

DECIZIA NR. 827/2017
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L., din orș. X, județul X,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 8071/2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov, prin adresa nr. BVG_DEX 4278/14.03.2017 înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 8071/14.03.2017, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. X/2008, având domiciliul fiscal în orș. X, str. Morii, nr. 108, jud. X.

Contestația, înregistrată la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov sub nr. 2196/08.03.2017, a fost formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/19.01.2017 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/19.01.2017 și **are ca obiect suma totală de X lei** din care X1 lei dobânzi și penalități de întârziere și X2 lei penalități de nedeclarare.

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, stabilit raportat la data comunicării sub semnătură a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/19.01.2017 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/19.01.2017, respectiv data de **26.01.2017** și data de **08.03.2017** la care a fost înregistrată contestația la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov, așa cum rezultă din ștampila aplicată de registratura acestei instituții pe contestația în original.

Contestația este formulată prin dl FD având funcția de administrator și prezintă semnătura acestuia în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din orș. X, jud. Brașov, prin administratorul statutar.

I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din orș. X, jud. Brașov, solicită anularea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/19.01.2017 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/19.01.2017, acte emise de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov, pentru suma totală de X lei din care:

- X2 lei penalități de nedeclarare;
- X1 lei dobânzi și penalități de întârziere.

Având în vedere principiul „accessorium sequitur principale”, societatea solicită soluționarea contestației împreună cu contestația nr. 7041/20.12.2016 formulată împotriva Deciziei de impunere F-X/16.11.2016, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-X/16.11.2016.

Contestatarea menționează că prin Decizia de impunere F-X/16.11.2016 a fost obligată la plata TVA precum și a impozitului pe profit iar prin deciziile atacate în prezenta contestație au fost stabilite în sarcina sa obligații accesorii.

În susținerea contestației, petenta învederează că, în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală, diferențele de obligații fiscale se achită în funcție de data comunicării deciziei de impunere și consideră că momentul comunicării marchează începutul pentru calculul accesoriilor, astfel că accesoriile aferente TVA și impozitului pe profit nu pot fi calculate decât în raport cu data la care i s-a comunicat că datorează o sumă de bani. De asemenea, în contestație se precizează că prin sentința Civilă nr. 156/2017 pronunțată de către Tribunalul X în dosarul nr.

X/2016, instanța a dispus suspendarea executării Deciziei de impunere F-X/16.11.2016 și consideră că impunerea și executarea unor accesorii aferente obligațiilor stabilite prin acest act administrativ nu este temeinică.

Petenta reia argumentele prezentate în contestația formulată împotriva Deciziei de impunere F-X/16.11.2016, prezentând motive cu privire la **TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de X3 lei** și cu privire la **impozitul pe profit**

II. Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/19.01.2017, Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov a stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații de plată accesorii aferente impozitului pe profit, TVA, impozit pe veniturile din salarii, contribuțiilor salariale obligatorii și impozitului pe construcții în sumă totală de X1 lei. Totodată prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/19.01.2017 au fost stabilite penalități de nedeclarare aferente TVA în sumă totală de X2 lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documente existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Conform documentelor aflate la dosarul contestației, în perioada 11.10.2016- 04.11.2016, organe de control din cadrul A.J.F.P. Brașov au efectuat la SC X SRL o inspecție fiscală parțială, pentru verificarea anticipată a soldului negativ al TVA solicitat la rambursare cu decontul aferent lunii august 2016, respectiv verificarea cu control ulterior a TVA rambursată pentru perioada 01.11.2013-31.07.2016.

În urma inspecției, pentru perioada 01.11.2013- 31.07.2016, pentru care s-a efectuat control ulterior, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/16.11.2016, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/16.11.2016, a fost stabilită TVA suplimentară de plată în sumă totală de X lei. De asemenea, organele de control au întocmit Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/16.11.2016.

În data de 20.12.2016 petentul a depus la A.J.F.P. Brașov- Secretariat AIF contestația înregistrată sub nr. 7041/ 20.12.2016, având ca obiect TVA în sumă de X3 lei stabilită prin Decizia de impunere F-X/16.11.2016 și măsurile dispuse prin Dispoziția nr. X/16.11.2016.

Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/19.01.2017 contestată, prin care s-au calculat accesorii în sumă totală de X1 lei, a fost emisă de organele fiscale teritoriale, în speță Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov, pentru următoarele obligații fiscale restante:

- pentru TVA stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-X/16.11.2016, aferentă perioadei pentru care TVA a fost rambursată sub rezerva controlului ulterior, fiind calculate dobânzi și penalități în sumă de X4 lei;
- pentru impozitului pe profit trimestrial/anual corectat prin declarațiile rectificative 710 nr. 5535-2016/16.12.2016, 5536-2016/16.12.2016, 5537-2016/16.12.2016, 5542-2016/19.12.2016, 5543-2016/19.12.2016, 5544-2016/19.12.2016, 5546-2016/19.12.2016, 5547-2016/19.12.2016, nr. 5548-2016/19.12.2016 și prin rectificarea declarațiilor 101 aferente anilor 2014 și 2015 nr. FBVCODA-5541/16.12.2016 și nr. FBVCODA-5545/16.12.2016, fiind calculate dobânzi și penalități în sumă de X5 lei
- pentru impozitele și contribuțiile declarate de contribuabil conform declarațiilor 112 și 100 curente, neachitate la scadență, fiind calculate dobânzi și penalități în sumă de X6 lei.

