

**DECIZIA nr. 614/28.09.2016**  
privind solutionarea contestației formulata de  
**SC E SRL**,  
înregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. a/c

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 cu adresa înregistrată sub nr. a/c1, cu privire la contestația formulată de **SC E SRL**, CUI ....., cu sediul în București, ....., reprezentată convențional prin SCA ABC cu sediul în ....., București.

Obiectul contestației, înregistrată la DGRFPB - Administrația pentru Contribuabili Mijlocii sub nr. a/co, îl constituie următoarele titluri de creanță:

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. a/dec, comunicată societății prin poștă cu confirmare de primire în dată de 13.05.2016, prin care au fost stabilite accesorii în sumă totală de x lei din care societatea contestă accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de **x1 lei**, accesorii aferente impozitului pe dividende persoane fizice în sumă de **x2 lei** și accesorii aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate în cuantum de **x3 lei**;

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. a/dec, comunicată în data de 13.05.2016, prin care au fost corectate obligațiile fiscale aferente accesoriilor la dividende persoane fizice în sumă de **y lei** din obligația de plată în sumă de z lei înregistrată eronat și aferente accesoriilor la impozitul pe profit în sumă de **w lei** din suma de x1 lei înregistrată eronat.

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația formulată, SC E SRL solicită admiterea contestației și anularea în parte a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. a/dec emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii pentru suma de **x lei**, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de x1 lei, dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe dividende persoane fizice în sumă de x3 lei și dobânzi și penalități de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate în cuantum de x3 lei, invocând următoarele:

- dintr-o eroare electronică declarațiile inițiale 100 și 300 aferente lunii decembrie 2011 nu au fost validate și nu s-au obținut recipisele;

- declarațiile 300 nr. aa/28.11.2012 referitor la TVA aferent lunii decembrie 2011, declarația rectificativă 101 nr. aaA/22.10.2015 referitor la impozitul pe profit aferent lunii decembrie 2011 și declarația 100 nr. bbbb/22.10.2015 referitor la impozitul pe dividende aferent lunii decembrie 2011, respectiv vărsăminte pentru persoanele cu handicap neîncadrate pentru luna decembrie 2011 au fost depuse ulterior;

- sumele datorate aferente declarațiilor înregistrate cu întârziere au fost achitate în data de 25.01.2012, înainte de termenul scadent, respectiv, pentru TVA a fost achitat OP ..... în cuantum de a lei, pentru impozit pe profit OP vvvv/25.01.2012 în cuantum de s lei, pentru impozit pe dividende persoane fizice OP vvv/25.01.2012 în cuantum de d lei și vărsăminte pentru persoane cu handicap neîncadrate OP vvv/25.01.2012 în

cuantum de f lei;

- în mod nelegal organul fiscal a calculat obligații fiscale accesorii cu privire la sumele declarate cu titlu de TVA, impozit pe profit, impozit pe dividende datorate persoanelor fizice și vărsăminte pentru persoane cu handicap neîncadrate fără a lua în considerare faptul că obligațiile principale au fost achitate în data de 25.01.2012, în termenul scadent;

- în data de 17.03.2016 prin adresa înregistrată sub nr. adresa/17.03.2016, societatea a solicitat recalcularea accesoriilor aferente TVA, impozit pe profit, impozit pe dividende datorate persoanelor fizice și vărsămintelor pentru persoane cu handicap neîncadrate, iar organul fiscal ar fi trebuit să procedeze la corectarea obligațiilor de plată principale conform documentelor de plată ale societății și să considere valabilă plata de la momentul efectuării acesteia;

- în data de 13.05.2016 i-a fost comunicată de către organul fiscal decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. a/dec și decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale n. a/dec contestate;

- prin decizia de impunere societatea consideră că organul fiscal a calculat în mod eronat în plus pentru impozitul pe profit suma de a lei cu titlu de dobândă, în realitate fiind eronat suma de s lei și în minus cu suma de d lei, când în realitate, organul fiscal ar fi trebuit să stabilească că suma de f lei este calculată în plus, și pentru impozitul pe dividende datorate persoanelor fizice a calculat în mod eronat în plus suma de g lei cu titlu de dobândă, când în realitate suma calculată în plus eronat era de j lei și în minus cu suma de h lei cu titlu de penalitate de întârziere, stabilind o obligație de plată suplimentară cu încă k lei când în realitate, organul fiscal ar fi trebuit să stabilească că suma de l lei este calculată în plus;

