

DECIZIA nr. /
privind soluționarea contestației formulate de
.X.,
înregistrată la D.G.R.F.P.București sub nr. 55395/23.11.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii - Serviciul Evidență Analitică pe Plătitori Contribuabili Mijlocii 1 cu adresa înregistrată sub nr. x, cu privire la contestația formulată de **.X.**, CUI x, cu sediul social în x reprezentată prin consilier juridic x în baza împuternicirii de reprezentare juridică nr. x.

Obiectul contestației, înregistrată la D.G.R.F.P.B – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii sub nr. x, îl constituie Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x, comunicată societății prin poștă cu confirmare de primire în dată de **x**, prin care au fost stabilite accesorii în sumă totală de **x lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de prevederile art. 268 alin.(1) și alin. (2), art. 269 alin.(1), art.270 alin.(1) și art.272 alin (2) lit.(a) și art.352 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de **.X.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația formulată, **.X.** solicită anularea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii pentru suma de **x lei**, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente:

- impozitului pe veniturile din salarii în sumă de **x lei**;
- impozitului pe veniturile obținute din Romania de nerezidenți – persoane juridice, încasate până la 31.01.2014 în sumă de **x lei**;
- impozitului pe veniturile din dobânzi obținute din Romania de persoane nerezidente în sumă de **x lei**;
- impozitului pe veniturile din redevențele obținute din Romania de persoane nerezidente în sumă de **x lei**.

Societatea susține că obligațiile accesorii stabilite prin Decizie nu sunt datorate, întrucât toate obligațiile fiscale la care au fost calculate accesorii au fost achitate fără să fi depășit termenul de plată scadent al acestora.

În susținerea contestației societatea depune documente de plată și situații centralizate ale debitelor ce fac obiectul accesoriilor, astfel:

1. Impozit pe veniturile din salarii:

- Declarația x = x lei, achitat cu OP x = x lei;
- Declarația x = x lei, achitat cu OP x = x lei;
- Declarația x = x lei, achitat cu OP x = x lei;

- Declarația x = x lei, achitat cu OP x = x lei;

2. Impozit pe veniturile din redevențe obținute din România de persoane nerezidente

- Declarația x = x lei, achitat cu x= x lei;
- Declarația x = x lei, achitat cu x=x lei;
- OP x = x lei;
- Declarația x = x lei, achitat cu OP x = x lei.

3. Impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți - persoane juridice, încasate până la 31.01.2014 și impozit pe veniturile din dobânzi obținute din România de persoane nerezidente

Societatea depune pentru acestea, în susținerea contestației, situații centralizatoare și copii ale ordinelor de plată aferente perioadei 2012-2015.

II. Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x, emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii, organele fiscale au calculat în sarcina contestatarii accesorii în sumă totală de **x lei**, reprezentând accesorii aferente:

- impozitul pe veniturile din salarii în sumă de **x lei**;
- impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice, încasate până la 31.01.2014 în sumă de **x lei**;
- impozitul pe veniturile din dobânzi obținute din România de persoane nerezidente în sumă de **x lei**;
- impozitul pe veniturile din redevențele obținute din România de persoane nerezidente în sumă de **x lei**.

III. Având în vedere susținerile contestatarii și documentele invocate de aceasta, constatările organelor fiscale și actele normative invocate de contestatară și de organele fiscale, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este pe de o parte dacă organul de soluționare se poate investi cu soluționarea cauzei, în condițiile în care accesoriile stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x au fost revizuite de organul fiscal prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. x, iar pe de altă parte motivațiile societății nu sunt de natură să modifice decizia contestată.

În fapt, Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii a emis Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x prin care a stabilit accesorii în sumă totală de **x lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente:

- impozitul pe veniturile din salarii în sumă de **x lei**;
- impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice, încasate până la 31.01.2014 în sumă de **x lei**;
- impozitul pe veniturile din dobânzi obținute din România de persoane nerezidente în sumă de **x lei**;
- impozitul pe veniturile din redevențele obținute din România de persoane nerezidente în sumă de **x lei**.

În urma depunerii contestației, analizând susținerile contestatarii și documentele

depuse în susținerea cauzei, Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii a procedat la reglarea situației fiscale aplicând prevederile OMFP nr. 2144/2008 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind organizarea sistemului de administrare a creanțelor fiscale, cuprinse în Cap. III.1.2.2.4. Procedura de corecție în cazul depunerii declarației rectificative cu suplimentarea/diminuarea obligației fiscale, aplicând procedura simulării pentru creanțele care fac obiectul deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii.

