

DECIZIA NR. 238

Directia Generala a Finantelor Publice Brasov, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre Directia Controlului Fiscal Brasov, privind solutionarea contestatiei formulata de SC.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de control din cadrul Directiei Controlului Fiscal Brasov in Raportul de inspectie fiscala si a Deciziei de impunere, privind sumele stabilite suplimentar, reprezentand impozit pe dividende, dobinzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art.176, alin.1 din OG.92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala.

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Petenta contesta impozitul pe dividende stabilit suplimentar, cu dobinzile si penalitatile de intarziere aferente, stabilite prin Raportul de inspectie fiscala, motivand urmatoarele:

Petenta sustine ca, organele fiscale au aplicat in mod eronat cota de 10% asupra dividendelor aferente anului 2004, pentru profitul realizat in anul 2004, intrucat aceasta cota se aplica conform HG 84/18.02.2005, pct.144, incepand cu dividendele distribuite cu data de 01.01.2005, si totodata nu au tinut cont de faptul ca societatea era in curs de dizolvare.

Petenta sustine ca organele de control au aplicat eronat prevederile legale, fara a tine cont de specificul spetei in cauza, respectiv " hotararea dizolvarii fara lichidare a societatii."

In motivatia contestatiei, petenta sustine ca la data de 30.11.2004, asociatul unic al societatii a hotarat dizolvarea fara lichidare a societatii, incepand cu data de 31.12.2004.

Pentru a indeplini aceasta hotarare, societatea a intreprins o serie de actiuni speciale printre care mentioneaza : inventarierea patrimoniului si intocmirea situatiilor financiare aferente perioadei 01.01.2004-31.12.2004.

La data de 31.12.2004, a avut loc adunarea generala a asociatului unic care a aprobat situatiile financiare si totodata a hotarat repartizarea profitului in intregime la dividende.

Petenta sustine de asemenea ca dupa data de 31.12.2004 nu a mai emis nici o factura, iar veniturile inregistrate de societate sunt doar din titluri de plasamente de pe piata de capital, titluri ce au fost achizitionate in anul 2004.

Petenta considera ca organele fiscale au apreciat in mod eronat situatia generata de hotararile adoptate de asociatul unic al societatii cu privire la dizolvarea societatii, intrucat hotararile din data de 30.11.2004, prin care s-a hotarat dizolvarea societatii la data de 31.12.2004 si hotararea de aprobare a situatiilor financiare si de repartizare a profitului la 31.12.2004, reprezinta temelia pe baza careia se aplica si prevederile legale.

Prin urmare, petenta considera ca prin Raportul de inspectie fiscala, organele de control incerca sa oblige societatea sa nu ia in seama propriile hotarari si sa o determine sa plateasca impozite nedatorate, intrucat societatea a incheiat situatiile financiare la data de 31.12.2004, a distribuit profitul anului 2004 la aceasta data si a calculat impozitul pe dividende aferent in cota de 5% care era legal valabil la acel moment.

Fata de aceasta situatie, contestatoarea considera ca organele fiscale au aplicat o prevedere legala valabila incepand cu data de 01.01.2005.

Ca urmare a celor prezentate, contestatoarea solicita anularea in totalitate a impozitului pe dividende stabilit suplimentar cu dobinzile de intarziere si a penalitatilor de intarziere aferente.

II. In Raportul de inspectie fiscala, organele fiscale din cadrul Directiei Controlului fiscal Brasov au constatat urmatoarele:

La data de 31.12.2004, societatea a inregistrat profit, care a fost repartizat in totalitate la dividende, conform bilantului contabil, pentru care s-a retinut impozitul pe dividende in cota de 5%,.

Impozitul pe dividende constituit a fost achitat cu ordin de plata din data de 18.02.2005.

Organele fiscale au constatat ca societatea a repartizat si distribuit dividende la data de 31.12.2004, prin urmatoarele articole contabile:

129-”Repartizarea profitului” = 457-”Dividende de plata”,

457-”Dividende de plata” = 446- “Impozit pe dividende”,

457-”Dividende de plata” = 4551-”Asociati conturi curente”

Urmare verificarii efectuate, organele fiscale au considerat ca societatea nu avea dreptul sa distribuie dividende la data de 31.12.2004, prin articolul contabil: 457- ” Dividende de plata “= 4551- “Asociati conturi curente”, intrucat acestea nu se pot distribui in cursul anului fiscal, ci doar numai dupa incheierea exercitiului financiar, conform Legii 31/1990 republicata privind societatile comerciale, care prevede faptul ca “ distribuirea de dividende in cursul anului fiscal este interzisa”, precum si a prevederilor art.28 alin.1 si 4 si art.19, alin.2 din Legea contabilitatii 82/1991 republicata.

