impozitului pe profit s-au diminuat la suma de X lei.

În data de 27.06.2013 societatea a depus contestație împotriva Deciziei nr.X/25.04.2013 solicitând desființarea acesteia, iar în data de

06.12.2013 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a emis Decizia nr.X/06.12.2013 prin care s-a desființat decizia de calcul accesorii contestată pentru suma de X lei reprezentând accesorii.

În decizia de soluționare organul de soluționare a precizat că organele fiscale nu au avut în vedere faptul că societatea a depus declarație rectificativă pentru impozitul pe profit din asociere datorat de persoane fizice cu diminuare în aceeași sumă cu obligația de plată reprezentând impozit pe profit datorat de persoane juridice și nu au respectat prevederile pct.2.1 și 2.2 din OPANAF nr.144/2012 pentru aprobarea procedurii de îndreptare a erorilor cuprinse în declarațiile fiscale în cazul depunerii de către contribuabili a unei declarații rectificative.

Ca urmare, societatea susține că organele fiscale trebuiau să procedeze la reanalizarea în sistemul informatic a stingerilor pentru obligația fiscală rectificată astfel cum a fost diminuată cu plățile efectuate, înainte să procedeze la compensarea solicitată de contribuabil.

De asemenea, societatea susține că prin decizia de soluționare s-a menționat că reanalizarea stingerilor are drept consecință refacerea distribuirii sumelor utilizate inițial în stingerea impozitului pe profit din asociere datorat de persoane fizice pentru a nu ne afla în situația în care sumele în cauză ar fi putut stinge alte obligații bugetare restante la acea dată și care după stingere nu ar fi generat calcul accesorii.

Urmarea emiterii Deciziei nr.X/06.12.2013 organele fiscale au procedat la scăderea din fișa pe plătitor a societății a sumei de X lei reprezentând penalități de întârziere și a sumei de X lei reprezentând dobânzi de întârziere conform fișei sintetice totale emisă la data de 05.02.2014, iar la data de 31.01.2014 societății i-a fost comunicată Decizia nr.X/27.01.2014 prin care s-au instituit accesorii în sumă de X lei.

Din totalul accesoriiilor instituite prin Decizia nr. X/27.01.2014, accesoriiile în sumă de X lei au fost reinstituite pentru impozitul pe profit datorat pentru trim. III 2012, iar accesoriiile în sumă de X lei au fost instituite pentru impozit pe profit aferent astfel:

- X lei accesorii aferente diferenței de impozit pe profit an 2010 declarat prin Declarația 101 nr. de înregistrare X/19.12.2013 din care dobânzi de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei;

- X lei dobânzi de întârziere aferente diferenței de impozit pe profit pe anul 2012 declarat prin Declarația 101 X/25.03.2013;

- X lei accesorii aferente impozitului pe profit pe anul 2013 declarat prin Declarația 101 X/19.12.2013, din care dobânzi de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

Restul accesoriiilor în sumă de X lei au fost reinstituite pentru impozitul pe profit datorat pentru trim. III 2012 declarat prin Declarația 100 nr. X/17.04.2013, astfel:

- dobânzi de întârziere în sumă de X lei și
- penalități de întârziere în sumă de X lei.

Prin Decizia nr.X/30.09.2014 organele de soluționare a contestației au decis desființarea Deciziei de calcul accesorii nr.X/27.01.2014 pentru suma

de X lei, urmând ca organele fiscale să procedeze la reanalizarea cauzei pentru aceleași obligații fiscale.

Societatea susține că organul de soluționare a contestației a reținut că:

- organele fiscale nu au ținut cont de considerentele Deciziei nr.X/06.12.2013;

- faptul că organele fiscale au extins în mod nejustificat perioada de calcul a accesoriilor cu nerespectarea prevederilor pct.11.6 din OPANAF nr.450/2013.

Astfel, contestatara susține că în timp ce prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.X/25.04.2013 accesoriile au fost stabilite pentru perioada 25.10.2012 – 20.04.2013 prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.X/27.01.2014 accesoriile au fost stabilite pentru perioada 26.04.2011 – 25.09.2013, perioada care excede perioadei de calcul a accesoriilor din Decizia nr.X/25.04.2013.

Astfel, prin Decizia nr.X/30.09.2014 organul de soluționare a contestației formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.X/27.01.2014 a dispus desființarea deciziei de calcul accesorii atacată urmând ca organele fiscale să emită două acte administrativ fiscale distincte privitoare la calculul de accesorii.

Însă, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.X/30.10.2014, DGAMC nu a ținut cont de aspectele reținute de DGSC în decizia de desființare a Deciziei de accesorii nr. X/27.01.2014 și nu a respectat dispozițiile acesteia privind emiterea a două acte administrative fiscale distincte.

În data de 05.02.2016, DGSC a emis Decizia nr. X/05.02.2016 prin care s-a decis desființarea Deciziei nr. X/31.10.2014 pentru suma de X lei și s-a dispus reanalizarea de către organele fiscale a cauzei, în conformitate cu cele reținute în motivarea deciziei și cu dispozițiile normative incidente în materie.

Ca urmare a punerii în aplicare a Deciziei nr. X/05.02.2016, societății i-au fost comunicate în data de 14.03.2016 următoarele decizii:

- Decizia de accesorii nr. X/07.03.2016 în sumă de X lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit aferent diferenței de impozit pe profit an 2010, diferenței de impozit pe profit an 2012 și aferente impozit pe profit an 2013;

- Decizia de accesorii nr. X/07.03.2016 în sumă de X lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit pentru trim. III 2012;

- **Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. X/07.03.2016** prin care s-au corectat accesoriile aferente impozitului pe profit instituite prin Deciziile de accesorii nr. X/07.03.2016 și nr. X/07.03.2016, astfel: s-au stabilit **diferențe în plus în sumă de X lei** pentru penalități de întârziere și **diferențe în minus în sumă de X lei** pentru dobânzi de întârziere.