Astfel, în urma procedurii de “simulare”, având în vedere faptul că societatea a depus în anul 2016 declarații rectificative aferente anilor 2012-2015, organele fiscale au recalculat accesoriile aferente impozitului pe veniturile din salarii, impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice, încasate până la 31.01.2014, impozitului pe veniturile din dobânzi obținute din România de persoane nerezidente, impozitului pe veniturile din redevențele obținute din România de persoane nerezidente, fiind emisă **Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. x**, prin acestea au corectat evidența fiscală a societății stabilind următoarele:

- **diferențe în minus în sumă totală de x lei**, astfel: x lei aferenți impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice, încasate până la 31.01.2014, x lei aferenți impozitului pe veniturile din salarii și x lei aferenți impozitului pe veniturile din redevențe obținute din România de persoane nerezidente;
- **diferențe în plus în sumă totală de x lei** aferenți impozitului pe veniturile din dobânzi obținute din România de persoane nerezidente.

În drept, conform prevederilor art.111, art. 114 și art. 115 cu privire la stingerea creanțelor, precum și prevederile art. 119 și art. 120 referitoare la scadență din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004:

“Art.111 –(1) Creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevazute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează.

(2) Pentru diferențele de obligatii fiscale principale si pentru obligatiile fiscale accesorii, stabilite potrivit legii, termenul de plata se stabileste în functie de data comunicarii acestora, astfel:

a) daca data comunicarii este cuprinsa în intervalul 1-15 din luna, termenul de plata este pâna la data de 5 a lunii urmatoare;

b) daca data comunicarii este cuprinsa în intervalul 16-31 din luna, termenul de plata este pâna la data de 20 a lunii urmatoare.[...] “

“Art. 114 –“(2¹) Debitorii vor efectua plata impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat, prevazute prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, într-un cont unic, prin utilizarea unui ordin de plata pentru Trezoreria Statului pentru obligatiile datorate bugetului de stat si a unui ordin de plata pentru Trezoreria Statului pentru celelalte obligatii de plata.

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

(2⁵) Plata obligatiilor fiscale, altele decât cele prevazute la alin. (2¹), se efectueaza de catre debitori, distinct pe fiecare impozit, contributie si alte sume datorate bugetului general consolidat.

(3) În cazul stingerii prin plata a obligatiilor fiscale, momentul platii este:

a) în cazul platilor în numerar, data înscrisa în documentul de plata eliberat de organele sau persoanele abilitate de organul fiscal; [...];

c) în cazul platilor efectuate prin decontare bancara, data la care bancile debiteaza contul platitorului pe baza instrumentelor de decontare specifice, astfel cum aceasta informatie este transmisa prin mesajul electronic de plata de catre institutia bancara initiatoare, potrivit reglementarilor specifice în vigoare, cu exceptia situatiei prevazute la art. 121, data putând fi dovedita prin extrasul de cont al contribuabilului; [...].

“Art.115 –(1) Daca un contribuabil datoreaza mai multe tipuri de impozite, taxe, contributii si alte sume reprezentând creante fiscale prevazute la art. 21 alin. (2) lit. a), iar suma platita nu este suficienta pentru a stinge toate datoriile, atunci se sting datoriile corelative aceluia tip de creanta fiscala principala pe care o stabileste contribuabilul sau care este distribuita, potrivit prevederilor art. 114, de catre organul fiscal competent, dupa caz, stingerea efectuându-se, de drept, în urmatoarea ordine:

[...] b) obligatiile fiscale principale sau accesorii, în ordinea vechimii, cu exceptia cazului în care s-a început executarea silita, când se aplica prevederile art. 169 în mod corespunzator.[...]

d) obligatiile cu scadente viitoare, la solicitarea contribuabilului.

(2) Vechimea obligatiilor fiscale de plata se stabileste astfel:

a) **în functie de scadenta, pentru obligatiile fiscale principale;**

b) în functie de data comunicarii, pentru diferentele de obligatii fiscale principale stabilite de organele competente, precum si pentru obligatiile fiscale accesorii;[...]

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

“Art.119 –(1) Pentru neachitarea la **termenul de scadenta** de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere. [...]

