

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR.315/08.11.2007

privind solutionarea contestatiei formulata de
SC O SRL ,

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice - Administratia finantelor publice pentru contribuabili mijlocii, asupra contestatiei formulata de **SC O SRL** impotriva Deciziei de impunere .

Societatea contesta:

- impozit pe profit ;
- majorari de intarziere ;
- impozit pe dividende;
- majorari de intarziere;
- amenda.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art.207 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata la 31.07.2007, in raport de data comunicarii Deciziei de impunere, respectiv data de 10.07.2007 si de data expedierii prin posta a contestatiei catre Directia generala a finantelor publice - Administratia finantelor publice pentru contribuabili mijlocii, respectiv 09.08.2007, astfel cum rezulta din stampila aplicata pe plicul aflat in original la dosar.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205, art.207 si art.209 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este legal investita sa solutioneze contestatia formulata de S.C. O SRL.

I. Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice - Administratia finantelor publice pentru contribuabili mijlocii, in baza raportului de inspectie fiscala, societatea sustine urmatoarele:

In ceea ce priveste impozitul pe profit,

Referitor la cheltuielile reprezentand servicii de evaluare bunuri imobile, contestatoarea sustine ca aceste cheltuieli sunt deductibile conform art.21 lit.i) din Codul fiscal si reprezinta servicii prestate societatii in baza unui contract incheiat cu un tert in scopul editarii de materiale informative proprii .

Totodata, societatea sustine ca, aceasta evaluare a bunurilor imobile a fost efectuata la data respectiva in vederea stabilirii de catre societate a oportunitatii inregistrarii valorii de piata in evidenta contabila si declararii noilor valori in scop fiscal avand in vedere ca impozitele si taxele pentru terenuri si cladiri s-au modificat de catre consiliile locale precum si in vederea analizei unei posibilitati de creditare garantata cu ipoteca. Insa, rezultatele evaluarii nu au fost inregistrate in contabilitate intrucat a rezultat ca societatea ar fi fost in dezavantaj din punct de vedere al impozitelor si taxelor locale datorate.

Ca urmare, societatea considera ca au fost indeplinite conditiile pentru a fi considerata deductibila cheltuiala din punct de vedere fiscal.

Referitor la cheltuielile evidentiata in contul 658.3 "Alte cheltuieli de exploatare" cu explicatia "casare mijloace fixe" societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au interpretat eronat art.21 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal intrucat bunurile respective nu au fost constatate ca fiind lipsa din gestiune sau degradate acestea fiind cumparate pe baza de factura fiscala ca mijloace fixe insa, din considerente economice, aceste bunuri nu au putut fi utilizate drept mijloace fixe astfel ca, s-a procedat la dezmembrarea acestora in vederea valorificarii, pe baza de documente intocmite conform OMFP nr.1850/2004. Ca urmare, au fost dezmembrate partial, o parte din acestea fiind pastrate si inregistrate in conturile de mijloace fixe sau obiecte de inventar si utilizate ca atare in activitatea societatii. Initial au fost inregistrate in contul 473.03 "Sume in curs de lamurire" deoarece receptia si trierea s-a efectuat greu fiind un numar mare dobiecte. In urma dezmembrarii a rezultat o cantitate de fier care a fost valorificata la preturi superioare cheltuielilor ocazionate de achizitionarea acestora.

Asfel, contestatoarea sustine ca in rulajul contului 658.3 "Alte cheltuieli de exploatare" au fost inregistrate cheltuieli in suma de1

lei si venituri in suma de lei, venituri ce au fost incluse in baza de calcul a impozitului pe profit.

De asemenea, societatea argumenteaza ca veniturile au fost obtinute in urma comercializarii unor bunuri achizitionate cu anumite costuri si ca urmare cheltuielile sunt aferente veniturilor fiind deductibile potrivit art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 si a normelor de aplicare a acesteia.