Totodată, pentru TVA în sumă de X7 lei, stabilită suplimentar de plată prin decizia de impunere nr. F-X/16.11.2016, pentru care termenul de scadență a intervenit după data de 01.01.2016, în conformitate cu prevederile art. 181 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, au fost calculate penalități de nedeclarare în sumă de X2 lei, până la data de 19.01.2017.

Astfel, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/19.01.2017 și prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/19.01.2017, organele fiscale teritoriale, în speță Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov, au calculat **accesorii atât pentru obligațiile fiscale principale declarate de contribuabil cât și pentru cele stabilite în urma inspecției fiscale** prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/16.11.2016, conform careia a fost stabilită TVA suplimentară de plată în sumă totală de X lei.

Accesoriile au fost calculate începând cu data la care obligațiile fiscale au devenit scadente și până la data emiterii deciziei contestate, 19.01.2017.

În contestația depusă petenta susține că normele fiscale stabilesc ca regulă generală obligativitatea comunicării diferențelor de obligații fiscale și consideră că momentul comunicării deciziei de impunere marchează începutul pentru calculul accesoriilor, astfel că accesoriile nu pot fi calculate decât în raport cu data la care i s-a comunicat că datorează o sumă de bani.

În drept, conform prevederilor OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, preluate și în Legea 207/2015, în vigoare de la data de 01.01.2016:

OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală	Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală
Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale	
<p>art. 23 (1) <u>Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.</u> (2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.</p>	<p>art. 21 (1) <u>Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impozitare care le generează sau în momentul la care contribuabilul/plătitorul este îndreptățit, potrivit legii, să ceară restituirea.</u> (2) Potrivit alin. (1), se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată sau dreptul contribuabilului/plătitorului de a solicita restituirea.</p>
<p>art. 110 (3) <u>Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:</u> a) decizia de impunere; b) declarația fiscală; c) decizia referitoare la obligații de plată accesorii;</p>	<p>art. 152 Colectarea creanțelor fiscale (2) <u>Colectarea creanțelor fiscale se face în temeiul unui titlu de creanță fiscală sau al unui titlu executoriu, după caz.</u></p>
<p>art. 111 (1) <u>Creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează.</u></p>	<p>art. 154 Scadența creanțelor fiscale (1) <u>Creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează.</u></p>
Termenele de plată	
<p>art. 111 (2) <u>Pentru diferențele de obligații fiscale principale și pentru obligațiile fiscale accesorii, stabilite potrivit legii, termenul de plată se stabilește în funcție de data comunicării acestora, astfel:</u> a) <u>dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 1 - 15 din lună, termenul de plată este până la data de 5 a lunii următoare;</u> b) <u>dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul</u></p>	<p>art. 156 (1) <u>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:</u> a) <u>dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 1 - 15 din lună, termenul de plată este până la data de 5 a lunii următoare, inclusiv;</u> b) <u>dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul</u></p>

16 - 31 din lună, termenul de plată este până la data de 20 a lunii următoare.	16 - 31 din lună, termenul de plată este până la data de 20 a lunii următoare, inclusiv.
Obligații fiscale restante	
art. 113 ¹ (1) Prin obligații fiscale restante se înțelege: a) obligații fiscale pentru care s-a împlinit <u>scadența sau termenul de plată</u> ; b) <u>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. 111 alin. (2).</u> (2) Nu sunt considerate obligații fiscale restante: [...] b) <u>obligațiile fiscale stabilite în acte administrative fiscale a căror executare este suspendată în condițiile Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare;</u>	art. 157 (1) Prin obligații fiscale restante se înțelege: a) obligații fiscale pentru care s-a împlinit <u>scadența sau termenul de plată</u> ; b) <u>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).</u> (2) Nu sunt considerate obligații fiscale restante: [...] b) <u>obligațiile fiscale stabilite în acte administrative fiscale a căror executare este suspendată în condițiile Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare;</u>
Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere	
„art. 119 (1) Pentru neachitarea la <u>termenul de scadență</u> de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.	„art. 173 (1) Pentru neachitarea la <u>termenul de scadență</u> de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.
	art. 181 Penalitatea de nedeclarare în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central (1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, <u>începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.</u> ”

Astfel, se constată că dispozițiile Codului de procedură fiscală fac distincție între termenul de plată și termenul de scadență, la art. 111 alin (1) din OG 92/2003/R respectiv 154 alin. (1) din legea 207/2015 fiind stipulat că **scadență creanțelor fiscale intervine la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau alte legi**, iar la art. 111 alin. (2) din OG 92/2003/R, respectiv art. 156 alin. (1) din Legea 207/2015, se stabilesc **termene de plată** pentru obligațiile fiscale principale și accesorii în funcție de data comunicării acestora.