- din anexa deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii se poate observa că sumele de plată sunt calculate la debite aferente lunii decembrie 2011 care au fost achitate la data de 25.01.2012;

- sumele achitate în contul unic pentru luna decembrie 2011 aferente impozitului pe profit, impozitului pe dividende datorate persoanelor fizice și vărsămintelor pentru persoane cu handicap neîncadrate nu au stins alte obligații, toate obligațiile de plată născute ulterior datei de 25.01.2012 au fost stinse prin plată directă de către societate, organul fiscal nefolosind sumele în discuție pentru stingerea altor obligații fiscale;

- organul fiscal nu a comunicat niciodată modul în care s-a făcut stingerea.

În concluzie societatea solicită admiterea contestației și anularea în parte a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. a/dec, pentru suma de x1 lei aferentă impozitului pe profit, pentru suma de x3 lei aferentă impozitului pe dividende persoane fizice și suma de x3 lei aferentă vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate și anularea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. a/dec, prin care au fost corectate obligațiile fiscale aferente accesoriilor la dividende persoane fizice în suma de y lei din obligația de plată în sumă de z lei înregistrată eronat și aferente accesoriilor la impozitul pe profit în sumă de w lei din suma de x1 lei înregistrată eronat.

II. Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. a/dec, emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii, organele fiscale au calculat în sarcina contestatoarei accesorii în sumă totală de x lei, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de x1 lei, accesorii aferente impozitului pe dividende persoane fizice în sumă de x3 lei, accesorii aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate în cuantum de x3 lei, accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorate de angajator în sumă de x4 lei, accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șonaj datorată de angajator în sumă de x5 lei, accesorii aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de

angajator în sumă de x6 lei și accesorii aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de x7 lei.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. a/dec, organele fiscale au corectat evidența fiscală a societății stabilind următoarele:

- dividende persoane fizice, dobânzi calculate eronat în sumă de q lei, obligații corecte în sumă de q1 lei și diferențe în minus în sumă de q2 lei;
- dividende persoane fizice, penalități de întârziere calculate eronat în sumă de w lei, obligații corecte în sumă de w1 lei și diferențe în plus în sumă de w2 lei;
- dobânzi și penalități, TVA dobânzi calculate în mod eronat în sumă de t lei, obligații corecte în sumă de t1 lei și diferențe în minus în sumă de t2 lei;
- dobânzi și penalități TVA, penalități de întârziere calculate în mod eronat în sumă de v lei, obligații corecte în sumă de v1 lei și diferențe în minus în sumă de v2 lei;
- impozit pe profit, dobânzi calculate în mod eronat în sumă de y lei, obligații corecte în sumă de y1 lei și diferențe în minus în sumă de y2 lei;
- impozit pe profit, penalități de întârziere calculate în mod eronat în sumă de y5 lei, obligații corecte în sumă de y3 lei și diferențe în plus în sumă de y4 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:

**3.1 Referitor la accesoriile in suma totala de h lei ( y lei dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit + h1 dobânzi aferentete impozitului pe dividende persoane fizice):**

***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 plata accesorii nr. a/dec au fost revizuite de organul fiscal prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. a/dec, iar pe de altă parte motivațiile societății nu sunt de natură să modifice decizia contestată.***

**În fapt**, în data de 17.03.2016 societatea a solicitat recalcularea accesoriiilor aferente TVA, impozit pe profit, impozit pe dividende datorate persoanelor fizice și vărsămintelor pentru persoane cu handicap neîncadrate.

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii a aplicat prevederile OMFP nr. 2144/2008 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind organizarea sistemului de administrare a creanțelor fiscale, cuprinse în cap. III.1.2.2.5. Procedura de corecție în cazul depunerii cu întârziere a declarațiilor fiscale și a deconturilor de TVA:

***„Pentru a nu denatura evidența fiscală și situațiile fiscale raportate anterior depistării erorilor materiale, constând în prelucrarea eronată de către organul fiscal a declarațiilor/deconturilor de taxa pe valoarea adăugată depuse cu întârziere, recalcularea obligațiilor fiscale accesorii se face, utilizând procedura de simulare. În această situație, în evidența fiscală se introduc diferențele rezultate, atât pentru obligația principală cât și pentru accesorii.”***

Astfel, în urma procedurii de “simulare” au fost recalculate accesoriile aferente impozit pe profit, impozit pe dividende datorate persoanelor fizice, fiind emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. a/dec, prin care au fost stabilite diferențe în minus și în plus, diminuându-se astfel

dobânzi calculate inițial prin Decizia nr.a/dec, la impozitul pe dividende persoane fizice cu suma de q2 lei, și la impozitul pe profit cu suma de y2 lei.

