



## DECIZIA NR. .... din .....2008

**privind modul de soluționare a contestației formulate de SC A SRL, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. .... / .....2008.**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de SC A SRL Rm. Vâlcea cu contestație înregistrată la Direcția Finanțelor Publice a Județului Vâlcea sub nr. .... / .....2008.

Contestația are ca obiect suma de ..... lei stabilită prin Decizia de impunere nr. .... / .....2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și Raportul de inspecție fiscală nr. .... / .....2008, anexă la aceasta, întocmite de Structura de Inspecție Fiscală din cadrul AFP Rm.Vâlcea, comunicate petentei în data de .....2008, conform Procesului verbal privind îndeplinirea procedurii de comunicare întocmit conform art. 44, alin. (2), lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep., existent în xerocopie la dosarul cauzei, reprezentând :

- Impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice ..... lei ;
- Majorări de întârziere aferente ..... lei .

Petenta solicită deasemenea, potrivit art. 215, alineat (2) cod de procedură fiscală, suspendarea executării sumei de ..... lei înscrisă în Decizia de impunere nr. .... / .....2008 până la soluționarea pe fond a contestației.

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat și este semnată de administratorul SC A SRL Rm. Vâlcea în persoana Domnului C.A.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209, alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de SC A SRL Rm. Vâlcea înregistrată sub nr. .... / .....2008 pentru suma de ..... lei.

Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

**I.Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:**

**A.** SC A SRL Râmnicu-Vâlcea contestă Decizia de impunere nr. .... / .....2008 și Raportul de inspecție fiscală nr. .... / .....2008 anexă la aceasta, motivând următoarele :

Petenta invocă aplicabilele speței în cauză prevederile art. 19 din Legea nr. 82/1991 a contabilității, potrivit căroră profitul sau pierderea se stabilește cumulativ de la începutul

exercițiului financiar prin închiderea conturilor de venituri și cheltuieli care se efectuează, de regulă, la sfârșitul exercițiului financiar.

Deasemenea, petenta arata că potrivit art. 111, alineat (2) din Legea nr. 31/1990 republicată, Adunarea Generală a Asociațiilor este singura în măsură să stabilească dividendul și să aprobe repartizarea profitului net pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale.

Invocând astfel prevederile punctului 222 din OMF nr. 1752/ 2005 modificat prin OMF nr. 2374/ 12.12.2007, petenta susține că Adunarea Generală a Asociațiilor, întrunită la data de .....2006, cu o majoritate de voturi de 100%, a hotărât repartizarea profitului net aferent anului 2005 în sumă de ..... lei pe următoarele destinații :

- dividende cuvenite asociațiilor ..... lei;
- alte rezerve..... lei.

Relativ la această hotărâre, petenta susține că prin voința asociațiilor statuată prin Hotărârea din .....2006 a fost repartizată suma de ..... lei la "alte rezerve" și nu la dividende cum greșit a apreciat echipa de inspecție fiscală, considerând că avansurile de trezorerie ridicate ar reprezenta dividende.

Petenta arata totodata că schimbarea destinației profitului net repartizat la alte rezerve de asociații, în dividende, este nelegală întrucât asociații au hotărât altă destinație decât dividendul.

De asemenea, petenta sustine că trimiterea făcută de organul fiscal la art. 67, alineat (1) impozit pe dividende din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal este lipsită de relevanță, legea fiscală făcând distincție clară, și anume că numai veniturile sub formă de dividende se impun cu cota de 16% din suma acestora.

Petenta sustine că în perioada noiembrie 2005 - decembrie 2006 administratorii societății au ridicat avansuri de trezorerie în sumă totală de ..... lei, din care au restituit până la această dată suma de ..... lei, rămanand nejustificată suma de ..... lei. Drept urmare, petenta susține că nu poate fi interpretat că aceste avansuri ar reprezenta dividende, cât timp asociații au hotărât repartizarea profitului net la alte rezerve și nu la dividende.

Pententa sustine ca in conformitate cu prevederile art .144 din OMF nr. 1752/ 2005 și funcționarea contului 542 "Avansuri de trezorerie", regulamentul cu privire la operațiunile cu numerar nr. 2/ 1996 al BNR , precum și prevederile OG nr. 15/ 1996 privind întărirea disciplinei financiar valutare și a Normelor Metodologice de aplicare a acesteia aprobate prin HG nr. 2185/ 30.11.2004, avansurile de trezorerie nejustificate la finele anului 2006 de administratori s-au justificat prin restituire pe parcursul anilor 2007 și 2008, astfel că, aceste plăți nu pot fi interpretate ca fiind venituri din dividende.

