

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia Generala a Finantelor Publice Harghita

DECIZIA nr. 3/52 din 2008
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SRL
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Harghita
sub nr. ../2007

Directia Generala a Finantelor Publice Harghita a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, prin adresa nr../2007, asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**, cu sediul in, judetul Harghita.

Contestatia este formulata impotriva deciziei de impunere nr... din 2007, emisa de Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii - Activitatea de inspectie fiscala, prin care s-a stabilit obligatii fiscale suplimentare in suma totala de ... lei, suma contestata fiind de ... lei, reprezentand:

- ... lei impozit pe profit;
- ... lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- ... lei majorari de intarziere aferente impozitului pe dividende.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in M.O. partea I nr.513/31.07.2007.

Constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art.205, art.209 (1) si art.207 (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala - republicat in M.O. partea I nr.513/31.07.2007, Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa solutioneze contestatia.

I. Prin contestatia inregistrata la Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, sub nr../2007, societatea contestatoare solicita anularea deciziei de impunere cu privire la obligatiile stabilite suplimentar contestate in suma totala de ... lei, invocand in sustinere urmatoarele:

Referitor la impozitul pe profit:

Cheluielile sociale sunt cheltuieli cu personalul care intra in cheltuieli de exploatare, cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri pe baza de contracte de prestari de servicii. La baza de calcul pentru determinarea cotei de 2% a cheltuielilor sociale inspectorii nu au

cuprins suma totala efectiv inregistrata in evidenta contabila valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Codului muncii.

Nu a fost luat in considerare cu ocazia inspectiei fiscale prevederile Codului Fiscal art.55(4) litera a, conform caruia, nu sunt incluse in veniturile salariale si nu sunt supuse impozitarii, in intelesul impozitului pe venit, cadourile oferite angajatilor pana la 150 lei. Cadourile reglementate conform celor de mai sus nu intra in cheltuielile sociale plafonate pana la 2% conform legii.

Cheltuielile cu asistenta medicala sunt efectuate cu scopul prevenirii bolilor conform Codului muncii si a Codului fiscal art.21 (2) litera b.

Pentru determinarea sumei cheltuielilor deductibile fiscal in procent de 2% asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului inspectia fiscala a luat in considerare numai cheltuielile cu salariile brute din contul 641.

Suma cheltuielilor cu salariile personalului inregistrate in evidenta contabila in costul produselor fabricate in anii 2004-2005-2006 a fost de 8.394.103 lei, cota de 2% fiind 167.882 lei, cuprinzand contul 64 incluzand subconturile 641, 642, 645 si contul 621-cheltuieli cu colaboratorii.

Sumele trecute in Raportul de inspectie fiscala ca suma facturata cu mese servite si sumele incadrate in cheltuieli sociale nu sunt conforme cu contabilitatea societatii.

Contestatoarea nu este de acord cu motivarea de fapt a Deciziei de impunere ca mesele servite in cantina societatii in timpul serviciului sunt avantaje in natura. Contravaloarea meselor servite de angajatii societatii sunt cheltuieli realizate pe baza contractului de prestari servicii nr../2004 incheiat cu SC Y SRL. In fiecare zi peste 100 de angajati al societatii primesc de 10 ani o masa calda, servita in cantina proprie a firmei. Din contravaloarea mesei servite muncitorii platesc cota de 1/3 iar angajatorul suporta cota de 2/3. Societatea considera ca masa servita este o cheltuiala sociala acordata de societate salariatilor, pentru asigurarea conditiilor optime desfasurarii activitatii de productie care se incadreaza in cota de 2% conform legii.

Societatea contestatoare considera ca, cheltuielile pentru prevenirea bolilor profesionale, protectia muncii intra la categoria de cheltuieli conform art.21 (2) litera b din Legea 571/2003. Sub aspectul acestei legi cheltuielile cu asistenta medicala sunt efectuate cu scopul realizarii veniturilor si sunt deductibile sub aspectul calcularii impozitului pe profit.

Consultanta medicala asigurata pe baza de contract de prestari de servicii incheiat cu Dr. VZ, medic intern, pentru consultanta medicala, sta la dispozitia angajatilor societatii. Sumele care se regasesc la contul 6458.2 "asistenta medicala" si care intra la categoria de cheltuieli cu personalul, sunt urmatoarele:

Anul 2004:

- contravaloarea serviciului executat de catre Spitalul municipal (radiografie plamani) suma de ... ROL
- analiza de sange pentru 100 angajati executata de catre SC W SRL in valoare de ... ROL
- asistenta medicala executata conform contractului de prestari servicii de medic in valoare de ... ROL

Anul 2005:

- contravaloarea serviciului executat de catre Spitalul municipal (radiografie plamani 125 persoane) in suma de ... RON
- asistenta medicala executata conform contractului de prestari servicii de medic in valoare de ... RON

Anul 2006:

- analiza de sange pentru 100 angajati executata de catre SC Q SRL in valoare de ... RON
- asistenta medicala executata conform contractului de prestari servicii de medic in valoare de ... RON.

Referitor la impozitul pe dividende,

Societatea considera ca, suma dividendelor si impozitele retinute la sursa in anul 2004, 2005 si 2006 din Raportul de inspectie fiscala nu sunt reale. In evidenta contabila suma dividendelor distribuite si valoarea impozitului pe dividende calculat, retinut si achitat conform Legii 571/2003 sunt: in anul 2004 dividende brute sunt in suma de ... lei dupa care s-a platit ... lei impozit cu cota de 5%, in anul 2005 dividende brute ... lei dupa care s-a platit ... lei impozit cu cota de 10%, in anul 2006 dividende brute ... lei dupa care s-a platit ... lei impozit cu cota de 16%.

Contestatoarea mentioneaza ca impozitul dupa dividende a fost calculat in spiritul: "Termenul de virare a impozitului este pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care se face plata."

Contestatoara mai precizeaza, ca situatiile financiare si repartizarea profitului net au fost aprobate de AGA la inchiderea fiecarui an financiar. Pentru distribuirea dividendelor a existat fond proprii, soldul contului 1068 realizat din profit net al anilor precedenti. Legea prevede doar la distribuirea dividendelor "existenta reala a profitului net" din situatiile financiare aprobate. AGA nu a repartizat profitul net realizat la inchiderea anului financiar in totalitate la dividende de distribuit. Distribuirea si plata anuala a dividendelor a fost stabilita in functie de rezultatul financiar al anului in curs avand in vedere profitabilitatea anului in curs si de politica de perspectiva a firmei.

