

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală cu adresa nr..... 2011, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr.2011 asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.....2011 și a procedat la analizarea dosarului cauzei, constatând următoarele:

Societatea comercială X S.R.L. formulează contestație împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR.....2011 și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AR.....2011 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad solicitând anularea parțială a acestora în ceea ce privește constatările fiscale privind baza de impozitare pentru veniturile din dividende, impozitul pe dividende distribuite persoanelor fizice în sumă delei și accesoriile aferente acestuia în sumă delei și a impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice în sumă delei și accesoriile aferente în sumă delei.

Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR..... 2011 încheiat de către organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad, s-au reținut următoarele:

În drept, Codul de Procedură Fiscală, republicat prevede:

“ ART. 85

Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) și art. 84 alin. (4);

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

ART. 86

Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere.

(2) Pentru creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili și alte competente pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.

(3) *Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 87. [...]*

ART. 87

Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43.[...]"

coroborat cu art. 106 din Hotărârea Guvernului nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

"ART. 106

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției, din punct de vedere factual și legal.

(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.

[...]

Norme metodologice:

106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.

106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucișate și orice alte acte.

106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aproba prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală."

Competența de soluționare conferită de art. 205 și următoarele din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este limitată astfel:

"ART. 205

Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. (...)

(3) *Baza de impunere si impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contesta numai împreună.*

(4) *Pot fi contestate în condițiile alin. (3) si deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.*

(5) *In cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. 1, contestația se poate depune de orice persoana care participa la realizarea venitului.*

(6) *Bazele de impunere constatate separat intr-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”.*

Având în vedere că raportul de inspecție fiscală pe care petenta îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozițiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedură fiscală, republicat, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad se va pronunța asupra deciziei de impunere ce a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală, în situația în care, în Ordinul nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

« La prezenta Decizie de impunere se anexează Raportul de inspecție fiscală care, împreună cu anexele, conține pagini. În conformitate cu art. 205 și art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, împotriva sumelor de plată și/sau aprobate la rambursare se poate face contestație, care se depune, în termen de 30 zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii. Prezenta reprezintă titlu de creanță.”

În condițiile în care Decizia de impunere reprezintă titlul de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă petentei și aceasta fiind cea care produce efecte față de petentă și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere privind contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR.....2011, contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

Referitor la contestația formulată de S.C.X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AR.....2011, s-au reținut următoarele:

Societatea comercială X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR.....2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și solicită anularea parțială a acesteia pentru suma totală delei reprezentând:

-lei impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți;
-lei majorări de întârziere aferente;
-lei impozit pe veniturile din dividende persoane fizice;
-lei majorări de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al societății petente, d-nul....., administrator și poartă ștampila societății, așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

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

I. Societatea petentă formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR.....2011 întocmită de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad și solicită anularea parțială a acesteia, invocând în susținerea contestației următoarele motive:

- în fapt, prin contul de profit și pierdere din anul 2008 a rezultat un profit net delei pe care inițial adunarea asociaților l-a repartizat ca și dividende convenite asociaților în adunarea generală privind aprobarea cifrelor din bilanț pe anul 2008 ținută în data de 28.05.2009 prin procesul verbal nr.....;

- în contextul adâncirii crizei economice posibilitățile financiare și lichiditățile societății au scăzut considerabil ceea ce a impus conducerea firmei și acționariatului prin propunerea făcută de administratorul firmei aprobată de acționari în unanimitate revocarea acestei hotărâri și astfel în adunarea generală din data de 25.05.2010 asociații au convenit de comun acord în baza Legii nr. 31/1991 a societăților comerciale să schimbe destinația profitului net aferent anului 2008 hotărând anularea hotărârii de repartizare a profitului net la dividende și schimbarea acesteia astfel ca profitul societății din 2008 să rămână la dispoziția firmei și să nu mai fie repartizat ca dividende;

- petenta precizează că hotărârea inițială nu a fost pusă în practică niciodată, nici măcar parțial în sensul că nu s-a plătit nici un leu asociaților astfel încât organele de control nu au avut temei legal pentru stabilirea unui impozit pe dividende inexistente;