Se reține deci că termenul de plată poate fi stabilit la o dată ulterioară scadenței, dar că termenul de scadență nu se confundă cu termenul de plată care reprezintă termenul până la care contribuabilul trebuie să achite suma respectivă fără a fi demarată procedura de executare silită și care este eșalonat în funcție de data comunicării deciziei de impunere, spre deosebire de data de scadență care este stabilită în raport cu norma juridică, în funcție de natura impunerii.

Se reține că potrivit doctrinei, termenul de plată este acordat de legiuitor ca o perioadă de grație în vederea achitării obligațiilor fiscale, astfel până la acest **termen de plată** nu se realizează executarea silită a obligațiilor de plată stabilite suplimentar, însă neachitarea debitului după expirarea **termenului de scadență atrage obligația de plată a accesoriilor conform art. 119 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală respectiv 173 și 181 din Legea 207/2015 în vigoare de la 01.01.2016.**

Astfel, prevederile art. 113¹, alin. (1) lit. b) din OG 92/2003/R respectiv 157 alin. (1) lit. b) din legea 207/2015 statuează în mod clar că diferențele de obligații fiscale principale și accesorii stabilite prin decizie de impunere sunt scadente chiar dacă pentru acestea nu s-a împlinit termenul de plată. Drept urmare, în conformitate cu dispozițiile Codului de procedură fiscală,

pentru neachitarea obligațiilor fiscale la termenul de scadență se calculează dobânzi, penalități și penalitățile de nedeclarare, începând cu ziua imediat următoare scadenței - determinată funcție de momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care generează obligațiile fiscale datorate.

Din cele înscrise în contestație se constată că petenta confundă termenul de scadență cu termenul de plată, considerând că organul fiscal nu trebuia să calculeze accesorii până la împlinirea termenului de plată prevăzut la art. 156 alin. (1) din Legea 207/2015.

În fapt, în speță sunt incidente prevederile art. 120 și 120¹ din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (art. 174 și 176 din Legea 207/2015), conform cărora dobânzile și penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere începând cu ziua următoare termenului de scadență. De asemenea, conform prevederilor art. 181 din Legea 207/2015 penalitatea de nedeclarare se calculează începând cu ziua imediat următoare scadenței.

Cu privire la data scadenței, de la care petenta datorează accesorii pentru sumele stabilite prin Decizii de impunere, conform prevederilor legale anterior enunțate, aceasta diferă în funcție de natura obligației fiscale principale și de prevederile Codului fiscal.

Astfel, în cazul în speță fiind vorba despre TVA, sunt incidente prevederile art. 134 alin. 2 și alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la data de 31.12.2015, respectiv art. 280 alin. (2) și (3) din Legea 227/2015, în vigoare de la data de 01.01.2016, conform cărora:

“art. 134 (2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”

Legea 227/2015

„art. 280 (2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 326 alin. (1).”

De asemenea, potrivit prevederilor art. 157 alin. (1) și 156² alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la data de 31.12.2015, respectiv art. 326 alin. (1) și art. 323 alin. (1) și (2) din Legea 227/2015, în vigoare de la data de 01.01.2016::

art. 157 Plata taxei la buget

(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.

art. 156² Decontul de taxă

(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

Legea 227/2015

art. 326 Plata taxei la buget

(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 323 și 324.

art. 323 Decontul de taxă

(1) *Persoanele înregistrate conform art. 316 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.*

(2) *Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 316 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 301 alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul*) stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.*

Conform prevederilor legale antecitate, pentru TVA stabilită suplimentar ca urmare a inspecției fiscale, exigibilitatea a intervenit în luna în care petentul a înregistrat taxa în jurnalul de cumpărări iar exigibilitatea plății taxei a intervenit la data de 25 a lunii următoare, când a depus decontul de taxă prin care și-a exercitat nejustificat dreptul de deducere, dată după care, în caz de neachitare, se datorează accesorii.

Din interpretarea textelor legale se constată că în mod legal organul fiscal a calculat accesorii aferente TVA de la data scadenței, prevăzută la art. 157 respectiv art. 326 din **Codul fiscal** citate mai sus, până la data emiterii deciziilor de calcul accesorii contestate.

III.1. Referitor la suma totală de X lei, din care X2 lei obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare și suma de X4 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA

Cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Brașov, prin organul de soluționare competent, se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în condițiile în care soluționarea cauzei depinde de existența unui drept care face obiectul unei alte judecăți

În fapt, în perioada 11.10.2016- 04.11.2016, organe de control din cadrul A.J.F.P. X au efectuat la SC X SRL o inspecție fiscală parțială, pentru verificarea anticipată a soldului negativ al TVA solicitat la rambursare cu decontul aferent lunii august 2016, respectiv verificarea cu control ulterior a TVA rambursată pentru perioada 01.11.2013-31.07.2016. Prin Decizia de impunere nr. F-X/16.11.2016, întocmită ca urmare a verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății obligații suplimentare de plată pentru TVA în sumă totală de X lei, pentru perioada 01.11.2013-31.07.2016 și au întocmit Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/16.11.2016.