Impozitul pe dividende a fost calculat, retinut si virat la bugetul statului conform legii in vigoare la momentul efectuarii platii dividendului.

Societatea sustine ca in contabilitatea lor impozitul pe dividende nu a fost determinat eronat. Dividendele repartizate si distribuite in anul 2004, nu pot fi supuse cotei aplicabile in anul 2005.

Motivul de fapt al deciziei de impunere, adica "determinarea eronata a impozitului pe dividende repartizate din profitul anilor 2003, 2004, 2005" nu este intemeiat, actele normative invocate de inspectori nu se refera la determinarea impozitului pe dividende.

La distribuirea dividendelor au fost respectate dispozitiile Legii 31/1990 art.67. "Nu se vor putea distribui dividende decat din beneficiile reale."

Existenta reala a profitului net folosit pentru distribuire de dividende nu poate fi contestata (soldul contului 1068 Alte rezerve). Acestea sunt surse proprii din profituri nete realizate si aprobate in anii precedenti. AGA a tinut sedinta pentru aprobarea situatiilor financiare si repartizarea profitului net. Asociatii societatii au aprobat distribuirea si ridicarea dividendelor.

Bugetul de stat nu a fost afectat, impozitul pentru dividende fiind calculat si varsat conform legii. Dividendele distribuite in anul 2004 nu pot fi impozitate cu cota din anul 2005 si dividendele ridicate in anul 2005 nu pot fi impozitate cu cota de impozit folosita pentru anul 2006.

Societatea contestatoare considera ca, calcularea majorarii de intarziere la un impozit achitat conform legii in momentul crearii obligatiei fiscale, este nefundamentata si nelegala.

Totodata solicita examinarea pagubelor aduse cu pierderea credibilitatii firmei prin procedeul de executare prin sechestrarea bunurilor mobile in valoare de ... lei.

II. Organele de inspectie fiscala ale Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii - Activitatea de inspectie fiscala, prin raportul de inspectie fiscala nr... incheiat in data de 2007 in urma unei inspectie fiscala generale, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, au constatat urmatoarele:

Perioada verificata 01.01.2004 - 31.12.2006

Referitor la modul de determinare a impozitului pe profit

In urma verificarii bazei de impunere in exercitiile financiare **2004, 2005 si 2006**, conform datelor cuprinse in balantele de verificare, a declaratiilor privind impozitul pe profit, a bilantului si contului de profit si pierdere precum si a registrului de evidenta fiscala, s-a constatat ca societatea a determinat eronat profitul impozabil ca urmare a deducerii integrale a cheltuielilor inregistrate in contul "6458- Alte cheltuieli privind asigurarile si protectia sociala".

Contribuabilul a evidentiat in contul "6458" cheltuiala cu mesele servite angajatilor, in baza facturilor emise de SC Y SRL CUI-RO... aceste cheltuieli fiind de natura salariala si care nu intra in

categoria cheltuielilor sociale, precum si alte cheltuieli care se incadreaza in categoria cheltuielilor sociale prevazute de art. 21, alin (3), lit. c din Legea nr. 571/2003, respectiv cheltuieli cu cadouri acordate angajatelor, copiilor minori ai angajatilor, intretinerea cabinetului medical, etc.

De asemenea, in acest cont au fost inregistrate si cheltuielile cu indemnizatia pentru concediile de boala suportata de angajator, cheltuiala care din punct de vedere fiscal este deductibila integral.

Cheltuielile totale cu mesele servite angajatilor, suportate de angajator, in perioada 01.01.2004 – 31.12.2006, au fost in suma de ... lei iar cheltuielile care se incadreaza in categoria cheltuielilor sociale au fost in suma totala de ... lei.

Referitor la cheltuieli inregistrate de societate si care sunt de natura cheltuielilor sociale s-a constatat faptul ca societatea a dedus in totalitate aceste cheltuieli, neluand in considerare faptul ca au deductibilitate limitata conform prevederilor art. 21 alin (3) litera c) din Legea nr. 571/2003.

Situatia privind cheltuielile sociale inregistrate pe anii 2004, 2005 si 2006, suma cheltuielilor deductibile fiscal in procent de 2% din fondul de salarii, cheltuielile sociale nedeductibile fiscal si impozitul pe profit aferent acestora, se prezinta astfel:

Anul	Cheltuieli sociale	Fond salarii realizat	2% fond salarii	Chelt neded.	Impozit profit
2004	34.756	1.315.418	26.308	8.448	2.112
2005	137.578	1.404.787	28.096	109.482	17.518
2006	110.672	1.479.196	29.584	81.088	12.970
TOTAL	283.006	4.199.401	83.988	199.018	32.600

S-a stabilit impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei, pentru obligatia suplimentara stabilita s-au calculat **accesorii in suma de ... lei.**

Referitor la cheltuiala cu mesele servite angajatilor s-a constatat ca o parte din c/v meselor servite facturate de furnizor a fost suportata de catre angajator si o parte de catre angajati.

Initial s-a inregistrat pe cheltuiala intreaga valoare a meselor facturate de catre furnizor, iar apoi s-au stornat sumele recuperate de la salariati, diferenta rezultata diminuand profitul impozabil.

Contravaloarea cheltuielilor suportate de catre societate nu a fost impozitata la angajati.

Situatia privind cheltuielile cu mesele servite angajatilor este prezentata in tabelul de mai jos.

ANUL	Suma facturata	Suma recuperata	Chelt. suportata de unitate	Impozit pe profit
2004	71.487	31176	40.311	10.078

2005	110.597	39.049	71.548	11.447
2006	98.946	33.214	65.732	10.517
TOTAL	281.030	103.439	177.591	32.042

Organul de inspectie fiscala luand in considerare prevederile art.21 alin(4) litera l) din Legea nr. 571/2003 a considerat contravaloarea partiala a meselor servite ca avantaje in natura acordate de angajator pentru angajati, care constituie venituri asimilate salariilor si care nu au fost impozitate la angajati, astfel acestea sunt cheltuieli nedeductibile fiscal.

S-a stabilit impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei, pentru obligatia suplimentara stabilita s-au calculat **accesorii in suma de ... lei.**

In concluzie, in urma recalcularii profitului impozabil pentru exercitiile financiare **2004, 2005 si 2006 a rezultat impozit pe profit suplimentar in suma totala de ... lei**, din care ... lei pe anul 2004, ... lei pe anul 2005 si ... lei pe anul 2006.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar in suma totala de ... lei s-au calculat accesorii in suma de ... lei, conform anexelor nr.1/a; 1/b; 1/c; 1/d din raportul de inspectie fiscala.