- Ordinul nr. 1752/2005 invocat de echipa de control, ordin care conținea și fraza "Entitățile nu pot reveni asupra înregistrărilor contabile efectuate cu privire la repartizarea profitului " (art. 222 alin. 4) a fost abrogat prin Ordinul M.F. nr. 3055/2009 care a intrat în vigoare în ianuarie 2010, iar adunarea asociaților firmei S.C. X S.R.L. din 22.05.2010 când s-a revocat hotărârea asociaților din mai 2009 privitor la repartizarea profitului net la dividende era sub jurisdicția Ordinului nr. 3055/2009 care nu mai conține interdicția privind revenirea asupra înregistrărilor contabile efectuate cu privire la repartizarea profitului;

- echipa de control invocă și prevederile Legii nr. 31/1991, art. 67 alin. 2 și anume :*"Dividendele se distribuie asociaților proporțional cu cota de participare la capitalul social vărsat, dacă prin actul constitutiv nu se prevede altfel.*

Acestea se plătesc în termenul stabilit de adunarea asociaților sau după caz stabilit prin legile speciale dar nu mai târziu de 6 luni de la data aprobării situației financiare anuale aferente exercițiului financiar încheiat."

Petenta susține că Legea nr. 31/1991 a societăților comerciale nu interzice revenirea la hotărârea asociaților, nu interzice revocarea unor hotărâri a asociaților, asociații fiind proprietari asupra creanței lor de la hotărârea din mai 2009 iar acesta fiind un drept subiectiv dat de constituție și prevederile codului civil pot renunța la dreptul lor asupra creanței și să decidă (hotărască) în unanimitate să lase creanța la dispoziția firmei, de asemenea, codul fiscal nu poate lua acest drept elementar al asociaților ;

- petenta citează prevederile art. 21 alin. 4 din Codul de procedură fiscală și susține că în cazul său temeiul legal în baza căruia s-a făcut distribuirea profitului net ca investiții la dispoziția firmei respectiv adunarea asociaților din 22.05.2010, revocă hotărârea inițială de distribuire a profitului ca și dividende și rămâne valabilă distribuirea profitului net ca investiții la dispoziția firmei, astfel încât nemaexistând venituri nu mai poate exista nici impozit pe venit, stornarea impozitului pe veniturile din dividende făcându-se corect și legal în baza Hotărârii Generale a Asociaților și în conformitate cu prevederile art. 84 coroborat cu art. 21 alin. 4 Cod procedură fiscală.

Pe cale de consecință, societatea petentă solicită admiterea contestației și anularea actului atacat pentru suma totală de ...lei reprezentândlei impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți,lei majorări de întârziere aferente,lei impozit pe veniturile din dividende persoane fizice șilei majorări de întârziere aferente.

II. Urmare verificării efectuate, pe baza datelor și documentelor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Conform Procesului verbal nr.....2009 încheiat cu ocazia Adunării Generale a Acționarilor societății SC X SRL s-a hotărât ca din profitul anului 2008, suma de lei să fie repartizată ca și dividende acționarilor în proporție de 50% pentru fiecare acționar, după cum urmează:

- pentru LLC persoană juridică cu sediul în SUA suma de lei;

- pentru dl....., cetățean italian suma delei.

Organele de inspecție fiscală precizează că dividendele nu au fost ridicate de către cei doi acționari.

Pentru aceste dividende societatea a calculat și declarat conform Declarației 100 privind obligațiile de plată la bugetul de stat înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Arad sub nr..... 2009 un impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice calculat în cuantum de 10% în sumă delei respectiv un impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice calculat în cuantum de 16% în sumă delei. Prin declarația rectificativă 710 înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Arad sub nr.....2010 societatea declară un impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice în sumă delei față delei declarat anterior (aplicând corect cota de 16% asupra dividendelor repartizate față de cota de 10% aplicată inițial).

Prin Procesul verbal FN/25.05.2010 încheiat cu ocazia Adunării Generale a Acționarilor societății SC X S.R.L. s-a hotărât revocarea hotărârii nr.....2009 și repartizarea sumei delei pentru investiții în loc de dividende.

Urmare acestei hotărâri, în data de 30 iulie 2010 societatea depune declarația rectificativă înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Arad sub nr.prin care declară impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice în sumă de 0 lei respectiv un impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în suma de 0 lei.

Echipa de inspecție fiscală a considerat că, urmare hotărârii Adunării Generale a Acționarilor societății SC X SRL din data de 25.05.2010 prin care s-a hotărât revocarea hotărârii nr.....2009 nu este nejustificată stornarea impozitelor pe dividende declarate organului fiscal, care erau exigibile la data de 25.01.2010 și pe cale de consecință au stabilit în sarcina societății sumele reprezentândlei impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți culei majorări de

întârziere aferente respectivlei impozit pe veniturile din dividende cuvenite persoanelor fizice culei majorările de întârziere aferente.