Ca urmare, in conformitate cu dispozitiile art.71, alin.1, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, asa cum a fost modificat prin OG 83/19.08.2004 si pct.144 din HG 84/18.02.2005, hotarare pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG 44/2004, organele fiscale au procedat la recalcularea impozitului pe dividende cu cota de 10% stabilind in sarcina petentei o diferenta de impozit pe dividende, fata de impozitul constituit de petenta.

La suma stabilita au fost calculate dobinzi si penalitati de intarziere, in conformitate cu prevederile art.108 si 114 din OG 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala.

III. Avand in vedere constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatoarei, documentele aflate la dosarul cauzei, precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii se retin urmatoarele:

Perioada verificata: 01.01.2002- 31.03.2005

Inspectia fiscala a fost efectuata in baza art.96 din OG 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala si a avut ca obiectiv verificarea bazelor de impunere, a legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabil, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile.

In fapt la data de 31.12.2004, petenta inregistreaza profit, care a fost repartizat in totalitate la dividende, conform bilantului contabil si pentru care s-a retinut impozitul pe dividende in cota de 5%.

Impozitul pe dividende constituit de societate a fost virat cu ordin de plata in data de 18.02.2005.

Urmare verificarii efectuate, organele fiscale au constatat ca petenta a constituit in mod eronat impozitul pe dividende in cota de 5%, intrucat in conformitate cu dispozitiile art.71, alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, asa cum a fost modificat prin pct.52 din OG 83/19.08.2004 si pct.144 din HG 84/18.02.2005 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal: “ veniturile sub forma de dividende...distribuite incepand cu anul fiscal 2005, se calculeaza prin aplicarea cotei de 10% asupra sumei acestora.”

In consecinta, organele fiscale au procedat la recalcularea impozitului pe dividende aplicand cota de 10% la suma acestora, stabilind o diferenta de impozit pe dividende suplimentara, la care au calculat dobinzi si penalitati de intarziere.

Prin urmare, Directia Generala a Finantelor Publice Brasov prin Biroul de solutionare a contestatiilor, urmeaza a se pronunta asupra cotei de calculare a impozitului pe dividende aferent dividendelor repartizate la 31.12.2004 si pe cale de consecinta daca masurile dispuse de organele fiscale de recalculare a impozitului pe dividende cu cota de 10% sunt legale si in conformitate cu prevederile legale in speta.

In drept in conformitate cu dispozitiile art.28, alin.1 din Legea contabilitatii 82/1991 republicata se precizeaza:

“ Persoanele prevazute la art.1 au obligatia sa intocmeasca situatii financiare anuale, inclusiv in situatia fuziunii, divizarii sau incetarii activitatii acestora in conditiile legii.”

Art.4 si art.19 alin.3, din acelasi act normativ prevede:

“ ART.4

Persoanele juridice care nu indeplinesc criteriile stabilite pentru aplicarea reglementarilor prevazute la alin.3 aplica reglementari contabile cu directivele europene si intocmesc situatii financiare anuale, care se compun din bilant, cont de profit si pierdere, politici contabile si note explicative.”

“ ART.19

alin.3- Repartizarea profitului se inregistreaza in contabilitate pe destinatii, dupa aprobarea situatiilor financiare anuale.”

Din documentele prezentate la dosarul cauzei, se constata ca la data de 31.12.2004, contestatoarea a repartizat profitul net, a constituit impozitul pe dividende in cota de 5% si a distribuit dividende conform Notei contabile din data de 31.12.2004, prin urmatoarele articole contabile:

129-”Repartizarea profitului”= 457 “Dividende de plata “,
457 “Dividende de plata “ = 446 “Impozit pe dividende”,
457 “Dividende de plata”=4551 “Asociati conturi curente”,

Petenta a procedat la inchiderea artificiala a contului 457 la data de 31.12.2004, prin transferarea obligatiilor de plata fata de asociatul societatii, din contul de dividende in contul 455 “ Asociati conturi curente “, prin articolul contabil:

457 “Dividende de plata “ = 455 “Asociati conturi curente “.

In data de 31.12.2004, societatea a compensat dividende , prin articolul contabil:

4551 “Asociati conturi curente” = 542 “Avansuri de trezorerie”

Prin urmare, se constata ca societatea a distribuit dividende la data de 31.12.2004, aferente exercitiului financiar 2004, contrar prevederilor art.272, alin.5 din Legea 31/1990 republicata privind societatile comerciale care precizeaza:

“ Este interzisă încasarea sau plata de dividende, sub orice formă, din profituri fictive sau care nu puteau fi distribuite, în lipsa de situații financiare(bilanț contabil), ori contrarii celor rezultate din aceasta.”

Totodată prin art.67 alin.2 din Legea 31/1990 republicată se prevede:

“ Dividendele se plătesc asociaților proporțional cu cota de participare la capitalul social versat, dacă prin actul constitutiv nu se prevede altfel.

Ele se plătesc în termenul stabilit de către adunarea generală a asociaților, sau după caz, stabilit prin legile speciale, dar nu mai târziu de 8 luni de la data aprobării situației financiare anuale aferente exercitiului financiar încheiat.”