Referitor la impozitul pe dividende

In perioada verificata, din profitul net realizat au fost ridicate dividende in avans, inaintea incheierii exercitiilor financiare.

Pentru aceste avansuri din dividende s-a determinat, declarat si achitat impozit pe dividende. Cota de impozitare utilizata la determinarea impozitului aferent avansurilor ridicate a fost cea valabila la data la care s-au ridicat avansurile.

ANUL 2004

Referitor la impozitul pe dividendele repartizate din profitul anului 2003, cu exigibilitatea platii in anul 2004 dupa aprobarea situatiilor financiare anuale, la 31 decembrie 2003 contribuabilul a inregistrat profit net in suma de ... lei, profit care a fost repartizat in totalitate ca dividende, din care suma de ... lei a fost ridicata in avans in cursul anului 2003 iar suma de ... lei, aflata in sold la 01.01.2004, a fost platita asociatilor la data de 01.01.2004.

Pentru profitul net al anului 2003 distribuit in totalitate ca dividende, societatea a determinat, declarat si virat impozit pe dividende in suma de ... lei.

In urma verificarii modului de determinare a impozitului declarat si evidentiat, s-a constatat ca impozitul datorat conform art.67 alin(1) din Legea 571/2003/R, prin aplicarea cotei de 5% asupra dividendelor distribuite, este in suma de ... (... x 5%) lei rezultand astfel

ca societatea a diminuat impozitul pe dividende datorat bugetului de stat cu suma de ... lei (.. lei - ... lei).

Referitor la impozitul pe dividendele repartizate din profitul anului 2004, cu exigibilitatea platii in anul 2005, dupa aprobarea situatiilor financiare anuale.

Din datele cuprinse in balantele de verificare intocmite pe anul 2004, rezulta ca societatea a inregistrat permanent profit din care s-au repartizat dividende in avans, pentru care s-a determinat, declarat si virat impozit pe dividende in cota de 5%.

Documentele justificative in baza carora s-au repartizat si platit avansurile din dividende sunt statele de plata pentru ridicarea sumelor .

Suma avansurilor din dividende repartizate si platite in cursul anului a fost de ... lei, iar impozitul pe dividende declarat si achitat a fost in suma de ... lei.

Profitul net realizat in anul 2004 a fost in suma de ... lei. Aprobarea situatiei financiare anuale si repartizarea profitului anului 2004 a avut loc la data de 01.04.2005, conform Procesului verbal incheiat cu ocazia Adunarii Generale a Asociatilor din data de 01.04.2005.

La punctul 2 al Procesului verbal al A.G.A, participantii au consemnat : *“ In cursul anului au fost distribuite asociatilor sub forma de dividende suma totala de ... mii lei (... Ron), iar diferenta de ... mii lei (... Ron) profit nerepartizat la 31.12.2004 se propune a se distribui pentru asociati sub forma de dividende in anul 2005 .”*

ANUL 2005

Pe parcursul anului 2005 societatea a realizat profit si lunar au fost repartizate si ridicate avansuri din dividende de catre asociati, intocmindu-se state de plata pentru ridicarea sumelor. Impozitul pe avansurile din dividende a fost calculat prin aplicarea cotei de 10 %, declarat si achitat pana la data de 25 a lunii urmatoare celei in care s-au ridicat avansurile.

Din evidenta contabila rezulta ca suma avansurilor din dividende repartizate si distribuite in cursul anului din profitul realizat in anul 2005 a fost de ... lei, iar impozitul declarat si achitat a fost in suma de ... lei.

Profitul net realizat in anul 2005 a fost in suma de ... lei.

La punctul 2 al Procesului verbal al A.G.A, incheiat la data de 07.04.2006, participantii au consemnat *“propunerea de repartizare a profitului net in suma de ... lei, din care a fost distribuit sub forma de dividende suma de ... lei si rezultat reportat in suma de ... lei. Din suma de ... lei, se propune a utiliza in anul 2006 la fondul - Alte rezerve, ca sursa de finantare suma de ... lei si diferenta de ... lei sa fie distribut sub forma de dividende asociatilor societatii.”*

ANUL 2006

Si in anul 2006 societatea a repartizat si platit avansuri din dividende inaintea inchiderii exercitiului financiar. Din evidenta contabila rezulta ca suma avansurilor din dividende platite in cursul anului 2006 este de ... lei, iar impozitul pe dividende s-a calculat cu cota de 16 % asupra dividendelor .

Organul de inspectie fiscala precizeaza ca in conformitate cu prevederile art.67, alin.(3) din Legea 31/1990 privind societatile comerciale, republicata, “ nu se pot distribui dividende decat din profituri determinate potrivit legii “.

Art.19, alin(2) si (3) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, precizeaza ca “ rezultatul definitiv al exercitiului financiar se stabileste la incheierea acestuia ”, respectiv “repartizarea profitului se inregistreaza in contabilitate, pe destinatii, dupa aprobarea situatiilor financiare anuale”.

Avand in vedere prevederile legale mentionate mai sus, contribuabilul nu avea dreptul de a repartiza si plati asociatilor dividende, inaintea inchiderii exercitiului financiar.

Astfel, dividendele repartizate si platite in avans pe parcursul anului 2004, din profitul realizat in anul 2004, in suma de ... lei, puteau fi ridicate in anul 2005, dupa inchiderea exercitiului financiar pe anul 2004, in baza Hotararii AGA .

Impozitul pe avansurile din dividende declarat si achitat, in suma de ... lei, a fost calculat cu *cota de 5 %*. In situatia de fata sunt aplicabile dispozitiile art.71 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, asa cum au fost modificate prin OUG 138/2004, art.67, alin (1), in vigoare incepand cu data de 01.01.2005, care precizeaza :

*“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 10% 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”.*

Organul fiscal a recalculat impozitul aferent dividendelor repartizate si platite in avans din profitul anului 2004, in suma de ... lei, prin aplicarea cotei de 10%, rezultand un impozit de ... lei fata de ... lei determinat, declarat si virat de societate, rezultand impozit pe dividende suplimentar aferent dividendelor repartizate din profitul net al anului 2004 in suma de ... lei.

In anul 2005 au fost distribuite dividende din anul curent inaintea inchiderii exercitiului financiar in suma de ... lei, iar impozitul pe dividende declarat si achitat este in suma de ... lei, care a fost calculat cu *cota de 10%*.