III. Având în vedere actele și documentele depuse în susținerea cauzei, motivele invocate de petentă și prevederile actelor normative în vigoare în perioada verificată, se reține că Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal, reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală Arad au stabilit că petenta datorează suma totală de ...lei reprezentândlei impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți culei majorări de întârziere aferente respectivlei impozit pe veniturile din dividende persoane fizice culei majorări de întârziere aferente.

În fapt, societatea petentă a hotărât conform Procesului verbal nr.2009 încheiat cu ocazia Adunării Generale a Acționarilor societății SC X SRL ca din profitul anului 2008, suma delei să fie repartizată ca și dividende acționarilor în proporție de 50% pentru fiecare acționar, după cum urmează:

- pentruLLC persoană juridică cu sediul în SUA suma delei;
- pentru dl....., cetățean italian suma delei.

Dividendele nu au fost ridicate de către cei doi acționari până la finele anului 2009.

Prin Procesul verbal FN/25.05.2010 încheiat cu ocazia Adunării Generale a Acționarilor societății SC X S.R.L. s-a hotărât revocarea hotărârii nr.....2009 și repartizarea sumei delei pentru investiții în loc de dividende.

În drept, cauza își găsește soluționarea în următoarele prevederi legale:

- în ceea ce privește înregistrarea repartizării profitului contabil aferent anului 2008 pe destinații cum este cazul societății petente, sunt incidente prevederile punctului 222, alin. (3) și alin. (4) din Ordinul nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene (în vigoare până la 31.12.2009):

“ 222. - (3) Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale. Repartizarea profitului se efectuează în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

*(4) (...) Evidențierea în contabilitate a destinațiilor profitului contabil se efectuează după adunarea generală a acționarilor sau asociaților care a aprobat repartizarea profitului, prin înregistrarea sumelor reprezentând dividende cuvenite acționarilor sau asociaților, rezerve și alte destinații, potrivit legii. **Entitățile nu pot reveni asupra înregistrărilor efectuate cu privire la repartizarea profitului.**”*

coroborat cu prevederile art. 67 alin. (2) din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată:

„(2) Dividendele se distribuie asociaților proporțional cu cota de participare la capitalul social vărsat, dacă prin actul constitutiv nu se prevede altfel. Acestea se plătesc în termenul stabilit de adunarea generală a asociaților sau, după caz, stabilit prin legile speciale, dar nu mai târziu de 6 luni de la data aprobării situației financiare anuale aferente exercițiului financiar încheiat.”

- în ceea ce privește obligația calculării și virării impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice nerezidente sunt incidente prevederile art. 115 și art. 116 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ Venituri impozabile obținute din România

ART. 115

(1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:

a) dividende de la un rezident; (...)

ART. 116

(1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se plătește la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.

(2) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:(...)

d) 16% în cazul oricăror altor venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art. 115, cu excepția veniturilor din dobânzile obținute la depozitele la termen, depozitele la vedere/conturi curente constituite, certificate de depozit și instrumentele de economisire dobândite anterior datei de 1 ianuarie 2007, pentru care se aplică cota de impozit de la data constituirii/dobândirii. (...)

*(4) Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului și se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. Impozitul se calculează, se reține și se plătește, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, valabil în ziua reținerii impozitului pentru nerezidenți. **În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se declară și se plătește până la data de 25 ianuarie a anului următor.”***

- în ceea ce privește obligația calculării și virării impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice sunt incidente prevederile art. 67 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“ (1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată 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. **În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor.**”*

Potrivit prevederilor legale sus citate, societatea petentă avea obligația de a calcula, declara și vira impozitul pe veniturile din dividendele distribuite din profitul net realizat pentru anul 2008 dar care nu au fost plătite asociaților sau acționarilor, până la sfârșitul anului în care s-a aprobat bilanțul contabil respectiv până la 31.12.2009.

Organul de soluționare a contestației a reținut că, în cazul societății petente în data de 28.05.2009 conform Procesului verbal nr. ...încheiat cu ocazia Adunării Generale a Acționarilor societății SC X S.R.L. s-a hotărât repartizarea pentru dividende convenite acționarilor a sumei delei din profitul anului 2008, în proporție de 50% pentru fiecare acționar respectivLLC persoană juridică cu sediul în SUA și dl....., cetățean italian.

