

## DECIZIA nr. 291/2018

privind soluționarea contestației formulate de

.X.

înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR\_REG1 .x./29.01.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov - Serviciul soluționare contestații 2 a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. .x./25.01.2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR\_REG1 .x./29.01.2018, cu privire la contestația formulată de .X., CUI ..., cu sediul în .X., str. .X., nr. x, cod poștal x, jud. .X.

Obiectul contestației, transmisă prin poștă în data 22.01.2018 și înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. sub nr. .x./23.01.2018, îl constituie Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .x./15.12.2017 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., comunicată prin remitere sub semnătură de primire în data de 18.12.2017, prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de **.x1. lei**, reprezentând:

- .x2. lei, dobânzi de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- .x3. lei, penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii.

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

**I.** Prin contestația formulată împotriva deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./15.12.2017, .X. anexează copia ordinului de plată prin care a achitat accesoriile contestate, considerând că nu mai are alte datorii în perioada 15.12.2017 – 08.01.2018.

Totodată solicită explicații despre proveniența accesoriilor, având în vedere că prin nota nr. .x./31.10.2017 s-a reglat eroarea din declarațiile depuse între codul fiscal al .X. și .Y..

De asemenea, contribuabilul susține că din interpretarea deciziilor de soluționare a contestațiilor emise anterior, obligațiile fiscale datorate nu se sting, chiar dacă acestea sunt achitate.

**II.** Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./15.12.2017 organele de impunere din cadrul A.J.F.P. .X. au stabilit în sarcina .Y. accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii în sumă totală de .x1. lei.

Baza de calcul a accesoriilor o constituie declarațiile 112 depuse de .X. pentru sediu secundar pentru perioada iunie 2017 – noiembrie 2017 (6 declarații).

**III.** Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, motivațiile contestatarului și actele normative în vigoare în perioada supusă impunerii se rețin următoarele:

***Cauza supusă soluționării este dacă contribuabilul datorează accesoriile stabilite de organele fiscale pe baza evidenței fiscale personale, în condițiile în care***

**plățile efectuate de acesta înainte de scadența obligațiilor principale, au stins, de drept și în ordinea vechimii, obligațiile fiscale restante din perioadele anterioare.**

În fapt, prin decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./15.12.2017 organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au stabilit accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii (cod 2) în sumă totală de .x1. lei aferente obligațiilor fiscale ale .X. – Biroul .Y. din cursul anului 2017, după cum urmează:

- a) .x4. lei accesorii pentru debite individualizate prin declarația 112 nr. .x. din 23.06.2017;
- b) .x5. lei accesorii pentru debite individualizate prin declarația 112 nr. .x din 24.07.2017;
- c) .x6. lei accesorii pentru debite individualizate prin declarația 112 nr. .x. din 17.08.2017;
- d) .x5. lei accesorii pentru debite individualizate prin declarația 112 nr. .x. din 20.09.2017;
- e) .x7. lei accesorii pentru debite individualizate prin declarația 112 nr. .x. din 16.10.2017;
- f) .x7. lei accesorii pentru debite individualizate prin declarația 112 nr. .x. din 17.11.2017;

În drept, potrivit art. 154, art. 157, art. 173, art. 174 și art. 176 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*„Art. 154. – (1) Creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează”.*

*„Art. 157. – (1) Prin obligații fiscale restante se înțelege:*

- a) obligații fiscale pentru care s-a împlinit scadența sau termenul de plată;*
- b) diferențele de obligații fiscale principale și accesorii stabilite prin decizie de impunere, chiar dacă pentru acestea nu s-a împlinit termenul de plată prevăzut la art. 156 alin. (1)”.*

*„Art. 163. – (1) Plățile către organul fiscal se efectuează prin intermediul băncilor, trezoreriilor și al altor instituții autorizate să deruleze operațiuni de plată.*

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

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

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

**(5) În cazul în care suma achitată nu acoperă toate obligațiile fiscale aferente uneia dintre categoriile prevăzute la alin. (4), distribuirea se face, în cadrul categoriei respective, proporțional cu obligațiile fiscale datorate.**

(6) Metodologia de distribuire a sumelor plătite în contul unic și de stingere a obligațiilor fiscale se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F.”.

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

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

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

[...]

(4) În situația în care plata obligațiilor fiscale s-a efectuat utilizând un cod de identificare fiscală eronat, eroarea din documentul de plată poate fi corectată cu condiția ca plata să nu fi stins creanțele datorate bugetului în care s-a încasat suma plătită eronat, cu excepția cazului în care în evidența fiscală debitorul înregistrează sume plătite în plus cel puțin la nivelul plății eronate. În acest caz, cererea de îndreptare a erorii se depune de cel care a efectuat plata la organul fiscal competent.