Astfel, în urma punerii în aplicare a Deciziei nr. X/05.02.2016 privind soluționarea contestației, s-au instituit accesorii în sumă de X lei.

Societatea consideră netemeinice și nelegale accesoriile stabilite prin Deciziile de accesorii nr. X/07.03.2016 și X/07.03.2016, pentru următoarele motive:

1. Motive de nelegalitate și de netemeinicie ale Deciziei de accesorii nr. X/07.03.2016:

Prin contestație, societatea aduce argumente referitoare la faptul că organele fiscale nu au ținut cont de faptul că aceasta a depus declarație rectificativă pentru impozitul pe profit din asociere datorat de persoane fizice cu diminuare, în același quantum, cu obligația de plată reprezentând impozit pe profit datorat de persoane juridice și nu au respectat prevederile pct.2.1 și 2.2 din OPANAF nr.144/2012 pentru aprobarea procedurii de îndreptare a erorilor cuprinse în declarațiile fiscale în cazul depunerii de către contribuabili a unei declarații rectificative.

De asemenea, contestatara arată că în cazul depunerii unei declarații rectificative cu diminuare de sumă distribuția plăților efectuate de contribuabil în contul unic anterior înregistrării declarațiilor rectificative cu diminuare de sume nu se mai justifică și organele fiscale trebuiau să procedeze la reanalizarea, în sistem informatic, a stingerilor pentru obligația fiscală rectificată astfel cum a fost diminuată cu plățile efectuate, înainte să procedeze la compensarea solicitată de contribuabil, reanalizarea stingerilor având drept consecință refacerea distribuirii sumelor utilizate inițial în stingerea impozitului pe profit din asociere datorat de persoane fizice pentru a nu ne afla în situația în care sumele în cauză ar fi putut stinge alte obligații bugetare restante la acea dată și care după stingere nu ar fi generat calcul accesorii.

Totodată, în contestație se invocă și faptul că organele fiscale nu au avut în vedere prevederile Deciziei Comisiei de Proceduri Fiscale nr. 3/2008 potrivit căreia prin depunerea declarației rectificative cu diminuare de sumă la impozitul pe profit din asociere datorat de persoane fizice distribuția sumei utilizată inițial pentru stingerea impozitului pe profit din asociere datorat de persoane fizice nu se mai justifică, suma virată de societate în contul unic se impunea a fi utilizată pentru stingerea impozitului pe profit datorat de persoane juridice **cu data plății**.

Societatea afirmă că, având în vedere faptul că plata în sumă de X lei a fost efectuată la data de 25.10.2012, dată la care era scadent impozitul pe profit aferent trimestrului III 2012 în aceeași sumă de X lei, înseamnă că acest impozit a fost stins integral și în termen, accesoriile în sumă de X lei instituite de organele fiscale pentru această obligație fiscală fiind nelegale și netemeinice.

Aspectele și dispozițiile normative invocate de societate au fost reținute și de organele de soluționare a contestațiilor atât în Decizia nr. X/06.12.2013, cât și în Decizia nr. X/30.09.2014, însă acestea au fost ignorate de organele fiscale care au procedat de fiecare dată la reinstituirea

în mod eronat a accesoriilor aferente impozitului pe profit datorat pentru trimestrul III 2012.

2. Motive de nelegalitate și de netemeinicie ale Deciziei de accesorii nr. X/07.03.2016

Contestatară susține că debitele care au generat accesorii în cuantum de X lei nu au fost achitate cu întârziere, ci reprezintă efectul stingerii în mod eronat a plăților în contextul corectării unor erori în completarea Declarației 101 aferentă anului 2010.

Astfel, prin Declarația inițială 101 aferentă anului 2010 nr.X/22.04.2011 societatea a declarat un impozit pe profit de plată în sumă de X lei rezultând diferență de impozit pe profit de plată în sumă de X lei, care a fost virat de către societate integral și în termenul de plată prin ordinul de plată din data de 22.04.2011.

Ulterior, în data de 22.11.2011, societatea a depus declarația 101 rectificativă aferentă anului 2010 prin care a declarat impozit pe profit anual în sumă de X lei, însă din eroare, la cap. C al acestei declarații, societatea a înscris la rândul 5 "Impozit pe profit declarat pentru anul de raportare prin formularul 100" suma de X lei, în locul sumei de X lei, rezultând o diferență de impozit pe profit de recuperat în sumă de X lei, în locul diferenței reale de impozit pe profit de recuperat în sumă de X lei. Impozitul pe profit de recuperat în sumă de X lei, creat artificial ca urmare a completării eronate a declarației 101, a stins obligații de plată ulterioare declarate în contul impozitului pe profit, în loc ca aceste obligații de plată să fie stinse din plățile efectuate de către societate.

În data de 19.12.2013 societatea a depus o nouă declarație rectificativă aferentă anului 2010, și anume Declarația nr.X, prin care a declarat un impozit pe profit anual în sumă de X lei, rezultând impozit pe profit datorat în sumă de X lei. Întrucât societatea a achitat integral impozitul pe profit datorat inițial în sumă de X lei prin rectificarea impozitului cu diminuare până la suma de X lei, societatea a rămas cu un impozit pe profit plătit în plus în sumă de X lei.