Procedura de simulare se realizează în condițiile prevăzute de art. 114 și art. 115 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, iar dobânzile de întârziere sunt calculate conform art. 120 al aceluiași act normativ, coroborat cu prevederile Deciziei Comisiei de Proceduri Fiscale nr. 3/2008.

Față de cele mai sus menționate rezultă că organul fiscal a răspuns problemelor ridicate de SC E SRL, anulând sumele stabilite inițial ca dobânzi prin emiterea unei decizii de impunere.

**În drept**, art.205 alin.(1) și art.206 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, precizează:

*„Art.205 -(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se considera lezată în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.*

*(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care considera că a fost lezată în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.”*

*„Art.206 -(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”*

De asemenea **art.213** din Codul de procedura fiscală, republicată, prevede:

*“(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.*

În speță, sunt aplicabile și Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 507/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul prezidentului A.N.A.F. nr. 3741/2015, care la pct. 11.1. prevad:

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

*a)...b)*

**c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat”.**

Potrivit dispozițiilor legale mai sus invocate obiectul contestației îl constituie numai sumele înscrise în titlul de creanță contestat.

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

- prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. a/dec, organele fiscale au stabilit în sarcina societății accesorii aferente impozitului pe profit, impozitului pe dividende datorate persoanelor fizice în suma de h lei pentru perioada 25.01.2012-21.12.2015;

- baza de calcul a accesoriilor o constituie obligațiile de plată principale stabilite prin declarația 100 aferente lunii decembrie 2011 și declarația rectificativă 101 aferentă lunii decembrie 2011 înregistrate în fișa de evidență pe plătitor în data de 22.10.2015;

- în data de 17.03.2016 societatea a solicitat recalcularea accesoriilor aferente TVA, impozit pe profit, impozit pe dividende datorate persoanelor fizice și vărsămintelor pentru persoane cu handicap neîncadrate.

- organul fiscal a procedat la analiza datelor existente în fișa sintetică pe plătitori, precum și a deciziei referitoare la obligațiile de plată a accesoriei nr. a/dec prin care au fost calculate accesoriile la impozit pe profit și impozit pe dividende datorate persoanelor fizice, rezultând că prin decizia de calcul a accesoriei contestată s-au calculat dobânzi de întârziere în suma de h lei parțial eronat.

Astfel, organul fiscal prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. a/dec a anulat dobânzi de întârziere în sumă de **y2 lei** pentru impozitul pe profit și dobânzi de întârziere în sumă de **q2 lei** pentru dividende persoane fizice, contestația societății urmează a se respinge în parte ca ramasă fără obiect pentru aceste sume, diferența de **d lei** ( y1 lei dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit + y2 lei dobânzi aferente impozitului pe dividende persoane fizice) sunt corect calculate și urmează să fie respinsă în parte ca neîntemeiată pentru aceste sume.

**3.2. Referitor la accesoriile stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată a accesoriei nr. a/dec ( a+b+c) și penalitățile de întârziere stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. a/dec**

***Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile aferente impozitului pe profit, impozitului pe dividende persoane fizice și vărsămintelor de la persoane cu handicap neîncadrate stabilite prin decizia de calcul a accesoriei și decizia de impunere contestate, în condițiile în care plățile efectuate de către societate au stins obligațiile de plată cu vechimea cea mai mare, iar obligațiile fiscale principale stabilite de către contribuabilă ca urmare a depunerii la organul fiscal a declarației rectificative și a declarațiilor, s-au stins cu plata rămasă nestinsă generând accesorii***

**În fapt**, Administrația Fiscală pentru Contribuabilii Mijlocii a emis Decizia referitoare la obligațiile de plată a accesoriei nr. a/dec a stabilit accesoriile aferente impozitului pe profit, impozitului pe dividende persoane fizice și vărsămintelor de la persoane cu handicap neîncadrate ca urmare a nedeunerii declarațiilor 100 și 300 aferente lunii decembrie 2011, calculate în perioada 25.01.2012-21.12.2015.