(5) Cererea de îndreptare a erorilor din documentele de plată poate fi depusă în termen de 5 ani, sub sancțiunea decăderii. Termenul începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a efectuat plata.

(6) Procedura de îndreptare a erorilor din documentele de plată se aprobă astfel:

a) prin ordin al ministrului finanțelor publice, în cazul plăților efectuate la organul fiscal central; [...].”

„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”.

„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 nedecarate de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere*”.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, **pentru neplata sau plata cu întârziere a obligațiilor fiscale contribuabilii datorează dobânzi și penalități de întârziere denumite generic accesorii, calculate de la data scadenței legale până la data stingerii inclusiv, stingerea efectuându-se în ordinea stabilită de dispozițiile legale incidente.**

Or, în cazul în care suma achitată nu acoperă toate obligațiile fiscale aferente uneia dintre categoriile prevăzute la art. 163 alin. (4), distribuirea se face, în cadrul categoriei respective, proporțional cu obligațiile fiscale datorate.

Astfel, în cazul contestatorului, dacă suma achitată nu a acoperit toate obligațiile fiscale aferente impozitului pe veniturile din salarii, la următoarea plată, distribuirea sumei se face proporțional cu obligațiile fiscale datorate, respectiv mai întâi pentru obligațiile fiscale principale, în ordinea vechimii dată de scadență și mai apoi pentru obligațiile fiscale accesorii, în ordinea vechimii.

În speță, sunt incidente și prevederile ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3637/2015 pentru aprobarea Metodologiei de distribuire a sumelor plătite de contribuabili în contul unic și de stingere a obligațiilor fiscale înregistrate de către aceștia, care la punctul 2 din Capitoul 1 al anexei - METODOLOGIE de distribuire a sumelor plătite de contribuabili în contul unic și de stingere a obligațiilor fiscale înregistrate de către aceștia, precizează:

*„2. **Obligațiile fiscale datorate bugetului de stat, reglementate de ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală prevăzut la pct. 1, se plătesc în contul unic 20.A.47.01.00 "Sume încasate pentru bugetul de stat în contul unic, în curs de distribuire", deschis pe codul de identificare fiscală al contribuabililor la unitățile Trezoreriei Statului la care este arondat organul fiscal competent pentru administrarea creanțelor fiscale datorate de aceștia, cu excepția impozitului pe venitul din salarii datorat de sediile secundare care se virează în contul 20.A.47.01.00 "Sume încasate pentru bugetul de stat în contul unic, în curs de distribuire", deschis pe codul de identificare fiscală al sediilor secundare la unitatea Trezoreriei Statului la care este arondat contribuabilul care le-a înființat.***

[...]

*5. **Cu excepțiile prevăzute la pct. 15 - 26, 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. 163 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, după cum urmează:***

- a) pentru toate impozitele și contribuțiile sociale cu reținere la sursă;*
- b) pentru toate celelalte obligații fiscale principale;*
- c) pentru 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, distribuirea se face, în cadrul categoriei respective, proporțional cu obligațiile fiscale datorate.***

*7. **După efectuarea distribuirii, organul fiscal competent efectuează stingerea obligațiilor fiscale ale contribuabilului, potrivit prevederilor art. 165 alin. (1) și (3) 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”.*

În speță, organele fiscale au stabilit în sarcina Biroului de cadastru și publicitate imobiliară Sighișoara accesorii calculate pentru anul 2017 aferente obligațiilor fiscale principale curente în anul 2017, achitate cu întârziere, așa cum rezultă din evidența fiscală „fișa sintetică totală” deschisă pe numele contribuabilului și editată la data 23.04.2018.

Prin contestația formulată .X. face dovada achitării accesoriilor stabilite prin decizia contestată în data de 21.12.2017, considerând că nu mai are datorii în perioada 15.12.2017 și 08.01.2018. Totodată susține că prin nota nr. .x./31.10.2017 s-a reglat eroarea din declarațiile depuse între codul fiscal al .X. și .Y., solicitând explicații despre proveniența accesoriilor.