Dividendele nu au fost ridicate de către cei doi acționari până la sfârșitul anului 2009 în care au fost aprobate situațiile financiare pentru anul 2008 astfel că, în conformitate cu prevederile art. 67 alin. (1) respectiv art. 116 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, termenul de plată al impozitului pe dividende a fost data de 25 ianuarie a anului următor respectiv 25.01.2010.

Din documentele existente la dosarul cauzei s-a reținut că societatea a calculat și declarat conform Declarației 100 privind obligațiile de plată la bugetul de stat înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Arad sub nr.....2009 un impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice calculat în cuantum de 10% în sumă delei respectiv un impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice calculat în cuantum de 16% în sumă delei. Prin declarația rectificativă 710 înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Arad sub nr.2010 societatea declară un impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice în sumă delei față delei declarat anterior

(aplicând corect cota de 16% asupra dividendelor repartizate față de cota de 10%, greșită, aplicată inițial).

În data de 22.05.2010 conform Procesului verbal FN încheiat cu ocazia Adunării Generale a Acționarilor societății SC X S.R.L. s-a hotărât revocarea hotărârii nr.....2009 și repartizarea sumei de ...lei pentru investiții în loc de dividende.

Urmare acestei hotărâri, societatea depune în data de 30 iulie 2010 declarația rectificativa înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Arad sub nr. ...prin care declară impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice în sumă de 0 lei respectiv un impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de 0 lei.

În conformitate cu prevederile punctului 222, alin. (3) și alin. (4) din Ordinul nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene (în vigoare până la 31.12.2009), societatea petentă nu mai putea reveni asupra înregistrărilor efectuate privind repartizarea profitului.

Din verificarea documentelor aflate la dosarul cauzei se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății petente obligațiile fiscale de natura impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice nerezidente în sumă delei respectiv impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă delei întrucât societatea contestatoare deși inițial a calculat și declarat aceste debite aferente anului 2008 până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare respectiv 31.12.2009, a stornat înregistrarea lor din evidență și a rectificat declarațiile depuse, încălcând prevederile legale prezentate mai sus.

Referitor la motivele invocate de petentă în contestația formulată, se rețin următoarele:

În susținerea faptului că, în anul 2010 societatea a emis o nouă hotărâre de repartizare a profitului aferent anului 2008 prin care se revocă Hotărârea Adunării Generale a Acționarilor societății SC X conform Procesului verbal nr.2009 și care are drept consecință stornarea debitelor declarate reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice și impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, petenta arată că prevederile Ordinului nr. 1752/2005 invocat de echipa de control, ordin care conținea și fraza "Entitățile nu pot reveni asupra înregistrărilor contabile efectuate cu privire la repartizarea profitului " (art. 222 alin. 4) au fost abrogate prin Ordinul M.F. nr. 3055/2009 care a intrat în vigoare în ianuarie 2010, iar adunarea asociaților firmei S.C. X S.R.L. din 22.05.2010 când s-a revocat hotărârea asociaților din mai 2009 privitor la repartizarea

profitului net la dividende era sub jurisdicția Ordinului nr. 3055/2009 care nu mai conține interdicția privind revenirea asupra înregistrărilor contabile efectuate cu privire la repartizarea profitului.

Referitor la aceste susțineri ale petentei, organul de soluționare a contestației precizează:

Până la data de 31 decembrie 2009, a fost în vigoare interdicția revenirii asupra înregistrărilor contabile privind repartizarea profitului (pct. 222 alin. 4 din Reglementările contabile conforme aprobate prin OMFP 1752/2005, cu modificările ulterioare). Actualele reglementări contabile nu mai conțin aceasta interdicție (pct. 248 alin. 5 din Reglementările aprobate prin OMFP 3055/2009) însă acestea au intrat în vigoare în ianuarie 2010.

În cazul societății petente, impozitul aferent dividendelor distribuite și rămase neachitate la sfârșitului anului 2009 se naște ca obligație fiscală la data de **31 decembrie 2009** și are scadența la data de **25 ianuarie 2010**, organele de inspecție fiscală respectând principiul general de drept *tempus regit actum*.

Referitor la motivațiile petentei legate de faptul că „ Legea nr. 31/1991 a societăților comerciale nu interzice revenirea la hotărârea asociaților” respectiv „ Codul fiscal nu poate lua acest drept elementar asociaților de asemenea, tot codul fiscal arată că acolo unde nu reglementează codul fiscal sunt valabile și acționează prevederile codului civil.” se rețin următoarele:

La data distribuirii dividendelor, în patrimoniul asociaților/acționarilor se naște un drept de creanță asupra societății cu privire la suma fixată cu titlu de dividend, iar asociații/acționarii devin proprietarii creanței .