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese că **SC E SRL** în data de 25.01.2012 a efectuat plata aferentă TVA în sumă de a lei, plata în contul unic, beneficiar "bugetul de stat" în sumă de s lei, suma de d lei și suma de f lei. Declarațiile 100 și 300 aferente lunii decembrie 2011 au fost declarate cu întârziere, respectiv în data de 22.10.2015 și declarația rectificativă 101 referitor la impozitul pe profit aferent lunii decembrie 2011 a fost depusă în data de 22.10.2015.

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.

Dupa depunerea declarațiilor, în data de 22.10.2015, au fost generate eronat dobânzi și penalități de întârziere.

În data de 17.03.2016 societatea a solicitat recalcularea accesoriilor aferente TVA, impozit pe profit, impozit pe dividende datorate persoanelor fizice și vărsămintelor pentru persoane cu handicap neîncadrate.

În vederea stabilirii obligațiilor de plată accesorii datorate de către contestatară, Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii a aplicat prevederile OMFP nr. 2144/2008 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind organizarea sistemului de administrare a creanțelor fiscale, cuprinse în cap. III.1.2.2.5. Procedura de corecție în cazul depunerii cu întârziere a declarațiilor fiscale și a deconturilor de TVA:

*„Pentru a nu denatura evidența fiscală și situațiile fiscale raportate anterior depistării erorilor materiale, **constând în prelucrarea eronată de către organul fiscal a declarațiilor/deconturilor de taxă pe valoarea adăugată depuse cu întârziere, recalcularea obligațiilor fiscale accesorii se face, utilizând procedura de simulare. În această situație, în evidența fiscală se introduc diferențele rezultate, atât pentru obligația principală cât și pentru accesorii.**”*

Astfel, în urma procedurii de "simulare" au fost recalculate accesoriile aferente TVA, impozit pe profit, impozit pe dividende datorate persoanelor fizice și vărsămintelor pentru persoane cu handicap neîncadrate, fiind emise următoarele titluri de creanță, contestate:

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. a/dec, prin care organele fiscale au calculat în sarcina contestatoarei accesorii în sumă totală de x lei, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de x1 lei, accesorii aferente impozitului pe dividende persoane fizice în sumă de x3 lei, accesorii aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate în cuantum de x3 lei, accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorate de angajator în sumă de x4 lei, accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șonaj datorată de angajator în sumă de x5 lei, accesorii aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de x6 lei și accesorii aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de x7 lei;

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. a/dec, prin care au fost stabilite diferențe în plus la penalități de întârziere cu suma de y2 lei la dividende persoane fizice și cu suma de y4 lei la impozitul pe profit prin Decizia nr.a/dec.

Procedura de simulare se realizează în condițiile prevăzute de art. 114 și art. 115 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, iar dobânzile de întârziere sunt calculate conform art. 120 al aceluiași act normativ, coroborat cu prevederile Deciziei de Proceduri Fiscale nr. 3/2008.

**În drept**, conform prevederilor art. 81, art. 82, art. 85 cu privire la declarația fiscală, art. 110, art. 111 cu privire la termenele de plată a obligațiilor fiscale, art. 114 și art. 115 cu privire la stingerea creanțelor, precum și art. 119 și art. 120 referitoare la dobânzile de întârziere, 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:

## Codul de procedură fiscală:

**Art. 81-** “ (1) Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal, la termenele stabilite de acesta.

(2) În cazul în care Codul fiscal nu prevede, Ministerul Economiei și Finanțelor va stabili termenul de depunere a declarației fiscale.

**(3) Obligația de a depune declarația fiscală se menține și în cazurile în care:**

- a) a fost efectuată plata obligației fiscale;
- b) obligația fiscală respectivă este scutită la plată, conform reglementărilor legale;
- c) organul fiscal a stabilit din oficiu baza de impunere și obligația fiscală;
- d) pentru obligația fiscală nu rezultă, în perioada de raportare, sume de plată, dar există obligația declarativă, conform legii.

**Art. 82** – “(2) În declarația fiscală contribuabilul trebuie să calculeze cuantumul obligației fiscale, dacă acest lucru este prevăzut de lege.”

