



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București  
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043  
Fax : + 021 336 85 48

**DECIZIA nr. 336 /22 .09.2009  
privind soluționarea contestației formulate de  
S.C. A SRL**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili cu privire la contestația formulată de **S.C. A SRL** împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale, înregistrată sub nr..... la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale.

Societatea **contestă** accesorii aferente impozitului pe venitul persoanelor juridice nerezidente.

În raport de data comunicării Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale, respectiv 17.12.2008, potrivit confirmării de primire anexată la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, fiind înregistrată la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili în data de 15.01.2009, potrivit ștampilei Registraturii Direcției generale de administrare a marilor contribuabili.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 207 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de S.C. A SRL.

***I. Prin contestatia formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale S.C. A SRL , aduce în susținerea cauzei următoarele argumente:***

Contestatoarea solicită nulitatea absolută a actului administrativ-fiscal pe motiv că lipsesc semnăturile persoanelor împuternicite și ștampila organului fiscal emitent, elemente prevăzute de art.43 alin.2 lit.g) și h) din OG nr.92/2003, republicată.

De asemenea, societatea arată că potrivit art.1 din OMFP nr.1430/2004 , modificat prin OMFP nr.1504/2007, actul administrativ-fiscal nu se încadrează în nici una din categoriile enumerate limitativ de aceste acte normative.

Totodată, societatea arată că la data de 25.07.2008 a depus Declarația 100 privind impozitele datorate la bugetul de stat pentru luna iunie 2008 și a declarat impozit pe dividendele distribuite persoanelor juridice nerezidente în sumă de ..... lei, sumă ce a fost achitată la data de 25.07.2008, în contul unic nr....., cu OP nr..... în valoare de ..... lei. Suma totală declarată a fost de ..... lei, diferența de ..... lei datorându-se unei plăți în plus efectuată anterior la data de 15.05.2008.

Societatea susține că din eroare a încadrat impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente ca fiind impozit pe dividendele persoanelor juridice astfel că, ulterior, la data de 15.10.2008 când a fost sesizată eroarea, a fost depusă declarație rectificativă prin care a anulat valoarea declarată ca impozit pe dividende și a repus suma la impozit pe veniturile persoanelor nerezidente.

Potrivit celor arătate contestatoarea susține că nu se află în situația unei neachitări, achitări parțiale sau achitări cu întârziere a unei sume cu titlu de impozit ci în situația achitării în cuantumul și în termenul legal a unei obligații fiscale dublată de depunerea la termenul legal a declarației și denumită corect la o dată ulterioară.

Ca urmare, societatea arată că de fapt și de drept, creanța fiscală a fost stinsă de la data scadenței prin plata în contul unic conform art.114 alin.3 din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, iar actul normativ nu prevede nici o altă obligație a plătitorului de impozite în contul unic, creanța considerându-se ca fiind stinsă la data plății.

Astfel, din dispozițiile art.119 și art.120 din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, rezultă voința legiuitorului de a sancționa debitorul ce achită obligațiile fiscale după data scadenței astfel că, măsura organelor fiscale de a percepe majorări de întârziere nu este corectă iar societatea nu se află în prezența unei culpe prin depunerea unei declarații denumită eronat ce implică calculul unor astfel de majorări de întârziere. Singura culpă a societății constă în declararea eronată a naturii impozitului datorat, inițial, dar legislația în vigoare permite corectarea unei asemenea erori prin declarație rectificativă, acțiune care nu este sancționată ca atare de legislația fiscală.

Ca urmare, societatea susține că nu se poate stabili o legătură juridică între culpa reală dar nesanționabilă și o culpă inexistentă dar sanționabilă, respectiv o presupusă plată cu întârziere a obligației fiscale.

Totodată, contestatoarea invocă în susținere Decizia Comisiei de proceduri fiscale nr.3/18.12.2008 dată în aplicarea prevederilor art.12, art.111, 114, 119 și art.120 din OG nr.92/2003, republicată, potrivit căreia data stingerii, în limita sumei plătite suplimentar este data plății, dacă suma plătită suplimentar nu a fost stinsă până la data corectării de către contribuabil sau până la data stabilirii de către organul fiscal a diferenței datorate în plus, în condițiile în care contribuabilul a efectuat cu bună-credință o plată mai mare decât cuantumul creanței fiscale înscrise eronat într-o declarație fiscală care a fost corectată ulterior de contribuabil sau au fost stabilite de organele fiscale diferențe datorate în plus față de creanța fiscală.

În spiritul acestei interpretări și având în vedere că plata efectivă în contul unic a unei obligații rectificate s-a făcut încă din data de 25.07.2008 adică la limita de plată a obligației fiscale au fost calculate eronat majorări de întârziere, organele fiscale nu au avut în vedere că data stingerii debitului a fost data plății.