In ceea ce priveste cheltuielile reprezentand servicii notariale si taxa de timbru, contestatoarea motiveaza ca sunt aferente unui contract de vanzare-cumparare de drepturi litigioase aferente unui teren, contractul fiind incheiat de societate, in calitate de cumparator, cu o persoana fizica in calitate de vanzator.

SC O SRL sustine ca serviciile notariale sunt prestate de o persoana fizica potrivit pct.13 din HG nr.44/2004 neintrand sub incidenta art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 si deci sunt deductibile fiscal iar taxa de timbru este reglementata de o lege speciala ca fiind obligatorie in asemenea tranzactii. Ca urmare, organele de inspectie fiscala omit prevederile pct.22 din Normele de aplicare a Codului fiscal potrivit carora *” cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile sunt cheltuieli inregistrate cu realizarea si comercializarea bunurilor (...) inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.”*

Totodata, contestatoarea argumenteaza ca aceste cheltuieli nu pot fi luate in considerare la calculul costului de achizitie al bunului intrucat nu a fost cumparat bunul, fiind achizitionat numai dreptul litigios.

Referitor la cheltuielile reprezentand cheltuieli de asistenta juridica, redactare si sustinere, facturata de Societatea Profesionala de Avocati I A si A R in baza contractelor societatea sustine ca au vizat solutionarea litigiului privind dreptul de proprietate al SC O SRL asupra terenului la care s-a facut referire, natura cheltuielii in speta fiind aceea de reprezentare si sustinere. Contestatoarea sustine ca acest contract a fost incheiat in scopul obtinerii de venituri iar onorariul achitat persoanelor autorizate sa reprezinte societatea in instantele judecatoresti nu este echivalentul in bani al garantiei castigarii cauzei. Pe parcursul derularii unui proces avocatul poate fi schimbat sau secondat deci este imposibil de asociat momentul platii onorariului sau semnificatia acestuia cu momentul finalizarii procesului pe rol sau cu castigarea acestuia.

Aceste servicii au fost achitate la incheierea contractelor de reprezentare deoarece ele au fost solicitate in dosar in vederea restituirii, in conditiile in care decizia finala va fi in favoarea societatii, caz in care SC O SRL va inregistra ca venituri aceste sume. Astfel,

societatea considera ca aceste cheltuieli sunt cheltuieli curente ale perioadei.

Referitor la impozitul pe dividende, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala omit partea finala a art.67 alin.1 din Legea nr.571/2003, care precizeaza ca :*”În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociabilor 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.”*

Deasemenea, societatea motiveaza ca nu se pot omite prevederile pct.6.1 alin.3 din OMFP nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, care precizeaza ca : *“La elaborarea politicilor contabile trebuie respectate conceptele de bază ale contabilității, și anume: contabilitatea de angajamente (...)”*, ale OMFP nr. 94/2001 si OMFP nr.1752/2005 potrivit carora: *“(...) situațiile financiare sunt elaborate conform contabilitatii de angajament, Astfel efectele tranzacțiilor și a altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile sau evenimentele se produc (și nu pe măsura ce trezoreria sau echivalentul sau este incasat sau platit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.”*

Potrivit acestor prevederi, contestatoarea sustine ca a calculat și evidențiat atât dividendele repartizate cât și datoria de plata a impozitului pe dividende corect și în conformitate cu prevederile legale, respectiv dividendele au fost repartizate după aprobarea situațiilor financiare ale anului 2005 și constituie potrivit deciziei nr.10350/31.12.2005 și art.67 alin.1 din Legea nr.571/2003 venituri ale asociatului unic în anul 2005 pentru care la data înregistrării lor trebuia constituită datoria de plata a impozitului pe dividende în cota de 10%, cota de 16% aplicându-se numai începând cu data de 01 ianuarie 2006 pentru calculul impozitului pe veniturile realizate de persoane fizice, din investiții.

