



**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală a Finanțelor Publice a  
judetului Bistrița-Năsăud**

**Biroul de soluționare a contestațiilor**

DOSAR NR. 86/2009

**DECIZIA NR. 81/22.12.2009**

privind soluționarea contestației depusă de S.C.....S.R.L. cu sediul în  
....., Str. ...., Nr. ...., Județul Bistrița-Năsăud înregistrată la  
D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 21579/12.11.2009.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de  
către Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud prin adresa nr.  
3140/10.11.2009 în legătură cu contestația formulată de S.C..... S.R.L din  
....., str. ...., nr. .... .

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor stabilite de organele  
Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud prin Decizia de impunere nr.  
685/13.10.2009 (filele 55 la 58), act emis în baza Raportului de inspecție fiscală nr.  
2204/13.10.2009 și are ca obiect **suma totală de ..... lei reprezentând impozit  
pe dividende distribuite persoanelor fizice.**

Constatăm că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205, 207 și  
209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală® și, pe cale de consecință, Direcția  
Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud prin Biroul de Soluționare a  
Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

În cauză s-a întocmit referatul de verificare a contestației.

Din actele dosarului rezultă următoarele:

**I. Verificarea S.C. .... (inspecție fiscală generală), finalizată prin  
Raportul de inspecție fiscală nr. 2204/13.10.2009 (filele 35 la 50) s-a efectuat  
pentru perioada 01.01.2006 la 24.09.2009.**

Prin Decizia de impunere nr. 685/13.10.2009 (filele 55 la 58) emisă de către  
organele Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, au fost stabilite în sarcina  
societății verificate obligații suplimentare față de bugetul general consolidat al

statului în **suma totală de .... lei, din care petenta a înțeles să conteste suma de ..... lei reprezentând impozit pe dividende.**

Potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală, înserate în cuprinsul capitolelor 2 și 3, organele de inspecție consemnează faptul că S.C. .... a fost verificată în conformitate cu prevederile art. 98 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, pe baza situațiilor financiare de lichidare a societății întocmite potrivit O.M.F.P. nr. 1376/2004, ca urmare radierii acesteia, la data de 24.09.2009, din evidențele Oficiului Registrului Comerțului și ale organelor fiscale.

Odată cu întocmirea situațiilor financiare de lichidare, așa cum rezultă din balanța de verificare încheiată la data de 24.09.2009, în contabilitatea societății a fost operată suma de ..... lei care vizează închiderea contului 1068 – “Alte rezerve”, (sumă constituită din profitul net repartizat cu această destinație din anii anteriori), cu o parte din pierderile înregistrate în anii precedenți reflectate în contul 117 – “Rezultatul reportat”.

Față de aceste constatări organele fiscale invocă prevederile art. 22 alin. (5), art. 26 alin. (2), art. 27 alin. (2) și cele ale art. 66 alin. (8) din Codul fiscal cu referire la acoperirea pierderilor din anii precedenți și distribuirea dividendelor, concluzionându-se că, în conformitate cu prevederile O.M.F.P. nr. 1376/2004 coroborate cu cele ale art. 67 alin. (3) lit. d) din Codul Fiscal, agentul economic verificat avea obligația de a calcula, reține la sursă și achita, până la depunerea situațiilor financiare finale la Oficiul Registrului Comerțului, un impozit de 16% însumând ..... lei calculat asupra altor rezerve.

**II.** Prin cererea (filele 60 la 64), înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr. 21068/06.11.2009, iar la Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud sub nr. 3068/06.11.2009, transmisă împreună cu referatul cu propuneri de soluționare (adresa nr. 3140/10.11.2009) și înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr. 21589/12.11.2009 (filele 65 la 68), S.C. .... formulează contestație împotriva măsurilor stabilite prin Decizia de impunere nr. 685/13.10.2009 (filele 55 la 58) emisă de organele Activității de Inspecție Fiscală în baza R.I.F. nr. 2204/13.10.2009 (filele 35 la 50).

Se solicită admiterea contestației și anularea în parte a măsurilor cuprinse în Decizia de impunere ca netemeinice și nelegale, pentru obligațiile suplimentare stabilite în sumă totală de ..... lei reprezentând impozit pe dividende.