Contestatară invocă în susținere prevederile pct.2.1 și 2.2 din OPANAF nr.144/2012 pentru aprobarea procedurii de îndreptare a erorilor cuprinse în declarațiile fiscale în cazul depunerii de către contribuabili a unei declarații rectificative și ale art.119 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, susține că în urma depunerii Declarației rectificative nr.X/19.12.2013 a rezultat o diminuare a impozitului pe profit datorat de la suma de X lei la suma de X lei, iar suma de X lei era deja achitată prin plata în sumă de X lei efectuată la termenul legal, astfel că accesorii în sumă de X lei sunt nelegitime și neîntemeiate.

Mai mult, întrucât organele fiscale nu au procedat la reanalizarea în sistemul informatic a stingerilor pentru impozitul pe profit rectificat cu plățile efectuate, au fost instituite și accesorii în sumă de X lei aferente diferenței de impozit pe profit pe anul 2012 declarat prin Declarația 101

nr.X/25.03.2013 și accesorii în sumă de X lei aferente impozitului pe profit pe anul 2013 declarat prin Declarația 101 nr.X/19.12.2013.

Contestatară suține că toate obligațiile de plată reprezentând impozit pe profit datorat pentru perioada 2010-2013 pentru care au fost instituite accesorii au fost virate integral și în termen.

În concluzie, întrucât societatea consideră nelegale și netemeinice accesorii stabilite prin Decizia de accesorii nr. X/07.03.2016 și prin Decizia de accesorii nr. X/07.03.2016, corecțiile efectuate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. X/07.03.2016, în urma cărora accesoriiile aferente impozitului pe profit au fost corectate la suma de X lei, sunt lipsite de obiect.

Societatea invocă prevederile art. 47, alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, solicitând, astfel, anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. X/07.03.2016 și, în consecință, anularea accesoriiilor în sumă de X lei, din care dobânzi în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, rezultate în urma corecției Deciziei nr. X și a Deciziei X din 07.03.2016.

II. În urma reanalizării accesoriiilor instituite în sarcina societății X SA prin Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/07.03.2016 și nr. X/07.03.2016, precum și urmare a punerii în aplicare a Deciziei privind soluționarea contestației nr. X/05.02.2016, **organele de administrare fiscală din cadrul DGAMC au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. X/07.03.2016**, prin care au fost corectate accesoriiile aferente impozitului pe profit instituite prin cele două decizii anterior menționate.

Astfel, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. X/07.03.2016 au fost corectate accesoriiile aferente impozitului pe profit instituite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/07.03.2016, în sensul diminuării valorii totale a acestora cu suma de X lei, respectiv de la suma de X lei, la suma de X lei, modul de calcul, bazele de calcul, cotele aplicate și numărul de zile pentru care au fost calculate fiind detaliate în următorul tabel:

Cod	Documentul prin care s-a individualizat suma de plata	Categoria de suma	Perioada	Suma debit	Zile/ Luni	Cota	Suma accesoriu
3	Declarație 100 nr. X din data 25.04.2012	Dobanda	25.04.2012-16.05.2012	X	21	.04	X
3	Declarație 100 nr. X din data 25.04.2012	Dobanda	16.05.2012-25.05.2012	X	9	.04	X
3	Declarație 100 nr. X din data 25.04.2012	Dobanda	25.05.2012-13.06.2012	X	19	.04	X
3	Declarație 100 nr. X din data 25.04.2012	Penalitate de intarziere	25.04.2012-13.06.2012	X	49	5	X
3	Declarație 100 nr. X din data 25.04.2012	Dobanda	13.06.2012-25.06.2012	X	12	.04	X
3	Declarație 100 nr. X din data 25.04.2012	Penalitate de intarziere	25.04.2012-25.06.2012	X	61	5	X
3	Declarație 100 nr. X din data 25.04.2012	Dobanda	25.06.2012-25.07.2012	X	30	.04	X
3	Declarație 100 nr. X din data 25.04.2012	Penalitate de intarziere	25.04.2012-25.07.2012	X	91	15	X

3	Declaratie 100 nr. X din data 25.07.2012	Dobanda	25.07.2012-25.10.2012	X	92	.04	X
3	Declaratie 100 nr. X din data 25.07.2012	Penalitate de intarziere	25.07.2012-25.10.2012	X	92	15	X
3	Declaratie 100 nr. X din data 25.07.2012	Dobanda	25.10.2012-26.11.2012	X	32	.04	X
3	Declaratie 100 nr. X din data 25.07.2012	Dobanda	26.11.2012-21.12.2012	X	25	.04	X
3	Declaratie 100 nr. X din data 25.07.2012	Dobanda	21.12.2012-25.01.2013	X	35	.04	X
3	Declaratie 100 nr. X din data 25.07.2012	Dobanda	25.01.2013-25.02.2013	X	31	.04	X
3	Declaratie 100 nr. X din data 25.07.2012	Dobanda	25.02.2013-25.03.2013	X	28	.04	X
3	Declaratie 101 nr. X din data 25.03.2013	Dobanda	25.03.2013-17.04.2013	X	23	.04	X
3	Declaratie 101 nr. X din data 25.03.2013	Dobanda	17.04.2013-25.04.2013	X	8	.04	X
3	Declaratie 101 nr. X din data 25.03.2013	Penalitate de intarziere	25.03.2013-25.04.2013	X	31	5	X
3	Declaratie 100 nr. X din data 25.04.2013	Dobanda	25.04.2013-24.05.2013	X	29	.04	X
3	Declaratie 100 nr. X din data 25.04.2013	Dobanda	24.05.2013-25.06.2013	X	32	.04	X
3	Declaratie 100 nr. X din data 25.04.2013	Penalitate de intarziere	25.04.2013-25.06.2013	X	61	5	X
3	Declaratie 100 nr. X din data 25.04.2013	Dobanda	25.06.2013-25.07.2013	X	30	.04	X
3	Declaratie 100 nr. X din data 25.04.2013	Penalitate de intarziere	25.04.2013-25.07.2013	X	91	15	X
3	Declaratie 100 nr. X din data 25.07.2013	Dobanda	25.07.2013-26.08.2013	X	32	.04	X
3	Declaratie 100 nr. X din data 25.07.2013	Penalitate de intarziere	25.07.2013-26.08.2013	X	32	.02	X
3	Declaratie 101 nr. X din data 19.12.2013	Dobanda	26.08.2013-25.09.2013	X	30	.04	X
3	Declaratie 101 nr. X din data 19.12.2013	Penalitate de intarziere	26.08.2013-25.09.2013	X	30	.02	X
	TOTAL	-	-	-	-	-	X