În ceea ce privește obligativitatea formulării opiniei auditorului contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala au făcut trimitere la art.163 alin.3 din Legea nr.31/1990 care este valabil pentru societățile pe acțiuni, pentru societățile cu răspundere limitată prevederile în speta sunt art.201 din Legea nr.31/1990 prin care nu se face referire la obligativitatea existenței raportului de audit pentru aprobarea situațiilor financiare. Potrivit criteriilor de mărime SC O SRL este societate cu răspundere limitată care avea obligația depunerii situațiilor financiare

anuale simplificate pe anul 2005 astfel ca, administratorul unic a aprobat rezultatele anului 2005, a semnat raportul administratorului si a hotarat repartizarea profitului la 31.12.2005.

Totodata, societatea contestatoare argumenteaza ca repartizarea profitului pe anul 2005 a fost consemnata si in raportul fiscal de verificare din data de 14.04.2006 fara a se semnala vreo eroare din punct de vedere a aplicarii Codului fiscal .

Deasemenea, aduce in sustinere si prevederile pct.267 din OMFP nr.1725/2005 potrivit caruia pentru aprobarea situatiilor financiare anuale de catre asociatul unic nu este nevoie de raportul de audit, acesta fiind necesar doar pentru publicarea situatiilor financiare anuale potrivit art.268 din OMFP nr.1725/2005.

In ceea ce priveste legatura facuta de organele de inspectie fiscala intre momentul declararii impozitului pe profit si cel al stabilirii rezultatului net al perioadei verificate societatea sustine ca a respectat procedura de declarare a impozitului pe profit si in consecinta aplicarea unei amenzi contraventionale in ceea ce priveste impozitul pe dividende, nu are baza legala.

Ca urmare a celor prezentate societate solicita anularea in parte a deciziei de impunere pentru acest capat de cerere.

II. Prin Decizia de impunere emisa de Administratia finantelor publice pentru contribuabili mijlocii au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse in Raportul de inspectie fiscala, astfel:

In ce priveste impozitul pe profit, perioada verificata a fost 01.01.2006 - 31.12.2006.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca S.C O SRL, in perioada verificata, a realizat venituri in principal din prestari servicii si din vanzari de mijloace fixe , respectiv echipament de lucru si deseuri evidentiata in contul 758.8”*Alte venituri din exploatare*”.

Fata de impozitul pe profit determinat de societate organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta suplimentara rezultata din trecerea in categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a sumei de lei, reprezentand:

a) cheltuieli reprezentand servicii de evaluare bunuri imobile pentru care societatea nu a facut dovada privind destinatia in scopul realizarii de venituri impozabile.

S-a constatat ca societatea a evidenciat pe costuri suma din factura fiscala nr....., emisa de SC I SRL, in baza contractului avand ca obiect *“realizarea unui raport de evaluare pentru bunuri imobile”*.

Pana la data prezentei verificari informatiile din acest raport nu au fost valorificate in contabilitate prin ajustarea valorii de intrare a bunurilor in cauza.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca au fost incalcate prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 astfel ca suma platita pentru evaluare nu reprezinta cheltuiala deductibila la calculul profitului impozabil si a fost determinat un **impozit pe profit** aferent trim.I 2006.

b) cheltuieli evidentiata in contul 658.3”*Alte cheltuieli de exploatare* “ cu explicatia “**casare mijloace fixe**”.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in mod eronat aceste cheltuieli au fost considerate de societatea cheltuieli cu “*casarea mijloacelor fixe*” intrucat bunurile mobile in cauza nu reprezinta mijloace fixe inregistrate ca atare in evidenta contabila, uzate fizic sau moral si cu valoarea transmisa treptat asupra produselor realizate.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca bunurile au fost achizitionate de la SC F SA, in baza facturii fiscale cu explicatia “*contravaloare mijloace fixe, obiecte de inventar, piese de schimb, ambalaje*” . Inregistrarea in evidenta contabila s-a efectuat in conturile 473”*Sume in curs de lamurire*” = 404 “*Furnizori de imobilizari*”.

