



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Operator de date cu caracter personal
nr. ANSPDCP 759/2003
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 2



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 332

D E C I Z I A nr.4186/28.09.2018
privind soluționarea contestației depusă de societatea X SRL,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR .../11.05.2018.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată asupra contestației înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR .../11.05.2018, depusă de

Societatea X SRL

...
domiciliul fiscal în, județul Hunedoara

înregistrată la registratura A.J.F.P. Hunedoara sub nr. HDG_REG .../23.04.2018 și la A.J.F.P. Hunedoara - AIF sub nr. HDG_AIF .../23.04.2018.

Prin contestația formulată și depusă societatea X SRL solicită anularea parțială a:

Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .../28.02.2018, pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de ... lei;
- impozit pe dividende în sumă de ... lei.

Raportului de inspecție fiscală nr. .../28.02.2018.

Contestația a fost semnată în original sub titulatura societății X SRL prin administrator BA, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .../28.02.2018, emisă de A.J.F.P. Hunedoara - AIF, respectiv data de 12.03.2018, contestația a fost

depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/ 2015 privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P Timișoara, prin Serviciul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe asupra contestației.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală parțială nr.../28.02.2018 emis de către A.J.F.P Hunedoara - Inspecție Fiscală, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările, potrivit cărora:

“Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.(...)

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;

b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;

c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale. (...).”

coroborate cu prevederile art.93 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, care stipulează:

“Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art.95 alin.(4) și art.102 alin.(2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr.../28.02.2018, act administrativ fiscal emis de către A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție Fiscală.

I. Prin contestația depusă petenta se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .../28.02.2018 și Raportului de inspecție fiscală nr. .../28.2.2018, prin care solicită admiterea contestației, anularea Deciziei și RIF-ului, în sensul:

1. Anulării bazei impozabile stabilită suplimentar la calculul impozitului pe profit în cuantum de ... Lei, respectiv a impozitului pe profit suplimentar stabilit în cuantum de ... lei.

2. Anulării bazei impozabile stabilită suplimentar la calculul impozitului pe dividende în cuantum de ... lei, respectiv a impozitului pe dividende suplimentar calculat în cuantum de ... Lei.

De asemenea, solicită să nu se procedeze la calcularea de accesorii asupra sumelor de mai sus.

I. IN FAPT

1. Cu titlu preliminar, arată faptul că societatea a mai fost obiect al verificării fiscale în cursul anului 2017 în ceea ce privește modul de calcul și declarare al TVA în perioada 1/1/2012 - 31/3/2017, fiind încheiat Raportul de Inspecție fiscală nr. .../27.6.2017 .

Actele administrativ-fiscale contestate au fost emise în urma desfășurării inspecției fiscale inițiate în data de 19/12/2017. De aceasta dată, organele de inspecție fiscală au verificat modul de calcul al impozitului pe veniturile microîntreprinderilor începând cu data de 1/2/2013. Întrucât au considerat în mod neîntemeiat că unele finanțări au fost prescrise, transformându-se astfel în bază impozabilă stabilită suplimentar, au procedat la reconsiderarea regimului fiscal al societății, decizând că aceasta nu ar mai fi microîntreprindere, ci subiect al plății impozitului pe profit datorită depășirii plafonului de 65.000 Euro, procedând la verificarea modului de formare și declarare al impozitului pe profit.

De asemenea, în urma constatărilor făcute, inspectorii fiscali au considerat că trebuie să extindă controlul la calculul TVA în perioada 1/4/2017 - 31/10/2017, precum și a impozitului pe veniturile din dividende datorate persoanelor fizice.

Petenta consideră constatările organelor de control întemeiate pe argumente eronate atât din punct de vedere legal, cât și faptic, acestea neținând cont de documentele prezentate.

II. Critica argumentelor eronate ale organelor de control. Argumentele imperative care impun admiterea contestației.

A) Obligație fiscală principală - impozitul pe profit

Reconsiderarea finanțării acordate de către asociați în sumă de ... lei ca fiind o creanță prescrisă - bază impozabilă suplimentară eronat calculată în cuantum de ... lei.

2. Societatea avea regimul fiscal al unei microintreprinderi la momentul inițierii verificării fiscale. În urma interpretării eronate a inspectorilor fiscali, prin depășirea plafonului de venituri, aceasta a devenit platitoare a impozitului pe profit.

Organele de control au constatat că societatea a înregistrat în mod corect, în conturile aferente, finanțările acordate de către asociați. Organele de control au verificat documentele și au constatat că, în data de 25/4/2015, conform Actului aditional nr. 1 la statutul societății, asociații CF și RN au cesionat participarea deținută în societate către asociatul CFM, au procedat la schimbarea administratorului societății, RN cu CFM. De asemenea, cedenții au declarat că au primit contravaloarea părților sociale și nu mai au niciun fel de pretenții față de societate și față de cesionar, că actele predate pe baza de protocol sunt legal întocmite și prezintă situația reală a societății, că nu au fost emise și nu se află în posesia terților instrumente de plata care să angajeze societatea, fiind de acord cu modificarea actului constitutiv al societății.

Pentru finanțările acordate societății, conform Contractelor de Imprumut și a actelor adiționale la acestea încheiate între asociați și societate, a fost întocmită Scrisoarea din 1/5/2015, prin care asociații cedenți confirmă cesiunea tuturor finanțărilor acordate societății de fiecare dintre ei către noul asociat și administrator, CFM, informând debitorul cedat, Societatea X S.R.L., ca de acum-înainte trebuie să le restituie cesionarului.

Întrucât cedenții au cesionat societatea, văzută ca afacere, adică părțile sociale deținute, administrarea sa și finanțările acordate, au declarat, în mod firesc, că nu mai au nicio pretenție față de societate, întrucât beneficiul, dreptul restituirii finanțărilor s-a transferat cesionarului.