In aceasta situatie sunt aplicabile dispozitiile art.67 aliniat 1. din Legea 571/2003 privind Codul fiscal aplicabil incepand cu 01.01.2006 si prevederile pct.26 din HG1861/2006 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003, care precizeaza, ca impozitul pe veniturile sub forma de dividende distribuite incepand cu anul fiscal 2006, se calculeaza si se retine prin aplicarea cotei de 16% asupra sumei acestora.

A fost recalculat impozitul pe dividendele repartizate si platite in avans din profitul anului 2005 in suma de ... lei, prin aplicarea cotei de 16%, rezultand un impozit de... lei fata de ... lei determinat, declarat si virat de societate, rezultand o diferenta de impozit pe dividendele repartizate din profitul anului 2005 in suma de ... lei.

In concluzie, organele de inspectie fiscala au constatat, ca societatea a diminuat impozitul pe dividende pe perioada verificata cu suma de ... lei, iar pentru intarzieri la plata impozitului pe dividende stabilit suplimentar s-au calculat **accesorii in suma de ... lei**, cu precizarea ca accesoriile au fost calculate de la data AGA, ocazie cu care a fost aprobata repartizarea profitului si se puteau distribui dividende pentru asociati.

Pentru obligatiile suplimentare de plata organul de inspectie fiscala a emis decizia de impunere nr../2007.

III. Avand in vedere constatările organului de control, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei, precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada supusa verificarii: 01.01.2004 - 31.12.2006.

1. Referitor la suma de ... lei reprezentand impozit pe profit suplimentar stabilit pe anii 2004 - 2006 si la suma de ... lei reprezentand majorari de inarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar

Directia generala a finantelor publice este investita sa se pronunte daca pentru anii 2004 - 2006 cheltuielile sociale sunt deductibile la calculul impozitului pe profit integral sau sunt cheltuieli cu deductibilitate limitata, respectiv daca limita cotei de 2% se aplica asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului sau asupra valorii cheltuielilor cu personalul, precum si daca cheltuielile cu diferite alimente si mesele servite salariatilor sunt

cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, in conditiile in care aceste avantaje acordate nu au fost impozitate la angajati.

In fapt, societatea contestatoare a inregistrat in categoria cheltuielilor deductibile, pe anii 2004 - 2006, cheltuieli care se incadreaza in categoria cheltuielilor sociale, avand deductibilitate limitata, cum ar fi contravaloarea cadourilor acordate angajatelor, copiilor minori ai angajatilor, intretinerea cabinetului medical, etc., precum si contravaloarea alimentelor si meselor servite angajatilor suportate de societate.

Organul de inspectie fiscala nu a recunoscut ca deductibila suma totala de ... lei, din care ... lei pe anul 2004, ... lei pe anul 2005 si ... lei pe anul 2006 reprezentand cheltuieli sociale inregistrate de **SC X SRL**, peste cota de 2% calculata asupra cheltuielilor cu salariile personalului (fond de salarii realizat), stabilind o diferenta de impozit pe profit in suma de ... lei, precum si ... lei majorari de intarziere si penalitati aferente.

Organul de inspectie fiscala nu a recunoscut ca deductibila contravaloarea meselor servite angajatilor suportate de societate in suma totala de ... lei, din care ... lei pe anul 2004, ... lei pe anul 2005 si ... lei, luand in considerare prevederile art.21 alin(4) litera l) din Legea nr. 571/2003 a considerat contravaloarea partiala a meselor servite ca avantaje in natura acordate de angajator pentru angajati, care constituie venituri asimilate salariilor si care nu au fost impozitate la angajati, fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal, a stabilit impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei, precum si ... lei majorari de intarziere si penalitati aferente.

Societatea prin contestatie sustine ca cheltuielile considerate de organele de inspectie fiscala din categoria cheltuielilor sociale cu deductibilitate limitata sunt cheltuieli cu personalul si intra in cheltuieli de exploatare, intrand in categoria cheltuielilor deductibile sub aspectul impozitului pe profit.

In legatura cu cheltuielile cu mesele servite angajatilor societatea sustine ca acestea intra in categoria cheltuielilor sociale si se incadreaza in cota de 2 % conform legii.

Societatea contestatoara nu este de acord cu modul de calcul a limitei de 2 % pentru cheltuieli sociale, precizand ca organele de inspectie fiscala in mod gresit au luat ca baza de calcul cheltuielile cu salarii brute din contul 641, in loc de cheltuielile cu personalul, care cuprinde conturile 621 - cheltuieli cu colaboratorii si contul 64 - cheltuieli cu personalul (641- Cheltuieli cu salariile personalului, 642- Cheltuieli cu tichetele de masa acordate salariaților, 645- Cheltuieli privind asigurările și protecția socială).

In drept, cu privire la calculul profitului impozabil pentru perioada supusa inspectiei fiscale, in speta sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza:

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

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

- la art.21 alin (3) **“Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: [...]**

c) **cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Legii nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificările ulterioare.(pe anul 2004 textul codului era “aplicată asupra fondului de salarii realizat”)**. Intra sub incidența acestei limite cu prioritate ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile și protezele, precum și cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități sau unități aflate în administrarea contribuabililor: grădinițe, creșe, **servicii de sănătate** acordate în cazul bolilor profesionale și ale accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, precum și pentru școlile pe care le au sub patronaj. **În cadrul acestei limite pot fi deduse și cheltuielile reprezentând: cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori ai salariaților, cadouri în bani sau în natură acordate salariatelor, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul, pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie și contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament;[...]**”.

Avand in vedere prevederile mai sus citate se retine ca sunt deductibile cheltuielile sociale cu contravaloarea cadourilor acordate angajatelor, copiilor minori ai angajatilor, serviciile medicale asigurate pe baza contractului de prestari de servicii in limitele unei cote de 2% aplicata asupra cheltuielilor cu salariile personalului.