De asemenea, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. X/07.03.2016 au fost corectate și accesoriile aferente impozitului pe profit instituite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/07.03.2016, în sensul majorării cuantumului accesoriilor de la suma de X lei, la suma de X lei, conform datelor din următorul:

Cod	Documentul prin care s-a individualizat suma de plata	Categoria de suma	Perioada	Suma debit	Zile/ Luni	Cota	Suma accesoriu
3	Declaratie 100 nr. X din data 17.04.2013	Dobanda	25.10.2012-25.03.2013	X	151	.04	X
3	Declaratie 100 nr. X din data 17.04.2013	Penalitate de intarziere	25.10.2012-25.03.2013	X	151	15	X
3	Declaratie 100 nr. X din data 17.04.2013	Dobanda	25.03.2013-17.04.2013	X	23	.04	X
	TOTAL	-	-	-	-	-	X

Astfel, prin emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. X2/07.03.2016, cuantumul penalităților de întârziere a fost majorat cu suma de X lei, iar cuantumul dobânzilor a fost diminuat cu suma de X lei față de valoarea accesoriilor stabilite prin Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.

X/07.03.2016 și X/07.03.2016, rezultând că, în final, societatea datorează accesorii în sumă totală de X lei (față de suma inițială de X lei), compuse din:

- dobânzi în cuantum de X lei;
- penalități de întârziere în cuantum de X lei.

III. Luând în considerare constatările organului fiscal, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1. Referitor la corecția Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/07.03.2016 prin care accesoriiile stabilite prin aceasta au fost diminuate cu suma de X lei, respectiv la suma de X lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriiile în cuantumul stabilit de organele fiscale, în condițiile în care societatea a depus mai multe declarații rectificative la impozitul pe profit (D.101) cu diminuare de sume, respectiv cu suplimentare de sume, urmare cărora organele fiscale au procedat la reanalizarea stingerilor în sistem informatic **în cadrul obligației fiscale rectificate (impozit pe profit) și au recalculat obligațiile fiscale accesorii de la data scadenței și până la stingerea obligațiilor principale inclusiv, procedând la diminuarea acestor obligații fiscale accesorii cu suma de X lei, în condițiile în care analiza se realizează doar în cadrul obligației fiscale principale în cauză, fără a se putea proceda la modificarea distribuției plăților în contul unic, întrucât sumele achitate în contul unic au fost distribuite către conturi bugetare distincte.**

În fapt, conform declarației 101 inițială, depusă în data de 22.04.2011, societatea avea de plătit o diferență de impozit pe profit aferent anului 2010 în sumă de X lei, sumă care a fost achitată de societate în data de 22.04.2011. Apoi, conform declarației rectificative nr. 101 aferente aceleiași perioade fiscale, depusă în data de 22.12.2011, societatea a declarat impozit pe profit de recuperat în sumă de X lei. Ulterior, la data de 19.12.2013, societatea a depus declarația 101 rectificativă, finală, din care a rezultat o diferență de impozit pe profit de plată în sumă de X lei. Prin urmare, având în vedere că societatea a achitat în data de 22.04.2011 suma de X lei, a rezultat o diferență de X lei ca fiind plătită în plus.

De asemenea, prin Declarația 101 nr. X rectificativă depusă în data de 25.04.2012 aferentă impozitului pe profit pentru anul 2011, societatea a declarat un impozit pe profit de recuperat în sumă de X lei, în locul impozitului de recuperat declarat inițial în sumă de X lei.

În data de 04.04.2012, societatea a depus o altă declarație 101 rectificativă, aferentă anului 2009, prin care a declarat impozit pe profit de recuperat final în sumă de X lei, valoarea acestuia diminuându-se cu suma de X lei față de suma declarată inițial (X lei).

Societatea susține că, din depunerea, în luna 04.2012, a declarațiilor rectificative pentru anii 2009 și 2011, a rezultat suma de X lei ca fiind plătită în plus de către societatea contestată.

Astfel, valoarea totală a sumelor plătite în plus de societate și care au rezultat în urma depunerii declarațiilor rectificative din lunile 12.2011 și 12.2013 (pentru impozitul pe profit aferent anului 2010), respectiv în luna 04.2012 (pentru impozitul pe profit aferent anilor 2009 și 2011), a fost de X lei, compusă din sumele de X lei și X lei anterior menționate, sumă care a fost utilizată pentru achitarea unor obligații fiscale cu scadența anterioară datei de 25.04.2012, astfel că la scadența respectivă, sumele nu mai erau disponibile pentru a stinge impozitul pe profit aferent trim. I 2012 (așa cum susține societatea).

Totodată, depunerea de către societate a declarațiilor rectificative a determinat reanalizarea stingerilor în cadrul obligației fiscale rectificate, respectiv a impozitului pe profit, ținându-se cont, inițial, de data depunerii respectivelor declarații rectificative. Astfel, organele de administrare fiscală au instituit de plată în sarcina societății, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/07.03.2016, accesorii în sumă de X lei, compuse din dobânzi în cuantum de X lei și penalități de întârziere în cuantum de X lei.