Aceste operațiuni, reprezintă operațiuni cu numerar, numerar care a fost ridicat din bancă și care a provenit din încasarea c/val unor prestări servicii efectuate de petentă și facturate altor societăți, înregistrate în contabilitatea SC A SRL ca venituri ce au fost impuse cu impozit pe veniturile microîntreprinderilor, iar profitul net rezultat din aceste venituri, care a fost repartizat la dividende, s-a impus cu cota de 16% reglementată de art. 67 alin. (1) Cod fiscal.

Față de această precizare, petenta afirmă că, scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal a fost acela de a impozita venitul obținut de persoanele fizice și juridice ca rezultat dintr-o activitate și nu acela de a impozita operațiunile de plăți cu numerar.

Petenta sustine că prin impunerea profitului net repartizat la alte rezerve inspectorii fiscali au încălcat principiul fiscalității "echitatea fiscală" reglementat de art. 3 litera c) Cod fiscal și de asemenea, prevederile art. 7, alineat (2) și (3) Cod fiscal relativ la determinarea stării de fapt fiscale .

Petenta susține că la schimbarea destinației profitului net repartizat de asociații la "alte rezerve" în dividende, organele de inspecție fiscală nu au indicat prevederea legală care îi dă dreptul să procedeze în acest mod, și, deasemenea, nu au indicat nici prevederea legală încălcată de asociații atunci când au hotărât repartizarea în acest fel.

În concluzie, petenta consideră că aceste constatări sunt nelegale, iar obligarea societății la plata sumei de ..... lei plus accesorii aferente în sumă de ..... lei este nefondată, fiind stabilită prin aplicarea formală și excesivă a textului legal, fără analizarea situației de fapt din perioada controlată.

Petenta solicită deasemenea, potrivit art. 215, alineat (2) cod de procedură fiscală, suspendarea executării sumei de ..... lei înscrisă în Decizia de impunere nr. .... / .....2008 până la soluționarea pe fond a contestației.

## **B. Din actul administrativ fiscale contestat, se rețin următoarele :**

SC A SRL este înregistrată la ORC Vâlcea sub nr. J 38/...../ 2002, are CUI nr. RO ..... ,are sediul social în Rm. Vâlcea, str. ...., județ Vâlcea și a facut obiectul unui control fiscal efectuat de AFP a Municipiului Rm. Vâlcea, Structura de Inspecție fiscală, materializat prin decizia nr...../ .....2008 și Raportul de inspecție fiscală nr. .... / .....2008, anexă la aceasta, prin care s-au constatat următoarele:

**Impozit pe veniturile din dividende**, a fost verificat în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal și HGR nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, situația impozitului pe dividende aferente perioadei supuse inspecției fiscale, respectiv 01.03.2003 - 31.12.2007, fiind următoarea :

- impozit pe dividende declarat	..... lei
- impozit pe dividende constatat	.... lei
- impozit pe dividende virat	..... lei
- sold impozit pe dividende declarat	.... lei
- sold impozit pe dividende constatat	.... lei
- impozit pe dividende stabilit suplimentar	..... lei
- majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende stabilit suplimentar	..... lei.

În urma inspecției fiscale s-au constatat următoarele :

**În anul 2002** SC A SRL a avut profit net în sumă de ..... lei ROL, care a fost repartizat la dividende în anul 2003, pentru care a fost constituit, declarat și virat impozit pe dividende în sumă de ..... lei ROL;

**În anul 2003** SC A SRL a avut profit net în sumă de ..... lei ROL, care a fost repartizat la dividende în anul 2004, pentru care a fost constituit, declarat și virat impozit pe dividende în sumă de ..... lei ROL;

**În anul 2004** SC A SRL a avut profit net în sumă de ..... lei ROL, care a fost repartizat la dividende în anul 2005, pentru care a fost constituit, declarat și virat impozit pe dividende în sumă de ..... lei ROL;

**În anul 2005** SC A SRL a avut profit net în sumă de ..... lei, din care a fost repartizată la dividende în anul 2006 suma de ..... lei pentru care a fost constituit, declarat și virat impozit pe dividende în sumă de ..... lei, iar **diferența de ..... lei a fost repartizată la "alte rezerve"**.