De altfel, Codul civil prevede, în art. 1.568 alin. (1) lit. a) Cod civil: Cesiunea de creanță: transferă cesionarului toate drepturile pe care cedentul le are în legătură cu creanța cedată. Pentru ca art. 1.578 Cod civil să prevadă obligația debitorului de a plăti cesionarului din momentul în care primește comunicarea scrisă a cesiunii, formalitate îndeplinită prin trimiterea Scrisorii datate 1 mai 2015.

În consecință, creanța reprezentând finanțările acordate societății a fost transferată noului asociat, cesiunea de creanță producând efecte față de societate începând cu data de 1/5/2015.

3. Faptul ca organele fiscale indică în susținerea opiniei considerării creanțelor ca prescrise art.2.517 Cod civil și coroborează cesiunea de mai sus de prevederile acestui articol NU este deloc un argument care să susțină interpretarea vadii eronată conținută în RIF și Decizia de impunere.

Subliniază că, de-a lungul timpului, cedenții au încheiat anual câte un act adițional la contractele de finanțare prin care au prorogat scadența finanțărilor oferite societății. În consecință, termenul de prescripție de trei ani începe să curgă numai după ce scadența restituirii finanțării este

împlinită, ceea ce NU s-a întâmplat până la data întocmirii actelor administrativ fiscale atacate.

În consecință, la data cesionării către actualul asociat unic, creanțele nu erau prescrise. De altfel, prescripția extinctivă este o sancțiune ce constă în stingerea dreptului material la acțiune neexercitat în termen.

Conform prevederilor art. 2500 Cod civil, prin drept la acțiune se înțelege dreptul de a constrânge o persoană, cu ajutorul forței publice, să execute o anumită prestație. Astfel, obligația al carei termen s-a împlinit poate fi executată de către debitorul sau, creditorul pierzând doar posibilitatea obținerii forței de constrângere a statului pentru executarea obligației.

În situația de față, trebuie avut în vedere faptul că prescripția extinctivă nu a intervenit doar datorită prelungirii termenului de restituire a finanțărilor, ci și prevederilor exprese în domeniul acestei instituții juridice.

Astfel, conform prevederilor art. 2538 Cod civil, recunoasterea unei creanțe întrerupe termenul de prescripție de trei ani. Astfel, înregistrarea în situațiile financiare anuale a finanțărilor echivalează cu recunoasterea debitului. Dacă debitoarea ar fi înțeles să invoce prescripția, ar fi trebuit să dispună eliminarea creanței din situațiile sale financiare.

Pe de altă parte, conideră că prevederile art. 2.512 Cod civil închid orice dezbateri asupra acestui punct:

(1) Prescripția poate fi opusă numai de cel în folosul căruia curge, personal sau prin reprezentant, și fără a fi ținut să producă vreun titlu contrar ori să fi fost de bună credință.

(2) Organul de jurisdicție competent NU poate aplica prescripția din oficiu.

(3) Dispozițiile prezentului articol sunt aplicabile chiar dacă invocarea prescripției ar fi în interesul statului sau unităților sale administrativ-teritoriale.

În aplicarea acestor prevederi legale, literatura juridică, preluând soluții ale fostei Curți Supreme, menționează că: „Prescripția fiind un mijloc de apărare, lăsat cu totul la facultatea părții, de a voi să se folosească sau nu de beneficiul legii, la care poate renunța oricând, NU poate fi invocată din oficiu de judecător. Cât privește mijloacele de invocare a prescripției extinctive, aceasta poate fi opusă, de regula, pe cale de excepție, ceea ce presupune un proces pendinte.”

Dacă nici macar instanța nu poate invoca prescripția, cu atât mai puternic cuvânt NU poate invoca intervenirea acestei instituții organelor de control fiscal.

În consecință, în lumina tuturor acestor argumente, societatea petentă consideră că NU ar fi trebuit să treacă de la regimul fiscal de microintreprindere la cel de platitoare a impozitului pe profit fiindcă finanțările NU erau prescrise.

4. De asemenea, împărtășind concluziile organelor de control privind trecerea societății la regimul fiscal de platitoare a impozitului pe profit (reducție ad absurdum), acestea ar fi trebuit să țină seama la calculul bazei

impozabile a impozitului pe profit de pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți la 31/12/2015. Aceasta se ridică la suma de ... lei.

În consecință, în această situație, baza impozabilă de ... lei trebuia diminuată cu suma de ... lei, ceea ce înseamnă un impozit pe profit datorat diminuat cu suma de ... lei.

Cheltuieli nedeductibile cu energia electrică în sumă de ... lei și cheltuieli cu alte materiale consumabile (hrană pentru câini și pisici) în sumă de ... lei - baza impozabilă suplimentară la calculul profitului impozabil eronat calculată de ... lei.

5. Dincolo de faptul că în cazul admiterii argumentelor de la punctele 3 și 4 de mai sus, societatea ar reveni la regimul fiscal al unei microîntreprinderi, iar aceasta baza impozabilă suplimentară calculate nu ar mai avea niciun efect, solicită să se aibă în vedere netemeinicia acestei augmentări a bazei impozabile.

Astfel, societatea are drept activitate principală prelucrarea și conservarea fructelor și legumelor - cod CAEN 1039. Astfel, la adresa sediului social societatea deține o hală de depozitare a acestor produse ce necesită o păstrare specifică, hală deservită de personal angajat, unde sunt conservate produsele. Pentru desfășurarea propriei activități, societatea a obținut autorizațiile prevăzute de lege, anexând Autorizația nr. .../23.5.2017.