În urma analizei motivelor de fapt și a temeiurilor de drept invocate de organul de inspecție fiscală, la stabilirea **obligațiilor fiscale constând în impozit pe dividende** în cuantum de .... lei, petenta apreciază că cele reținute sunt incorecte, întrucât aplicarea cotei de 16% la soldul contului 1068 – “Alte rezerve”, în sumă de .... lei, s-a făcut fără a se ține cont în prealabil de închiderea contului 117 – “Rezultatul reportat” cu soldul debitor reprezentând pierderi contabile din anii precedenți și în final să se calculeze dividende și impozitul aferent, la suma rămasă, dacă mai era cazul.

Așa cum rezultă din cuprinsul contestației, în perioada anilor 2005-2009, până la lichidare, conform datelor înscrise în balanțele de verificare întocmite la finele exercițiilor financiare, societatea a evidențiat o pierdere fiscală în sumă totală de ..... lei. Conform hotărârii Adunării generale a asociaților, suma a fost

acoperită parțial din alte rezerve (..... lei) constituite pe seama profitului net, invocându-se în susținere prevederile art. 18 alin. (4) din Legea contabilității nr. 82/1991®.

În opinia petentei, la stabilirea obligației fiscale reprezentând impozit pe dividende au fost aplicate în mod eronat prevederile Codului Fiscal [ *art. 22 alin. (5) care stabilește impozitarea rezervei legale și nu a altor rezerve; art. 67 alin. (3) lit. d) care se referă la venitul impozabil obținut din lichidare și nu la impozitarea altor rezerve; art. 66 alin. (8) interpretat greșit - societatea neavând excedent de bani sau în natură, activul net al societății fiind zero*], și drept urmare se solicită anularea impozitului pe dividende menționat în decizia de impunere.

**III.** Examinând cauza, prin prisma motivelor invocate de contestatoare, a probelor de la dosar și a actelor normative aplicabile speței, se rețin următoarele:

Așa cum rezultă din datele aflate la dosar, organele Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud au stabilit în sarcina S.C. ....diferența suplimentară în sumă **de ..... lei reprezentând impozit pe dividende**, impozit calculat asupra sumei de ..... lei, alte rezerve, constituită din profitul net repartizat în anii anteriori și stinsă din pierderile contabile înregistrate în anii precedenți, ca urmare operațiunilor de lichidare și radiere a societății din evidențele fiscale.

În acest context organul de soluționare a contestației va trebui să răspundă dacă în cauza analizată, în raport cu starea de fapt existentă și a normelor legale aplicabile speței, suma de ..... lei, reprezentând “Alte rezerve” înregistrate și constituite anterior anului 2004 prin repartizări din profitul net al societății, trebuia impozitată ca dividend cu ocazia lichidării, în condițiile în care potrivit situațiilor financiare depuse la Oficiul Registrului Comerțului înaintea radierii, (septembrie 2009), agentul economic avea evidențiată și confirmată o pierdere fiscală din anii precedenți în cuantum de ..... lei, (înregistrată în contul 117), pierdere care a fost suportată parțial din suma aferentă altor rezerve (..... lei).

O primă chestiune care trebuie lămurită este aceea a determinării corecte a naturii sumei impozitate de organul de inspecție, mai precis dacă baza impozabilă stabilită suplimentar în decizia de impunere contestată reprezintă sau nu dividende.

Prin normele definiției consacrate la art. 7 alin. (1) punctele 1 la 33 din Codul Fiscal a fost lămurit, printre altele, înțelesul și conținutul termenului de dividend. Astfel, potrivit art. 7 alin. (1) pct. 12 Cod fiscal, dividendul reprezintă **“o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:**

a).....

b).....

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

În raport cu norma juridică precitată este evident că orice fel de distribuiri (în bani sau în natură) efectuate în legătură cu lichidarea unei persoane juridice nu constituie dividend.

Așa fiind, din punct de vedere al regimului de impozitare, această sumă urmează a fi tratată ca venituri din investiții astfel cum sunt definite la art. 65 alin.