**In perioada noiembrie 2005 - decembrie 2006**, administratorii SC A SRL Rm. Vâlcea au ridicat avansuri de trezorerie în sumă totală de..... lei și au restituit suma de ..... lei, rezultând la data de **31.12.2006 avansuri de trezorerie nejustificate în sumă de ..... lei.**

Față de cele prezentate, echipa de inspecție fiscală **a stabilit că deși suma de ..... lei din profitul net al anului 2005 a fost repartizată la alte rezerve, aceasta a fost ridicată de către administratorii societății în perioada noiembrie 2005 - decembrie 2006 sub formă de avansuri de trezorerie nejustificate, și care de fapt erau dividende, fără a se reține și declara impozit pe dividende.**

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 67, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală constată un **debit suplimentar privind impozitul pe dividende în sumă de ..... lei (..... lei x 16%) cu termen scadent 31.12.2006.**

Pentru impozitul pe dividende stabilit suplimentar, în conformitate cu art. 115 și 116 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, echipa de inspecție fiscală a calculat **majorări de întârziere**, pentru perioada 01.01.2007- 30.04.2008, în sumă de ..... lei.

În anul 2006 SC A SRL a avut profit net în sumă de ..... lei, care a fost repartizat la dividende în anul 2007, pentru care a fost constituit, declarat și virat impozit pe dividende în sumă de ..... lei.

Până la data de .....2008 din evidența contabilă a rezultat că au fost ridicate dividende în sumă de..... lei, rămânând în sold dividende de plată în sumă de ..... lei care au fost ridicate în luna martie 2008.

În anul 2007 SC A SRL a avut profit net în sumă de ..... lei, care a fost repartizat la dividende în anul 2008, pentru care a fost constituit, declarat și virat impozit pe dividende în sumă de ..... lei. Din evidența contabilă rezultă că dividendele au fost ridicate în luna martie 2008.

**Echipa de inspecție fiscală a stabilit că în perioada noiembrie 2005 - decembrie 2007, administratorii societății au ridicat avansuri de trezorerie nejustificate în sumă de ..... lei, care reprezintă dividende ridicate în avans, aferente anilor 2005, 2006 și 2007.**

**Dividendele ridicate în avans aferente anului 2006 și anului 2007 în sumă de ..... lei au fost considerate de echipa de inspecție fiscală ca având termen de scadență data ridicării avansurilor de trezorerie nejustificate în conformitate cu prevederile art. 6, alin. 1 din Legea 82/1991, republicată, coroborat cu prevederile art. 67, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.**

Față de cele prezentate și în temeiul art. 115 și 116 din O.G. nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, echipa de inspecție fiscală a calculat **majorări de întârziere în sumă de ..... lei.**

Concluzionând, obligațiile fiscale suplimentare reprezentând impozit pe venituri din dividende constatate de echipa de inspecție, pentru perioada verificată, sunt :

- impozit pe dividende stabilit suplimentar ..... lei;
- majorări de întârziere ..... lei ( .....+ ..... )

**II.Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii, se rețin următoarele :**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă obligația fiscală suplimentară în sumă de ..... lei, reprezentând impozit suplimentar pe veniturile din dividende distribuite și accesorii aferente, este legal stabilită de Structura de Inspecție Fiscală din cadrul A.F.P. a Municipiului Rm. Vâlcea în sarcina S.C. A S.R.L. Rm. Vâlcea.

**1.a) Referitor la impozitul suplimentar pe veniturile din dividende stabilit în sumă de ..... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ..... lei.**

***Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a Jud. Valcea prin Biroul de Soluționare Contestații, se poate pronunța asupra legalității modului de stabilire a impozitului, în condițiile în care baza de impozitare avută în vedere de echipa de inspecție fiscală o reprezintă sumele repartizate de operatorul economic la "alte rezerve" considerate ca fiind ridicate de administratorii***

**societatii sub forma de avansuri de trezorerie, nejustificate, ce au fost asimilate astfel cu dividende.**

**În fapt**, conform bilanțului contabil încheiat la data de 31.12.2005, profitul net al anului 2005 în sumă de ..... lei, a fost repartizat de SC A SRL pe următoarele destinații : dividende în suma de ..... lei pentru care a constituit, declarat și virat impozit pe dividende în sumă de ..... lei (..... x 16%) și **la alte rezerve suma de ..... lei**, conform hotaririi adunarii generale a asociaților si Procesul verbal încheiat la data de .....2006.