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

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

“Art.120 –(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat urmatoare **termenului de scadenta** si pâna la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

Începând cu 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile art. 154, art.156, art.163, art.165, art.173, art.174 și art. 352 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 154 Scadența creanțelor fiscale

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

“ART. 156 Termenele de plată

(1) Pentru diferențele de obligații fiscale principale și pentru obligațiile fiscale accesorii, stabilite prin decizie potrivit legii, termenul de plată se stabilește în funcție de data comunicării deciziei, astfel:

a) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 1 - 15 din lună, termenul de plată este până la data de 5 a lunii următoare, inclusiv;

b) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 16 - 31 din lună, termenul de plată este până la data de 20 a lunii următoare, inclusiv.”

“ART. 163 Dispoziții privind efectuarea plății

(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.

(7) Plata obligațiilor fiscale, altele decât cele prevăzute la alin. (2), se efectuează de către debitori, distinct pe fiecare tip de creanță fiscală.

[..]

(11) În cazul stingerii prin plată a obligațiilor fiscale, bugetare sau a altor sume colectate de instituții publice, în condițiile legii, momentul plății este:

- a) în cazul plăților în numerar, data înscrisă în documentul de plată eliberat de organul fiscal, unitățile Trezoreriei Statului, instituțiile publice beneficiare care colectează sume în condițiile legii sau instituții de credit care au încheiate convenții cu instituțiile publice sau cu Trezoreria Statului în condițiile prevăzute prin acte normative specifice;
- b) în cazul plăților în numerar efectuate la terminale și echipamente de plată puse la dispoziția debitorilor de către instituțiile de credit, în cadrul serviciilor bancare oferite pentru achitarea obligațiilor fiscale, bugetare sau a altor sume colectate de instituții publice, în contul tranzitoriu deschis conform convențiilor încheiate cu Ministerul Finanțelor Publice, data înscrisă în documentul de plată eliberat de terminalele sau echipamentele respective;
- c) în cazul plăților efectuate prin mandat poștal, data poștei, înscrisă pe mandatul poștal. În cazul mandatelor poștale transmise de unitățile poștale în sistem electronic, momentul plății este data poștei astfel cum este aceasta transmisă prin sistemul electronic către Trezoreria Statului, potrivit normelor metodologice aprobate prin ordin comun al ministrului comunicațiilor și pentru societatea informațională și al ministrului finanțelor publice;
- d) în cazul plăților efectuate prin decontare bancară, inclusiv internet banking, home banking, mobile banking sau alte mijloace de plată la distanță puse la dispoziția debitorilor de instituțiile de credit, inclusiv tranzacțiile efectuate prin intermediul contului tranzitoriu, data la care băncile debitează contul persoanei care efectuează plata pe baza instrumentelor de decontare specifice, astfel cum această informație este transmisă prin mesajul electronic de plată de către instituția bancară inițiatoare, potrivit reglementărilor specifice în vigoare, cu excepția situației prevăzute la art. 177;
- e) în cazul plăților efectuate prin intermediul cardurilor bancare, data la care a fost efectuată tranzacția, astfel cum este confirmată prin procedura de autorizare a acesteia. În cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central, procedura și tipurile de creanțe fiscale care pot fi plătite prin intermediul cardurilor bancare se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice.”

“ART. 165 Ordinea stingerii obligațiilor fiscale

(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.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal local cu suma plătită se sting cu prioritate amenzile contravenționale individualizate în titluri executorii, în ordinea vechimii, chiar dacă debitorul indică un alt tip de obligație fiscală. Aceste prevederi nu se aplică în cazul plății taxelor astfel cum sunt definite la **art. 1** pct. 36.

(3) În scopul stingerii obligațiilor fiscale, vechimea acestora 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 organul fiscal competent, 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/plătitor, în cazul în care legea prevede obligația acestuia de a calcula cuantumul obligației fiscale;

d) în funcție de data primirii, în condițiile legii, a titlurilor executorii transmise de alte instituții.”

“ART. 173 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

[...]

(3) Pentru diferențele de obligații fiscale stabilite prin declarații de impunere rectificative sau decizii de impunere, nu se datorează obligații fiscale accesorii pentru suma plătită în contul obligației fiscale principale, dacă, anterior stabilirii obligațiilor fiscale, debitorul a efectuat o plată, iar suma plătită nu a stins alte obligații. Aceste dispoziții sunt aplicabile și în situația în care debitorul a efectuat plata obligației fiscale, iar declarația de impunere a fost depusă ulterior efectuării plății.

