

MINISTERUL ECONOMIEI ȘI FINANTELOR
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI SUCEAVA

DECIZIA NR. 89
din 24.07.2007

privind soluționarea contestației formulată de
S.C. S.R.L. din localitatea, județul Suceava,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului Suceava sub nr.din 05.07.2007

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Control Fiscal Suceava prin adresa nr.din 05.07.2007, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr.din 05.07.2007, cu privire la contestația formulată de **S.C. S.R.L.**, având domiciliul fiscal în localitatea,

Societatea contestă Decizia de impunere nr. din 22.05.2007, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 14.02.2007 de Activitatea de Control Fiscal Suceava, privind **suma delei**, reprezentând impozit pe dividende.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut la art. 177 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art.175 și 179 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este învestită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. S.R.L. prin contestația formulată precizează că Raportul de inspecție fiscală nr. din 14.02.2007 a fost întocmit ca urmare a desființării parțiale a Raportului de inspecție nr.din 09.08.2006, care au fost întocmite de aceiași inspectorii.

Contestatoarea susține că pe lângă faptul că s-a efectuat verificarea fiscală în mod tendențios, organele de control au extins perioada de verificare în ceea ce privește impozitul pe dividende, iar în cazul impozitului pe profit au stabilit o diferență suplimentară în sumă de lei, care a fost anulată prin desființarea parțială a Raportului de inspecție fiscală nr. din

14.02.2007 și Deciziei a de impunere nr. / 2007, de biroul de soluționare contestații prin Decizia nr. din 29.05.2006.

Societatea susține că nu s-au respectat prevederile punctului 102.5 din normele de aplicare a O.G. nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează că „102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ, conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”, și nici prevederile pct. 12.7 din OMFP nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, unde se menționează că „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.”

De asemenea, precizează că prin extinderea perioadei verificate și a obiectului contestației nu au fost respectate nici prevederile art. 183 alin. 3 din O.G. nr. 92/2003, în sensul că s-a creat o situație mai grea.

Totodată, susține că Raportul de inspecție fiscală nr. din 14.02.2007 a fost valorificat prin emiterea Deciziei de impunere nr. din 14.02.2007, atât în ceea ce privește impozitul pe profit, cât și impozitul pe dividende, organele de control emițând după o perioadă de 4 luni încă o decizie de impunere, cu același număr de înregistrare, având data de 28.05.2007, prin care se stabilesc diferențe de impozit pe dividende în sumă delei.

În legătură cu impozitul pe dividende, societatea susține că prin Decizia nr. din 28.05.2007, punctul 2.1.2, s-au stabilit în sarcina societății obligații de plată suplimentare în sumă delei, reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, din carelei din anul 2005 șilei din anul 2006.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. din 14.02.2007, s-a stabilit următoarea situație:

Anul 2004

Perioadă	Calculate de unitate			Stabilit de organele de control		
	Dividende distribuite	Cotă impozit	Impozit	Cotă impozit	Impozit	Diferență
Dec. 2004	5%	...	10%	....
Anul 2005	10%	....	10%	....
Dividende neimpozabile			-	10%	....
TOTAL

Anul 2005

Anul 2006	....		....	10%	....
Dividende neimpozabile					....
Diferență cotă 6%					....
TOTAL	....		....		....	....

Contestatoarea susține că a achitat dividende brute în sumă delei, pentru care a calculat, reținut și înregistrat în contabilitate un impozit pe dividende delei.

Totodată, precizează că diferența stabilită de organele de control este delei și este alcătuită dinlei (diferența de cotă de 5%) șilei impozit asupra diferenței dintre dividendele repartizate și cele distribuite (.....lei –lei =lei), iar suma delei nu rezultă ca fiind impozit pe dividende stabilit suplimentar, ci în cel mai rău caz debit neachitat la scadență.

De asemenea, societatea precizează că situație similară se înregistrează și în anul 2005, când societatea a achitat dividende brute delei, pentru care a calculat, reținut și înregistrat în evidența contabilă un impozit delei. Diferența stabilită de organele de control este delei și este alcătuită dinlei (diferența de cotă de impozitare de 6%) și lei impozit asupra diferenței dintre dividendele repartizate și cele achitate (.....lei –lei =lei x 10% = lei).

Societatea contestă și suma delei, reprezentând impozit pe dividende aferente anului 2005, calculat ca diferență de cotă de impozit, de 6% (.....lei x 6% =lei), întrucât consideră că prevederile Legii nr. 163/2005 privind aprobarea O.U.G. nr. 138/2004 se aplică dividendelor realizate aferente exercițiului financiar 2006.

Contribuabilul precizează că din totalul obligațiilor suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr. din 22.05.2007, în sumă delei, contestă impozitul pe dividende delei.