În perioada noiembrie 2005 - decembrie 2006 administratorii societății au ridicat sub formă de avansuri de trezorerie suma de ..... lei și au restituit suma de ..... lei, rezultând la data de 31.12.2006 **avansuri de trezorerie nejustificate în suma de ..... lei.**

**Organele de inspecție fiscală au considerat ca desi suma de ..... lei din profitul net al anului 2005 a fost repartizata la alte rezerve, aceasta a fost ridicata de catre adminisratorii societatii în perioada noiembrie 2005 - decembrie 2006 sub forma de avansuri de trezorerie nejustificate care de fapt erau dividende, fără a se reține și declara impozit pe dividende.**

În conformitate cu prevederile art. 67, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art. 6, alin. (1) din Legea 82/ 1991, rep. echipa de inspecție fiscală a stabilit un debit suplimentar privind impozitul pe dividende în sumă de..... lei ( ..... x 16%), cu termen scadent data de 31.12.2006, pentru care s-au calculat majorari de intarziere până la .....2008 în sumă de ..... lei (..... x 0,1% x 486 zile de întârziere).

Art. 67 alineat (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele :

"(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 31 decembrie a anului respectiv.**"

Din cele de mai sus, in speta se retine ca fata de incadrarea faptei pe dispozitiile art. 67 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal este vorba de " dividende distribuite " pe baza rezultatului inregistrat din exercitiului financiar, aprobate prin situatiile financiare anuale.

**Definitia dividendelor de catre Codul fiscal apare stipulata la art. 7 alin (1) pct. 12 , asa cum a fost modificat prin art I pct.1 din OG 83/2004 publicat la data de 27.08.2004, in vigoare de la data de 01.01.2005, ca o " o distribuire în bani sau în natura, efectuata de o persoana juridica unui participant la persoana juridica, drept consecinta detinerii unor titluri de participare la acea persoana juridic, exceptând urmatoarele:[...]**

*Daca suma platita de o persoana juridica pentru bunurile sau serviciile furnizate catre un participant la persoana juridica depaseste pretul pietei pentru astfel de bunuri sau servicii, atunci diferenta se trateaza drept dividend. De asemenea, daca suma platita de o persoana juridica pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui actionar sau*

asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectiv este tratată ca dividend."

Din cele de mai sus se reține că dividendele acopera distribuirile în bani sau în natura efectuate de către persoana juridică înspre acționari sau asociați, având ca temei deținerea de către aceștia a unor titluri de participare la persoana juridică ce a înregistrat și distribuie dividende.

**Asadar, din analiza textelor legale sus citate avute în vedere de organele de inspectie fiscala, rezultă că obiectul impunerii efectuate îl constituie dividendele distribuite care se plătesc sau care urmează a se plăti acționarilor ori asociaților, fara a se face nici o referire la completarea adusa art. 7 alin (1) pct. 12 din Codul fiscal prin art I pct.1 din OG 83/2004 publicat la data de 27.08.2004, în vigoare de la data de 01.01.2005, referitoare la tratarea ca dividend a sumei [...] " platita de o persoana juridica pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui actionar sau asociat al persoanei juridice efectuată în scopul personal al acestuia,[...] "**

Organele de inspectie fiscala coroboreaza dispozitiile art. 67 alineat (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare cu dispozitiile art.6, alineat (1) din Legea nr. 82/ 1991, a contabilității, republicată, care stipulează ca :

" 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."

**Fata de aceasta incadrare organele de solutionare apreciaza ca simpla trimitere la dispozitiile art. 6 alin. (1) din Legea 82/ 1991 a contabilității, republicată fara a explica la ce anume se refera nu justifica asimilarea avansurilor de trezorerie nedecontate la finele exercițiului financiar cu dividende asa cum prevede art. 7 pct. 12 din Legea 571/2003 rep privind Codul fiscal asa cum a fost completata prin art I pct.1 din OG 83/2004 publicat la data de 27.08.2004, în vigoare de la data de 01.01.2005.**

Totodata, având în vedere faptul că în speța, adunarea generală a asociaților a hotărât **repartizarea din profitul net aferent anului 2005 a sumei de ..... lei la "alte rezerve"**( 129 "repartizarea profitului" = 1061 " alte rezerve " ) se reține că suma în litigiu reprezentând fond de rezerva, **considerata ca fiind ridicata de administratorii societatii sub forma de avansuri de trezorerie nejustificate, ce au fost asimilate cu dividende nu poate constitui obiect al impunerii**, deoarece potrivit dispozitiilor art. 19 din Legea contabilității nr. 82/ 1991, rep. preluat prin Ordinul Nr. 1752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, pct. 222 și OMF nr. 2374/ 12.12.2007 privind modificarea și completarea Ordinului ministrului finanelor publice nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, pct. 17 și 18, alineatul 4 :