În conformitate cu prevederile art. 67 alin. 2 din Legea 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, este stabilită și o dată limită pentru plata dividendelor distribuite, respectiv nu mai târziu de 6 luni de la data aprobării situației financiare anuale aferente exercițiului financiar încheiat, iar nerespectarea acestei scadente atrage obligația societății de a plăti asociaților/acționarilor daune-interese pentru perioada de întârziere la nivelul dobânzii legale astfel încât revenirea asupra distribuției inițiale a profitului pentru dividende afectează drepturile de creanță existente în patrimoniul fiecărui asociat/acționar și aceasta este posibilă doar în urma adoptării hotărârii AGA de renunțare în unanimitate, fiecare asociat/acționar în parte având dreptul să dispună în acest sens cu privire la dreptul său de creanță.

Pentru a fi opozabilă terților (inclusiv organelor fiscale), hotărârea AGA prin care s-a revenit asupra distribuției inițiale a profitului pentru dividende trebuie supusă publicității și înregistrată în acest sens la Oficiul Registrului Comerțului. Astfel, conform prevederilor art.131 alin.4 din

Legea nr.31/1990 a societăților comerciale, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Pentru a fi opozabile terților, hotărârile adunării generale vor fi depuse în termen de 15 zile la oficiul registrului comerțului, spre a fi menționate în registru și publicate în Monitorul Oficial al României, Partea a IV-a. (...)” coroborat cu art.5 alin.1 și 2 din Legea nr. 26/1990 privind registrul comerțului care precizează :

“(1) Înmatricularea și mențiunile sunt opozabile terților de la data efectuării lor în registrul comerțului ori de la publicarea lor în Monitorul Oficial al României, Partea a IV-a, sau în altă publicație, acolo unde legea dispune astfel.

“(2) Persoana care are obligația de a cere o înregistrare nu poate opune terților actele ori faptele neînregistrate, în afară de cazul în care face dovada că ele erau cunoscute de acestea ”.

Din interpretarea acestor dispoziții legale se reține că societatea avea obligația să înregistreze la oficiul registrului comerțului orice modificare a hotărârilor pentru a putea fi opozabilă terților.

În raport de aceste prevederi legale, în cazul societății petente chiar și în situația în care societatea ar fi putut reveni asupra repartizării profitului, hotărârea trebuia înregistrată până la sfârșitul exercițiului financiar în care s-au aprobat situațiile financiare anuale (31 decembrie 2009 în acest caz).

În condițiile în care hotărârea a fost luată în 25.05.2010 rezultă cu certitudine că nu a putut fi publicată și astfel nu a devenit opozabilă terților până la finele lui 2009, astfel că impozitul aferent dividendelor distribuite și rămase neachitate la sfârșitul anului se naște ca obligație fiscală la data de 31 decembrie 2009, cu scadența la data de 25 ianuarie 2010, așa cum corect au reținut organele fiscale, hotărârea A.G.A. prin care s-a revenit asupra repartizării profitului nu mai poate produce efecte din punct de vedere al impozitului pe dividende datorat.

Pe cale de consecință, pentru capătul de cerere privind obligațiile fiscale reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice nerezidente în sumă delei respectiv impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă delei, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de ...lei aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice nerezidente respectiv majorările de întârziere în sumă de ...lei aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. F-AR..... 2011, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice nerezidente și

impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul contestat reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice nerezidente în sumă delei respectiv impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă delei contestația va fi respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere aferente în sumă totală de ...lei reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi respinsă.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu prevederile art. 67 alin. (1), art. 115 și art. 116 din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, punctului 222, alin. (3) și alin. (4) din Ordinul nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, art. 67 alin. (2) și art.131 alin. 4 din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, art.5 alin.1 și 2 din Legea nr.26/1990 privind registrul comerțului, art. 85, art. 86, art. 87, art. 205 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

D E C I D E

1. Respingerea contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** cu sediul înîmpotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR nr.....2011 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad, ca inadmisibilă.

2. Respingerea contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** cu sediul înîmpotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-AR nr..... 2011 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad pentru suma totală delei reprezentândlei impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți,lei majorări de întârziere aferente,lei impozit pe veniturile din dividende persoane fizice șilei majorări de întârziere aferente, ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Arad, în termen de 6 luni de la data comunicării.