(1) lit. e) din Codul Fiscal, respectiv **“venituri din lichidarea unei persoane juridice...”**. În conformitate cu art. 66 alin. (8) Cod Fiscal venitul impozabil din lichidarea unei persoane juridice, **“reprezintă excedentul distribuțiilor în bani sau în natură peste aportul la capitalul social al persoanei fizice beneficiare”**. Cu alte cuvinte prevederile art. 66 alin. (8) din Codul Fiscal, vizând determinarea bazei de impozitare în astfel de situații, are în vedere numai ipoteza în care rezultatul lichidării unei societăți comerciale se finalizează cu un excedent ce depășește aportul la capitalul social al persoanei fizice beneficiare. Numai acest excedent se impune în conformitate cu art. 67 alin. (3) lit. d) din Codul Fiscal.

În cauza analizată, așa cum rezultă atât din actele de inspecție încheiate cât și din raportul lichidatorului numit de instanță cu anexele acestuia (filele nr. 130 la 139) activul net al contestatarii, după efectuarea tuturor operațiunilor prevăzute în metodologia aprobată prin Ordinul M.E.F. nr. 1376/2004 este negativ, ceea ce demonstrează că nu suntem în prezența unui excedent distribuibil (nici în bani nici în natură) și pe cale de consecință nu se poate vorbi de existența vreunui venit impozabil rezultat din lichidarea persoanei juridice.

Din perspectiva celor de mai sus sunt întemeiate criticile contestatarii atât în ceea ce privește obiectul impozabil cât și normele legale ce-i sunt aplicabile.

În ceea ce privește invocarea ca temei legal a art. 22 alin. (5) Cod Fiscal (pag. 4 din Raportul de inspecție fiscală, fila 47) acesta nu poate fi aplicat în cauză, având în vedere că norma legală se referă strict la rezervele reduse sau anulate **care au fost anterior deduse**. Or, suma de ..... lei înregistrată în contul 1068 – “Alte rezerve” s-a constituit pe seama profiturilor nete și nu a cheltuielilor deductibile, așa cum greșit au apreciat organele de control.

Nici prevederile art. 27 alin. (2) din Codul Fiscal și punctul 81 din Normele Metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004 nu constituie temeiuri legale aplicabile speței, având în vedere că în cauză nu s-a efectuat nici o distribuire de active și nici nu se putea face ținând seama că activul net stabilit cu ocazia lichidării era negativ. Este adevărat că potrivit punctului 81 din Norme sunt luate în calcul la stabilirea profitului impozabil **“sumele înregistrate în conturi de capitaluri proprii constituite din profitul brut și care nu au fost impozitate la data constituirii”** însă în cazul analizat, așa cum s-a arătat anterior, suma de .... lei înregistrată la alte rezerve s-a constituit pe seama profitului net și prin urmare este limpede că această sumă a fost anterior impozitată.

Menționăm că în actul de impunere, raportul de inspecție fiscală cât și referatul cu propuneri de soluționare întocmite de organele de control sunt făcute frecvente trimiteri la Ordinul M.E.F. nr. 1376/2004. Potrivit Normelor Metodologice, anexă la acest ordin rezultă că **“exemplele privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni în aceste domenii, precum și implicațiile fiscale ale acestora, nu au caracter de reglementare”**. Mai mult decât atât, remarcăm faptul că speța analizată nu se regăsește în nici unul din exemplele date în normele aprobate prin O.M.E.F. nr. 1376/2004.

În raport cu cele de mai sus contestația petentei este întemeiată, urmând ca aceasta să fie admisă în totalitate.

Pentru aceste considerente, în temeiul art. 216 alin. (1) din Codul de procedură fiscală ®, se

**DECIDE:**

**1. Admiterea ca întemeiată a contestației formulate de S.C. ....  
pentru suma totală de ..... lei reprezentând impozit pe dividende stabilit  
suplimentar și, pe cale de consecință, anularea corespunzătoare a măsurilor  
dispuse prin Decizia de impunere nr. 685/13.10.2009.**

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Județean Bistrița-Năsăud, Secția de contencios administrativ.

L.S. DIRECTOR COORDONATOR,  
s.s. indescifrabil