Aceste cheltuieli - cu energia electrică și cu hrana animalelor de pază - sunt realizate tocmai pentru obținerea de profit impozabil, fiind absolut necesare desfășurării activității specifice.

Cât privește documentele justificative solicitate pentru consumul de energie electrică, nu înțelege ce alte înscrisuri ar putea fi produse atât timp cât, așa cum a declarat și administratorul societății, este vorba de spațiul de producție al societății, faptul că în cadrul halei există o cameră în care poate locui administratorul, asociatul sau vreun angajat, nu schimbă cu nimic destinația economică a consumului de energie electrică, aceasta fiind consumată pentru necesitățile productive ale societății.

Petenta consideră că dacă organele de control ar fi binevoit să procedeze la deplasarea la fața locului pentru a constata modul de utilizare al halei, existența animalelor de pază, crede că nu ar mai fi formulat considerațiile neîntemeiate contestate la acest punct. Pentru clarificarea acestei stări de fapt atasază copia raportului de evaluare a imobilului, de unde rezultă fără putință de tagadă destinația sa și modul de utilizare.

B) Obligație fiscală principală - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice - baza impozabilă suplimentară de ... lei - impozit de ... lei.

6. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a declarat și plătit în perioada 1/1/2017 - 31/12/2017 impozit pe dividende.

Întrucât au constatat existența în soldul contului 542 „Avansuri de trezorerie” a unei anumite sume nejustificate, au considerat că asociatul societății a ridicat din casa societății dividende, drept pentru care au

apreciat suma înregistrată în contul 542 drept dividend distribuit și au calculat un impozit de plată în cuantum de ... lei.

În cazul în care organele de control ar fi considerat în mod neîntemeiat neprescrise finanțările acordate de către asociații societății, a vorbi la acest punct de distribuire de dividende ar părea nefondat logic întrucât, pentru a primi sume de bani de la societate, asociatul unic nu ar fi avut de făcut altceva decât să procedeze la o simplă restituire a finanțării, însă eroarea organelor de control de la cel dintâi punct le-a permis acestora să considere, abuziv, sumele înregistrate în contul 542 drept dividende distribuite.

În reconsiderarea acestei sume, organul fiscal nu se prevalează de prevederile art. 6 din Codul de procedură fiscală, nici de cel al art. 14 din acel act normativ ce prevede prevalența economicului asupra juridicului, ci, efectiv, consideră avansurile acordate asociatului pentru interesul societății în sume acordate acestuia cu titlu de dividende, considerând că a avut loc o distribuire, concluzie eronată nu doar din punct de vedere juridic, ci logic.

Având în vedere toate argumentele prezentate mai sus, solicită anularea Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală contestate în sensul celor menționate în petitul contestației.

II. Organele fiscală din cadrul AJFP Hunedoara - AIF, au consemnat următoarele:

În trim.IV 2015 societatea a înregistrat în evidența contabilă chetuieli cu energia electrică în sumă de ... lei, în condițiile în care în aceasta perioadă nu a desfășurat activitate și implicit nu a realizat venituri.

Referitor la cele constatate s-a solicitat o notă explicativă administratorului societății, d-na BA, prin care aceasta a fost întrebată cum justifică consumul de energie electrică și ce documente justificative poate prezenta în acest sens. În răspunsul dat aceasta menționează „, nu exista documente justificative, spațiul în care își desfășoară activitatea de producție societatea are în componență și spațiul în care locuiește asociatul societății.”

În susținerea celor afirmate, administratorul societății nu a prezentat documente justificative, iar societatea nu a desfășurat activitate în trim.IV 2015, fapt pentru care cheltuielile cu energia electrică în sumă de ... lei nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

La data de 31.12.2015, conform balanței de verificare, societatea înregistrează în soldul contului 455 "Sume datorate asociaților" suma de ... lei, iar în soldul contului 167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate" suma de

Referitor la aceste sume, cu ocazia inspecției fiscale efectuate anterior, s-a solicitat o notă explicativă administratorului societății d-na BA, care a fost întrebată ce reprezintă aceste sume de bani și ce documente justificative poate prezenta pentru înregistrarea acestora, iar în răspunsul dat aceasta menționează că; "sumele de bani reprezintă aportul asociaților încapând cu anul 2005, dar deoarece administrarea societății a fost

preluată de către actualul asociat doar la data de 15.04.2015 nu avem documente explicative"

Ulterior, societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală un document intitulat „Act adițional și contract de cesiune la statutul SC X SRL care a fost depus la Registrul comerțului în vederea modificării acționariatului societății unde la punctul 5 se menționează „Retragerea din calitatea de asociați a cedenților CF și RN care declară că nu au realizat nici un castig din această tranzacție, că au primit contravaloarea părților sociale cesionate și nu mai au alte pretenții de la societate și de la asociatul unic."

Urmare a celor constatate, sumele de bani evidențiate în contul 167"Alte împrumuturi și datorii asimilate" în valoare totală de ... lei și în contul 455"Sume datorate asociaților" în sumă de ... lei reprezintă datorii prescrise care se evidențiază în conturile distincte de venituri ale activității de exploatare.

În concluzie, veniturile din exploatare reprezentând datorii prescrise față de asociați în sumă totală de ... lei se cuprind în baza de impozitare a impozitului pe profit aferent anului 2015.

3. În lunile iunie, noiembrie și decembrie 2016, societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu alte materiale consumabile (hrana pentru câini și pisici) în sumă de ... lei, achiziționate M SRL, cheltuieli care nu au fost efectuate în vederea realizării de venituri impozabile.

În concluzie, pentru perioada verificată, respectiv 10.10.2015-31.01.2017, s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, aferent unei baze impozabile în sumă de ... lei, respectiv:

- pentru anul 2015 - ... lei;
- pentru anul 2016 - ... lei.