In ce priveste baza de calcul a limitei de 2 % pentru deductibilitatea cheltuielilor sociale, se precizeaza ca organele de

inspectie fiscala, in mod legal, au calculat cota de 2% asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, evidentiata in contul 641 - cheltuieli cu salariile personalului, avand la baza evidenta contabila a societatii, sumele au fost preluate din balantele incheiate de societate la finele anilor 2004 - 2006, aflate in dosarul cauzei si se prezinta astfel: in anul 2004 cheltuielile cu salariile personalului sunt in suma de ... lei, la care cota de 2 % este ... lei, in anul 2005 suma de ... lei, la care cota de 2% este de ... lei, in anul 2006 suma de ... lei, la care cota de 2% este de ... lei.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei argumentul societatii potrivit caruia cota de 2 % pentru deductibilitatea cheltuielilor sociale se calculeaza asupra cheltuielilor personalului, avand in vedere ca aceste cheltuieli cuprind cheltuielile cu salariile personalului, cheltuielile cu tichetele de masa acordate salariaților si cheltuielile privind asigurarile și protecția socială, iar art. 21 alin (3) lit.c) din Codul fiscal precizeaza in mod clar ca **aceasta cota se calculeaza asupra "cheltuielilor cu salariile personalului"**, evidenta carora se tine cu ajutorul **contului 641 - cheltuieli cu salariile personalului**.

In acest sens sunt si reglementarile din Ordinul MFP Nr. 306 din 26 februarie 2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, aplicabil pana la 31.12.2005 si Ordinul MFP Nr. 1752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aplicabil de la 01.01.2006, potrivit carora **grupa 64 - cheltuieli cu personalul** cuprinde: **641. Cheltuieli cu salariile personalului**

642. Cheltuieli cu tichetele de masa acordate salariaților

645. Cheltuieli privind asigurarile și protecția socială

Pentru functiunea contului 641 "Cheltuieli cu salariile personalului", precizeaza:

"Cu ajutorul acestui cont se ține **evidența cheltuielilor cu salariile personalului.**"

In ce priveste suma si componenta cheltuielilor sociale inregistrate de societate in contul 6458 si deduse la calculul profitului impozabil

Avand in vedere ca organul de inspectie fiscala, prin raportul de inspectie fiscala nu a aratat analitic valoarea si componenta cheltuielilor sociale si societatea prin contestatie sesizeaza ca suma acestora nu corespunde cu evidenta contabila, pentru lamurirea acestui aspect organul de solutionare, in baza prevederilor pct.9.9. din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX. din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, aprobat prin Ordinul nr.519/27.09.2005 emis de presedintele ANAF, a solicitat organului de inspectie fiscale intocmirea unui proces verbal, prin adresa nr. ./ad din 2008. Organul de

inspectie fiscala din cadrul AFP pentru Contribuabili mijlocii a incheiat procesul verbal de cercetare la fata locului, inregistrata la societatea contestatoara sub nr. ../2008, care s-a transmis organului de solutionare a contestatiei sub nr. ../2008, din care se rezulta urmatoarele:

Societatea in anul 2004 a inregistrat si a dedus cheltuieli cu actiuni sociale in suma totala de ... leiRON, care se compune din

- ... lei cheltuieli cu diferite alimente si mese servite;
- ... lei serviciile medicale asigurate de AI Dr. Mester Zoltan medic intern;
- ... lei analize medicale periodice.

In anul 2005 s-a inregistrat si s-a dedus cheltuieli cu actiuni sociale in suma totala de ... lei, care se compune din

- ... lei cheltuieli cu diferite alimente si mese servite;
- ... lei serviciile medicale asigurate de AI Dr. Mester Zoltan medic intern;
- ... lei cadouri acordate angajatelor si copiilor minori ai angajatilor;
- ... lei analize medicale periodice.

In anul 2006 s-a inregistrat si s-a dedus cheltuieli cu actiuni sociale in suma totala de ... lei, care se compune din

- ... lei cheltuieli cu diferite alimente si mese servite;
- ... lei serviciile medicale asigurate de AI Dr. Mester Zoltan medic intern;
- ... lei cadouri acordate angajatelor si copiilor minori ai angajatilor;
- ... lei indemnizatii concedii medicale din fonduri proprii;
- ... lei analize medicale periodice.

In urma analizarii a cheltuielilor susmentionate, luand in considerare si prevederile art. 21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se constata ca aceste cheltuieli, din punct de vedere fiscal, au deductibilitate diferita, astfel:

Cheltuielile cu analizele medicale periodice si indemnizatiile pentru concedii medicale suportate de societate din fonduri proprii, sunt cheltuieli deductibile.

Cheltuielile cu cadourile acordate angajatelor si copiilor minori ai angajatilor si serviciile medicale asigurate de AI Dr. VZ medic intern se incadreaza in categoria cheltuielilor sociale si au deductibilitate limitata, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului.

Cheltuielile cu diferite alimente si mese servite, din punct de vedere fiscal, intra in categoria de avantaje de natură salarială, iar conform prevederilor Codului fiscal, daca nu au fost impozitate la salariati, nu sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

Avand in vedere ca intre cele stabilite de inspectia fiscala prin raportul de inspectie fiscala si cele stabilite prin procesul verbal de

cercetare la fata locului sunt neconcordante in ce priveste suma si componenta cheltuielilor, se va recalcula obligatiile suplimentare de plata privind impozitul pe profit, astfel:

Anul 2004

Cheltuielile sociale in suma totala de ... lei se incadreaza in limita de 2 %, care este de ... lei.

Cheltuielile cu diferite alimente si mese servite sunt in suma de ... lei, care sunt cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, suma care reprezinta si diferenta de profit impozabil, la care impozitul cu cota de 25 % este de ... lei.

Anul 2005

Cheltuieli sociale in suma totala de ... lei (... lei cadouri, ... lei servicii medicale) care au deductibilitate limitata, cota de 2 % fiind suma de ... lei, cheltuieli sociale nedeductibile care depasesc plafonul sunt in suma de ... lei.

Cheltuielile cu diferite alimente si mese servite sunt in suma de ... lei, care sunt cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Diferenta de profit impozabil este in suma totala de 155.168 lei, la care impozitul cu cota de 16% este de ... lei .

Anul 2006

Cheltuieli sociale in suma totala de ... lei (... lei cadouri, ... lei servicii medicale) care au deductibilitate limitata, cota de 2 % fiind suma de ... lei, cheltuieli sociale nedeductibile care depasesc plafonul sunt in suma de ... lei.

Cheltuielile cu diferite alimente si mese servite sunt in suma de ... lei, care sunt cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Diferenta de profit impozabil este in suma totala de ... lei, la care impozitul cu cota de 16% este de ... lei .

Din calculul de mai sus se rezulta ca diferenta de impozit pe profit suplimentar pe anii 2004 - 2006 este in suma totala de ... lei.