Astfel, s-a constatat ca aceste cheltuieli intra in categoria celor de natura stocurilor si activelor constatate lipsa din gestiune sau degradate prevazute de art.21 alin.4 lit.c) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, nedeductibile fiscal si s-a procedat la calcularea **diferentei de impozit pe profit in suma de lei** pe trim.IV 2006.

c) cheltuieli reprezentand **servicii notariale si taxa de timbru** achitata cu OP nr.893/07.08.2006 pentru care societatea nu a justificat destinatia in scopul realizarii de venituri impozabile.

S-a constatat ca serviciile notariale au constat in autentificarea contractului de vanzare- cumparare nr.3275/2006 incheiat intre societate, in calitate de cumparator, si o persoana fizica - E S M - domiciliat in Madrid - in calitate de vanzator avand ca obiect dreptul de proprietate litigios si orice alte drepturi privind terenul situat in extravilanul com.P. Valoarea totala a contractului este achitata integral de cumparator si a fost inregistrata in contul 267”*Creante imobilizate*”.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca la data verificarii litigiul privind dreptul de proprietate se afla in curs de desfasurare societatea nefiind in posesia definitiva a terenului astfel ca, nu exista certitudinea dreptului de proprietate iar cheltuielile cu serviciile de autentificare si taxa de timbru nu au fost efectuate in scopul realizarii de

venituri impozabile in conformitate cu prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

Ca urmare, s-a procedat la reconsiderarea cheltuielilor in sensul stabilirii ca nedeductibile la calculul profitului impozabil si calcularea unei **diferente de impozit pe profit** aferenta trim.III 2006.

d) cheltuielile reprezentand cheltuieli cu **servicii de "asistenta juridica, redactare si sustinere"**, facturate de Societatea profesionala de avocati I A si A R in baza contractelor.

S-a constatat ca serviciile de asistenta juridica mentionate vizeaza solutionarea litigiului privind dreptul de proprietate asupra terenului achizitionat in baza contractului nr.3275/2006 iar societatea nu a justificat destinatia cheltuielilor in scopul realizarii de venituri impozabile. Ca urmare, s-a calculat **diferenta de impozit pe profit pe trim.III 2006 si pe trim.IV 2006**.

e) cheltuieli inregistrate in luna decembrie 2006 facturii fiscale emisa de SC S D P SRL, in contul 628 "*Cheltuieli servicii prestate de terti*" cu explicatia "**organizare eveniment**".

Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste cheltuieli reprezinta cheltuieli de protocol ce au constat in organizarea unei mese festive cu ocazia sarbatorilor de iarna cu principalii parteneri de afaceri si ca urmare a fost calculata o **diferenta de impozit pe profit**.

Ca urmare a celor constatate s-a calculat o diferenta de impozit pe profit iar pentru neplata la termen a acesteia s-au calculat majorari de intarziere.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca pe anul 2006 societatea a inclus eronat ca fiind aferenta exercitiului in curs desi aceasta reprezinta partial diferenta suplimentara retinuta in sarcina societatii prin verificarea anterioara, aferenta anului 2005. Pentru nevirarea acesteia au fost calculate majorari de intarziere pana la data de 29.06.2007.

In concluzie, s-a stabilit in sarcina societatii impozit pe profit de plata si **majorari de intarziere** .

In ceea ce priveste Impozitul pe dividende, organele de inspectie fiscala au constatat ca potrivit situatiilor financiare anuale depuse la AFP B SC O SRL a repartizat din profitul net al anului 2005 dividende cuvenite asociatului unic H K, persoana rezidenta.

Anticipat achitarii dividendelor a fost evidenciat in contabilitate impozit pe dividende in luna decembrie 2005 reprezentand 10% din totalul dividendelor repartizate pe anul 2005.