Ulterior, s-a procedat la reanalizarea stingerilor, iar obligațiile de plată s-au stins în ordinea scadenței obligației, nu în ordinea depunerii declarațiilor, conducând astfel la modificarea calculului de accesorii, atât în ceea ce privește scadența obligațiilor pentru care s-au calculat accesoriile, cât și a cuantumului lor, astfel că valoarea accesoriilor s-a diminuat de la suma de X lei la suma de X lei, din care dobânzi în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, accesorii care au fost individualizate în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. X/07.03.2016, comunicată societății în data de 14.03.2016.

În drept, se rețin dispozițiile pct. 5, 6 și 7 din Ordinul nr. 1314/2007 pentru aprobarea Metodologiei de distribuire a sumelor plătite de contribuabili în contul unic și de stingere a obligațiilor fiscale înregistrate de către aceștia, potrivit cărora:

“5. Cu excepțiile prevăzute la pct. 16 - 25, sumele plătite pentru bugetul de stat în contul unic, precum și sumele distribuite pe bugete potrivit pct. 4 se distribuie apoi în cadrul fiecărui buget sau fond, de către organul fiscal competent, în ordinea prevăzută la [art. 114](#) alin. (2³) din Codul de procedură fiscală, după cum urmează:

a) impozitele și contribuțiile cu reținere la sursă;

b) celelalte obligații fiscale principale;

c) obligațiile fiscale accesorii aferente obligațiilor prevăzute la lit. a) și b).

6. În cazul în care suma achitată nu acoperă toate obligațiile fiscale datorate uneia dintre categoriile prevăzute la pct. 5 lit. a), b) sau c),

distribuirea se face, în cadrul categoriei respective, proporțional cu obligațiile datorate.

7. După efectuarea distribuirii, organul fiscal competent efectuează stingerea obligațiilor fiscale ale contribuabilului potrivit prevederilor [art. 115](#) alin. (1) și (2) din Codul de procedură fiscală și înștiințează contribuabilul, cu cel puțin 5 zile înainte de următorul termen de plată a obligațiilor fiscale, despre modul în care s-a efectuat stingerea.”

De asemenea, speței în cauză îi sunt incidente și prevederile art. 114 alin. (2²), (2³) și ale art. 115, alin. (1) și (2) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“Art. 114 Dispoziții privind efectuarea plății

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

(2³) În cazul în care suma plătită nu acoperă obligațiile fiscale datorate unui buget sau fond, **distribuirea** în cadrul fiecărui buget sau fond se face în următoarea ordine:

- a) **pentru toate impozitele și contribuțiile cu reținere la sursă;**
- b) **pentru toate celelalte obligații fiscale principale;**
- c) pentru obligațiile fiscale accesorii aferente obligațiilor prevăzute la lit. a) și b).

Art. 115 Ordinea stingerii datoriilor

(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 acelui 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:**

[.....]

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. (4¹);[.....]

(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.”

Față de prevederile legale invocate, se reține că sumele plătite pentru bugetul de stat de către contribuabili în contul unic sunt distribuite de organele fiscale competente în cadrul fiecărui buget sau fond, iar în cazul în

care suma achitată nu acoperă toate obligațiile fiscale datorate uneia dintre categoriile prevăzute la pct. 5 lit. a), b) sau c), distribuirea se face, în cadrul categoriei respective, proporțional cu obligațiile datorate. Apoi, după efectuarea distribuirii, se procedează la stingerea obligațiilor fiscale ale contribuabilului, stingându-se, cu prioritate, toate impozitele și contribuțiile cu reținere la sursă, în următoarea ordine: toate obligațiile fiscale principale, în ordinea vechimii și apoi obligațiile fiscale accesorii, în ordinea vechimii. Vechimea acestora se stabilește în funcție de scadență, pentru obligațiile fiscale principale, în funcție de data comunicării, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de organele competente, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii și în funcție de data depunerii la organul fiscal a declarațiilor fiscale rectificative, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de contribuabil.

Din documentele existente la dosarul contestației se reține că accesoriile în sumă de X lei au fost calculate pentru stingerea cu întârziere a obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe profit declarat de societate prin Declarația 100 nr. X/25.04.2012, Declarația 100 nr. X/25.07.2012, Declarația 101 nr. X/25.03.2013, Declarația 100 nr. X/25.04.2013, Declarația 100 nr. X/25.07.2013 și Declarația 101 nr. X/19.12.2013, și anume: impozit pe profit aferent trimestrelor I, II și III 2012, trimestrelor I și II 2013, precum și diferențe de impozit pe profit pentru anii 2012 și 2013.

Motivele care au condus la generarea accesoriilor respective au fost pe larg detaliate în Decizia nr. X/30.03.2018 privind soluționarea contestației formulată de X SA împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/07.03.2016, acestea putând fi rezumate astfel:

- sumele achitate de societate în contul unic și despre care societatea susține, potrivit datelor prezentate în tabelul din cuprinsul contestației, că au stins exclusiv impozitul pe profit, au fost utilizate doar parțial în acest scop, diferența fiind folosită în scopul achitării altor obligații fiscale, în primul rând a celor cu reținere la sursă datorate de societate;

- sumele pe care contestatara susține că le avea achitate în plus au rezultat în urma depunerii, într-o perioadă mare de timp (2-4 ani), a unor declarații rectificative cu diminuare de sume pentru impozitul pe profit aferent anilor 2009, 2010 și 2011) au fost utilizate pentru a stinge obligații fiscale **în ordinea vechimii acestora**, respectiv obligații fiscale cu scadența anterioară datei de 25.04.2012, dată la care societatea afirmă ca încă mai erau disponibile sumele respective.