În data de 20.12.2016 petentul a depus la A.J.F.P. X- Secretariat AIF contestația înregistrată sub nr. 7041/ 20.12.2016, având ca obiect TVA în sumă de X3 lei stabilită prin Decizia de impunere F-X/16.11.2016 și măsurile dispuse prin Dispoziția nr. X/16.11.2016.

În soluționarea acestei contestații au fost emise următoarele decizii:

- Decizia nr. 332/2017 emisă de DGRFP Brașov- Serviciul Soluționare Contestații, prin care s-a respins ca neîntemeiată contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/16.11.2016, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X- Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru TVA în sumă de **X3** lei contestată și
- Decizia 7041/2017 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X- Serviciul de Inspecție Fiscală PJ 4 prin care respins ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată de S.C. X S.R.L., împotriva măsurii de tratat ca nedeductibile fiscal a TVA, a cheltuielilor cu chiria rezultată din cele 10 contracte de închiriere, precum și a cheltuielilor rezultate din contractul cu SC VC SRL și de corectarea a deconturilor de TVA și a declarațiilor cod 100 și 101.

Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/19.01.2017 care face obiectul prezentei contestații, emisă de organele fiscale teritoriale, în speță Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov, pentru TVA stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-X/16.11.2016, aferentă perioadei pentru care TVA a fost rambursată sub rezerva controlului ulterior, s-au calculat dobânzi și penalități în sumă totală de X4 lei.

Totodată, pentru TVA în sumă de X7 lei, stabilită suplimentar de plată prin decizia de impunere nr. F-X/16.11.2016, pentru care termenul de scadență a intervenit după data de 01.01.2016, în conformitate cu prevederile art. 181 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/19.01.2017, au fost calculate penalități de nedeclarare în sumă de X2 lei.

Toate accesoriile au fost calculate până la data de 19.01.2017.

Se reține că societatea a formulat acțiune în contencios administrativ ce a făcut obiectul dosarului nr. 6152/62/2016 la Tribunalul Brașov- Secția a II-a Civilă de Contencios Administrativ și Fiscal, prin care a solicitat suspendarea efectelor Deciziei de impunere nr. F-X/16.11.2016 emisă de AJFP Brașov în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/16.11.2016, cu privire la TVA stabilită suplimentar în suma de X lei.

Prin Hotărârea civilă nr. 156/2017 a Tribunalului Brașov, **executorie de drept**, dată în dosarul nr. 6152/62/2016, s-a dispus suspendarea executării Deciziei de impunere nr. F-X/16.11.2016, cu privire la suma de X lei stabilită suplimentar cu titlu de TVA, până la pronunțarea instanței de fond.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 157 alin. (2) lit. b) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„art. 157

(2) Nu sunt considerate obligații fiscale restante:

[...]

b) obligațiile fiscale stabilite în acte administrative fiscale a căror executare este suspendată în condițiile Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare;”

În speță sunt incidente și prevederile art. 278 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

“art. 278 **Suspendarea executării actului administrativ fiscal**

(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contestatorului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare. [...]

(3) În cazul suspendării executării actului administrativ fiscal, dispusă de instanțele de judecată în baza prevederilor Legii nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, toate efectele actului administrativ fiscal sunt suspendate până la încetarea acesteia și obligațiile fiscale nu se înscriu în certificatul de atestare fiscală.

(4) Prin excepție de la prevederile art. 173, în cazul în care instanța judecătorească de contencios administrativ admite cererea contribuabilului/plătitorului de suspendare a executării actului administrativ fiscal potrivit prevederilor Legii nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, **nu se datorează penalități de întârziere pe perioada suspendării. În cazul creanțelor administrate de organul fiscal local, pe perioada suspendării se datorează majorări de întârziere de 0,5% pe lună sau fracțiune de lună, reprezentând echivalentul prejudiciului.**

(5) Suspendarea executării actului administrativ fiscal dispusă potrivit art. 14 din Legea nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, încetează de drept și fără nicio formalitate dacă acțiunea în anularea actului administrativ fiscal nu a fost introdusă în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei de soluționare a contestației.” ,

coroborate cu prevederile art.14 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 14. - **(1) În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea, în condițiile art. 7, a autorității publice care a emis actul sau a autorității ierarhic superioare, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ unilateral până la pronunțarea instanței de fond.**

În cazul în care persoana vătămată nu introduce acțiunea în anularea actului în termen de 60 de zile, suspendarea încetează de drept și fără nicio formalitate.

[...]

(4) Hotărârea prin care se pronunță suspendarea este executorie de drept. Ea poate fi atacată cu recurs în termen de 5 zile de la comunicare. Recursul nu este suspensiv de executare.

[...]

7) Suspendarea executării actului administrativ are ca efect **încetarea oricărei forme de executare, până la expirarea duratei suspendării.**"

În speță, faptul că instanța a suspendat executarea silită a actului administrativ fiscal, nu înseamnă că a exonerat societatea de la plata debitelor constatate de organele de inspecție fiscală sau că respectivele debite nu ar fi corect determinate, ci că, în baza respectivei sentințe, până la expirarea suspendării, încetează orice formă de executare și că toate efectele actului administrativ fiscal sunt și ele suspendate.