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

(5) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii, cu excepția situației prevăzute la **art. 227** alin. (8).”

“ART. 174 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.

(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.”

“ART. 352 Aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi

(1) *Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.*

(2) *Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi.”*

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, dobânzile și penalitățile de întârziere se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor față de bugetul general consolidat, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal, de la data scadenței și până la data achitării efective, iar stingerea obligațiilor de plată se face cu respectarea ordinii legale, expres prevăzută de Codul de procedură fiscală, respectiv în funcție de scadență, în cazul obligațiilor fiscale principale și în funcție de data comunicării pentru obligațiile fiscale accesorii, iar accesoriile se calculează **numai** pentru neachitarea la scadență de către debitor a obligațiilor de plată.

Distribuirea sumelor plătite se face potrivit Metodologiei de distribuire a sumelor plătite de contribuabili în contul unic și de stingere a obligațiilor fiscale înregistrate de către aceștia, aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3637/2015:

“5. [...], 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.

[...]

9. Distribuirea sumelor înregistrate potrivit prevederilor pct. 4 și 5 se efectuează la data înregistrării de obligații fiscale față de bugetele respective, potrivit regulilor de distribuire a sumelor plătite în conturile unice stabilite prin prezenta metodologie, cu excepția situației prevăzute la pct. 8 lit. b). “

Potrivit dispozițiilor legale sus invocate distribuirea sumelor din contul unic se face de organul fiscal competent, distinct pe fiecare buget sau fond, după caz, **proporțional cu obligațiile datorate**, iar în cazul în care suma plătită nu acoperă obligațiile fiscale datorate, distribuirea, în cadrul fiecărui buget sau fond, pe tip de impozit, contribuție sau altă sumă reprezentând creanță fiscală se face mai întâi pentru impozitele și contribuțiile **cu reținere la sursă** și apoi pentru celelalte obligații fiscale, proporțional cu obligațiile datorate.

Din analiza fișei sintetice pe plătitor, a documentelor depuse la dosarul cauzei și a prevederilor legale prezentate mai sus rezultă următoarele:

1. Impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți - persoane juridice, încasate până la 31.01.2014

În speță, analizând fișa de evidență pe plătitor, se constată că societatea depune o serie de declarații rectificative în data de 04.03.2016, dintre care le vom menționa doar pe cele care suplimentează debitele și care se regăsesc în cuprinsul Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x:

- Rec.x aferentă lunii ianuarie 2012 cu scadentă la 25.02.2012 = x lei;
- Rec.x aferentă lunii februarie 2012 cu scadentă la 25.03.2012 = x lei;
- Rec.x aferentă lunii aprilie 2012 cu scadentă la 25.05.2012 = x lei;
- Rec.x aferentă lunii iulie 2012 cu scadentă la 25.08.2012 = x lei;
- Rec.x aferentă lunii octombrie 2012 cu scadentă la 25.11.2012 = x lei;
- Rec.x aferentă lunii ianuarie 2013 cu scadența la 25.02.2013 = x lei;
- Rec.x aferentă lunii aprilie 2013 cu scadența la 25.05.2013 = x lei;
- Rec.x aferentă lunii august 2013 cu scadența la 25.08.2013 = x lei;
- Rec.x aferentă lunii octombrie 2013 cu scadența la 25.11.2013 = x lei;

2. Impozit pe veniturile din redevente obtinute din Romania de persoane nerezidente

În speță, analizând fisa de evidență pe plătitor, se constată că societatea depune o serie de declarații rectificative în data de 04.03.2016, dintre care le vom menționa doar pe cele care suplimentează debitele și care se regăsesc în cuprinsul Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x:

- Rec.x aferentă lunii ianuarie 2014 cu scadentă la 25.02.2014 = x lei;
- Rec.x aferentă lunii februarie 2014 cu scadentă la 25.03.2014 = x lei;
- Rec.x aferentă lunii aprilie 2014 cu scadentă la 25.05.2014 = x lei;
- Rec.x aferentă lunii iunie 2014 cu scadentă la 25.07.2014 = x lei;
- Rec.x aferentă lunii august 2014 cu scadentă la 25.09.2014 = x lei;
- Rec.x aferentă lunii ianuarie 2015 cu scadentă la 25.02.2015 = x lei;
- Rec.x aferentă lunii februarie 2015 cu scadentă la 25.03.2015 = x lei;
- Rec.x aferentă lunii mai 2015 cu scadentă la 25.06.2015 = x lei;
- Rec.x aferentă lunii iulie 2015 cu scadentă la 25.08.2014 = x lei;
- Rec.x aferentă lunii august 2015 cu scadentă la 25.09.2015 = x lei;
- Rec.x aferentă lunii decembrie 2015 cu scadentă la 25.01.2016 = x lei;