Conform fișei de cont 542 "Avansuri de trezorerie" la data de 31.10.2017 în debitul contului 542 "Avansuri de trezorerie" este înregistrată suma de ... lei, iar la data de 31.12.2017 în debitul contului 542 "Avansuri de trezorerie" este înregistrată suma de ... lei.

Referitor în cele constatate a fost solicitată o notă explicativă administratorului societății, care a fost întrebat ce reprezintă sumele de bani evidențiate în contul mai sus menționat și ce documente justificative poate prezenta pentru înregistrarea acestora.

În răspunsul dat se menționează: "din valoarea totală de ... lei suma de ... lei evidențiată în creditul contului 455, reprezintă împrumutul care se va restitui asociaților, iar diferența de ... lei urmează a se justifica în următoarele luni prin documente ce atestă achiziția de mașini de transport, precum și achiziția eventualelor materiale sau utilaje necesare funcționării societății. Eventualele sume rămase nejustificate urmează să fie depuse în caseria societății sau în conturile bancare ale acesteia."

În susținerea celor afirmate societatea a prezentat bilanța de verificare la luna ... 2017, conform căreia în debitul contului 542 "Avansuri de trezorerie" este înregistrată suma de ... lei și două contracte de vânzare

cumpărare a două mijloace de transport, respectiv Ford Tranzit și Opel Corsa, pentru care a achitat suma de ... lei, prin casă cu dispoziție de plată.

Întrucât, până la data efectuării inspecției fiscale din suma de ... lei aflată în soldul contului 542 "Avansuri de trezorerie" la data de 31.12.2017, societatea a justificat doar suma de ... lei, iar pentru diferența de ... lei, evidențiată în soldul contului 542 "Avansuri de trezorerie" nu a prezentat documente justificative, aceasta sumă nu a fost restituită societății și nici nu a fost repartizată la dividende, suma de ... lei a fost asimilată unei ridicări de sume de bani efectuată de administrator, respectiv dividende pentru care s-a calculat o diferență suplimentară privind impozitul pe dividende 5%, în sumă de ... lei aferente unei baze impozabile în sumă de ... lei (... - ... = ...).

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

Societatea X SRL, CUI ..., J.../.../... are domiciliul fiscal ..., județul Hunedoara.

Prin contestația depusă petenta se îndreaptă Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .../28.02.2018, pentru suma totală de ... lei, reprezentând: impozit pe profit în sumă de ... lei și impozit pe dividende în sumă de ... lei.

În susținerea contestației, petenta depune probe noi, respectiv "scrisoarea din 01.05.2015" și "acte adiționale la contractele de finanțare - întocmite anual", care nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală, nici în timpul inspecției fiscale, nici cu ocazia notelor explicative solicitate administratorului societății și nici cu ocazia discuției finale.

Având în vedere dispozițiile exprese ale art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul fiscal care arată că: "*Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.*", prin adresa nr. .../31.07.2018, s-a solicitat organelor de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara - AIF să se pronunțe asupra documentelor depuse de petentă în susținerea cauzei.

Prin adresa raspuns nr. HDG_AIF .../20.08.2018, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR .../22.08.2018, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara - AIF, consideră că acestea nu pot fi luate în considerare, întrucât au fost întocmite recent, după finalizarea inspecției fiscale.

Cu privire la impozitul pe profit

Referitor la veniturile din exploatare considerate datorii prescrise față de asociați în sumă totală de ... lei.

În fapt, conform evidențelor contabile întocmite de societate și prezentate organelor de inspecție fiscală la data de 31.12.2015, societatea înregistrează în soldul contului 455 "Sume datorate asociaților" suma de ... lei, iar în soldul contului 167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate" suma de ... lei, care defalcat pe analitice reprezintă:

- 167.1 "Alte împrumuturi și datorii asimilate Roscilio" în sumă de 154.790 lei;
- 167.2 "Alte împrumuturi și datorii asimilate Cimino" în sumă de 142.335 lei;
- 167.3 "Alte împrumuturi și datorii asimilate PRELUAT" în sumă de 59.688 lei.

Urmarea verificărilor întreprinse, organele de inspecție fiscale constată că sumele de bani reprezintă aportul asociaților începând cu anul 2005, fără ca societatea să dețină documente justificative.

De asemenea, sumele de bani evidențiate în contul 167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate" în valoare totală de ... lei și în contul 455 "Sume datorate asociaților" în sumă de ... lei sunt considerate datorii prescrise față de asociați care se evidențiază în conturile distincte de venituri ale activității de exploatare și se cuprind în baza de impozitare a impozitului pe profit.

În drept, referitor la contul 167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate", contul 455 "Sume datorate acționarilor/asociaților" și contul 758 "Alte venituri din exploatare", prin ORDINUL nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, se prevede:

"Contul 167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența altor împrumuturi și datorii asimilate, cum sunt: depozite, garanții primite și alte datorii asimilate.

Contul 167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate" este un cont de pasiv.

În creditul contului 167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate" se înregistrează:

- *sumele de încasat/încasate reprezentând alte împrumuturi și datorii asimilate (461, 512);*
- *valoarea concesiunilor primite (205);*
- *valoarea imobilizărilor corporale primite în leasing financiar (212, 213, 214, 216);*
- *sumele reprezentând garanțiile de bună execuție reținute, conform contractelor încheiate (404);*
- *diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea, la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, a împrumuturilor și datoriilor asimilate în valută (665);*

- diferențele nefavorabile aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (668).