Din analiza fișei sintetică totală emisă pentru .X. - Biroul .Y. rezultă următoarele:

- în data de 14.07.2011 contribuabilul efectuează o plată în sumă de .x8. lei și în data de 22.07.2011 declară o sumă de .x8. lei. Contribuabilul rectifică suma declarată pentru luna iunie 2011, astfel suma declarată inițial de .x8. lei a fost diminuată cu suma .x9. lei, rezultând o sumă achitată în plus de .x9. lei;

- în data de 10.05.2012 contribuabilul achită o sumă de .x10. lei, suma declarată pentru luna aprilie 2012 fiind .x11. lei, rezultând la sfârșitul anului 2012 o sumă achitată în minus de .x12. lei;

- în data de 09.07.2013 contribuabilul achită o sumă de .x13. lei, suma declarată pentru luna iunie 2013 fiind .x14. lei, rezultând o sumă achitată în plus de .x15. lei ;

- în data de 08.08.2013 contribuabilul achită o sumă de .x16. lei , suma declarată pentru luna iulie 2013 fiind .x17. lei , rezultând o sumă achitată în minus de .x18. lei .

Datorită diferenței dintre sumele declarate și achitate, arătate mai sus, sumele plătite nu au fost suficiente la un moment dat pentru a stinge valoarea totală a obligațiilor declarate pentru luna respectivă, stingerea s-a efectuat în ordinea legal prevăzută, respectiv toate obligațiile fiscale principale, în ordinea vechimii și apoi obligațiile fiscale accesorii în ordinea vechimii.

Prin urmare, diferențele între obligațiile fiscale declarate și achitate în perioada 2011 - 2017 au determinat în fapt decalajul dintre sumele declarate și cele achitate în perioada pentru care s-au generat obligațiile fiscale accesorii, stabilite nu doar prin decizia contestată, ci și prin deciziile de calcul accesorii emise în această perioadă (nr. .x./12.01.2013, nr. .x./12.10.2013, nr. .x./14.07.2014, nr. .x./14.04.2015, nr. .x./21.01.2016, nr. .x./10.10.2016, nr. .x./10.07.2017).

Din analiza fișei sintetică totală rezultă că în afara de sumele achitate în plus sau în minus față de obligațiile fiscale declarate mai sus arătate [(+) .x9. lei, (-) .x12. lei, (+) .x15. lei , (-) .x18. lei ], .X. a achitat lunar aceleași sume în contul impozitului pe veniturile din salarii, pe care a și declarat prin declarațiile 112, fără realizarea faptului că aceste diferențe au influență asupra plății efectuată pentru luna curentă, în sensul că o parte din suma achitată pentru luna curentă, stinge obligația fiscală rămasă neachitată din luna precedentă, rezultând că plata efectuată pentru luna curentă a stins doar parțial obligația fiscală curentă.

Ca atare, independent de orice mențiune efectuată de contribuabilul în (pe) documentele de plată (spre exemplu "CV DOB. ȘI PENALITĂȚI ÎNTÂRZIERE DOS. .x./DECIZIA NR. .x./15.12.2017" din OP 1395 din 21.12.2017 pentru suma de .x1. lei), suma plătită **stinge, de drept**, obligațiile fiscale **principale** datorate în contul indicat de contribuabil

(adică se stinge tot impozitul pe veniturile din salarii și nu obligațiile fiscale accesorii aferente, doar în ordinea vechimii, contribuabilul neputând considera că a achitat obligația principală scadentă, dar ignorând că nu achitase tot obligații principale scadente anterior).

Spre exemplu, în cazul Declarației 112 nr. .x./23.06.2017 depusă pentru luna de raportare 5, an raportare 2017:

- contribuabilul în data de 14.06.2017 achită suma de .x19. lei în contul impozitului pe veniturile din salarii (cod 2), iar în data de 25.06.2017, declară pentru sediul secundar din .Y. suma de plată de .x19. lei ;

- în ziua plății, contribuabilul figurează cu obligațiile fiscale neachitate din luna anterioară cu suma de .x20. lei (pentru care scadența a fost la 25.05.2017), iar cu această sumă se diminuează suma disponibilă, achitată pentru luna iunie, astfel suma de .x20. lei stinge obligațiile principale scadente în luna mai, iar la termenul de scadență a sumei de plată de .x19. lei , în contul impozitului pe veniturile din salarii figurează doar suma de .x21. lei , rezultând ca pentru diferența de .x20. lei (.x19. lei – .x20. lei ) organul fiscal a calculat dobânzi și penalități de întârziere până la următoarea plată, respectiv 13.07.2017.

- situația este identică și în lunile următoare.

Astfel, plățile efectuate ulterior, chiar dacă au fost realizate în quantum și la termen pentru perioadele respective, au intrat în stingere în ordinea legal prevăzută, producând decalajele dintre sumele declarate și cele achitate pentru aceeași scadență.