Pe cale de consecință, decizia de suspendare dată de instanță suspendă și Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/19.01.2017 și Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/19.01.2017, pentru accesoriile aferente sumelor stabilite prin Decizia de impunere nr. F-X/16.11.2016 emise în data de 19.01.2017, deci anterior pronunțării hotărârii Tribunalului Brașov (14.02.2017).

În drept, potrivit prevederilor art. 277 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„art. 277 Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când: [...]

b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecări [...].”

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că organul de soluționare poate suspenda soluționarea contestației prin decizie motivată atunci când soluționarea cauzei depinde în tot sau în parte de existența unui drept ce face obiectul unei alte judecări.

În speță, se pune problema cunoașterii soluției care urmează a fi dată în dosarul privind debitele principale, în situația exercitării de către petentă a căilor de atac împotriva Deciziei nr. 332/2017 privind soluționarea contestației formulată de SC X SRL, în condițiile legii, deoarece datorarea acestor accesoriilor contestate este influențată direct de menținerea ca datorate a obligațiilor principale stabilite prin Decizia de impunere nr. F-X/16.11.2016.

Potrivit doctrinei, se reține că instituția suspendării este deosebit de utilă pentru realizarea unei optime administrări a justiției, fiind menită să preîntâmpine pronunțarea unor hotărâri greșite sau contradictorii.

În speță reiese în mod evident faptul că soluția definitivă care urmează a fi pronunțată de instanțele de control judiciar în situația în care petenta va exercita calea de atac în condițiile legii împotriva Deciziei nr. 332/2017 privind soluționarea contestației formulată de SC X SRL, va stabili în mod definitiv dacă Decizia de impunere nr. F-X/16.11.2016 având drept obiect suma totală de X lei reprezentând TVA, este corectă și legală.

Posibilitatea formulării de către petentă a acțiunii în contencios administrativ împotriva Deciziei nr. 332/2017 de soluționare a contestației, ar presupune exercitarea controlului de legalitate de către instanța de judecată competentă asupra legalității soluției de respingere pronunțată privind soluționarea contestației formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/16.11.2016, fiind de natură a influența în mod decisiv soluționarea pe fond a contestației privind Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/19.01.2017 având drept obiect suma de X4 lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere și privind Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/19.01.2017 având drept obiect suma de X2 lei, aceste accesorii fiind calculate pentru TVA stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. F-X/16.11.2016, în condițiile în care suma de X lei reprezentând TVA constituie bază de calcul pentru accesoriile contestate în prezenta cauză.

Având în vedere principiul de drept conform căruia „accesorium sequitur principale”, în condițiile în care soluționarea prezentei cauze depinde de soluția definitivă ce se va pronunța cu privire la debitul principal reprezentând TVA, urmare a sentinței de suspendare a executării

existând posibilitatea exercitării de către petentă a căilor de atac împotriva Deciziei nr. 332/2017 de soluționare a contestației formulate împotriva debitelor principale, deoarece prin acesta contestația a fost respinsă, urmează a se dispune suspendarea soluționării contestației administrative formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/19.01.2017 și Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/19.01.2017, până la data pronunțării unei soluții definitive cu privire la debitul principal stabilit prin Decizia de impunere nr. F-X/16.11.2016.

Prin urmare, potrivit art. 277 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pentru suma de 24.910 lei, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA (X4 lei) stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/19.01.2017, penalități de nedeclarare aferente TVA (X2 lei), stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/19.01.2017, acte administrativ fiscale emise de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov, se va suspenda soluționarea cauzei până la soluționarea definitivă a cauzei privind debitul principal, după epuizarea tuturor căilor de atac, procedura administrativă urmând a fi reluată la data la care petenta sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competentă motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în temeiul art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează: "*Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]* ."

III.2. Referitor la suma totală de X5 lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit declarat în plus prin declarațiile rectificative 710 și 101

Cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatară datorează aceste accesorii stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/19.01.2017, în condițiile în care debitul reprezentând baza de calcul a fost calculat și declarat de petentă ca urmare a punerii în aplicare a măsurilor trasate de inspectorii fiscali prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/16.11.2016, iar contestația societății împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/16.11.2016 a fost respinsă prin Decizia nr. 7041/2017.

În fapt, în urma inspecției fiscale organele de control au întocmit și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/16.11.2016, prin care, urmare a aspectelor constatate, în temeiul prevederilor art. 118, alin. (8) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, s-a dispus în sarcina contestatarii măsura corectării deconturilor de TVA- cod 300, a declarațiilor privind obligațiile de plată la bugetul de stat-cod 100 și a declarațiilor privind impozitul pe profit anual –cod 101.

Drept urmare, societatea a depus la organul fiscal declarațiile rectificative 710 nr. 5535-2016/16.12.2016, 5536-2016/16.12.2016, 5537-2016/16.12.2016, 5542-2016/ 19.12.2016, 5543-2016/19.12.2016, 5544-2016/19.12.2016, 5546-2016/ 19.12.2016, 5547-2016/19.12.2016, nr. 5548-2016/19.12.2016 și declarațiile 101 rectificate aferente anilor 2014 și 2015 nr. FBVCODA-5541/16.12.2016 și nr. FBVCODA-5545/16.12.2016, prin care a declarat sume suplimentare în contul impozitului pe profit trimestrial/anual.

Împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/16.11.2016, societatea a depus contestație, aceasta fiind soluționată prin Decizia nr. 7041/2017 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X- Serviciul de Inspecție Fiscală PJ 4 prin care s-a respins ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată de S.C. X S.R.L., împotriva măsurii de tratare ca nedeductibile fiscal a TVA, a cheltuielilor cu chiria rezultată din cele 10 contracte de închiriere, precum și a cheltuielilor rezultate din contractul cu SC VC SRL și de corectarea a deconturilor de TVA și a declarațiilor cod 100 și 101.

Pentru plata cu întârziere a acestor obligații, în temeiul art. 88 lit. c) și art. 119 din O.G. nr. 92/2003, respectiv în baza art. 98 lit. b) și art. 173 din legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele fiscale din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov au emis Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/19.01.2017, prin care s-au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit declarat suplimentar prin declarațiile rectificative, în sumă totală de X5 lei.

Prin contestația depusă, petentul solicită anularea accesoriilor în sumă totală de X1 lei stabilite de plată prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X din 19.01.2017, din care accesoriile în sumă de X5 lei reprezintă dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit declarat în plus prin declarațiile rectificative 710 și 101.

În drept, potrivit prevederilor art. 84 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015 și art. 105 și 173 alin. (5) din Legea 207/2015:

art. 84 Corectarea declarațiilor fiscale

(1) Declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabil, din proprie inițiativă, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

(2) Declarațiile fiscale pot fi corectate ori de câte ori contribuabilul constată erori în declarația inițială, prin depunerea unei declarații rectificative.

Legea 207/2015

art. 105 Corectarea declarației fiscale

(1) Declarația de impunere poate fi corectată de către contribuabil/plătitor, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.

(2) Declarația informativă poate fi corectată de către contribuabil/plătitor indiferent de perioada la care se referă.

(3) Declarațiile prevăzute la alin. (1) și (2) pot fi corectate prin depunerea unei declarații rectificative.

art. 173

(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.”

În materie, actul normativ de aplicare îl constituie 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, care la cap. III. Procedura de îndreptare a erorilor cuprinse în declarațiile fiscale ca urmare a depunerii de către contribuabili a unei declarații rectificative cu suplimentare de obligație fiscală, prevede:

„3.1. În situația depunerii de către contribuabili a unei declarații rectificative cu suplimentare de obligație fiscală, obligațiile fiscale accesorii se datorează și se calculează începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv, prin orice modalitate de stingere prevăzută de lege.”

În cazul impozitului pe profi, contribuabilul are obligația depunerii declarațiilor trimestriale 100 și anuale 101 potrivit prevederilor art. 34 și 35 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la data de 31.12.2015, respectiv art. 41 alin. (1) și art 42 alin. (1) din Legea 227/2015, în vigoare de la data de 01.01.2016:

Legea nr. 571/2003	Legea 227/2015
Declararea și plata impozitului pe profit	
<p><u>art. 34</u> (1) Declararea și <u>plata</u> impozitului pe profit, cu excepțiile prevăzute de prezentul articol, se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I - III. Definitivarea și <u>plata</u> impozitului pe profit aferent anului fiscal respectiv se efectuează până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la <u>art. 35</u>.</p>	<p><u>art. 41</u> (1) Calculul, declararea și <u>plata</u> impozitului pe profit, cu excepțiile prevăzute de prezentul articol, se efectuează <u>trimestrial</u>, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I - III. Definitivarea și <u>plata</u> impozitului pe profit aferent anului fiscal respectiv se efectuează până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art. 42. Nu intră sub incidența acestor prevederi contribuabilii care se dizolvă cu lichidare, pentru perioada cuprinsă între prima zi a anului fiscal următor celui în care a fost deschisă procedura lichidării și data închiderii procedurii de</p>

	<i>lichidare.</i>
Depunerea declarației de impozit pe profit	
ART. 35 (1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 martie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (5) lit. a) și b), alin. (14) și (15), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate.	art. 42 (1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 martie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 41 alin. (5) lit. a) și b), alin. (16) și (17), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate.”

Conform acestor prevederi, plata impozitului pe profit se efectuează trimestrial până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I – III iar definitivarea și plata impozitului pentru anul fiscal respectiv se face până la data de 25 martie inclusiv a anului următor celui de raportare.

De asemenea, pentru impozitul pe profit declarat de petentă prin declarațiile rectificative 101 și 710, scadența și obligația de plată intervine data la care persoana impozabilă avea obligația să depună declarația, respectiv data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I – III în cazul corectării declarațiilor 100 și de 25 martie inclusiv a anului următor în cazul corectării declarațiilor 101, fiind incidente prevederile Codului de procedură fiscală:

OG 92/2003	Legea 207/2015
Art. 86 (4) <u>Declarația fiscală</u> întocmită potrivit art. 82 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.	art. 95 (4) <u>Declarația de impunere</u> întocmită potrivit art. 102 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.
Art. 81 Obligația de a depune declarații fiscale (1) Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal, la termenele stabilite de acesta.	art. 101 Obligația depunerii declarației fiscale (1) Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal sau altor legi speciale, la termenele stabilite de acestea.