S-a constatat ca societatea a efectuat plati catre asociatul unic incepand cu data de 28.02.2006, respectiv suma depe perioada 28.02 - 31.07.2006 iar diferenta de a fost evidenciată in soldul creditor al contului 457 "Dividende de plata" la data de 31.12.2006, nefiind achitata pana la data inspectiei fiscale.

In ce priveste impozitul pe dividende constituit si evidenciat la data de 31.12.2005, s-a constatat ca a fost achitat de societate, astfel:

- in anul 2006, prin viramente si compensari din TVA de rambursat avandu-se in vedere termenul scadent prevazut de art.67 alin.1 din Legea nr.571/2003;

- prin compensare cu TVA de rambursat aferent sumelor ramase de plata la data de 31.12.2006 din dividendele repartizate din rezultatul net al anului 2005.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca prin constituirea obligatiei de plata a impozitului pe dividende anterior momentului achitarii dividendelor au fost incalcate prevederile art.67 alin.1 din Legea nr.571/2003. De asemenea, s-a constatat ca potrivit pct.39 alin.4 din Legea nr.163/2005 privind aprobarea OUG nr.138/2004 pentru modificarea si completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, incepand cu data de 1 ianuarie 2006 cota de impozit este de 16%, cota de 10% fiind aplicata eronat de catre societate.

Ca urmare, societatea avea obligatia calcularii si retinerii impozitului pe dividende odata cu plata dividendelor catre asociatul unic precum si la data de 31.12.2006 cu cota de 16%.

Deasemenea, s-a constatat ca exista neconcordanța intre termenul scadent generat de momentul inregistrării impozitului pe dividende in contabilitate si data scadenta a acestuia recunoscuta prin declaratia 100 depusa la organul fiscal.

Totodata, societatea a repartizat dividende din profitul net anterior definitivării si aprobarii rezultatului exercitiului 2005 contrar prevederilor art.19 alin.2 si 3 din Legea nr.82/1991 si art.67 alin.3 din Legea nr.571/2003.

Societatea a prezentat Hotararea nr.10350/31.12.2005 emisa de administratorul societatii prin care se decide repartizarea din rezultatul net al anului 2005 drept dividende convenite asociatului unic avand in vedere bilantul societatii certificat prin raportul de verificare contabila. Prin emiterea acestei hotarari nu au fost respectate prevederile art.163 alin.3 din Legea nr.31/1990.

Opinia auditorului asupra situatiilor financiare a anului 2005 a fost formulata la data de 28.02.2006.

S-a constatat ca prin declaratia 100 societatea a declarat pe trim.IV 2005 un impozit preliminar pe baza datelor din trim.III 2005 situatia fiind definitivata ulterior prin depunerea declaratiei 101 privind impozitul pe profit, inregistrata la data de 28.02.2006.

Ca urmare, s-a constatat ca societatea nu era in masura sa inregistreze la data de 31.12.2005 obligatia de plata a impozitului pe veniturile din dividende aferente anului 2005 datorita imposibilitatii determinarii exacte a rezultatului net al exercitiului 2005.

Urmare a aplicarii cotei legale organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe dividende **culei mai mult decat a calculat si declarat societatea.**

Diferenta de cota de 6% a impozitului pe dividendele neachitata asociatului pana la data 31.12.2006 influenteaza soldul final creditor al contului contabil 457 "Dividende de plata" din balanta lunii decembrie 2006, in sensul diminuarii acesteia.

Totodata, au fost calculate **majorari de intarziere aferente .**

III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile societatii contestatoare si constatarile organului de inspectie fiscala, in raport cu actele normative invocate de acestea, se retin urmatoarele:

I. Referitor la:

- **impozit pe profit**
- **majorari de intarziere,**

IA.

1. In ceea ce priveste impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile de evaluare, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii acestor cheltuieli in conditiile in care informatiile din raportul de evaluare a bunurilor imobile nu au fost valorificate in scopul realizarii de venituri impozabile.