Diferenta de impozit pe profit suplimentar de plata stabilita de organele de inspectie fiscale, prin decizia de impunere contestata este in suma de ... lei, adica mai putin cu .. lei fata de recalcularea facuta pe anii 2004 - 2006.

Avand in vedere prevederile art. 213 alin. 3 din din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificarile ulterioare, potrivit carora “ **Prin solutionarea contestatiei nu se poate crea o situatie mai grea contestatorului in propria cale de atac.**”, se va mentine diferenta de impozit pe profit de plata stabilita prin decizia de impunere contestata, inferioara fata de cea recalculata de organul de solutionare a contestatiei.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei argumentul societatii ca cadourile reglementate de art.55 alin.4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal nu intra in cheltuielile sociale plafonate pana la 2 %, intrucat acest articol de lege se refera la venituri salariale, care precizeaza ca cadourile anagajatilor pana la 150 RON nu sunt supuse impozitarii la angajati, "in intelesul impozitului pe venit," si nu se refera la impozit pe profit. Art. 21 alin. 3 lit. c din Codul fiscal, cum s-a aratat in cuprinsul prezentei decizii, defineste in mod clar categoria cheltuielilor care au deductibilitate limitata, in intelesul impozitului pe profit, "*cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului[...]* **În cadrul acestei limite pot fi deduse și cheltuielile reprezentând: cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori ai salariaților, cadouri în bani sau în natură acordate salariatelor[...]**".

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei nici motivul invocat de societate ca cheltuielile cu serviciile medicale asigurate de Al Dr. VZ medic intern pe baza contractului de prestari de servicii sunt deductibile conform art. 21 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003, care prevede "*cheltuielile efectuate, potrivit legii, pentru protectia muncii si cheltuieli efectuate pentru prevenirea accidentelor de munca si a bolilor profesionale*", avand in vedere ca protectia muncii si prevenirea accidentelor de munca si a bolilor profesionale sunt activitati institutionalizate si sunt reglementate de legi speciale, respectiv de Legea protectiei muncii nr.90/1996 (in vigoare pe perioada verificata) si de Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de munca si boli profesionale, si nu se restrang la serviciile medicale asigurate de un medic intern, 4 ore pe saptamana, pe baza unui contract de prestari de servicii. Cheltuielile cu serviciile medicale susmentionate au fost acceptate de inspectia fiscala si de organul de solutionare a contestatiei, incadrate in categoria cheltuielilor sociale conform art. 21 alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 "*servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și ale accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară*".

Referitor la cheltuielile cu diferite alimente si cu mesele servite angajatilor in cantina proprie a firmei

In urma verificarii documentelor puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, s-a constatat faptul ca s-a suportat de societate o parte din c/v mesei calde acordate angajatilor printr-o societate comerciala, in baza contractului de prestari servicii incheiat, acordand si diferite alte alimente.

Societatea nu indeplineste conditiile pentru acordarea gratuita a hranei pentru angajati, conform legii (alimentatie de protectie) si in aceste conditii, alimentele, masa calda reprezinta, pentru angajati,

avantaje de natura salariala. In acest sens art. 55 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza:

“Definirea veniturilor din salarii

(1) **Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.**

(2) **În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:**

k) **orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.**

(3) **Avantajele, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), primite în legătură cu o activitate dependentă includ, însă nu sunt limitate la: [...]**

b) **cazare, hrană, îmbrăcăminte, personal pentru munci casnice, precum și alte bunuri sau servicii oferite gratuit sau la un preț mai mic decât prețul pieței;[...]**”

Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2003 cu completarile și modificările ulterioare, precizeaza:

“69. **Avantajele în bani și în natură sunt considerate a fi orice foloase primite de salariat de la terți sau ca urmare a prevederilor contractului individual de muncă ori a unei relații contractuale între părți, după caz.**

70. **La stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele primite de persoana fizică, cum ar fi:**

a) [...]

b) **acordarea de produse alimentare, îmbrăcăminte, cherestea, lemne de foc, cărbuni, energie electrică, termică și altele;[...]**”

Coraborand prevederile susmentionate cu cele prevazute la art. 21, alin. (4), lit. I din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform caruia “(4) **Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

l) **alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu excepția prevederilor titlului III,”** și intrucat aceste sume înregistrate pe cheltuiala SC ABC Impex SRL și deduse din profitul impozabil nu au fost impozitate la angajati, prin urmare nu sunt deductibile fiscal nici la stabilirea profitului impozabil.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei argumentul societatii ca mesele servite salariatilor se incadreaza la cheltuielile sociale a societatii si se incadreaza in cota de 2% conform legii, avand in vedere ca in categoria cheltuielilor sociale se cuprind cele prevazute la art. 21 ali.3, lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (text citat in cuprinsul prezentei decizii), iar acest text de lege nu prevede ca cheltuielile sociale mesele servite angajatilor, de altfel cum s-a precizat mai sus acestea reprezint avantaje in natura acordate

slariatilor. Se incadreaza in categoria cheltuielilor sociale cheltuielile pentru functionarea corespunzatoare a unor activitati aflate in administrarea societatii, cum ar fi cantinele, dar nu si c/val. meselor servite salariatilor in cantinele proprii sau de terti.

Se precizeaza ca cheltuielile cu mesele servite nu pot fi incadrate in categoria cheltuielilor cu indemnizatia individuala de hrana acordata sub forma tichetelor de masa, avand in vedere ca societatea in afara meselor servite, a acordat salariatilor o indemnizatia individuala de hrana acordata sub forma tichetelor de masa, ce intra sub incidenta Legii nr.142/1999, deductibile integral la calculul impozitului pe profit.

Avand in vedere prevederile legale citate precum si cele precizate urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X SRL pentru suma de ... lei reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar pe anii 2004 - 2006.

In ceea ce priveste suma de ... lei reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe profit stabilite prin Decizia de impunere nr.../2007 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de 2007, se retine ca stabilirea de majorari de intarziere si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul de natura impozitului pe profit, aceasta datoreaza si majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "***accessorium sequitur principale***", drept pentru care contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

2. Referitor la suma de ... lei, reprezentand impozit pe dividende si la suma de ... lei majorari de intarziere aferente

Cauza supusa solutionarii reprezinta daca societatea putea sa plateasca avansuri din dividende in cursul anilor 2004 - 2006 si sa-si constituie impozitul pe dividende, inaintea definitivarii rezultatelor exercitiilor financiare si inaintea aprobarii situatiilor financiare anuale, prin care s-au aprobat repartizarea profitului, respectiv distribuirea dividendelor.