**II. Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale,** organele fiscale din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili au stabilit în sarcina S.C. A SRL suma de ..... lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente.

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

**1. În ceea ce privește constatarea nulității Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale, se rețin următoarele:**

În fapt, contestatoarea susține că se impune aplicarea măsurii legale de constatare a nulității absolute a deciziei de calcul accesorii contestată întrucât aceasta nu prezintă semnăturile persoanelor împuternicite și ștampila organului fiscal emitent, prevăzute de art.43 alin.2 lit.g și h din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, iar potrivit OMFP nr.1430/2004, modificat prin OMFP nr.1504/2007, acest act administrativ fiscal nu se încadrează în nici una din categoriile enumerate limitativ de aceste acte normative.

În drept, potrivit prevederilor art.43 alin.2 lit.g și h, alin.3 și alin.4 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:*

*g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*

*h) ștampila organului fiscal emitent;”*

***(3) Actul administrativ fiscal emis în condițiile alin. (2) prin intermediul mijloacelor informatice este valabil și în cazul în care nu poartă semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, și ștampila organului emitent, dacă îndeplinește cerințele legale aplicabile în materie.***

***(4) Prin ordin al ministrului economiei și finanțelor se stabilesc categoriile de acte administrative care se emit în condițiile alin. (3).”***

Potrivit art.1 pct.1 din OMEF nr.1364/2007 privind emiterea prin intermediul mijloacelor informatice a unor acte administrative:

*“Următoarele acte administrative emise prin intermediul mijloacelor informatice, în procesul de colectare a creanțelor fiscale, sunt valabile fără semnătura și ștampila organului emitent, îndeplinind cerințele legale aplicabile actelor administrative:*

***1. Decizie referitoare la obligațiile de plată accesorii, al cărei model este prezentat în anexa nr. 1;”***

Față de prevederile legale de mai sus se reține că organele fiscale pot emite acte administrativ fiscale prin intermediul mijloacelor informatice care sunt valabile fără semnătura și ștampila organului fiscal emitent, printre care se regăsește și decizia de calcul accesorii.

Ca urmare, nu se poate reține argumentul contestatoarei cu privire la nulitatea Deciziei de calcul accesorii întrucât prevederile Ordinului MFP nr.1430/2004 se referă numai la acte administrative fiscale emise prin intermediul mijloacelor informatice, **în procesul de administrare a impozitului pe venit și de gestiune a declarațiilor fiscale.**

Pe cale de consecință, excepția nulității deciziei de calcul accesorii ridicată de societate pe motiv ca aceasta nu conține semnăturile și ștampila organelor fiscale nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, astfel încât se va trece la soluționarea pe fond a contestației.

***2. În ceea ce privește suma de ..... lei reprezentând majorări de întârziere pentru neplata la termenul scadent a impozitului pe venitul persoanelor nerezidente,*** Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează accesoriile aferente

impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente cu scadență la data de 25.07.2008, calculate la debitul individualizat prin declarația rectificativă, în condițiile în care ulterior depunerii declarației rectificative societatea a solicitat compensarea impozitului pe dividende achitat la scadența din data de 25.07.2008.

În fapt, prin Declarația 100 privind obligațiile de plată la bugetul de stat pe luna iunie 2008, înregistrată la Direcția generală a marilor contribuabili sub nr....., societatea a declarat impozit pe veniturile din dividendele distribuite la persoanele juridice în sumă de ..... lei, ce a fost achitat cu OP nr.....

La data de 15.10.2008 societatea depune declarația rectificativă 710 pentru luna iunie 2008 prin care se corectează suma de ..... lei reprezentând impozit pe veniturile din dividendele persoanelor juridice în sensul anulării acesteia și se stabilește ca sumă de datorată impozit pe veniturile obținute din România de persoanele nerezidente, în cuantum de ..... lei.

Potrivit fișei pe plătitor privind impozitul pe venitul persoanelor nerezidente și adresei nr....., societatea a achitat în contul acestui impozit cu OP nr..... suma de ..... lei și cu OP nr. .... suma de ..... lei.

Ulterior depunerii declarației rectificative și a plăților efectuate în contul unic, cu adresa, anexată la dosarul cauzei, societatea a solicitat **“compensarea sumei de ..... lei repartizată în plus în contul impozitului pe dividendele persoanelor juridice cu datoria rămasă neachitată în contul impozitului pe profit în valoare de ..... lei și a vărsămintelor pentru persoanele cu handicap neîncadrate în valoare de ..... ron”**.