In fapt, societatea a inregistrat in contabilitate, in luna martie 2006, cheltuieli in baza facturii fiscale emisa de SC I SRL in baza contractului ce are ca obiect "*realizarea unui raport de evaluare pentru bunuri imobile*".

Organele de inspectie fiscala au constatat ca au fost incalcate prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificarile si completarile ulterioare si le-au incadrat ca nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Contestatoarea sustine ca aceste cheltuieli au fost efectuate in vederea stabilirii oportunitatii inregistrarii valorii de piata in evidentele contabile si declararii noilor valori in scop fiscal avand in vedere ca impozitele si taxele pentru terenuri si cladiri stabilite de consiliile locale s-au modificat precum si in vederea analizarii posibilitatilor de creditare garantata de ipoteca insa rezultatele evaluarii nu au fost inregistrate in evidenta contabila intrucat societatea ar fi fost in dezavantaj din punct de vedere al impozitelor si taxelor locale.

Astfel, societatea considera ca aceste cheltuieli se incadreaza in prevederile art.21 lit.i) din Legea nr.571/2003 potrivit caruia:

“(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri 0i:

*i) **cheltuielile pentru marketing, studiul piepei, promovarea pe piepele existente sau noi, participarea la târguri 0i expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii;**”* fiind efectuate pe baza de contract si in scopul editarii de materiale informative.

In drept, potrivit art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(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.”

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca reprezinta cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile. In speta, cheltuielile cu raportul de evaluare nu au determinat realizarea de venituri impozabile.

Or, cheltuielile efectuate cu intocmirea unui raport de evaluare a bunurilor imobile ce nu a fost valorificat in scopurile mentionate de societate prin contestatie, respectiv nu a contribuit la stabilirea unor valori impozabile reale ale cladirilor si terenurilor in vederea platii impozitelor locale in cuantumul legal datorat si nici la obtinerea de catre societate a unui credit garantat cu ipoteca reprezinta cheltuieli ce nu au corespondent in veniturile realizate de societate.

In ceea ce priveste sustinerea contestatoarei potrivit careia aceste cheltuieli au fost efectuate in scopul editarii de materiale informative si se incadreaza in prevederile art.21 lit.i) din Legea nr.571/2003 nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat, asa cum s-a precizat si mai sus, astfel de cheltuieli trebuie efectuate in scopul editarii de materiale informative care sa contribuie la cresterea fiabilitatii, rentabilitatii, eficientei activitatii desfasurate si pe

cale de consecinta la realizarea de venituri impozabile suplimentare. Raportul de evaluare intocmit la cererea societatii nu a fost valorificat in desfasurarea activitatii astfel ca nu constituie material informativ propriu necesar desfasurarii activitatii.

Ca urmare, in mod legal organele de inspectie fiscala au constatat aceste cheltuieli ca nefiind deductibile la calculul profitului impozabil.

Pe cale de consecinta, se va respinge ca neintemeiata contestatie pentru impozitul pe profit aferent.

2. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu “casarea mijloacelor fixe”, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra legalitatii neacordarii deductibilitatii cheltuielilor cu achizitia si “casarea mijloacelor fixe” in conditiile in care societatea a dezmembrat mijloacele fixe si a realizat venituri din vanzarea acestora.

In fapt, in luna septembrie 2006, societatea a evidentiat in contul 658.3 “*Alte cheltuieli de exploatare*” cheltuieli cu explicatia “**casare mijloace fixe**”.

Organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli in baza art.21 alin.4 lit.c) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme”, pe considerentul ca bunurile mobile in cauza nu reprezinta mijloace fixe inregistrate ca atare in evidenta contabila, uzate fizic sau moral si cu valoarea transmisa treptat asupra produselor realizate.