În debitul contului 167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate" se înregistrează:

- sumele reprezentând alte împrumuturi și datorii asimilate rambursate (512);

- obligația de plată a ratelor pe baza facturilor emise de locator, în cazul leasingului financiar (404);

- valoarea imobilizărilor aferente contractelor de leasing financiar cedate sau restituite (213, 216);

- garanțiile de bună execuție restituite terților (512);

- diferențele favorabile de curs valutar rezultate din evaluarea, la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, a împrumuturilor și datoriilor asimilate, în valută, precum și la rambursarea acestora (765);

- diferențele favorabile aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (768).

Soldul contului reprezintă alte împrumuturi și datorii asimilate nerestituite.

Contul 455 "Sume datorate acționarilor/asociaților"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența sumelor lăsate temporar la dispoziția entității de către acționari/asociați.

Contul 455 "Sume datorate acționarilor/asociaților" este un cont de pasiv.

În creditul contului 455 "Sume datorate acționarilor/ asociaților" se înregistrează:

- sumele lăsate temporar la dispoziția entității de către acționari/asociați (512, 531);

- dobânzile aferente sumelor depuse de acționari/asociați (666);

- sumele reprezentând dividende convenite acționarilor/asociaților și lăsate la dispoziția entității (457);

- diferențele nefavorabile de curs valutar, din evaluarea soldului în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (665).

În debitul contului 455 "Sume datorate acționarilor/ asociaților" se înregistrează:

- sumele restituite acționarilor/asociaților (512, 531);

- diferențe favorabile de curs valutar aferente datoriilor față de acționari/asociați (765);

- sume reprezentând datorii față de acționari/asociați, prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii (758).

Soldul contului reprezintă sumele datorate de entitate acționarilor/asociaților.

Contul 758 "Alte venituri din exploatare"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor realizate din alte surse decât cele nominalizate în conturile distincte de venituri ale activității de exploatare.

În creditul contului 758 "Alte venituri din exploatare" se înregistrează:

- sumele datorate de personal privind debite, salarii, sporuri sau adaosuri necuvenite, avansuri nejustificate (428);*
- valoarea bunurilor constatate lipsă sau deteriorate, imputate terților (461);*
- valoarea despăgubirilor, amenzilor și penalităților datorate de terți (411, 451, 453, 461, 418);*
- cota-parte a subvențiilor pentru investiții trecută la venituri, corespunzător amortizării înregistrate sau la scoaterea din evidență a activelor (475);*
- bunurile sau valorile primite gratuit (301, 302, 303, 361, 371, 381, 512, 531);*
- bunurile rezultate din dezmembrarea unor imobilizări (301, 302, 303);*
- drepturi de personal neridicate, prescrise, potrivit legii (426);*
- sumele cuvenite unității, datorate de către bugetul statului, altele decât impozite și taxe (448);*
- prețul de vânzare al imobilizărilor necorporale și corporale cedate (451, 453, 461);*
- diferența dintre valoarea participațiilor primite ca urmare a participării cu mărfuri la capitalul altor entități și valoarea mărfurilor care fac obiectul participației (261, 262, 263, 265);*
- sume prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii, reprezentând datoriile față de furnizori, creditori diverși, acționari/asociați (401, 404, 462, 455, 457 și alte conturi în care urmează să se evidențieze sumele respective);*
- sume prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii, reprezentând datoriile privind asigurările sociale, ajutorul de șomaj, impozitul pe profit/venit, taxa pe valoarea adăugată, alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate, fonduri speciale, dividende de plătit și alte datorii cu bugetul statului (431, 437, 441, 4423, 446, 447, 448, 444, 438)."*

De asemenea, prevederile pct. 435, alin.1, lit.e din același act normativ, arată că:

"435 - (1) Veniturile din exploatare cuprind:

e) alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanțe recuperate, penalități contractuale, datorii prescrise, scutite sau anulate potrivit legii, precum și alte venituri din exploatare."

Totodată, în conformitate cu art. 2.517 din Codul civil:

"CAP. II

Termenul prescripției extinctive

ART. 2.517 - Termenul general de 3 ani

Termenul prescripției este de 3 ani, dacă legea nu prevede un alt termen"

Având în vedere cele arătate mai sus, prin raportul de inspecție fiscală se face o analiză a soldurilor conturilor contabile, astfel încât

rezultă că sumele de bani evidențiate în contul 167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate" în valoare totală de ... lei și în contul 455 "Sume datorate asociaților" în sumă de ... lei, reprezintă datorii prescrise, iar Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate stabilesc faptul că datoriile prescrise se evidențiază în conturile distincte de venituri ale activității de exploatare și se cuprind în baza de impozitare a impozitului pe profit.

În conformitate cu prevederile art. 6 și art. 7, alin. (2) din OG Nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, cu completările și modificările ulterioare, unde se arată:

"ART. 6 - Exercițarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

ART. 7 - Rolul activ

(1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz."

organele de inspecție fiscală stabilesc că sumele de bani împrumutate de asociați către societate reprezintă venituri din exploatare și se cuprind în baza de impozitare a impozitului pe profit, în conformitate cu prevederile art. 19 din Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, care prevede:

"Calculul profitului impozabil

Reguli generale

ART. 19

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare."

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a documentului "Act adițional și contract de cesiune la statutul SC X SRL cu sediul în ..., jud.Hunedoara, înregistrată la Registrul Comertului sub nr. J.../.../..., CUI ..." nr.../25.04.2015, care a fost depus la Registrul Comertului în vederea modificării acționariatului societății și publicat în Monitorul Oficial al României nr.../11.11.2015, la punctul 5 se menționează:

"Retragerea din calitatea de asociați a cedenților CF și

RN care declară că nu au realizat nici un câștig din această tranzacție, că au primit contravaloarea părților sociale cesionate și nu mai au alte pretenții de la societate și de la asociatul unic."