**Art. 85** - “(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);
- b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”
- c)

**Art. 86-** “Declarația fiscală 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.”

[...] (6) Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plată.”

**Art. 110** – “(3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii.”

### Norme metodologice:

“107.1. **Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:**

- a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii;
- b) **declarația fiscală**, angajamentul de plată sau documentul întocmit de platitor prin care acesta declară obligațiile fiscale, în cazul în care acestea se stabilesc de către platitor, potrivit legii”.

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

(2) 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:

- a) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 1-15 din luna, termenul de plată este până la data de 5 a lunii următoare;
- b) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 16-31 din luna, termenul de plată este până la data de 20 a lunii următoare.[...] “

**Art. 114** – “(2<sup>1</sup>) **Debitorii vor efectua plata impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, prevăzute prin ordin al**

presedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, **într-un cont unic**, prin utilizarea unui ordin de plată pentru Trezoreria Statului pentru obligațiile datorate bugetului de stat și a unui ordin de plată pentru Trezoreria Statului pentru celelalte obligații de plată.

(2<sup>2</sup>) **Distribuirea sumelor din contul unic se face de organul fiscal competent, distinct pe fiecare buget sau fond, după caz, proporțional cu obligațiile datorate.**

(2<sup>5</sup>) Plata obligațiilor fiscale, altele decât cele prevăzute la alin. (2<sup>1</sup>), se efectuează de către debitori, distinct pe fiecare impozit, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat.

(3) În cazul stingerii prin plată a obligațiilor fiscale, momentul plății este:

a) în cazul plăților în numerar, data înscrisă în documentul de plată eliberat de organele sau persoanele abilitate de organul fiscal; [...];

c) în cazul plăților efectuate prin decontare bancară, data la care bancile debitează contul platitorului 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. 121, data putând fi dovedită prin extrasul de cont al contribuabilului; [...].

**Art.115** – “(1) Dacă un contribuabil datorează mai multe tipuri de impozite, taxe, contribuții și alte sume reprezentând creanțe fiscale prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. a), iar suma plătită nu este suficientă pentru a stinge toate datoriile, atunci **se sting datoriile corelative aceluși tip de creanță fiscală principală pe care o stabilește contribuabilul sau care este distribuită, potrivit prevederilor art. 114, de către organul fiscal competent, după caz, stingerea efectuându-se, de drept, în următoarea ordine:**

[...] b) obligațiile fiscale principale sau accesorii, în ordinea vechimii, cu excepția cazului în care s-a început executarea silită, când se aplică prevederile art. 169 în mod corespunzător.[...]

d) obligațiile cu scadențe viitoare, la solicitarea contribuabilului.

(2) Vechimea obligațiilor fiscale de plată se stabilește astfel:

a) **în funcție de scadența, pentru obligațiile fiscale principale;**

b) în funcție de data comunicării, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de organele competente, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii; [...]

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

**Art.119** – “(1) Pentru neachitarea la **termenul de scadență** de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări 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) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare **termenului de scadență** și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

Potrivit dispozițiilor legale mai sus invocate societatea are obligația de a calcula cuantumul obligațiilor fiscale, de a le înscrice în declarația fiscală care se depune la organul fiscal, chiar și în situația în care efectuează plăți. Declarațiile contribuabilului se înregistrează în evidența fiscală în ordinea depunerii, iar plățile efectuate în contul



obligațiilor fiscale sting obligațiile așa cum au fost înscrise în declarații și depuse la organul fiscal.

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 cuantumul 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.**”*

Distribuirea sumelor plătite de contribuabilă 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. 1314/2007:

**Cap I pct. 2 ”Sumele plătite de contribuabili**, reprezentând obligații fiscale prevăzute de Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.294/2007, cu modificările ulterioare, datorate bugetului de stat, **se distribuie de către organul fiscal competent pe tipuri de obligații fiscale datorate, prioritate având obligațiile fiscale cu reținere la sursă și apoi celelalte obligații fiscale, proporțional cu obligațiile fiscale datorate, cu excepțiile prevăzute la pct. 19-30.”**

**Cap II pct. 6** „Suma virată în contul unic reprezentând obligații fiscale prevăzute de Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.294/2007, datorată bugetului de stat, se distribuie de către organul fiscal competent pe tipuri de obligații fiscale datorate, conform sumelor stabilite în titlurile de creanță emise în condițiile legii și pentru care se efectuează plata. **Distribuirea astfel efectuată va sta la baza stingerii obligației fiscale respective.**”