De fapt, bunurile au fost achizitionate de la SC F SA, in baza facturii fiscale cu explicatia “*contravaloare mijloace fixe, obiecte de inventar, piese de schimb, ambalaje*” si au fost inregistrate in evidenta contabila, astfel: 473 “*Sume in curs de lamurire*” = 404 “*Furnizori de imobilizari*”.

Contestatoarea sustine ca intrucat aceste utilaje nu au putut fi utilizate ca mijloace fixe le-a dezmembrat partial, o parte din acestea

fiind pastrate si inregistrate in contabilitate ca mijloace fixe sau obiecte de inventar, si le-a valorificat obtinand venituri mai mari decat cheltuielile, in conditiile in care suma acestora se regaseste in contul de cheltuieli 658.3 *“Alte cheltuieli de exploatare”*. Mai sustine ca aceste venituri au fost obtinute in urma desfasurarii activitatii de comercializare a unor bunuri achizitionate cu costuri aferente si incadrarea legala efectuata de organele de inspectie fiscala este eronata intrucat nu se poate vorbi de active lipsa din gestiune sau degradate.

In drept, potrivit art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(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.”

Fata de prevederile legale si avand in vedere cele sustinute de contestatoare se retine ca SC O SRL a efectuat cheltuieli cu achizitionarea de mijloace fixe pe care le-a dezmembrat partial si le-a valorificat obtinand venituri, efectuand astfel operatiuni comerciale succesive de cumparare si respectiv vanzare.

Ca urmare, nu se poate retine incadrarea legala efectuata de organele de inspectie fiscala la art.21 alin.4 lit.c) din Legea nr.571/2003 intrucat nu se poate vorbi de active corporale constatate lipsa din gestiune sau degradate intrucat , desi achizitia s-a efectuat sub denumirea de “mijloace fixe” si “obiecte de inventar”, asa cum au fost inregistrate in evidenta furnizorului, SC O SRL nu le-a inregistrat in categoria mijloacelor fixe la intrarea in gestiune ci le-a inregistrat la sume in curs de lamurire. Ceea ce are relevanta in speta este faptul ca in patrimoniul contestatoarei au intrat bunuri, ulterior o parte din acestea fiind comercializate catre terti.

Astfel, se retine ca necesara stabilirea cuantumului cheltuielilor de achizitie aferente veniturilor realizate din vanzarea elementelor dezmembrate, a cuantumului cheltuielilor efectuate cu dezmembrarea, stabilirea cuantumului veniturilor realizate, determinarea profitului obtinut din aceste tranzactii, analizarea daca societatea a calculat impozitul pe profit aferent si daca a fost achitat bugetului.

De asemenea, se va verifica daca pretul de achizitie aferent mijloacelor fixe si obiectelor de inventar inregistrate in contabilitatea societatii ca atare corespund cu valoarea de intrare a acestora.

Pe cale de consecinta, pentru impozitul pe profit se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata la data de 31.07.2007, potrivit carora:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.” și se desființa Decizia de impunere urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze aspectele prezentate in decizie si in functie de cele constatate sa recalculeze impozitul pe profit

3. In ceea ce priveste impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu servicii notariale si cheltuielilor de asistenta juridica redactare si sustinere, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta asupra deductibilitatii acestor cheltuieli in conditiile in care terenul ce face obiectul contractului este inregistrat in contabilitate la creante immobilizate iar litigiul asupra dreptului de proprietate al acestuia se afla in derulare.

In fapt, in luna august 2006 societatea a inregistrat in evidenta contabila **servicii notariale si taxa de timbru** achitata cu OP.

Deasemenea, societatea a evidentiat in contabilitate **cheltuieli cu servicii de “asistenta juridica, redactare si sustinere”** facturate de Societatea profesionala de avocati I A si A R in baza contractelor si facturilor fiscale.