Astfel, societatea nu a avut în vedere faptul că **plățile efectuate în contul unic nu au fost distribuite în totalitate în contul impozitului pe profit** pentru stingerea acestei obligații fiscale, așa cum susține aceasta, întrucât existau obligații fiscale cu reținere la sursă neachitate, iar, potrivit prevederilor legale, *sumele plătite pentru bugetul de stat în contul unic, se distribuie apoi în cadrul fiecărui buget sau fond, de către organul fiscal competent, sumele fiind distribuite, în primul rând pentru stingerea impozitelor și contribuțiilor cu reținere la sursă, și apoi pentru stingerea celorlalte obligații fiscale.*

Consecința faptului că plățile efectuate de societate în contul unic au avut și altă destinație decât cea de a stinge impozitul pe profit, a fost aceea că sumele respective nu au mai fost suficiente pentru stingerea obligației fiscale indicate de societate și prin urmare, sumele pe care societatea susține că le avea achitate în plus la data de 25.04.2012 au fost utilizate în vederea stingerii unor debite cu scadența anterioară acestei date și care figurau ca fiind neachitate, procedându-se astfel conform prevederilor legale cuprinse în OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care menționează că stingerea obligațiilor fiscale principale se face în ordinea vechimii, iar vechimea se stabilește în funcție de scadența acestora.

Astfel, până la data de 25.04.2012, debitele datorate de societate au fost achitate în termenul legal și pentru acestea nu s-au generat obligații fiscale accesorii, întrucât au fost utilizate sumele achitate în plus de societate pentru a compensa faptul că din contul unic nu s-au distribuit în întregime sumele achitate de societate pentru achitarea impozitului pe profit.

Referitor la suma de X lei rezultată din diferența dintre suma de X lei achitată de societate în data de 22.04.2011, reprezentând impozit pe profit declarat initial prin Declarația 101 aferentă anului 2010, și suma de X lei, reprezentând impozit pe profit aferent aceleiași an rezultat din depunerea declarației rectificative finale la data de 19.12.2013, organul de soluționare reține ca aceasta a fost utilizată de organele fiscale pentru achitarea unei obligații fiscale cu scadența anterioară datei de 25.04.2012, respectiv impozitul pe profit aferent trim. II 2011, în cuantum de X lei, scadent la 25.07.2011.

Deși societatea, pentru achitarea impozitului pe profit în sumă de X lei, scadent la data de 25.07.2011, a efectuat în aceeași dată o plată în cuantum egal cu cel al obligației fiscale datorate, organul de soluționare reține că din această sumă s-a distribuit din contul unic pentru stingerea debitului respectiv doar suma de X, diferența fiind distribuită către alte conturi bugetare, pentru stingerea unor obligații fiscale cu reținere la sursă.

Prin urmare, suma de X lei, cumulată cu suma de X lei, a stins obligația fiscală reprezentând impozit pe profit aferent trim. II 2011, scadent la 25.07.2011.

Referitor la suma pe care societatea susține că o avea achitată în plus la data de 25.04.2012, rezultată din depunerea unor declarații rectificative pentru diferența de impozit aferent anului 2011, respectiv pentru diferența de impozit pe profit aferent anului 2009, organul de soluționare reține că aceasta a stins din obligația fiscală în valoare de X lei reprezentând impozit pe profit aferent trim. IV 2011, scadent în data de 25.01.2012, care a fost achitat din suma anterior menționată ca fiind plătită în plus de societate, iar diferența a fost stinsă din plățile efectuate de societate în contul unic în datele de 25.10.2011 și 25.01.2012, sume din care, însă, doar o parte a fost distribuită pentru achitarea impozitului pe

profit, restul stingând obligații fiscale cu reținere la sursă datorate de societate.

În concluzie, organul de soluționare reține că, într-adevăr, X SA avea achitate sume în plus, însă acestea au fost destinate stingerii unor obligații fiscale cu scadențe anterioare pentru a căror stingere nu au fost suficiente sumele distribuite din contul unic.

Societatea contestatară nu a ținut cont de aceste aspecte, motiv pentru care, în data de 25.04.2012, în loc să achite suma de X lei în vederea stingerii impozitului pe profit aferent trim. I 2012 în același cuantum, a plătit doar suma de X lei. Astfel, diferența de X a fost achitată din sumele distribuite din contul unic pentru stingerea impozitului pe profit. Organul de soluționare reține că plățile efectuate de societate în contul unic anterior datei scadente sau anterior acestei date, respectiv 25.04.2012, nu au fost suficiente pentru stingerea în întregime a obligației fiscale în cauză, diferența fiind achitată din sumele plătite de societate ulterior acestei date, respectiv în datele de 16.05.2012, 25.05.2012, 13.06.2012, 25.06.2012 și 25.07.2012.

Pentru sumele achitate ulterior termenului legal de plată, organele de administrare fiscală au calculat accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, în funcție de nr. de zile de întârziere și de cotele aplicabile în perioada analizată, de la data scadenței (25.04.2012) și până la data stingerii, inclusive.

În mod similar s-au calculat accesorii și pentru următoarele obligații fiscale declarate și care aveau scadențe ulterioare datei de 25.04.2012 care, de asemenea, au fost stinse cu întârziere, și anume: impozitul pe profit aferent trimestrelor I, II și III 2012, trimestrelor I și II 2013, precum și diferențele de impozit pe profit pentru anii 2012 și 2013.