Având în vedere prevederile legale enunțate, se constată că numai după data de 31.12.2004, data la care se încheie exercitiul financiar 2004, petenta putea distribui dividendele aferente anului 2004.

În acest sens și prevederile art.27, alin.1 și 2 din Legea contabilității 82/1991 republicată precizează ca:

“ (1) Exercițiul financiar reprezintă perioada pentru care trebuie întocmite situațiile financiare anuale și, de regulă, coincide cu anul calendaristic.

(2) Durata exercitiului financiar este de 12 luni.”

În drept, în cazul în speta sunt aplicabile dispozițiile art.71, alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, așa cum a fost modificată prin OG 83/19.08.2004, pct.52 care precizează:

“ Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sume primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu cota de 10% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice o dată cu plata dividendelor către acționari sau asociați.

Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata.

In cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-a aprobat bilanțul contabil, termenul de plată a impozitului pe dividende este până la data de 31 decembrie a anului respectiv.”

Totodată prin pct.144 din HG 84/18.02.2005 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG 44/2004 se prevede ca:

“ Impozitul pe veniturile din dividende, inclusiv asupra sumelor primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, distribuite începând cu anul fiscal 2005, se calculează și se reține prin aplicarea cotei de 10% asupra sumei acestora.”

Motivația contestatoarei, potrivit căreia, organele fiscale au aplicat o prevedere legală valabilă începând cu data de 01.01.2005, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2004 privind Codul fiscal aprobate prin HG 84/18.02.2005, nu adaugă la lege ci constituie parte integrantă a actului normativ, aducând numai lamuriri în ceea ce privește conținutul Legii 571/2003 în aplicarea căruia a fost dat.

De altfel un act normativ de rang inferior nu poate adăuga la un alt act normativ de rang superior.

În ce privește motivația contestatoarei potrivit căreia situația societății contestatoare, este una specială, deoarece prin hotărârea asociatului unic s-a dispus dizolvarea societății la data de 31.12.2004, motiv pentru care s-au întreprins unele acțiuni speciale în vederea ducerii la îndeplinire a hotărârii asociatului unic, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât “ operațiunile speciale” invocate de petenta și anume inventarierea patrimoniului și întocmirea situațiilor financiare pentru perioada 01.01.2004-31.12.2004, sunt operațiuni cu caracter general care sunt obligatorii a fi efectuate de orice societate comercială

conform prevederilor Legii contabilitatii nr. 82/1991 republicata si nu constituie un caz special generat de dizolvarea unei societati.

Din documentele prezentate la dosarul cauzei se constata ca desi la data de 31.12.2004, societatea se dizolva, conform hotararii adoptate de asociatul unic, ea continua sa inregistreze venituri si cheltuieli din activitatea curenta, altele decat cele cauzate de operatiunea de lichidare, respectiv venituri din titluri de plasament achizitionate in anul 2004 si cheltuieli curente de functionare a societatii, aspect care rezulta din documentele financiar contabile ale anului 2005, respectiv jurnale de vanzari si de cumparari, balante de verificare.

Ca urmare, se constata ca in afara de inventarierea patrimoniului si intocmirea situatiilor financiare aferente anului 2004, petenta nu a efectuat nici o operatiune speciala specifica situatiei de dizolvare, acestea nefiind evidentiata de societate nici pana la data depunerii contestatiei conform sustinerilor petentei .

Prin urmare, se constata ca masura organelor fiscale de recalculare a impozitului pe dividende cu cota de 10%, este legala, societatea neputand distribui dividendele repartizate la finele anului 2004, decat numai dupa data de 01.01.2005 si conforma cu prevederile pct.144 din HG 84/2005 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG 44/2004.

Avand in vedere aspectele prezentate si prevederile legale enuntate si intrucat sustinerile petentei sunt neintemeiate, urmeaza a se respinge contestatia pentru suma reprezentand diferenta de impozit pe dividende stabilita suplimentar.

In ce priveste dobinzile si penalitatile de intarziere aferente diferentei de impozit pe dividende, acestea au fost calculate in conformitate cu prevederile art.114, alin.1 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata care prevede urmatoarele:

“ Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobinzi si penalitati de intarziere.”

Modul de calcul al dobinzilor si penalitatilor de intarziere este redat in situatia anexa la Raportul de inspectie fiscala.

Avand in vedere prevederile legale enuntate, urmeaza a se respinge contestatia petentei pentru sumele stabilite reprezentand dobinzi si penalitati de intarziere.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor art.185, alin.1 din OG 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala se:

D E C I D E :

Respingerea contestatiei formulata de petenta, pentru sumele stabilite suplimentar, reprezentand impozit pe dividende, cu dobinzile si penalitatile de intarziere aferente

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Brasov in termenul prevazut de Legea contenciosului administrativ nr.554/2004.