Din interpretarea textelor legale se constată că în mod legal organul fiscal a calculat accesorii aferente impozitului pe profit în funcție de data la care petentul avea obligația să depună declarațiile 100 și 101 și să efectueze plata, independent de data la care aceste declarații au fost rectificate.

În drept, în ceea ce privește calculul dobânzilor și penalităților de întârziere conform prevederilor art. 119, art. 120 și art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, valabile până la 31.12.2016:

„art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(2) 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.

(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.

[...]

“(7) Nivelul dobânzii este de **0,03%** pentru fiecare zi de întârziere.

art. 120¹ Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea 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. Dispozițiile art. 120 alin. (2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

De la data de 01.01.2016 sunt incidente prevederile art. 173, 174 și 176 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„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.

[...]

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.

[...]

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

[...]

art. 176 Penalități de întârziere

(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 nedeclarate de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.

Față de prevederile legale invocate se reține că, pentru neachitarea la scadență a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. În cazul diferențelor suplimentare de creanțe fiscale stabilite ca urmare a corectării declarațiilor inițiale, dobânzile 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, aceste dispoziții fiind aplicabile și în cazul penalității de întârziere.

Se reține că prin Hotărârea civilă nr. X/2017 a Tribunalului X, dată în dosarul nr. X/2016 s-a dispus suspendarea executării Deciziei de impunere nr. F-X/16.11.2016, cu privire la suma de X lei stabilită suplimentar cu titlu de TVA, până la pronunțarea instanței de fond și că prin acțiunea formulată, petenta nu a solicitat suspendarea efectelor Dispoziției nr. X/16.11.2016 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Accesoriile în sumă de X5 lei, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, au fost calculate de către organele fiscale pentru neplata în termen legal de societate a obligațiilor de plată declarate de contestatară prin depunerea declarațiilor rectificative.

Se reține că, rectificarea impozitului pe profit a fost efectuată urmare a măsurilor trasate de organele de control prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală

nr. X/16.11.2016, împotriva căreia societatea a depus contestație, și că prin Decizia nr. 7041/2017 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X- Serviciul de Inspecție Fiscală PJ 4 contestația împotriva dispoziției de măsuri a fost respinsă ca neîntemeiată și nemotivată.

Organul de soluționare mai reține că cuantificarea obligației privind impozitul pe profit nu s-a realizat de către organele de inspecție fiscală, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/16.11.2016 nefiind calculate obligații de plată în contul impozitului pe profit, sumele declarate de petentă fiind urmare a calculului efectuat de către aceasta.

Din analiza prevederilor legale incidente și a documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că accesoriile aferente impozitului pe profit au fost calculate de către organele fiscale, ținând seama de dispozițiile exprese ale art. 119 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art. 173 din Legea 207/2015.

Având în vedere cele precizate anterior și considerând prevederile art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: „(1) *Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit căroră:

“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”
urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește accesoriile în sumă de X5 lei stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/19.01.2017.

III.3 Referitor la suma de X6 lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe venituri din salarii, impozitului pe profit, impozitul pe construcții precum și accesorii calculate pentru contribuțiile aferente drepturilor salariale (contribuțiile la asigurările sociale, contribuțiile la asigurările de sănătate, contribuțiile la fondul de șomaj, contribuția pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuția la fondul de garantare a creanțelor salariale, contribuția pentru concedii și indemnizații)

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, poate să se pronunțe asupra acestora în condițiile în care petentul prin contestația formulată nu prezintă motive de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste această sumă.

Din documentele existente la dosarul cauzei și din contestația înaintată de petentă, se reține că în sarcina societății au fost stabilite de plată obligații fiscale accesorii aferente obligațiilor fiscale declarate ca datorate prin declarațiile 112 pentru lunile iulie, august, septembrie, octombrie și noiembrie 2016, respectiv prin declarațiile 100 depuse pentru lunile aprilie și septembrie 2016. Astfel, organul fiscal a calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de X6 lei din care:

- X8 lei aferent debitului la impozitul pe salarii și contribuțiile obligatorii, individualizate prin declarațiile 112 nr. 98925251/16.08.2016, 100581447/22.09.2016, 5401/24.11.2016, 5549/19.12.2016, calculate de la data scadentei până la data de 19.01.2017 când a fost emisă decizia de accesorii contestată, prin aplicarea procentului de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere pentru dobanzi și de 0.01% pentru penalitățile de întârziere.
- X9 lei aferent debitului la impozitul pe profit, individualizat prin declarația 100 nr. 103553482/25.10.2016, calculate de la data scadentei 25.10.2016, până la data de 19.01.2017 când a fost emisă decizia de accesorii contestată, prin aplicarea procentului de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere pentru dobanzi și de 0.01% pentru penalitățile de întârziere.