Organul de soluționare a contestației reține că organele de administrare fiscală nu au posibilitatea refacerii distribuirii sumelor care s-au alocat din contul unic, în situația în care sumele respective au fost distribuite către conturi bugetare distincte, cum s-a întâmplat în speța în cauză, deoarece o parte din sumele din contul unic au fost alocate pentru stingerea impozitului pe profit, iar diferența a fost alocată pentru stingerea altor impozite și taxe, în primul rând a celor cu reținere la sursă.

Întrucât organele fiscale nu au posibilitatea refacerii distribuirii sumelor din contul unic, putând doar să reanalizeze stingerile în cadrul obligației fiscale pentru care s-au depus declarații rectificative, organul de soluționare a contestației reține că în mod corect și legal organele fiscale cu competență de evidență pe plătitori au stabilit în sarcina societății accesorii în cuantum de X lei, pentru perioada 25.04.2012-25.09.2013, aferente impozitului pe profit, compuse din dobânzi în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, rezultate din corectarea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/07.03.2016 și comunicate societății prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. X/07.03.2016.

Astfel, organele de administrare fiscală au respectat prevederile legale menționate în OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu

modificările și completările ulterioare potrivit cărora, 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:

“Art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

“Art. 120 Dobânzi

(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

“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.”

Organul de soluționare reține că motivele pentru care societatea datorează accesoriile în sumă de X lei au fost prezentate și în cuprinsul Deciziei nr. X/30.03.2018 privind soluționarea contestației depuse de X SA înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații din cadrul DGAMC sub nr. SSC X/03.11.2017.

De asemenea, se reține că societatea nu aduce argumente suplimentare prin prezenta contestație din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea stabilită de organul de soluționare prin Decizia nr. X/30.03.2018, anterior menționată, și anume aceea că accesoriile în sumă de X lei au fost corect stabilite în sarcina X SA de către organele de administrare fiscală.

În concluzie, în baza celor reținute și având în vedere că din argumentele societății nu rezultă o situație contrară față de cea constatată de organele de administrare fiscală, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în cazul 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, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de societatea X SA împotriva Deciziei

de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. X/07.03.2016 prin care a fost corectată Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/07.03.2016, în sensul diminuării accesoriiilor **cu suma de X lei** (de la suma de X lei, la suma de X lei).

2. Referitor la corecția Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/07.03.2016, corecție în urma căreia accesoriiile au fost majorate cu suma de X lei, respectiv la valoarea de X lei, cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate în cuantumul stabilit, în condițiile în care organele fiscale au calculat accesoriiile în cauză pentru stingerea cu întârziere a impozitului pe profit datorat de persoane juridice, respectiv de la data de 25.10.2012 și până la data stingerii acestuia prin compensare, respectiv până la data de 17.04.2013.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/07.03.2016 s-au instituit în sarcina societății X SA accesorii în sumă de X lei aferente obligației fiscale reprezentând impozit pe profit datorat de persoane juridice pentru trim. III 2012 scadent la data de 25.10.2012, perioada pentru care s-au calculat acestea fiind 25.10.2012-25.03.2013.

Ulterior, prin emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. X/07.03.2016, cuantumul dobânzilor și penalităților de întârziere a fost corectat, în sensul majorării acestora de la suma de X lei, la suma de X lei, perioada pentru care s-au calculat accesoriiile fiind cuprinsă între data scadenței impozitului pe profit datorat de persoane juridice aferent trim. III 2012 (25.10.2012), până la data depunerii de către societate a declarației rectificative 710 nr. X pentru anularea în sistemul de evidență al DGAMC a datoriei reprezentând impozit pe profit din asociere datorat de persoane fizice, precum și a declarației inițiale 100 pentru constituirea în sistemul de evidență al DGAMC a obligației reprezentând impozit pe profit datorat de persoane juridice aferent trim. III al anului 2012 (17.04.2013).

Astfel, calcularea până la data de 17.04.2013 a accesoriiilor a fost determinată de faptul că la această dată societatea a depus, cu întârziere, Declarația inițială 100 aferentă impozitului pe profit pentru trim. III 2012, în sumă de X lei, precum și Declarația rectificativă 710 nr. X prin care a fost reglată eroarea creată în data de 25.10.2012, când societatea a depus Declarația 100 aferentă perioadei septembrie 2012 în care a înscris, în mod eronat, suma de X lei ca fiind impozit pe profit din asociere datorat de persoane fizice, în loc de impozit pe profit datorat de persoane juridice.

Ulterior, în data de 25.04.2013, X SA a depus și cererea de compensare nr. X/25.04.2013, în vederea compensării sumei care inițial a fost alocată pentru stingerea datoriei privind impozitul pe profit din asociere datorat de persoane fizice cu suma datorată pentru impozitul pe profit aferent persoanelor juridice române.

În drept, speței analizate îi sunt aplicabile prevederile art. 24 și art. 116 alin. (4) și (5) lit. e) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 24 *Stingerea creanțelor fiscale*

Creanțele fiscale se sting prin încasare, compensare, executare silită, scutire, anulare, prescripție și prin alte modalități prevăzute de lege.

Art. 116 *Compensarea*

(4) Dacă legea nu prevede altfel, compensarea operează de drept la data la care creanțele există deodată, fiind deopotrivă certe, lichide și exigibile.

(5) În sensul prezentului articol, creanțele sunt exigibile:

.....
e) la data depunerii la organul fiscal a declarațiilor fiscale rectificative, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de contribuabil;”.

Conform textelor de lege anterior enunțate, creanțele fiscale pot fi stinse prin diverse modalități prevăzute de lege, printre care se regăsește și compensarea. Aceasta operează la data la care creanțele există deodată, fiind deopotrivă certe, lichide și exigibile, exigibilitatea intervenind, la data depunerii de către contribuabil a declarațiilor fiscale rectificative la organul fiscal.