In fapt, SC X SRL in anii 2004 - 2006 a repartizat si a achitat lunar dividende in avans pentru exercitiile financiare in curs, anticipat definitivarii situatiilor financiare anuale.

Organele de inspectie fiscala, prin decizia de impunere atacata si raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii deciziei, au stabilit ca societatea nu putea sa repartizeze/distribue

dividende in cursul anului in exercitiu, numai in anul urmator dupa aprobarea situatiilor financiare anuale, avand in vedere prevederile art. 67 din Legea nr.31/1990, republicata si art. 19 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata. In continuare inspectia fiscala a stabilit, ca prin nerespectarea acestor prevederi legale, societatea a diminuat impozitul pe veniturile din dividende prin aplicarea unor cote de impozit inferioare celor prevazute de Codul fiscal dupa veniturile din dividende distribuibile in anul fiscal respectiv.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.2 si 3 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata:

“(2) Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea acestuia.

“(3) Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale.”

Si ale art.67 alin.3 din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale, republicata, care precizeaza:

“(3) Nu se vor putea distribui dividende decât din profituri determinate potrivit legii.”

Din documentele aflate in dosarul cauzei, respectiv copiile proceselor verbale incheiate cu ocazia tinerii Adunarii Generale a Asociatilor, se rezulta ca situatiile financiare anuale, respectiv raportul comitetului de directie, bilantul, contul de profit si pierdere si repartizarea profitului net, au fost aprobate dupa cum urmeaza:

- situatiile financiare pe anul 2004 la data de 01.04.2005;
- situatiile financiare pe anul 2005 la data de 07.04.2006;
- situatiile financiare pe anul 2006 la data de 28.03.2007.

Ca urmare a celor de mai sus se retine ca societatea a definitivat rezultatele financiare odata cu tinerea adunariilor generale, astfel ca, in speta stabilirea profitului net si repartizarea acestuia la dividende precum si repartizarea dividendelor catre asociatii in cursul anilor de exercitiu este anticipata definitivarii situatiilor financiare anuale. Deci, hotararea adoptata de asociatii prin care s-a decis posibilitatea de distribuire de dividende din profitul net realizat in cursul anului a fost efectuata cu nerespectarea prevederilor art.19 alin.2 si 3 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, care stipuleaza ca *“rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea acestuia”* societatea neputand repartiza profitul net pe destinatii in cursul anului, inaintea inchiderii acestuia. Mai mult, la art.19 alin.3 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata prin acelasi act normativ se prevede ca *“repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale”* or, aprobarea situatiilor financiare anuale s-a facut odata cu tinerea AGA, respectiv la data de 01.04.2005 pentru anul 2004, la data de 07.04.2006 pentru anul 2005 si la data de 28.03.2007 pentru anul 2006, ca urmare societatea

putea sa faca distribuirea dividendelor la data aprobarii situatiilor financiare anuale, iar plata dividendelor catre asociati numai dupa aceasta data.

Ca urmare, constituirea si retinerea impozitului pe dividende se efectueaza ca urmare a distribuirii profitului net la dividende, dupa data definitivarii rezultatelor financiare anuale si aprobarea situatiilor financiare anuale.

In ceea ce priveste cota cu care se calculeaza impozitul pe dividende,

potrivit art. 67 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cum a fost modificat prin OUG nr.138/2004:

“Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sume primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 10% din suma acestora.[...]”

iar conform pct.144 din HG nr.44/2004, asa cum a fost modificat si completat prin HG nr. 84/2005 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“144. Impozitul pe veniturile sub formă de dividende, inclusiv asupra sumelor primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, distribuite începând cu anul fiscal 2005, se calculează și se reține prin aplicarea cotei de 10% asupra sumei acestora.”

potrivit pct.39 alin.4 din Legea nr.163/01.06.2005 privind aprobarea OUG nr.138/2004 pentru modificarea si completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(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.”

Si conform pct.144 din HG nr.44/2004, asa cum a fost modificat si completat prin HG nr.1861/2006 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“144. Impozitul pe veniturile sub formă de dividende, inclusiv asupra sumelor primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, distribuite începând cu anul fiscal 2006, se calculează și se reține prin aplicarea cotei de 16% asupra sumei acestora.”

Fata de prevederile legale mentionate se retine, ca
dupa dividendele distribuite din profitul net al anului 2004, care
s-a facut odata cu tinerea AGA, respectiv la data de 01.04.2005,
societatea avea obligatia de a calcula si retine impozitul cu cota de 10%,
cota prevazuta de Codul fiscal pentru dividendele distribuite in anul
fiscal 2005, cu luarea in considerare a impozitului provizoriu retinut cu
cota de 5 % din avansurile platite in cursul anului 2004;

dupa dividendele distribuite din profitul net al anului 2005, care
s-a facut odata cu tinerea AGA, respectiv la data de 07.04.2006,
societatea avea obligatia de a calcula si retine impozitul cu cota de 16%,
cota prevazuta de Codul fiscal pentru dividendele distribuite in anul
fiscal 2006, cu luarea in considerare a impozitului provizoriu retinut cu
cota de 10 % din avansurile platite in cursul anului 2005.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala in mod legal au
calculat impozitul pe dividende cu cota de 10% asupra dividendelor
distribuite din profitul net al anului 2004, aprobarea repartizarii profitului
facand la data de 01.04.2005, adica in anul fiscal 2005, respectiv cu
cota de 16% asupra dividendelor distribuite din profitul net al anului
2005, aprobarea repartizarii profitului facand la data de 07.04.2006,
adica in anul fiscal 2006.