II. Prin Decizia de impunere nr. din 22.05.2007, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 14.02.2007, organele de control din cadrul Activității de Control Fiscal Suceava au constatat că societatea nu a declarat impozitul aferent dividendelor achitate în sumă delei, din carelei din anul 2005 șilei din anul 2006.

De asemenea, au constatat că societatea a calculat și evidențiat pentru anul 2006 un impozit pe dividende în cotă de 10% în loc de 16%,

conform prevederilor legale. Organele de control au procedat la recalcularea impozitului pe dividende, rezultând o diferență suplimentară delei (diferența de cotă de 6%).

Prin decizia de impunere contestată se precizează că au fost încălcate prevederile art. 67 alin. 1 și art. 93 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

III. Din documentele existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la impozitul pe dividende în sumă delei, cauza supusă soluționării este dacă pentru dividendele achitate în anul 2006 se aplică cota de impozit de 16 % sau de 10 %, în condițiile în care dividendele provin din profitul anului 2005.

În fapt, în urma verificării efectuate, s-a constatat că societatea a calculat și evidențiat pentru dividendele aferente anului 2005, care au fost distribuite și achitate în anul 2006, un impozit în cotă de 10% în loc de 16%. Organele de control au procedat la recalcularea impozitului pe dividende și au stabilit o diferență suplimentară delei (diferența de cotă de 6%).

În drept, Legea nr. 163 din 1 iunie 2005 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 138/2004 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, la punctul 39 precizează următoarele:

„39. Articolul III va avea următorul cuprins:[...]

(4) Începând cu data de 1 ianuarie 2006, pentru calculul impozitului pe veniturile realizate de persoane fizice din investiții și din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, definite potrivit dispozițiilor cap. V și VIII¹ din titlul III, cota de impozit este de 16%, cu excepția câștigurilor realizate din transferul titlurilor de valoare înstrăinate într-o perioadă mai mare de 365 de zile de la data dobândirii, pentru care se menține cota de 1% prevăzută la art. 67 alin. (3) lit. e).

La Capitolul V din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal se prevăd următoarele:

„CAP.

Venituri din investiții

ART. 65

Definirea veniturilor din investiții

(1) Veniturile din investiții cuprind:

a) dividende;

Din textele de lege menționate mai sus se reține că începând cu 1 ianuarie 2006 cota impozitului pe dividendele realizate de persoane fizice este de 16%.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că societatea a calculat și evidențiat pentru dividendele din profitul anului 2005, repartizate și achitate în anul 2006, un impozit pe dividende în cotă de 10% . Organele de control au considerat că pentru dividendele achitate în anul 2006 se aplică cota de impozit de 16 % și nu de 10 % cum a aplicat societatea verificată, procedând la recalcularea impozitului pe dividende și stabilind o diferență suplimentară delei (diferența de cotă de 6%).

Susținerea contestatoarei că prevederile Legii nr. 163/2005 privind aprobarea O.U.G. nr. 138/2004 se aplică dividendelor aferente exercițiului financiar 2006, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât **calculul impozitului** pe dividende, conform prevederilor articolului 67 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, **se face la data plății dividendelor, în cazul în speță în anul 2006,** dată la care se aplica cota de 16%.

Potrivit **articolului 67 din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, [...] **„Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice o dată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-a aprobat bilanțul contabil, termenul de plată a impozitului pe dividende este până la data de 31 decembrie a anului respectiv.”**

Din textele de lege menționate se reține că pentru calculul impozitului pe dividendele achitate în anul 2006 se aplică cota de 16% și nu cota de 10%, cum consideră contestatoarea, întrucât calculul impozitului pe dividende se face în anul distribuirii acestora, respectiv la data plății, dar nu mai târziu de data de 31 decembrie a anului aprobării bilanțului contabil și a distribuirii dividendelor .

Având în vedere că impozitul pe dividende se calculează în anul distribuirii dividendelor, respectiv data plății acestora, se reține că recalcularea de către organele de control a impozitului pentru dividendele distribuite și achitate în anul 2006, prin aplicarea cotei de 16%, față de 10% cât a aplicat societatea, este legală, drept pentru care urmează **a se respinge** contestația pentru **impozitul pe dividende în sumă delei**, ca neîntemeiată.

2. Referitor la impozitul pe dividende în sumă delei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra legalității emiterii de către organele de control a deciziei de impunere pentru impozitul pe dividende în sumă delei, din careafereant anului 2005 șilei afereant anului 2006, în condițiile în care societatea a achitat impozitul respectiv, dar nu l-a declarat.

În fapt, organele de control au stabilit o diferență de impozit pe dividende în sumă totală delei, din carelei afereantă anului 2005 șilei afereantă anului 2006, ce a fost achitată de societate, dar nu a fost declarată.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 92 și 107 din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se stipulează că:

„Art. 92

Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată, precum și a accesoriilor aferente acestora. [...]