" (4) Sumele reprezentând **rezerve** constituite din profitul exercițiului financiar curent, în baza unor prevederi legale, se înregistrează prin articolul contabil 129 "Repartizarea profitului" = 106 "Rezerve". Profitul contabil rămas după această repartizare se preia la începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale în contul 117 "Rezultatul reportat", de unde urmează a fi repartizat pe celelalte destinații legale. Evidențierea în contabilitate a destinațiilor profitului contabil se efectuează **după ce adunarea generală a acționarilor sau asociaților care a aprobat repartizarea profitului, prin înregistrarea sumelor reprezentând dividende convenite acționarilor sau asociaților, rezerve și alte destinații, potrivit legii. Entitățile nu pot reveni asupra înregistrărilor efectuate cu privire la repartizarea profitului.[...] "**

Față de cele de mai sus, și potrivit pct. 4.91 din OMF 306/ 2002 care menționează ca debitele provenite din avansurile de trezorerie nedecontate se înregistrează la

"alte creanțe în legătură cu personalul", organele de soluționare apreciază că în condițiile în care avansurile de trezorerie sunt nedecontate până la data întocmirii bilanțului contabil, acestea trebuie urmărite ca și o creanță față de debitori, în speță administratorii societății, care nu justifică avansurile ridicate.

Pe de altă parte, repartizarea profitului contabil net se face cu respectarea prevederilor din Codul fiscal, Legii 31/1990 privind societățile comerciale, actul constitutiv al societății comerciale, în baza hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților, după caz.

În acest context, organele de soluționare a contestației apreciază că prevederile art. 67, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu sunt aplicabile faptei constatate de organele de inspecție fiscală, ipoteza acestei norme referindu-se la dividendele distribuite, datorate asociaților, care se plătesc sau care urmează a se plăti acționarilor ori asociaților și care au fost înregistrate în ct. 457 "Dividende de plată".

Totodată, în contextul repartizării profitului exercițiului financiar se reține că entitățile nu pot reveni asupra înregistrărilor efectuate cu privire la repartizarea profitului.

**In speța, asimilarea de către organele de inspecție fiscală a avansurilor de trezorerie nedecontate cu venituri din dividende porneste tocmai de la "presupunerea" schimbării destinației sumelor repartizate din profitul net, ceea ce contravine prevederilor legale sus menționate.**

**Pornind de la premiza că rezervele ar reprezenta dividende ridicate de asociați, din punct de vedere contabil acest lucru nu este posibil întrucât potrivit funcțiunii conturilor 1068 "Alte rezerve" și ct. 542 "Avansuri de trezorerie" acestea nu intra în corespondență, în evidența contabilă trebuind să apară evidențiată următoarea înregistrare :1068 = 542 .**

Potrivit normelor metodologice de utilizare a conturilor contabile aprobate prin OMFP nr. 306/ 2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, operabil la data încheierii exercițiului financiar al anului 2005, **contul 106 "Rezerve" face parte din clasa conturilor de capital**, cu ajutorul acestuia ținându-se evidența rezervelor constituite.

Potrivit funcțiunii acestui cont, **în debitul acestuia se înregistrează:**

- **rezervele destinate majorării capitalului social potrivit legii (101);**
- **diferența dintre valoarea titlurilor de participare retrase sau cedate și valoarea neamortizată a mijloacelor fixe, respectiv a terenurilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul social al altei persoane juridice (261, 262, 263);**
- **rezervele utilizate pentru acoperirea pierderilor realizate în exercițiile precedente (117).**

**Soldul contului reprezintă rezervele existente și neutilizate.**

Tot prin același act normativ, potrivit pct. 4.53, se stipulează că contul 542 "Avansuri de trezorerie" face parte din **clasa activelor circulante, cu ajutorul acestuia ținându-se evidența avansurilor de trezorerie.**

Potrivit funcțiunii contului 542 "Avansuri de trezorerie" *în creditul acestuia 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 la 605, 611 la 614, 622 la 626, 628);

- **sume reprezentând avansuri nejustificate (428);**

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

- **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, la încheierea exercițiului financiar sau la lichidarea acestora (665).*

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

Așa încât, față de asimilarea făcută de organele de inspecție fiscală între sumele repartizate prin hotărârea adunării generale a asociațiilor SC A SRL la alte rezerve și avansurile de trezorerie ridicate de aceștia și nejustificate la data de 31.12.2006, în speță a sumei de ..... lei, **considerată bază de calcul pentru stabilirea impozitului suplimentar pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice**, organele de soluționare a contestației se afla în imposibilitatea de a se pronunța, încadrarea pe text și articol de lege a situației de fapt nefiind în concordanță cu consecința fiscală stabilită.