În plus, se constată că plățile efectuate de societate în contul 9902 „Venituri ale bugetului de stat încasate în contul unic, în curs de distribuire” pentru debitele declarate în lunile februarie – mai 2016 reprezentând impozit pe veniturile din redevente obținute din Romania de persoane nerezidente au fost distribuite conform dispozițiilor Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, contribuind la stingerea următoarelor obligații bugetare:

a) **plata de x lei** efectuată de societate în contul 9902 „Venituri ale bugetului de stat încasate în contul unic, în curs de distribuire” cu OP x din x a fost distribuită conform dispozițiilor Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, contribuind la stingerea următoarelor obligații bugetare:

- suma de x lei a închis din debitul aferent impozitului pe veniturile din salarii;
- **suma de x lei a închis din debitul aferent Impozitului pe veniturile din redevente obtinute din Romania de persoane nerezidente.**

b) **plata de x lei** efectuată de societate în contul 9902 „Venituri ale bugetului de stat încasate în contul unic, în curs de distribuire” cu OP x din x a fost distribuită conform dispozițiilor Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, contribuind la stingerea următoarelor obligații bugetare:

- suma de x lei a închis din debitul aferent impozitului pe veniturile din salarii;
- **suma de x lei a închis din debitul aferent Impozitului pe veniturile din redevente obtinute din Romania de persoane nerezidente.**

c) **plata de x lei** efectuată de societate în contul 9902 „Venituri ale bugetului de stat încasate în contul unic, în curs de distribuire” cu OP x din x a fost distribuită conform dispozițiilor Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, contribuind la stingerea următoarelor obligații bugetare:

- suma de x lei a închis din debitul aferent impozitului pe veniturile din salarii;
- **suma de x lei a închis din debitul aferent Impozitului pe veniturile din redevențe obținute din România de persoane nerezidente.**

d) **plata de x lei** efectuată de societate în contul 9902 „Venituri ale bugetului de stat încasate în contul unic, în curs de distribuire” cu OP x din x a fost distribuită conform dispozițiilor Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, contribuind la stingerea următoarelor obligații bugetare:

- suma de x lei a închis din debitul aferent impozitului pe veniturile din salarii;
- **suma de x lei a închis din debitul aferent Impozitului pe veniturile din redevențe obținute din România de persoane nerezidente.**

3. Impozit pe veniturile din dobanzi obținute din România de persoane nerezidente

În speță, analizând fișa de evidență pe plătitor, se constată că societatea depune o serie de declarații rectificative în data de 04.03.2016, dintre care le vom menționa doar pe cele care suplimentează debitele și care se regăsesc în cuprinsul Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x:

- Rec.x aferentă lunii ianuarie 2014 cu scadență la 25.02.2014 = x lei;
- Rec.x aferentă lunii aprilie 2014 cu scadență la 25.05.2014 = x lei;
- Rec.x aferentă lunii iulie 2014 cu scadență la 25.08.2014 = x lei;
- Rec.x aferentă lunii octombrie 2014 cu scadență la 25.11.2014 = x lei;
- Rec.x aferentă lunii ianuarie 2015 cu scadență la 25.02.2015 = x lei;
- Rec.x aferentă lunii aprilie 2015 cu scadență la 25.05.2015 = x lei;
- Rec.x aferentă lunii iulie 2015 cu scadență la 25.08.2014 = x lei;
- Rec.x aferentă lunii octombrie 2015 cu scadență la 25.11.2015 = x lei;

Începând cu 01.01.2008 plățile se efectuează în contul unic iar distribuția sumelor din contul unic se face de către organul fiscal potrivit dispozițiilor legale. La distribuirea plăților din contul unic se au în vedere declarațiile contribuabililor depuse de aceștia și înregistrate în evidența pe plătitor.