**Cap III, pct. 10** În situația în care contribuabilul care **a efectuat plata în contul unic înregistrează obligații fiscale restante la bugetul de stat**, respectiv la bugetele contribuțiilor sociale, organul fiscal competent va proceda la distribuirea sumelor achitate astfel:

a) pentru bugetul de stat, suma virată în contul unic va fi distribuită potrivit prevederilor pct. 2. **Stingerea sumelor distribuite pe tipuri de obligații fiscale va fi efectuată de către organul fiscal competent**, conform art. 115 alin. (1)-(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

2. Stingerea sumelor distribuite pe tipuri de obligații fiscale va fi efectuată de către organul fiscal competent, conform art. 115 alin. (1)-(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare;” [...]

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**, iar după efectuarea distribuirii organul fiscal înștiințează contribuabilul cu privire la modul în care a fost efectuată distribuirea.

În ceea ce privește Înștiințarea privind stingerea creanțelor fiscale în urma distribuirii sumelor plătite în contul unic, aceasta se efectuează cu respectarea prevederilor Codului de procedură fiscală, coroborate cu dispozițiile OPANAF nr. 1133/2008 privind aprobarea Procedurii de accesare a informațiilor privind stingerea creanțelor fiscale, puse la dispoziția contribuabililor pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Astfel, potrivit dispozițiilor OPANAF nr. 1133/2008 :

*"1. Informațiile cuprinse în Înștiințarea privind stingerea creanțelor fiscale în urma distribuirii sumelor plătite în contul unic și în Înștiințarea privind stingerea creanțelor fiscale, ale căror modele au fost instituite prin Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 1.364/2007 privind emiterea prin intermediul mijloacelor informatice a unor acte administrative, denumite în continuare înștiințări, pot fi accesate de către contribuabili pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală.*

*2. Înștiințările prevăzute la pct. 1 se emit și se pun la dispoziția contribuabililor numai în situația în care sumele plătite de către aceștia sunt în quantum mai mic sau mai mare decât obligațiile fiscale datorate. (...)*

*4. Contribuabilii vor putea consulta înștiințările emise și afișate pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală astfel:*

*A. Identificarea contribuabililor și asigurarea confidențialității informațiilor fiscale se vor face solicitându-se utilizatorului următoarele informații aferente ultimului ordin de plată:*

- a) codul de identificare fiscală;*
- b) numărul documentului de plată;*
- c) data plății;*
- d) suma plătită.*

*B. Informațiile afișate sunt cele cuprinse în modelul de înștiințare prevăzut de normele în vigoare."*

Față de cele prezentate mai sus, re reține faptul că societatea avea posibilitatea să consulte înștiințările privind stingerea creanțelor fiscale în urma distribuirii sumelor achitate în contul unic, acestea putând fi utilizate în vederea corelării evidenței fiscale cu evidența contabilă, precum și pentru a formula ulterior contestație, în conformitate cu prevederile legale, după caz, prin preluarea textului acestora pe suport hârtie.

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

- societatea efectuează în data de 25.01.2012 plăți în contul unic, beneficiar "bugetul de stat" în sumă de s lei, suma de d lei și suma de f lei , iar obligațiile fiscale pentru perioada de raportare lunii decembrie 2011 sunt declarate cu mult după termenele scadente, respectiv 22.10.2015;

- plățile efectuate de societate au fost utilizate, conform dispozițiilor O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, în stingerea obligațiilor fiscale declarate de societate ulterior datei de 25.01.2012, respectiv impozitul pe profit, impozitul pe dividende persoane fizice și vărsăminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate;

Plata de s lei din data de 25.01.2012 în contul "Venituri ale bugetului de stat incasate in contul unic, in curs de distribuire", cod 9902, a fost distribuită conform dispozițiilor OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, contribuind la stingerea următoarelor obligații bugetare:

- suma de h lei a închis din **debitul restant și neachitat** aferent impozitului pe veniturile din **salarii**, impozit cu reținere la sursă;
- obligația de plată aferentă lunii februarie 2012 pentru impozitul pe profit, scadentă la 25.03.2012 în sumă de j lei a fost stinsă din plata efectuată în data de 25.01.2012 în sumă de k lei;
- suma de l lei din plata efectuată în data de 25.01.2012 a stins din obligația de plată aferentă lunii martie 2012 și scadentă la 25.04.2012 pentru impozitul pe profit;
- diferența ramasă de a lei ( a1+a2+a3) din plata efectuată în data de 25.01.2012 a stins din obligațiile de plată aferente lunii ianuarie, martie și aprilie 2012 și scadente la 25.02.2012, 25.03.2012 și 25.04.2012 pentru impozitul vărsăminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate;

Plata de s lei din data de 25.01.2012 în contul “*Venituri ale bugetului de stat incasate in contul unic, in curs de distribuire*”, cod 9902, a fost distribuită conform dispozițiilor OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, contribuind la stingerea următoarelor obligații bugetare:

- suma de s1 lei a închis din debitul restant și neachitat aferent impozitului pe veniturile din salarii, impozit cu reținere la sursă, scadent la data anterioară plății efectuate în data de 25.01.2012;
- suma de s2 lei din plata efectuată în data de 25.01.2012 a stins din obligația de plată aferentă lunii martie 2012 și scadentă la 25.04.2012 pentru impozitul pe profit;
- diferența ramasă de s3 lei din plata efectuată în data de 25.01.2012 a stins din obligația de plată aferentă lunii martie 2012 și scadentă la 25.04.2012 pentru impozitul vărsăminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate;

Plata de d lei din data de 25.01.2012 în contul “*Venituri ale bugetului de stat incasate in contul unic, in curs de distribuire*”, cod 9902, a fost distribuită conform dispozițiilor OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, contribuind la stingerea următoarelor obligații bugetare:

- la impozitul pe profit care a închis debitul restant la 27.03.2012 aflat în fișa sintetică la acea dată;

Plata de f lei din data de 25.01.2012 în contul “*Venituri ale bugetului de stat incasate in contul unic, in curs de distribuire*”, cod 9902, a fost distribuită conform dispozițiilor OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, contribuind la stingerea următoarelor obligații bugetare:

- suma de d lei din plata efectuată în data de 25.01.2012 a stins din obligația de plată aferentă lunii martie 2012 și scadentă la 25.04.2012 pentru impozitul pe profit;
- diferența ramasă de d1 lei din plata efectuată în data de 25.01.2012 a stins din obligația de plată aferentă lunii martie 2012 și scadentă la 25.04.2012 pentru impozitul vărsăminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate;

- obligația de plată pentru impozitul pe profit aferentă lunii decembrie 2011 este declarată de catre societate în data de 22.10.2015, ulterior datei scadente, respectiv **25.01.2012**, dar plata aferentă acestei obligații fiind efectuată în contul unic a stins alte obligații de plată declarate ulterior plății, iar obligația creată în data de **22.10.2015** la impozitul pe profit a fost stinsa din plusul provenit din plăți următoare datei scadente, respectiv 25.01.2012, existent în contul unic la data e 22.10.2015;

- obligația de plată pentru impozitul pe dividende persoane fizice aferentă lunii decembrie 2011 este declarată de catre societate în data de 22.10.2015, ulterior datei scadente, respectiv **25.01.2012**, dar plata aferentă acestei obligații fiind efectuată în

contul unic a stins alte obligații de plată declarate ulterior plății, iar obligația creată în data de **22.10.2015** la impozitul pe profit a fost stinsă din plusul provenit din plăți următoare datei scadente, respectiv 25.01.2012, existent în contul unic la data e 22.10.2015;

- obligația de plată pentru vărsăminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate aferentă lunii decembrie 2011 este declarată de către societate în data de 22.10.2015, ulterior datei scadente, respectiv **25.01.2012**, dar plata aferentă acestei obligații fiind efectuată în contul unic a stins alte obligații de plată declarate ulterior plății, iar obligația creată în data de **22.10.2015** la impozitul pe profit a fost stinsă din plusul provenit din plăți următoare datei scadente, respectiv 25.01.2012, existent în contul unic la data e 22.10.2015.

Astfel, argumentele prezentate de societate referitoare la efectuarea plăților la termenele legale nu poate fi reținută în condițiile în care plățile efectuate în contul unic sting obligații fiscale declarate într-o anumită ordine, respectiv obligațiile fiscale principale sau accesorii în ordinea vechimii, iar accesoriile în sumă de o lei stabilite pentru creanțele declarate în data 22.10.2015, creanțe care au fost stinse din plățile efectuate în contul unic al bugetului de stat, în funcție de sumele existente în acest cont.