Organul de soluționare a contestației reține că data la care au fost îndeplinite condițiile prevăzute în articolele de lege anterior menționate a fost data de 17.04.2013, aceasta fiind, prin urmare, data la care s-a stins obligația fiscală reprezentând impozit pe profit datorat de persoanele juridice.

Astfel, în data de 17.04.2013, societatea a depus Declarația rectificativă 710 nr. X, iar organele de administrare fiscală au procedat la reanalizarea în sistem informatic, a stingerilor pentru obligația fiscală rectificată, respectiv pentru impozitul pe profit din asociere datorat de persoane fizice, urmare a depunerii, în data de 17.04.2013, a declarației rectificative cu diminuare de sume, conform prevederilor cuprinse la pct. 2.1 și 2.2 din OPANAF nr. 144/2012 pentru aprobarea Procedurii de îndreptare a erorilor cuprinse în declarațiile fiscale în cazul depunerii de către contribuabili a unei declarații rectificative:

“2.1 În situația depunerii de către contribuabili a unei declarații rectificative cu diminuare de obligație fiscală, dobânzile și penalitățile de întârziere se datorează numai pentru suma rezultată după corectare sau modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației fiscale și până la data stingerii acesteia inclusiv.

2.2 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 stingerilor pentru obligația fiscală rectificată astfel cum a fost diminuată, cu plățile efectuate.

Prin urmare, depunerea declarației rectificative aferente impozitului pe profit din asociere datorat de persoane fizice a determinat anularea în sistemul de evidență fiscală a datoriei reprezentând impozit pe profit din asociere datorat de persoane fizice, iar suma utilizată inițial pentru stingerea acestuia a fost repusă în contul unic, întrucât, în cazul în care distribuția sumelor din contul unic nu s-a făcut și către alte conturi bugetare, distribuția plăților efectuate de contribuabil în contul unic anterior înregistrării declarației rectificative cu diminuare de sumă nu se mai justifică.

De asemenea, tot în data de 17.04.2013, societatea X SA a depus și Declarația 100 nr. X, prin care a fost creată în evidențele fiscale obligația fiscală la sursa impozit pe profit datorat de persoane juridice, în cuantum de X lei, aferentă trimestrului III 2012.

În data de 25.04.2013, prin depunerea cererii de compensare nr. X, SC Alico Asigurări România SA a solicitat stingerea obligației fiscale reprezentând impozit pe profit datorat de persoane juridice aferent trim. III 2012, născută prin depunerea declarației cod 100 din 17.04.2013, prin compensare cu impozitul pe profit din asociere datorat de persoane fizice în sumă de X lei, sumă repusă în contul unic ca urmare a depunerii declarației rectificative cod 710 din aceeași dată.

Organul de soluționare reține faptul că organele fiscale au dat curs cererii societății și au procedat la **compensarea** celor două obligații fiscale, însă data la care aceasta **a avut loc este data de 17.04.2013**, data la care societatea a depus declarația rectificativă pentru impozitul pe profit din asociere și declarația cod 100 pentru impozitul pe profit datorat de persoane juridice.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că perioada pentru care societatea datorează accesorii aferente impozitului pe profit aferent trim. III 2012 este cuprinsă între data scadenței, respectiv 25.10.2012 și data la care a avut loc stingerea prin compensare a obligației fiscale, respectiv 17.04.2013, potrivit prevederilor art. 119, art. 120 și art. 120¹ din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“Art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

Art. 120 Dobânzi

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

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.”

Organul de soluționare reține și faptul că prin Decizia privind soluționarea contestației nr. X/30.03.2018 s-a dispus respingerea contestației formulată de X SA împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/07.03.2016 pentru suma de X lei, din considerentele prezentate în aceasta reținându-se faptul că societatea datorează accesoriile aferente impozitului pe profit cod 103 pentru perioada 25.10.2012-25.03.2013.

De asemenea, se reține și faptul că, prin prezenta contestație, societatea nu aduce argumente suplimentare față de cele expuse în contestația soluționată prin decizia anterior menționată, din care să rezulte că accesoriile trebuiau calculate doar până la data de 25.03.2013.

Având în vedere că, așa cum s-a reținut anterior, societatea datorează accesoriile în cauză până la data de 17.04.2013, aceasta fiind data la care a fost stins, prin compensare, impozitul pe profit datorat de persoane juridice aferent trim. III al anului 2012, în mod legal organele de administrare fiscală au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. X/07.03.2016 prin care au calculat accesorii de la data de 25.10.2012, data scadenței, până la data de 17.04.2013, data stingerii prin compensare a obligației fiscale datorate, stabilindu-se obligații accesorii în plus față de cele stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/07.03.2016.

Pentru considerentele reținute și în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia :“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“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;[...], se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X SA împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. X/07.03.2016 prin care au fost corectate accesoriile stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/07.03.2016, în sensul majorării acestora cu suma de X lei.

Pentru considerentele reținute în prezenta decizie și în temeiul prevederilor legale invocate, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de societatea X SA împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. X/07.03.2016** prin care **au fost majorate cu suma de X lei penalitățile de întârziere** aferente impozitului pe profit, respectiv **au fost diminuate cu suma de X lei dobânzile** aferente impozitului pe profit stabilite prin Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/07.03.2016 și nr. X/07.03.2016, rezultând o diminuare totală a obligațiilor fiscale accesorii cu suma de X lei față de cele două decizii de calcul accesorii inițiale.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la data comunicării.

Director General,
X