Astfel față de situația de fapt consemnată în raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 12.05.2008, organele de soluționare apreciază că speța în cauză îi sunt aplicabile:

1) **fie prevederile art.78 alin (2) din Legea 571/2003 rep privind Codul Fiscal care prevede :**

**" (2) Venituri din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, care nu se încadrează în categoriile prevăzute la art. 41 lit. a) - h), altele decât veniturile neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu, precum și cele enumerate prin normele metodologice elaborate în aplicarea prezentului articol."**

2 ) **fie dispozițiile art. 7 alin (1) pct. 12 , așa cum a fost modificat prin art I pct.1 din OG 83/2004 publicat la data de 27.08.2004, în vigoare de la data de 01.01.2005, care stipulează ca : " *dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui acționar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectiv este tratată ca dividend.*", cu condiția ca în speța să se administreze toate mijloacele de probă prevăzute la art. 49 și art. 52 din OG 92/2003 rep privind Codul de procedură fiscală, din care să rezulte că sumele ridicate de administratorii societății sub formă de avansuri și nedecontate au fost utilizate în scopul personal al acestora.**

Totodată, organele de soluționare apreciază că în speța, avansurile nedecontate de către administratori la finele exercițiului financiar nu pot fi asimilate cu sumele repartizate de societate la " Alte rezerve " în lipsa unor documente din care să rezulte acest lucru.



Față de cele prezentate și având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, prin prisma actelor normative în vigoare care au reglementat impozitul pe dividende pentru perioada la care se referă controlul, se reține că atât constatările cât și măsurile dispuse prin raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere nr. .... / .....2008 nu corespund cu temeiurile legale în baza cărora a luat naștere diferența de debit constând în impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice stabilită în sarcina SC A SRL în sumă de ..... lei.

În atare situație, în speță sunt incidente prevederile art. 213 alin.1) din OG 92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră :“ **În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării .[.....]** “

*In condițiile date, organele de soluționare a contestației nu se pot pronunța pe fondul cauzei motiv pentru care se vor aplica prevederile art.216 alin.(3) din OG 92/2003, republicată la data de 31.07.2007, care precizează :*

**“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”**

**În ceea ce privește accesoriile aferente impozitului pe dividende distribuite persoanelor fizice stabilit suplimentar în sumă de ..... lei .**

Având în vedere faptul că organele de soluționare a contestației nu se pot pronunța asupra legalității și temeiniciei măsurii dispuse prin decizia de impunere nr. .... / .....2008 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .... / .....2008 referitoare la stabilirea impozitului pe dividende distribuite persoanelor fizice suplimentar în sumă de ..... lei, precum și faptul că majorările și penalitățile de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul conform principiului de drept **“accesorium sequitur principale** “ pe cale de consecință, majorările de întârziere urmează să fie recalulate o dată cu debitul care le-a generat.

În acest sens sunt și dispozițiile pct. 12.7 din Instrucțiunile de aplicare a Titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate de Ordinul Președintelui ANAF 519/2005 **care menționează :** " Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente."

**b) În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de ..... lei aferente dividendelor ridicate în avans aferente anului 2006 și 2007 în sumă de ..... lei.**

***Cauza supusă soluționării este dacă suma de ..... lei reprezentând majorări de întârziere la impozit pe veniturile din dividende a fost legal stabilită, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au asimilat avansurile de trezorerie ridicate de către asociații societății și nejustificate la finele exercițiului financiar al anului 2006 și 2007 ca dividende ridicate în avans.***

**În fapt,** pentru perioada 2006 - 2007, perioadă supusă controlului, contestatoarea a înregistrat în evidența contabilă plăți în numerar prin casierie în sumă totală de ..... lei către asociații societății fără a anexa la registrele de casă documente justificative.

De asemenea, în anul 2006 SC A SRL a înregistrat un profit net în sumă de..... lei, care a fost repartizat în anul 2007 la dividende și pentru care a fost constituit, declarat și virat un impozit pe dividende în sumă de ..... lei.

Din balanța de verificare întocmită la data de 31.12.2007, existentă în copie la dosarul cauzei, rezultă că din dividendele brute repartizate în sumă de ..... reținut impozitul în sumă de ..... lei, rămânând dividende de plată nete în sumă de ..... lei.

În anul 2007 SC A SRL a înregistrat un profit net în sumă de ..... lei, care a fost repartizat la dividende în anul 2008 și pentru care s-a constituit, declarat și virat impozit pe dividende în sumă de ..... lei, acestea fiind ridicate de asociați în luna martie 2008.