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la: [...]

d¹) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale; [...]

Art. 107

Raportul 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 faptic și legal.

(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.”

Din textele de lege mai sus citate se reține că inspecția fiscală are ca obiect stabilirea diferențelor datorate în plus sau în minus față de creanța fiscală declarată de contribuabil, la momentul începerii inspecției fiscale.

În ceea ce privește stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, la art. 83 din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se prevăd următoarele:

„(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.”

Totodată, la art. 79 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală se prevede că:

„Obligația de a depune declarații fiscale

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

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

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

a) a fost efectuată plata obligației fiscale;

b) obligația fiscală respectivă este scutită la plată, conform reglementărilor legale;

c) organul fiscal a stabilit din oficiu baza de impunere și obligația fiscală;

d) pentru obligația fiscală nu rezultă, în perioada de raportare, sume de plată, dar există obligația declarativă, conform legii.”

Din textele de lege mai sus citate se reține că impozitele și taxele datorate bugetului de stat se stabilesc prin declarație fiscală sau prin decizie de impunere emisă de organul fiscal.

Societatea nu justifică cu documente că a declarat impozitul pe dividende stabilit prin decizia de impunere de organele de control, aceasta limitându-se doar a faptul că a achitat impozitul respectiv.

Faptul că a achitat obligația fiscală respectivă, nu înseamnă că societatea nu are obligația declarării acesteia.

Întrucât societatea nu a declarat impozitul pe dividende în sumă delei, rezultă că nu există un titlu de creanță care să individualizeze creanța fiscală, astfel că organele de control au emis decizie de impunere pentru această sumă.

Potrivit **art. 108 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală,

„(2) Colectarea creanțelor fiscale se face în temeiul unui titlu de creanță sau al unui titlu executoriu, după caz.

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

Având în vedere că la momentul controlului nu exista un titlu de creanță care să individualizeze creanța fiscală, deoarece nu avea depusă declarație pentru **impozitul pe dividende în sumă delei** și ținând cont de faptul că inspecția fiscală are ca obiect stabilirea diferențelor datorate în plus sau în minus față de creanța fiscală declarată de contribuabil la momentul începerii inspecției fiscale, se conchide că în mod legal s-a emis decizie de impunere pentru suma respectivă, drept pentru care urmează **a se respinge** contestația pentru acest capăt de cerere, ca neîntemeiată.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei că cele constatate prin Raportul de inspecție fiscală au fost valorificate prin emiterea Deciziei de impunere nr. din 14.02.2007, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât, așa după cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, pentru impozitul pe dividende calculat suplimentar în urma verificării efectuate au fost emise două decizii de impunere, nr. din 14.02.2007, pentru impozitul pe dividende în sumă delei, și o altă decizie, din data de 21.05.2007, pentru impozitul pe dividende în sumă delei, sumă care nu se regăsește în decizia emisă inițial.

Referitor la susținerea contestatoarei că Raportul de inspecție fiscală nr. din 14.02.2007 a fost întocmit ca urmare a desființării parțiale a Raportului de inspecție fiscală nr.din 09.08.2006, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât prin Decizia emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava, nr.din 17.11.2006, prin care s-a soluționat contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.din 09.08.2006, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 09.08.2006 de Activitatea de Control Fiscal Suceava, s-a dispus respingerea contestației și nu desființarea actelor atacate, așa cum susține contestatoarea.

Prin Decizia nr.din 17.11.2006, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a dispus respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală delei și respingerea contestației ca prematur formulată pentru impozitul pe profit în sumă delei și nu desființarea actelor atacate, așa cum susține contestatoarea.

Față de cele prezentate, urmează a se respinge contestația formulată de **S.C. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr. din 22.05.2007, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din

14.02.2007 de Activitatea de Control Fiscal Suceava, privind **suma delei**, reprezentând impozit pe dividende, ca neîntemeiată.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor punctului 39 din Legea nr. 163 din 1 iunie 2005 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 138/2004 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 65, 67, 79 și 83 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 92, 107 și 108 din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborate cu art. 186 din O.G. nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, se:

DECIDE:

- **Respingerea** contestației formulată de **S.C. S.R.L.** din localitatea împotriva Deciziei de impunere nr. din 22.05.2007, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 14.02.2007 de Activitatea de Control Fiscal Suceava, privind **suma delei**, reprezentând impozit pe dividende, **ca neîntemeiată.**

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.

1. **IMPOZIT PE DIVIDENDE:** - modul de calcul al impozitului pe dividende

Legea nr. 163/2005
Legea nr. 571/2003 – art. 65, 65

2. - **PROCEDURĂ:** - obligații bugetare achitate, dar nedeclarate
O.G. nr. 92/2003 – art. 79, 83, 92, 107