Prin urmare, în situația în care se dorește cesiunea părților sociale, principala consecință a operațiunii de cesionare a părților sociale este aceea că cedentul, adică cel care cedează părțile sociale, iese din societatea respectivă, pierzându-și calitatea de asociat, iar cel care preia părțile sociale, continuă activitatea societății, prin dobândirea calității de asociat a acesteia.

Prin încheierea contractului de cesiune de părți sociale, cesionarul preia de la cedent toate drepturile și obligațiile ce decurg din calitatea de asociat conferite de părțile sociale.

Datoria societății se stinge față de cedent prin încheierea contractului de cesiune de părți sociale, în situația în care părțile au convenit astfel.

În consecință, în situația în care datoria societății nu a fost transmisă către cesionar, așa cum rezultă din contractul de cesiune nr. .../25.04.2015, document încheiat în formă autentică ce opinăm că este clar, exact și concis, obligația societății de a restitui împrumutul nu mai subzistă.

Referitor la afirmația petentei cu privire la finanțările acordate societății, conform contractelor de împrumut și a actelor adiționale la acestea încheiate între asociați și societate, susținând că a fost întocmită Scrisoarea din data de 01.05.2015, prin care asociații cedenti confirmă cesiunea tuturor finanțărilor acordate societății de fiecare dintre ei către noul asociat și administrator, CFM, informând debitorul cedat, Societatea X SRL, că de acum înainte trebuie să le restituie cesionarului, facem precizarea că în cuprinsul textului tradus din limba italiană în limba română - traducere care nu este în formă autentică - traducere care nu este legalizată - se face referire la precizări ulterioare în legătură cu cesiunea societății X SRL, în sensul că, cu prilejul actului de cesiune au fost conferite noului administrator, în persoana domnului CFM, atât drepturile cât și datoriile (inclusiv datoriile pe care societatea trebuie să le restituie) societății X SRL, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât prin Actul adițional și contractul de cesiune la statutul SC X SRL publicat în Monitorul Oficial al României nr.../11.11.2015, asociații CF și RN au declarat în mod clar și fără drept de echivoc, că nu mai au alte pretenții de la societate și de la asociatul unic, pentru aceste datorii, la cesiune nefăcându-se nicio trimitere la vreo eventuală preluare/cedare a creanțelor la niciun asociat/administrator.

Se mai reține faptul că la inspecția fiscală efectuată anterior, având ca obiect soluționarea soldului sumei negative a TVA solicitat la rambursare, cu control anticipat, aferent lunii martie 2017 (Decizia de impunere nr. .../27.06.2017 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../27.06.2017), administratorul societății, d-na BS Daniela, afirmă cu privire la sumele de bani împrumutate societății și la documentele justificative care au stat la baza înregistrării acestora, că reprezintă aportul

asociațiilor începând cu anul 2005, dar deoarece administrarea societății a fost preluată de către actualul asociat doar la data de 15.04.2015 nu deține documente explicative.

Având în vedere toate cele anterior menționate, veniturile din exploatare reprezentând datorii față de asociați în sumă totală de ... lei se cuprind în baza de impozitare a impozitului pe profit.

Faptul că societatea nu a evidențiat în conturile de venituri aceste datorii, menținându-le în conturile de datorii și evidențiindu-le în situațiile financiare anuale nu echivalează cu recunoasterea debitului, invocată de petenta prin contestația formulată.

Referitor la susținerile petentei privind trecerea societății la regimul fiscal de platitoare a impozitului pe profit, respectiv că ar fi trebuit să se țină seama la calculul bazei impozabile a impozitului pe profit de pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți la 31.12.2015, care se ridică la suma de ... lei, organele de inspecție fiscală arată faptul că conform vectorului fiscal, societatea este platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor pentru perioada 01.02.2013-30.06.2016.

Urmare a stabilirii de venituri din exploatare suplimentare în sumă totală de ... lei în trimestrul IV 2015, suma care depășește echivalentul în lei a 65.000 euro, începând cu trimestrul IV 2015 societatea devine platitoare de impozit pe profit conform prevederilor art. 112⁶ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

"Dacă în cursul unui an fiscal o microintreprindere realizează venituri mai mari de 65.000 euro sau ponderea veniturilor realizate din consultanță și management în veniturile totale este de peste 20% inclusiv, aceasta va plăti impozit pe profit. Calculul și plata impozitului pe profit se efectuează începând cu trimestrul în care s-a depășit oricare dintre limitele prevăzute în prezentul articol, luând în considerare veniturile și cheltuielile realizate de la începutul anului fiscal."

Afirmația petentei nu are suport legal, întrucât art. 112⁶ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede că: *" Impozitul pe profit datorat reprezintă diferența dintre impozitul pe profit calculat de la începutul anului fiscal până la sfârșitul perioadei de raportare și impozitul pe veniturile microintreprinderilor datorat în cursul anului respectiv" .*

Referitor la cheltuielile nedeductibile cu energia electrica în sumă de ... lei și cheltuielile cu alte materiale consumabile (hrana pentru caini si pisici) în sumă de ... lei - bază impozabilă suplimentară la calculul profitului impozabil.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în trim.IV 2015 societatea petentă a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu energia electrică în sumă de ... lei, în condițiile în care în aceasta perioadă societatea X SRL nu a desfășurat activitate, constatând că spațiul în care

se desfășoară activitatea de producție are în componență și spațiu în care locuiește asociatul societății, iar în lunile iunie, noiembrie și decembrie 2016, societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu alte materiale consumabile (hrană pentru câini și pisici) în sumă de ... lei, achiziționate de la SC M SRL, în condițiile în care societatea nu deține în patrimoniu animale vii.