Suma de ..... lei reprezentând avansuri de trezorerie nejustificate ridicate de asociați a fost considerată de organele de inspecție fiscală ca dividende ridicate în avans, având termenul de scadență data ridicării acestora în conformitate cu art. 6 alin. (1) din Legea 82/ 1991 a contabilității rep. coroborat cu prevederile art. 67 alin. (1) din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal.

În conformitate cu art. 6, alin. (1) din Legea 82/1991, rep. coroborat cu art. 67, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru dividendele ridicate în avans aferente anului 2006 și 2007 **în sumă de .....** lei considerate ca având termen de scadență data ridicării avansurilor de trezorerie nejustificate, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea majorărilor de întârziere aferente în sumă totală de ..... lei.

Accesoriile au fost calculate în conformitate cu prevederile art. 115 și 116 din O.G. nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, rep. cu modificările și completările ulterioare.

***Din situația de fapt prezentată se reține că dividendele nete aferente anilor 2006 și 2007 sunt în sumă de ..... lei (..... lei + ..... lei ) față de suma de ..... lei reprezentând avansuri de trezorerie nejustificate considerate de organele de inspecție fiscală dividende ridicate în avans în contul acestora.***

***Pe de alta parte, în raportul de inspecție fiscală se specifică că până la data de .....2008, au fost ridicate dividende aferente exercitiului financiar al anului 2006 în sumă de ..... lei cu mențiunea că au rămas în sold dividende de plată în sumă de ..... lei, care au fost ridicate în luna martie 2008.***

***Constatarea organelor de inspecție fiscală este eronată întrucât nu au avut în vedere dividendul net rămas de plată după achitarea impozitului aferent în sumă de ..... lei (..... lei - ..... lei) din care s-a dedus suma achitata asociaților de ..... lei, rămânând în fapt un sold de ..... lei.***

Totodată , se reține ca din punct de vedere contabil dividendele nu pot fi asimilate cu avansurile de trezorerie nejustificate, deoarece din funcțiunea contului 457 "dividende de plată" și 542 "avansuri de trezorerie" rezultă că nu există corespondență între acestea.

Astfel, din funcțiunea contului 457 "dividende de plată" rezultă că în debitul acestuia se pot înregistra sumele achitate acționarilor sau asociaților (512 și 531) și nu avansuri de trezorerie (542).

**Mai mult decît atît, din balanța de verificare întocmită la data de 31.03.2008, existentă la dosarul cauzei, rezulta ca soldul contului 542 " Avansuri de trezorerie " este zero și deci avansurile de trezorerie în cauza au fost decontate.**

Pe de alta parte, **ART. 272<sup>^</sup>1 pct. 2) din Legea nr. 31/ 1990 societatiilor comerciale rep. cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza ca "reprezintă infracțiune fapta de a încasa sau plăti dividende, sub orice formă, din profituri fictive ori care nu puteau fi distribuite, în lipsă de situație financiară sau contrar celor rezultate din aceasta".**

Asadar, din prevederile legale mentionate se retine ca este interzis de lege si reprezinta infractiune fapta de ridicare de dividende in avans in lipsa unor situatii financiare, sau contrar celor rezultate din aceasta, or din situatia de fapt prezentata de organele de inspectie fiscala nu se face nici un fel de referire la acest aspect.

Față de prevederile legale invocate, organele de soluționare a contestației rețin faptul că, reglementând modul de calcul și reținere a impozitului pe dividende, art. 67 alin. (1) din Codul fiscal statuează că această obligație revine persoanelor juridice odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați, ori în cauză avansurile de trezorerie nedecontate până la data încheierii exercițiului financiar anual nu pot fi asimilate acestora ci trebuie privite ca o creanță față de debitori, respectiv asociatii contestatoarei.

Asadar, organele de solutionare apreciază că, în această situație, se schimbă numai natura activului circulant - de la trezorerie la creanțe - cu implicații asupra indicatorilor economico-financiar, și în special cei referitori la lichiditatea societății.