În speță sunt aplicabile și dispozițiile OPANAF nr.1801/2008 pentru aprobarea Deciziei Comisiei de proceduri fiscale nr. 3/2008:

*“În situația în care contribuabilul, cu buna-credință, efectuează o plată mai mare decât quantumul creanței fiscale înscrise eronat într-o declarație fiscală care a fost corectată ulterior de către contribuabil sau au fost stabilite de către organul fiscal diferite datorate în plus față de creanța fiscală inițială, în condițiile legii, **data stingerii**, în limita sumei plătite suplimentar, **este data 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.”*

Astfel, din analiza documentelor depuse la dosar, a fișei de evidență pe plătitor și ținând cont de declarațiile rectificative depuse, se reține faptul că societatea a făcut plăți fără să declare debitele, iar plățile efectuate de societate la termenele scadente în

contul unic, beneficiar "bugetul de stat" au fost utilizate pentru stingerea obligațiilor declarate și existente în fișa sintetică la data plății, în ordinea vechimii. Drept urmare, la data depunerii declarațiilor rectificative, în contul unic nu mai existau plățile aferente acestor declarații, debitele fiind stinse cu alte plăți efectuate ulterior, motiv pentru care au fost calculate accesoriile aferente debitelor considerate restante.

Organul fiscal nu a putut anula distribuția sumelor din contul unic ori emiterea de corecție erori materiale din documentele de plată întocmite de societate conform Ordinului 1311/2008 care se aplică doar în următoarele situații:

„1.2 - a) plata obligațiilor fiscale s-a efectuat în alt cont bugetar decât cel corespunzător ori utilizând un cod fiscal eronat;

b) în contul bugetar, inclusiv în contul unic, au fost achitate și alte obligații fiscale decât cele prevăzute a se achita în contul respectiv;”

Astfel, organul fiscal a efectuat reglarea situației fiscale prin procedura de simulare, respectând prevederile Cap.III 1.2.2.3 din OMFP nr. 2144/2008 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind organizarea sistemului de administrare a creanțelor fiscale, editând fișa de evidență pe plătitori la data de x, astfel că, în urma simulării, au fost constatate următoarele:

- în cazul impozitului pe veniturile obținute din Romania de nerezidenți - persoane juridice, incasate până la 31.01.2014 a fost diminuată suma totală a accesoriilor cu x lei, dobânzile au fost diminuate cu suma de x lei iar penalitățile cu suma de x lei;
- în cazul impozitului pe veniturile din redevențe obținute din Romania de persoane nerezidente a fost diminuată suma totală a accesoriilor cu x lei, dobânzile au fost diminuate cu suma de x lei iar penalitățile cu suma de x lei;
- în cazul impozitului pe veniturile din dobânzi obținute din Romania de persoane nerezidente a fost suplimentată suma totală a accesoriilor cu x lei, dobânzile au fost suplimentate cu suma de x lei iar penalitățile cu suma de x lei;

4. Impozit pe veniturile din salarii

Ținând cont de cele invocate la punctul precedent și de cele invocate de societate cu privire la faptul că debitele au fost achitate în termen, se rețin următoarele:

Plățile efectuate de societate în contul 9902 „Venituri ale bugetului de stat încasate în contul unic, în curs de distribuire” pentru debitele declarate în lunile februarie – mai 2016 reprezentând impozit pe veniturile din salarii au fost distribuite conform dispozițiilor Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, contribuind la stingerea următoarelor obligații bugetare:

a) plata de x lei efectuată de societate în contul 9902 „Venituri ale bugetului de stat încasate în contul unic, în curs de distribuire” cu **OP x** a fost distribuită conform dispozițiilor Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, contribuind la stingerea următoarelor obligații bugetare:

- **suma de x lei a închis din debitul aferent impozitului pe veniturile din salarii;**
- suma de x lei a închis din debitul aferent impozitului pe veniturile obținute din Romania de nerezidenți - persoane juridice, incasate până la 31.01.2014;
- suma de x lei a închis din debitul aferent impozitului pe veniturile din dobânzi obținute din Romania de persoane nerezidente;
- suma de x lei a închis din debitul aferent Impozitului pe veniturile din redevențe obținute din Romania de persoane nerezidente.

b) plata de x lei efectuată de societate în contul 9902 „Venituri ale bugetului de stat

încasate în contul unic, în curs de distribuire” cu **x** a fost distribuită conform dispozițiilor Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, contribuind la stingerea următoarelor obligații bugetare:

- **suma de x lei a închis din debitul aferent impozitului pe veniturile din salarii;**
- suma de x lei a închis din debitul aferent impozitului pe veniturile din redevențe obținute din România de persoane nerezidente.