Se mentioneaza ca societatea a folosit aceeași metoda și în
anul 2006, dar cum cota de impozit era aceeași în anii 2006, respectiv
2007, adică 16 %, nerespectarea prevederilor legale cu privire la
repartizarea profitului, respectiv distribuirea dividendelor nu a influențat
suma obligațiilor de plată bugetului de stat.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației
argumentele contestatoarei, faptul că dividendele repartizate și
distribuite în anul 2004 nu pot fi supuse cotei aplicabile în anul 2005 și
dividendele repartizate și distribuite în anul 2005 nu pot fi supuse cotei
aplicabile în anul 2006, având în vedere prevederile legale
susmenționate și cum s-a precizat și în conținutul prezentei decizii
*“Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea
acestuia. Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe
destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale.”* *“Nu se vor putea
distribui dividende decât din profituri determinate potrivit legii.”*, adică
aprobarea repartizării profitului net aferent unui an financiar se face în
anul următor, odată cu care adunarea generală aprobă și distribuirea
dividendelor, iar plata dividendelor în avans nu reprezintă și distribuire
de dividende. Codul fiscal pentru aplicarea cotei de impozit precizează:
***“Impozitul pe veniturile sub formă de dividende,[...], distribuite
începând cu anul fiscal[...], se calculează și se reține prin aplicarea
cotei de[...]*”**, adică exigibilitatea impozitului pe dividende este anul
fiscal, în speta anul în care se aprobă situațiile financiare anuale,
respectiv repartizarea profitului net aferent anului financiar încheiat.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei nici motivul de drept -regula generala- invocat de contestatoara, ca *“Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice o dată cu plata dividendelor către acționari sau asociați.”*, avand in vedere prevederile legale mentionate in prezenta decizie, contribuabilul nu avea dreptul de a repartiza si plati asociatilor dividende inaintea inchiderii exercitiului financiar si nu poate beneficia de un impozit datorat bugetului de stat in suma mai mica decat daca ar fi respectat prevederile legale.

Sustinerea contestatoarei potrivit careia pentru distribuirea dividendelor a existat fond proprii, soldul contului 1068 - alte rezerve, realizat din profitul net al anilor precedenti, nu se poate retine intrucat prin repartizarea profitului adunarea generala a asociatilor aproba o destinatie care nu poate fi schimbata, in speta profitul net realizat a fost repartizat la dividende, iar o parte la alte rezerve ca sursa proprii de finantare a societatii din care nu pot fi distribuite dividende.

Mai mult, sustinerile contestatoarei sunt contrazise si din punct de vedere contabil, prin plata in avans a dividendelor nu a respectat nici reglementarile contabile conforme cu directivele europene, astfel Ordinul Nr. 306 din 26 februarie 2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene (aplicabil pana la 31.12.2005), prevede:

“5.9. - Potrivit [art. 19](#) alin. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, modificată și completată prin [Ordonanța Guvernului nr. 61/2001](#), în contabilitate, profitul sau pierderea se stabilește lunar, cumulată de la începutul anului.

În acest sens, conturile de cheltuieli și conturile de venituri în care se înregistrează, în funcție de natura lor, veniturile, respectiv, cheltuielile se închid, provizoriu, prin rezultatul exercițiului.

Rezultatul definitiv al exercițiului se stabilește anual și reprezintă soldul final al contului de profit și pierdere.

Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare, cu aprobarea adunării generale a acționarilor sau asociaților.

[...]

4.89. - Dividendele repartizate deținătorilor de instrumente de capitaluri proprii, propuse sau declarate după data bilanțului, precum și celelalte repartizări efectuate din profit, nu trebuie recunoscute ca datorie la data bilanțului. În acest sens, **sumele reprezentând dividende**, respectiv, vărsăminte la buget, precum și participarea salariaților la profit **sunt evidențiate în rezultatul reportat, urmând ca, după aprobarea de către adunarea generală a acționarilor sau asociaților a acestor destinații, să fie reflectate în conturile corespunzătoare de datorii.**”

sau Ordinul Nr. 1752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene (aplicabil de la 01.01.2006), prevede:

“169. - Dividendele repartizate deținătorilor de acțiuni, propuse sau declarate după data bilanțului, precum și celelalte repartizări similare efectuate din profit, nu trebuie recunoscute ca datorie la data bilanțului. În acest sens, sumele reprezentând dividende, respectiv, vărsăminte la buget vor fi reflectate în conformitate cu prevederile pct. 222. [...]

222. - (1) În contabilitate, profitul sau pierderea se stabilește cumulat de la începutul exercițiului financiar.

(2) Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea acestuia și reprezintă soldul final al contului de profit și pierdere.

*(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) Sumele reprezentând rezerve constituite din profitul exercițiului financiar curent, în baza unor prevederi legale, se înregistrează prin articolul contabil 129 = 106. Profitul contabil rămas după această repartizare se preia în contul 117, de unde urmează a fi repartizat pe celelalte destinații legale.”

În consecință, organele de inspecție fiscală în mod legal au calculat impozitul pe veniturile din dividende cu cotele de impozit aplicabile pentru anul fiscal în care a fost aprobată repartizarea/distribuirea profitului net pe destinații de adunarea generală a asociaților, contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru impozitul pe veniturile din dividende stabilit suplimentar în suma de .. lei.

În ceea ce privește suma de ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende stabilite prin Decizia de impunere nr.../2007 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 2007, se reține că stabilirea de majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul de natură impozitului pe veniturile din dividende, aceasta datorează și majorările de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**, drept pentru care contestația referitoare la acest capăt de cerere urmează să fie respinsă ca neîntemeiată.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei motivul invocat de contestatoara ca calcularea majorarii de intarziere la un impozit achitat conform legii este netemeinica si nelegala, intrucat organele de inspectie fiscala au calculat majorarile numai dupa obligatiile fiscale stabilite suplimentar, luand in considerare impozitul provizoriu retinut si achitat, precum si exigibilitatea platii dividendelor, majorarile fiind calculate de la data adunarii generale a asociatilor in care s-au aprobat repartizarea/distribuirea profitului net.

In legatura cu capatul de cerere privind procedeul de executare silita, art. 172 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

“Contestația la executare silită

(1) Persoanele interesate pot face contestație împotriva oricărui act de executare efectuat cu încălcarea prevederilor prezentului cod de către organele de executare, precum și în cazul în care aceste organe refuză să îndeplinească un act de executare în condițiile legii.[...]

(4) Contestația se introduce la instanța judecătorească competentă și se judecă în procedură de urgență.”

Avand in vedere prevederile sus mentionate se constata necompetenta materiala a Directiei generale a finantelor publice de a solutiona acest capat de cerere.

Pentru considerentele retinute si in temeiul prevederilor art. 206, 209, 213 si 216 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificarile ulterioare, se :

DECIDE

1. Respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru suma totala de ... lei, reprezentand:

- ... lei impozit pe profit;
- ... lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- ... lei majorari de intarziere aferente impozitului pe dividende.

2. Constatarea necompetentei materiale a organului de solutionare a contestatiei privind procedura de executare silita.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Harghita Miercurea-Ciuc, in termen de 6 luni de la comunicare, potrivit procedurii legale.

DIRECTOR EXECUTIV,