Ca atare, contestatarul nu poate pretinde, că plata de .x1. lei cu OP 1395/21.12.2017 a stins obligațiile fiscale accesorii stabilite prin decizia nr. .x./15.12.2017, câtă vreme această plată a stins, de drept, prin efectul legii și independent de voința contribuabilului, tot obligații de plată principale (debite) scadente în data de 21.12.2017, în ordinea vechimii acestora.

Din acest motiv, plata de .x19. lei din 14.06.2017 a stins parțial din impozitul pe veniturile din salarii restantă cu scadență la 25.05.2017 de .x20. lei (rest rămas .x19. lei – .x20. lei = .x21. lei ), plata de .x22. lei din 13.07.2017 a stins parțial restul de .x20. lei cu scadență la 25.06.2017 (noul rest rămas .x22. lei – .x20. lei = .x23. lei ), plata de .x24. lei din 10.08.2017 a stins restul de .x25. lei , iar diferența de .x24. lei – .x25. lei = .x26. lei a stins parțial debitul cu scadența din 25.08.2017 etc., astfel că la data de 23 aprilie 2018 contestatarul datorează debite principale în contul impozitului pe veniturile din salarii în sumă de .x27. lei debit restant cu scadență 25.11.2017, iar la data de 23.04.2018 figurează cu obligația de plată neachitată pe acest cont în sumă de .x28. lei .

În aceste condiții, de drept, plățile efectuate de contestatarul în cursul lunilor curente au stins mai întâi debitele principale rămase neachitate din lunile anterioare, iar diferența rămasă a stins doar parțial debitele curente aferente anului 2017.

În baza documentației existente la dosarul cauzei, organul de soluționare reține următoarele:

1. Așa cum sunt arătate și mai sus, plățile efectuate ulterior, chiar dacă au fost realizate în quantum și la termen pentru perioadele respective, au intrat în stingere în ordinea legal prevăzută, producând decalajele dintre sumele declarate și cele achitate pentru aceeași scadență, iar contrar principiului de drept, nimeni nu se poate apăra invocând propria conduită nelegală.

2. Contestatorul nu a întreprins demersurile necesare pentru a clarifica propria lui situație la organul de administrare fiscală, pe care oricum ar fi trebuit să le posedă deja cu o minimă diligență în urmărirea depunerii propriilor declarații, mai ales că diferențele între

sumele declarate și achitate care au condus la stabilirea accesoriilor au început să apară din 2011, așa cum sunt arătate mai sus;

Mai mult, aceleași considerente au fost reținute și în cuprinsul deciziei de soluționare a contestației nr. 1.915/2017, emisă de D.G.R.F.P.Brașov - Serviciul soluționare contestații 2.

3. Totodată, se reține că contestația nu este motivată în drept, contribuabilul aducând argumente legate strict de obligațiile fiscale declarate și achitate în perioada pentru care se calculează dobânda sau penalitatea de întârziere, fără a face referire sub o formă sau alta la perioadele anterioare care au determinat în fapt decalajul dintre sumele declarate și cele achitate în perioada pentru care s-au generat obligațiile de plată accesorii.

4. În ceea ce privește solicitarea de explicații privind proveniența accesoriilor contestate se reține că, în competența de soluționare a Serviciului soluționare contestații nu se află acordarea de asistență fiscală de către contribuabilii, competența revine organului de administrare în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului.

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.

5. În ceea ce privește invocarea de către contestator a notei de corecție nr. .x. din data 31.10.2017, rezultă că suma de .x29. lei mai întâi a fost achitată pentru codul fiscal al sediului principal al .X. și nu a sediului secundar .Y., a fost luată în considerare la stingerea obligațiilor fiscale scadente în data de 25.10.2017, nefiind suficient pentru stingerea totală a obligațiilor fiscale datorate, respectiv pentru reglarea situației.

Concluzionând față de cele anterior prezentate se constată că organele fiscale au stabilit obligațiile de plată accesorii prin decizia ce face obiectul contestației, pentru perioada cuprinsă între data scadenței obligațiilor fiscale principale (debite) și până la data stingerii acestora, în funcție de plățile efectuate de contribuabil, care au stins obligațiile fiscale principale, în funcție de vechimea obligațiilor la data fiecărei plăți, ordinea de stingere fiind cea stabilită de drept, prin efectul legii.

Având în vedere cele anterior prezentate raportate la motivațiile aduse prin contestația formulată, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. împotriva deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .x./15.12.2017.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 154 alin. (1), art. 157 alin. (1), art. 163, art. 165 alin. (1) și (4), art. 173 alin. (1), art. 174 și art. 176 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și O.P.A.N.A.F. nr. 3.637/2015,

## **DECIDE**

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .x./15.12.2017 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru suma de .x1. lei, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul .X.