Prin contestația formulată petenta susține că aceste cheltuieli - cu energia electrică și cu hrana animalelor de pază - sunt realizate tocmai pentru obținerea de profit impozabil, fiind absolut necesare desfășurării activității specifice, iar faptul că în cadrul halei exista o cameră în care poate locui administratorul, asociatul sau vreun angajat, nu schimbă cu nimic destinația economică a consumului de energie electrică, aceasta fiind consumată pentru necesitățile productive ale societății.

În drept, speței analizate, îi sunt aplicabile prevederi art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Art. 19 alin. (1): “Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintrun an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.

Art. 21 alin. (1) “Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

De asemenea, prevederile art.25 alin.(1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

Art. 25 alin. (1) “Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerș și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, în soluționarea contestației se reține că profitul se calculează ca diferență dintre venituri și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri și că sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, se reține că din verificările efectuate de organele de control acestea au constatat că în trim.IV 2015 societatea nu a desfășurat activitate economică, iar administratorul societății nu a prezentat documente justificative privind suprafețele în care se desfășoară activitatea de producție și suprafețele folosite în scopul personal al asociatului

societății, rezultând că aceste cheltuieli cu energia electrică nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

De altfel, prin contestația formulată însăși petenta recunoaște că exista o cameră în care poate locui administratorul, asociatul sau vreun angajat, considerând totuși că aceasta nu schimbă cu nimic destinația economică a consumului de energie electrică.

Se mai reține că din verificările efectuate de organele de control acestea au constatat că în lunile iunie, noiembrie și decembrie 2016, societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu alte materiale consumabile (hrană pentru câini și pisici) în sumă de ... lei, în condițiile în care societatea nu deține în patrimoniu animale vii.

În condițiile date, în mod corect, organele de control au procedat la aplicarea unui regim de nedeductibilitate fiscală înregistrate de unitate în perioada în care nu a desfășurat activitate, cât și pentru cheltuielile cu hrana animalelor, în condițiile în care nu deține în patrimoniu animale pentru care să se justifice această cheltuială.

Cu privire la impozitul pe dividende.

În fapt, analizând fișa contului 542 "Avansuri de trezorerie" organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 31.10.2017 în debitul contului 542 "Avansuri de trezorerie" este înregistrată suma de ... lei, iar la data de 31.12.2017 în debitul contului 542 "Avansuri de trezorerie" este înregistrată suma de ... lei.

Din nota explicativă data de dna. BA în calitate de administrator rezultă că "din valoarea totală de ... lei suma de ... lei evidențiată în creditul contului 455 reprezintă împrumutul care se va restitui asociaților, iar diferența de ... lei urmează a fi justificată în următoarele luni prin documente ce atestă achiziția de mașini de transport, precum și achiziția eventualelor materiale sau utilaje necesare funcționării societății. Eventualele sume rămase nejustificate urmează să fie depuse în caseria societății sau în conturile bancare ale acesteia."

În susținerea celor afirmate societatea a prezentat bilanța de verificare la luna decembrie 2017, conform căreia în debitul contului 542 "Avansuri de trezorerie" este înregistrată suma de ... lei și două contracte de vânzare cumpărare a două mijloace de transport, respectiv ...și..., pentru care s-a achitat suma de ... lei, prin casă cu dispoziție de plată.

Întrucât, din suma de ... lei aflată în soldul contului 542 "Avansuri de trezorerie" la data de 31.12.2017, societatea a justificat doar suma de ... lei, iar pentru diferența de ... lei evidențiată în soldul contului 542 "Avansuri de trezorerie" nu a prezentat documente justificative, această sumă nu a fost restituită societății și nici nu a fost repartizată la dividende, suma de ... lei a fost asimilată unei ridicări de sume de bani efectuată de administrator, respectiv dividende pentru care s-a calculat o diferență suplimentară privind impozitul pe dividende 5% în sumă de ... lei, aferentă unei baze impozabile în sumă de ... lei (... lei - ... lei = ... lei).

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 97 alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada supusanalizei, unde se precizează că:

“ART. 97

Reținerea impozitului din veniturile din investiții

(7) Veniturile sub forma de dividende, inclusiv castigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare definite de legislația în materie la organisme de plasament colectiv se impun cu o cotă de 5% din suma acestora, impozitul fiind final. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor/sumelor reprezentând castigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare de către acționari/asociați/investitori. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor/caștigurilor obținute ca urmare a deținerii de titluri de participare, distribuite, dar care nu au fost - plătite acționarilor/asociaților/investitorilor până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende/castig se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor. Impozitul datorat se virează integral la bugetul de stat.”

Conform acestor prevederi legale, dividendele obținute de la o persoană juridică română sunt venituri obținute din România, se cuprind în categoria veniturilor din investiții și sunt supuse impozitării cu o cotă de 5%.

Art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, prevede:

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Conform acestui text de lege, orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document în baza căruia se efectuează înregistrările în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ, iar înregistrarea lor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit.

De asemenea, art. 7 alin. 1 pct. 11 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, prevede că:

“CAP. III - Definiții

ART. 7 - Definiții ale termenilor comuni

În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlurilor VII și VIII, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

11. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:

a) o distribuire de titluri de participare noi sau majorarea valorii nominale a titlurilor de participare existente, ca urmare a unei operațiuni de majorare a capitalului social, potrivit legii;

b) o distribuire efectuată în legătură cu dobândirea/răscumpărarea titlurilor de participare proprii de către persoana juridică;

c) o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice;

d) o distribuire în bani sau în natură, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social, potrivit legii;

e) o distribuire de prime de emisiune, proporțional cu partea ce îi revine fiecărui participant;"

Conform acestui text de lege, dividendul reprezintă o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică.