Organul fiscal nu a putut anula distribuția sumelor din contul unic ori emiterea de corecție erori materiale din documentele de plată întocmite de contribuabilă conform Ordinului 1311/2008 care se aplică 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;”*

După înregistrarea în fișa sintetică a declarațiilor 100 și 101 aferente obligației de plata la impozitul pe profit, impozitul pe dividende persoane fizice și vărsăminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate au fost generate dobânzi de întârziere emise prin Decizia de calcul accesorii nr. a/dec în suma de x lei. Din decizia de calcul accesorii reiese următoarele:

- pentru obligația de plată aferentă impozitului pe profit scadentă la data de 25.01.2012 creată în data de 22.10.2015 au fost generate dobânzi în sumă de y lei, accesorii diminuate în sumă de y2 lei prin decizia de impunere nr. a/dec;
- pentru obligația de plată aferentă impozitului dividende persoane fizice scadentă la data de 25.01.2012 creată în data de 22.10.2015 au fost generate dobânzi în sumă de h1, accesorii diminuate în sumă de q2 lei prin decizia de impunere nr. a/dec.

În concluzie, începând cu 01.01.2008 plățile se efectuează în contul unic, distribuția sumelor din contul unic se face de 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.

Față de cele prezentate rezultă că sumele plătite au stins obligațiile restante în ordinea vechimii, iar conform prevederilor în vigoare se calculează accesorii pentru fiecare zi de întârziere la plată până la data stingerii debitului principal, precum și penalități de întârziere în funcție de numărul de zile de depășirea a scadenței. Suma de **h lei** reprezentand accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de h1 lei, impozitului pe dividende și vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap

neîncadrate în sumă de x3 lei și impozitului pe dividende persoane fizice în sumă de h3 lei sunt corect și legal datorate, urmand să fie respinsă contestația împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plata accesorii nr. a/dec ca neîntemeiată pentru această sumă.

Cu privire la Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. a/dec, organul fiscal a recalculat accesoriile în urma refacerii stingerii după înregistrarea declarațiilor aferente lunii decembrie, stabilind suplimentar penalități de întârziere în sumă dew2 lei la dividende persoane fizice și stabilind suplimentar penalități de întârziere în sumă de **y4 lei** la impozit pe profit, sunt corect și legal datorate, urmand să fie respinsă contestația împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. a/dec ca neîntemeiată pentru această sumă.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul OPANAF nr. 138/2012 privind modificarea anexei la Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 1.314/2007 pentru aprobarea Metodologiei de distribuie a sumelor platite de contribuabili in contul unic si de stingere a obligatiilor fiscale inregistrate de catre acestia, art. 81, art. 82, art. 85, art. 86, art. 111, art. 114, art.115, art. 119, art. 120, din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si a normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004, dispozițiile OPANAF nr. 1801/2008 pentru aprobarea Deciziei Comisiei de proceduri fiscale nr. 3/2008, coroborate cu art.269, art.347 si art. 352 alin.(1) si alin.(2) din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015, în vigoare începând cu data de 01.01.2016:

## DECIDE

1. Respinge în parte ca fiind ramasă fără obiect contestația formulată de **SC E SRL** în ceea ce privește dobânzile de întârziere în sumă de **h lei** stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plata accesorii nr. a/dec, emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii, întrucat acestea au fost revizuite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. a/dec.

2. Respinge în parte ca neîntemeiata contestația formulată de **SC E SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. a/dec, prin care s-au stabilit în sarcina acesteia accesorii aferente următoarelor obligații fiscale:

- impozit pe profit în sumă de **x1 lei**;
- dividende persoane fizice în sumă de **x2 lei**;
- accesorii aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate în cuantum de **x3 lei**;

2. Respinge în parte ca neîntemeiată contestația formulată de **SC E SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale nr. a/dec, prin care s-a corectat evidența fiscală astfel:

Pentru impozitul pe profit

- obligații corecte în sumă de **y1 lei**;
- diferențe în plus în sumă de **y4 lei**.

Pentru dividende persoane fizice

- obligații corecte în sumă de **y5 lei**;
- diferențe în plus în sumă dew2 lei.

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