Organele fiscale din cadrul Direcției generale a marilor contribuabili au emis Nota de compensare nr..... conform celor solicitate de SC A SRL prin adresa nr..... și a fost transmisă societății cu adresa nr.....

La data de 28.11.2008 a fost emisă Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale prin care s-au calculat majorări de întârziere în sumă totală de ..... lei, aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente, astfel:

- în sumă de ..... lei pe perioada 25.07.2008 – 25.09.2008 având ca bază de calcul suma de ..... lei;
- în sumă de ..... lei, pe perioada 26.09.2008 – 27.10.2008 având ca bază de calcul suma de ..... lei.

**În drept**, sunt incidente prevederile art.119 alin.(1) si art.120 alin.(1) și (2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

*“Art.119(1)*

*Majorări de întârziere*

*(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere.*

*Art.120 (1) și(2)*

*(1) Majorările 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.*

*(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.”*

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că accesoriile se datorează pentru sume datorate și neplătite la bugetul general consolidat la termenul scadent.

În ceea ce privește scadența obligației principale de natura impozitului pe veniturile realizate de persoane juridice nerezidente sunt incidente prevederile art.116 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

*“(5) Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului și se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. Impozitul se calculează, se reține și se varsă, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, valabil în ziua reținerii impozitului pentru nerezidenți.”*

Potrivit celor de mai sus se reține că societatea contestatoare a declarat ca obligație de plată către bugetul consolidat impozitul pe venitul persoanelor nerezidente în sumă de ..... lei, cu scadență la data de 25.07.2008, prin declarația rectificativă din data de 15.10.2008, în condițiile în care a declarat eronat acest debit ca fiind impozit pe dividende prin declarația din data de 25.07.2008 și a achitat integral suma în contul unic.

Potrivit art.116 alin.3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se părevede :

*“Compensarea se face de organul fiscal competent la cererea debitorului sau înainte de restituirea ori rambursarea sumelor convenite acestuia,*

*după caz. Dispozițiile art.115 privind ordinea stingerii datoriilor sunt aplicabile în mod corespunzător”,*

iar la art.122 alin.1), lit.a) din același act normativ se prevede că:

*“În cazul creanțelor fiscale stinse prin compensare, majorările de întârziere se datorează până la data stingerii inclusiv, astfel:*

*a) pentru compensările la cerere, data stingerii este data depunerii la organul competent a cererii de compensare”.*

În temeiul acestor prevederi legale, se reține că pentru plata cu întârziere a obligațiilor bugetare se datorează majorări de întârziere iar compensarea obligațiilor fiscale de plată cu sumele achitate în plus de societate se face la cererea agentului economic, data stingerii fiind data depunerii și înregistrării la organul fiscal a cererii de compensare.

Se reține că societatea a depus la data de 06.11.2008 cererea de compensare a sumei de ..... lei reprezentând impozit pe dividende achitată în contul unic la data de 25.07.2008 .

Conform principiului disponibilității societatea a înțeles să solicite utilizarea sumei achitată la data de 25.07.2008 pentru stingerea unor obligații restante la data depunerii acestei cererii de rambursare.

În consecință, având în vedere că la data depunerii cererii de compensare declarația rectificativă nu era operată în evidența fiscală societatea nu mai poate beneficia de prevederile punctul 1 din Decizia Comisiei de proceduri fiscale nr.3/2008, aprobată prin O.P.A.N.A.F. nr.1801, publicat în M.O. nr. 883/24.12.2008, invocat de contestatoare în susținere, unde se prevede că:

*„în situația în care contribuabilul, cu bună credință, efectuează o plată mai mare decât cuantumul creanței fiscale înscrisă eronat într-o declarație fiscală care a fost corectată ulterior de contribuabil sau au fost stabilite de organul fiscal diferențe datorate în plus față de creanța înscrisă în declarația fiscală inițială, în condițiile legii, data stingerii, în limita sumei platită suplimentar, este dată plății astfel cum aceasta este definită de lege, dacă suma plătită suplimentar nu a fost stinsă până la data corectării de către contribuabil sau până la data stabilirii de către organul fiscal a diferenței datorate în plus”,*  
**întrucât plata din 25.07.2008 a fost solicitată la compensare.**

Pe cale de consecință organele fiscale în mod legal au emis Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale astfel că se va respinge contestația ca neîntemeiată.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.119 alin.1, art.120 alin.1 și 2 din O.G. nr.92/2003 privind

Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cap.2 din OMFP nr.1314/2007, coroborate cu art.205, 206, 207 si 209 din O.G. nr. 92/2003, republicată, se

### **DECIDE**

Respingerea contestației formulată de SC A SRL ca neîntemeiată **pentru suma de ..... lei** reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel în termen de 6 luni de la data comunicării, potrivit prevederilor legale.