Din constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că suma de ... lei, evidențiată în soldul contului 542 "Avansuri de trezorerie" a fost asimilată dividendelor, întrucât societatea X SRL nu deține documente prin care să facă dovada că sumele ridicate reprezintă avansuri și că au fost ridicate cu scopul de a efectua plăți în favoarea societății.

În drept, referitor la contul 542 "Avansuri de trezorerie", prin ORDINUL nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, se prevede:

"Contul 542 "Avansuri de trezorerie"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența avansurilor de trezorerie.

Contul 542 "Avansuri de trezorerie" este un cont de activ.

În debitul contului 542 "Avansuri de trezorerie" se înregistrează:

- *avansurile de trezorerie acordate (531);*
- *diferențele favorabile de curs valutar aferente avansurilor de trezorerie în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (765).*

În creditul contului 542 "Avansuri de trezorerie" se înregistrează:

- *avansurile de trezorerie justificate prin achiziția de stocuri, inclusiv diferențele de preț nefavorabile aferente (301 la 303, 308, 361, 368, 371, 381, 388, 401);*

- *cheltuieli reprezentând valoarea materialelor nestocate, consumurilor de energie și apă, întreținere și reparații, primele de asigurare, studii și cercetare executate de terți, comisioane și onorarii, protocol, reclamă și publicitate, transport de bunuri, deplasări, poștale și telecomunicații, alte servicii executate de terți (602, 604, 605, 611 la 614, 622 la 626, 628);*

- *sume reprezentând avansuri nejustificate (428);*

- *sume reprezentând avansuri de trezorerie, nedecontate până la data bilanțului (461, 428);*

- sume restituite în numerar reprezentând avansuri de trezorerie neutilizate (531);
- sume utilizate pentru achitarea altor valori (532);
- diferențele nefavorabile de curs valutar, aferente avansurilor de trezorerie în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar sau la lichidarea acestora (665).

Soldul contului reprezintă sumele acordate ca avansuri de trezorerie, nedecontate."

De asemenea, la pct. 306 din ORDINUL nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, se prevede:

"306. - (1) Sumele în numerar, puse la dispoziția personalului sau a terților, în vederea efectuării unor plăți în favoarea entității, se înregistrează distinct în contabilitate (contul 542 "Avansuri de trezorerie", respectiv contul 461 "Debitori diverși", în cazul terților).

(2) În cazul plăților în valută suportate din avansuri de trezorerie, cheltuielile se recunosc în contabilitate la cursul din data efectuării operațiunilor sau la cursul din data decontării avansului.

(3) Sumele reprezentând avansuri de trezorerie, acordate potrivit legii și nedecontate până la data bilanțului, se evidențiază în contul de debitori diverși (461 "Debitori diverși") sau creanțe în legătură cu personalul (4282 "Alte creanțe în legătură cu personalul"), în funcție de natura creanței."

Astfel, reglementările contabile prevăd la funcționalitatea contului 542 "Avansuri de trezorerie", că în creditul contului se înregistrează pe lângă altele și sumele reprezentând avansuri de trezorerie nedecontate până la data bilanțului în corespondență cu conturile 461 "Debitori diverși" și 4282 "Alte creanțe în legătură cu personalul"

Așadar, la final de an se face o analiză a contului 542 "Avansuri de trezorerie" și se defalcă pe cele 2 categorii:

- aparținând terților - în speță administratorului
- aparținând personalului

în funcție de care se fac notele de reclasificare

461 "Debitori diverși" = 542 "Avansuri de trezorerie"

sau

4282 "Alte creanțe în legătură cu personalul" = 542 "Avansuri de trezorerie"

Se reține faptul că societatea petentă nu prezintă nici în timpul inspecției fiscale și nici cu ocazia depunerii contestației documente contabile prin care să probeze că a utilizat sumele respective în folosul societății, așa cum prevede art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală *"Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale: (1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal".*

Conform articolului 11 alin. 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.”

De asemenea, la pct. 57 din ORDINUL nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, se prevede:

“57. - (1) Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

(2) Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

(3) Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.”

Având în vedere prevederile mai sus enunțate, în baza principiului prelevanței economice asupra juridicului, acordarea de avansuri către administratori/asociați poate fi reconsiderată astfel încât să reflecte conținutul economic al unor astfel de operațiuni (ridicare de dividende), în condițiile în care nu există nicio justificare dovedită cu documente.

Astfel, din punct de vedere fiscal, organele fiscale pot reîncadra tranzacțiile dintre societatea comercială (contribuabilă) și persoanele afiliate (asociații), respectiv acordarea avansurilor către asociați poate fi tratată drept acordare de dividend.

Prin urmare la tratarea sumelor drept dividende, organele de inspecție fiscală au avut în vedere faptul că ridicarea acestora din casieria unității trebuia să aibă la bază documente contabile de justificare a plăților efectuate în favoarea societății.

Având în vedere că societatea a contabilizat aceste sume în contul 542 "Avansuri de trezorerie" fără a face dovada cu documente că banii au

fost ridicați cu scopul de a efectua plăți în favoarea societății, rezultă că în mod legal organele de control au considerat aceste sume ca fiind ridicate în folosul administratorului/asociatului, tratând sumele respective ca și dividende.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E :

- *respingerea* ca neîntemeiată a contestației depusă de societatea 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. .../28.02.2018, emisă de AJFP Hunedoara în baza Raportului de inspecție fiscală F-HD nr.51/28.02.2018, pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de ... lei;
- impozit pe dividende în sumă de ... lei

- prezenta decizie se comunică la:

- S.C. X S.R.L.;
- AJFP Hunedoara cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din O.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Hunedoara sau Tribunalul Timiș, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,