c) plata de x lei efectuată de societate în contul 9902 „Venituri ale bugetului de stat încasate în contul unic, în curs de distribuire” cu **OP x** a fost distribuită conform dispozițiilor Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, contribuind la stingerea următoarelor obligații bugetare:

- **suma de x lei a închis din debitul aferent impozitului pe veniturile din salarii;**
- suma de x lei a închis din debitul aferent impozitului pe veniturile din dobanzi obținute din România de persoane nerezidente;
- suma de x lei a închis din debitul aferent impozitului pe veniturile din redevențe obținute din România de persoane nerezidente;

d) plata de x lei efectuată de societate în contul 9902 „Venituri ale bugetului de stat încasate în contul unic, în curs de distribuire” cu **OP x** a fost distribuită conform dispozițiilor Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, contribuind la stingerea următoarelor obligații bugetare:

- **suma de x lei a închis din debitul aferent impozitului pe veniturile din salarii;**
- suma de 1x lei a închis din debitul aferent impozitului pe veniturile din dobanzi obținute din România de persoane nerezidente;
- suma de x lei a închis din debitul aferent impozitului pe veniturile din redevențe obținute din România de persoane nerezidente.

Așa cum rezultă din cele prezentate mai sus, plățile efectuate de societate după data de 04.03.2016 (momentul depunerii declarațiilor rectificative) în contul unic, au fost distribuite de organul fiscal competent, distinct pe fiecare buget sau fond, proporțional cu obligațiile datorate, iar în cazul în care suma plătită nu a acoperit obligațiile fiscale datorate, distribuția, în cadrul fiecărui buget sau fond, pe tip de impozit, contribuție sau altă sumă reprezentând creanță fiscală s-a făcut mai întâi pentru impozitele și contribuțiile **cu reținere la sursă** și apoi pentru celelalte obligații fiscale, **proporțional cu obligațiile datorate**. Astfel, sumele achitate de contribuabil în contul unic, la nivelul debitelor declarate reprezentând impozit pe salarii, au fost distribuite pe alte obligații neachitate, acesta rămânând parțial nestins la scadență, drept pentru care au fost calculate accesorii până la următoarea plată.

În urma realizării procedurii de simulare, respectând prevederile Cap.III 1.2.2.3 din OMFP nr. 2144/2008 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind organizarea sistemului de administrare a creanțelor fiscale, organele fiscale au editat fișa de evidență pe plătitori la data de 17.11.2016, astfel că, în urma simulării, pentru impozitul pe veniturile din salarii au rezultat dobânzi și penalități în minus în suma totală de x lei, respectiv x lei dobânzi și x lei penalități.

Astfel, organul fiscal prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. x a anulat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de **x lei** din care:

- pentru impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți - persoane juridice, încasate până la 31.01.2014: dobânzi în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei;

- pentru impozitul pe veniturile din salarii: dobânzi în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei;
- pentru impozitul pe veniturile din redevențe obținute din România de persoane nerezidente: dobânzi în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei;

Drept urmare, contestația societății împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x urmează **a se respinge în parte ca ramasă fără obiect** pentru aceste sume.

Pentru diferența de **x lei** , reprezentând:

- dobânzi în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei aferente impozitului pe veniturile din salarii ;
- dobânzi în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei aferente impozitului pe veniturile din dobânzi obținute din România de persoane nerezidente;
- dobânzi în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei aferente impozitului pe veniturile din redevențe obținute din România de persoane nerezidente;

contestația societății împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x urmează **a se respinge în parte ca neîntemeiată pentru aceste sume.**

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art.111, art. 114, art. 115 , art. 119, art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004, art. 154, art.156, art.163, art.165, art.173, art.174, art.352 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Metodologiei de distribuire a sumelor plătite de contribuabili în contul unic și de stingere a obligațiilor fiscale înregistrate de către aceștia, aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3637/2015, OPANAF nr.1801/2008 pentru aprobarea Deciziei Comisiei de proceduri fiscale nr. 3/2008, Cap.III 1.2.2.3 și Cap. III 1.2.2.4 din OMFP nr. 2144/2008 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind organizarea sistemului de administrare a creanțelor fiscale, se

DECIDE

1. Respingerea în parte ca fiind ramasă fără obiect a contestației formulată de .X. în ceea ce privește dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă de x lei stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x, emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii, întrucât acestea au fost revizuite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. x.

2. Respingerea în parte ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. în ceea ce privește dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă de x lei stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. x, emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii:

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul București.