- X10 lei aferent debitului la impozitul pe construcții, individualizat prin declarația 100 nr. 93563587/24.05.2016, calculate pentru perioada 05.10-25.10.2016, prin aplicarea procentului de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere pentru dobanzi și de 0.01% pentru penalitățile de întârziere.

În contestația depusă, deși solicită anularea în totalitate a sumelor stabilite suplimentar de plată prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/19.01.2017, societatea contestată nu face nici o referire la motivul în fapt și în drept pentru care contestă suma de X6 lei.

În drept, pentru impozitele și contribuțiilor declarate de contribuabil prin declarațiile cod 112, societatea era obligată să efectueze plata până la data de *de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc aceste venituri*, fiind incidente prevederile prevederilor art. 147 alin. (1), art. 80 alin. (1) și art. 146 alin. (1) și (3) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal:

art. 147 Depunerea Declarației privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, instituțiile prevăzute la art. 136 lit. d) - f), precum și persoanele fizice care realizează în România venituri din salarii sau asimilate salariilor de la angajatori din state care nu intră sub incidența legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte sunt obligate să depună lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile, Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate.

art. 80 Termenul de plată a impozitului

(1) Plătitorii de salarii și de venituri asimilate salariilor au obligația de a calcula și de a reține impozitul aferent veniturilor fiecărei luni la data efectuării plății acestor venituri, precum și de a-l plăti la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc aceste venituri.

art. 146 Stabilirea și plata contribuțiilor de asigurări sociale

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, precum și instituțiile prevăzute la art. 136 lit. d) - f) au obligația de a calcula și de a reține la sursă contribuțiile individuale de asigurări sociale, precum și obligația de a calcula contribuțiile de asigurări sociale datorate de aceștia, după caz.

(3) Contribuțiile de asigurări sociale individuale calculate și reținute potrivit alin. (1) se plătesc la bugetul asigurărilor sociale de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile sau până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se datorează, după caz, împreună cu contribuția angajatorului ori a persoanelor asimilate angajatorului datorată potrivit legii.

În cazul impozitului pe profeți, declarat pentru trim III 2016 prin depunerea declarației tip 100, societatea era obligată să efectueze plata până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrului, respectiv până în 25.10.2016, în conformitate cu prevederile art. 41 alin. (1) din Legea 227/2015:

„art. 41 Declarația și plata impozitului pe profit

(1) Calculul, declararea și plata impozitului pe profit, cu excepțiile prevăzute de prezentul articol, se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I - III. Definitivarea și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal respectiv se efectuează până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art. 42. Nu intră sub incidența acestor prevederi contribuabilii care se dizolvă cu lichidare, pentru perioada cuprinsă între prima zi a anului fiscal următor celui în care a fost deschisă procedura lichidării și data încheierii procedurii de lichidare.”

În cazul impozitului pe construcții, declarat prin depunerea declarației tip 100, societatea era obligată să-l declare până la data de 25 mai inclusiv a anului pentru care se datorează impozitul și să-l plătească în două rate egale până la datele de 25 mai și 25 septembrie, în conformitate cu prevederile art. 41 alin. (1) din Legea 227/2015:

art. 499 Plata impozitului și depunerea declarației fiscale

(1) Contribuabilii prevăzuți la art. 496 sunt obligați să calculeze și să declare impozitul pe construcții, până la data de 25 mai inclusiv a anului pentru care se datorează impozitul.

(2) Impozitul pe construcții, declarat potrivit alin. (1), se plătește în două rate egale, până la datele de 25 mai și 25 septembrie inclusiv.

Astfel, conform prevederilor art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) și ale art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

„art. 276 Soluționarea contestației

(1) 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.”

coroborate cu prevederile pct.11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora :

„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

se va respinge ca nemotivată contestația formulată, pentru suma de X6 lei reprezentând accesorii, calculate aferent obligațiilor fiscale declarate de petentă pentru perioadele curente.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268 alin. (1), art. 269 alin. (1) lit. c) și d), 272 alin. (1), art. 273, art. 276 alin. (1), art. 277 alin. (1) lit. b) și art. 279 alin. (1) și (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) și b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1. Suspendarea procedurii de soluționare a contestației formulate împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/19.01.2017 și împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/19.01.2017, acte emise de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov, pentru accesorii aferente TVA în sumă totală de **X lei**, până la soluționarea definitivă a cauzei privind debitele principale.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care petenta sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/19.01.2017, emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Brașov, pentru accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de **X5 lei**.

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/19.01.2017, emisă de Administrația

pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Braşov, pentru accesorii aferente impozitului pe venituri din salarii, impozitului pe profit, impozitul pe construcţii precum şi la contribuţiile aferente drepturilor salariale (contribuţiile la asigurările sociale, contribuţiile la asigurările de sănătate, contribuţiile la fondul de şomaj, contribuţia pentru accidente de muncă şi boli profesionale, contribuţia la fondul de garantare a creanţelor salariale, contribuţia pentru concedii şi indemnizaţii) în sumă de **X6 lei**.

Prezenta decizie de soluţionare a contestaţiei este definitivă în sistemul căilor administrative de atac şi poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările şi completările ulterioare.