Din punct de vedere fiscal, asa cum s-a precizat si anterior la pct.a), avansurile de trezorerie ridicate de administratori/asociati si nedecontate societatii pe parcursul mai multor exercitii financiare pot fi considerate venituri platite de catre operatorul economic si incasate de persoana fizica, ce intra in categoria veniturilor definite la art.78 alin (2)din Legea 571/2003 rep privind Codul Fiscal care prevede :'**(2) Venituri din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, care nu se încadrează în categoriile prevazute la art. 41 lit. a) - h), altele decât veniturile neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu, precum si cele enumerate prin normele metodologice elaborate în aplicarea prezentului articol."**

Avansurile de trezorerie ridicate de administratori/asociati si nedecontate societatii pe parcursul mai multor exercitii financiare pot fi tratate si ca dividend asa cum sunt **dispozitiile art. 7 alin (1) pct. 12 , astfel cum a fost modificat prin art I pct.1 din OG 83/2004 publicat la data de 27.08.2004, in vigoare de la data de 01.01.2005 cu conditia ca in speta sa se administreze toate mijloacele de proba prevazute la art. 49 si art. 52 din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala,din care sa rezulte ca sumele ridicate de administratorii societatii sub forma de avansuri si nedecontate au fost utilizate in scopul personal al acestora.**

În concluzie, se reține că temeiul legal avut în vedere de organul de inspecție fiscală nu este incident situației de fapt consemnată în raportul de inspecție fiscală si drept urmare organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității majorărilor de întârziere în sumă de 2.625 lei calculate de organele de inspectie fiscala potrivit anexei nr. 22 la raport, pe considerentul că termenul de scadență al dividendelor ridicate în avans îl reprezintă data ridicării avansurilor de trezorerie nejustificate, fiind incidende prevederile art. 213 alin.1) din OG 92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră :**" În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării .[.....] "**

În condițiile date, organele de soluționare a contestației nu se pot pronunța pe fondul cauzei motiv pentru care se vor aplica prevederile art.216 alin.(3) din OG 92/2003, republicată la data de 31.07.2007, care precizează :

**“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”**

**2. Referitor la cererea de suspendare a executării silite formulată de SC ARTGRUP SRL privind suma de 17.369 lei stabilită prin Decizia de impunere nr. 227/12.05.2008.**

***Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Vâlcea, prin Biroul de Soluționare Contestații are competența materială de se investi cu soluționarea acestui capăt de cerere în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care cererile de suspendare a executării actului administrativ fiscal nu sunt în competența sa materială de soluționare.***

**În fapt**, cu ocazia contestației formulate, SC A SRL din localitatea Rm. Vâlcea, jud. Vâlcea a formulat și cerere de suspendare a executării actului administrativ fiscal atacat, până la soluționarea contestației, privind obligația de plată a **sumei totale de .....** lei, din care :

- Impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice ..... lei ;
- Majorări de întârziere aferente ..... lei .

**În drept**, conform prevederilor art. 215 alin. 1 și alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la 31.07.2007 :

*"Suspendarea executării actului administrativ fiscal.*

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

*(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea dacă se depune o cauțiune de până la 20% din cuantumul sumei contestate[...]."*

În speță sunt incidente și dispozițiile art 14 alin. 1 și 2 din Legea nr. 554/ 2004, potrivit cărora :

*"(1) În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, o dată cu sesizarea, în condițiile art. 7, a autorității publice care a emis actul, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ până la pronunțarea instanței de fond.*

*(2) Instanța va rezolva cererea de suspendare, de urgență, cu citarea părților".*

**Având în vedere dispozițiile imperative ale legii, cererea societății contestatoare de suspendare a executării deciziei de impunere nr. .../ .....2008 emisă de Structura de Inspecție Fiscală din cadrul A.F.P. a Municipiului Rm. Vâlcea intră sub incidența prevederilor Legii nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ, cu modificările ulterioare, motiv pentru care Biroul de Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Jud. Vâlcea nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere neavând competența materială, aceasta aparținând instanței judecătorești.**

Având în vedere situația de fapt și de drept, organele de soluționare urmează să se pronunțe în consecință.

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art. 205 alin. (1), art. 209 alin. (1) lit. a) și art. 216 alin. (3) din OG 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep. la 31.07.2007 se :

### **DECIDE :**

**Art .1** Desființarea Cap. III pct. 3."impozit pe veniturile din dividende" din Raportul de inspecție nr. .... / .....2008 și Cap. 2.1.1. ; 2.1.2 și 2.1.3 Impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice din decizia de impunere nr. .... / .....2008, pentru suma de ..... lei din care ..... lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice și ..... lei accesorii aferente stabilite în sarcina **SC A SRL** Rm. Vâlcea și refacerea acestora având în vedere considerentele reținute în cuprinsul soluției astfel pronunțate .

**Art. 2** Constatarea necompetenței materiale în ceea ce privește cererea de suspendare a executării deciziei nr. .... / .....2008 formulată de **SC A SRL**, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea nu se poate investi cu soluționarea acesteia, care intră în competența instanței judecătorești.

Decizia este definitivă pe cale administrativă și poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul Vâlcea.

DIRECTOR EXECUTIV,