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala aceste cheltuieli vizeaza solutionarea litigiului privind dreptul de proprietate asupra terenului achizitionat in baza contractului incheiat intre societate, in calitate de cumparator, si o persoana fizica - E S M - domiciliat in Madrid - in calitate de vanzator, avand ca obiect dreptul de proprietate litigios si orice alte drepturi privind terenul situat in extravilanul com. P. Valoarea totala a contractului este achitata integral de cumparator si a fost inregistrata in contul 267”*Creante immobilizate*”.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul la deducere a acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil pe motiv ca la data verificarii litigiul privind dreptul de proprietate se afla in curs de desfasurare societatea nefiind in posesia definitiva a acestui teren astfel ca, nu exista certitudinea dreptului de proprietate asupra terenului iar cheltuielile nu au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Ca urmare, in ce priveste cheltuielile cu serviciile de autentificare si cu taxa de timbru s-a constatat ca ar fi trebuit incluse in costul de achizitie al terenului, potrivit pct.54 din OMFP nr.1752/2005, si deci nu sunt cheltuieli aferente veniturilor iar in ce priveste cheltuielile cu serviciile de “asistenta juridica, redactare si sustinere” societatea nu a justificat destinatia acestora in scopul obtinerii de venituri impozabile.

Contestatoarea sustine, in ceea ce priveste serviciile de “asistenta juridica, redactare si sustinere”, ca este imposibil de asociat momentul platii onorariului cu momentul finalizarii procesului aflat pe rol astfel ca, acestea reprezinta cheltuieli curente ale perioadei iar in situatia finalizarii favorabile a procesului aflat pe rol societatea va inregistra ca venituri impozabile aceste sume.

In ce priveste cheltuielile cu serviciile notariale si taxa de timbru sustine ca aceste cheltuieli nu pot fi luate in calculul costului de achizitie al terenului intrucat bunul propriu-zis nu a fost cumparat fiind cumparat doar un drept litigios.

In drept, potrivit art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(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.”

Fata de prevederile legale se retine ca pentru a se acorda dreptul de deducere a cheltuielilor la calculul profitului impozabil este necesar ca acestea sa fie efectuate in scopul obtinerii de venituri impozabile.

Astfel, prin achizitionarea de catre societate a unui teren ce face obiectul unui litigiu in derulare privind dreptul de proprietate genereaza incertitudini in ceea ce priveste dreptul de proprietate asupra acestuia al cumparatorului, SC O SRL in speta, intrucat la finalizarea procesului aflat pe rol nu se stie daca acesta va apartine patrimoniului contestatoarei. Se retine ca societatea era in cunostinta de cauza despre aceasta inca de la incheierea contractului de vanzare-cumparare, fapt dovedit atat de natura contractului cat si de modul de inregistrare in contabilitate a terenului, respectiv la creante immobilizate si nu in patrimoniul societatii in categoria terenurilor.

Pe cale de consecinta, cheltuielile legate direct de achizitia terenului, respectiv servicii notariale si taxa de timbru si, respectiv serviciile de “asistenta juridica, redactare si sustinere” nu pot fi

inregistrate pe cheltuieli deductibile, acestea neavand obiect intrucat terenul nu este inregistrat in patrimoniul societatii .

Mai mult, potrivit pct.53 si 54 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene:

“7.1.1. Evaluarea la data intrării în entitate

53. - (1) La data intrării în entitate, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, care se stabilește astfel:

a) la cost de achiziție - pentru bunurile procurate cu titlu oneros;[...]

54. (1) Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective.”

Ca urmare, in mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca pretul de achizitie al terenului trebuia sa cuprinda si cheltuielile cu serviciile notariale si taxa de timbru si ca acestea nu reprezinta cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

In ceea ce priveste cheltuielile cu serviciile de “asistenta juridica, redactare si sustinere” achitate societatii profesionale de avocati acestea sunt direct si indisolubil legate de litigiul in derulare aferent terenului achizitionat, litigiu care era cunoscut de societate inca de la data achizitiei, cum de altfel era cunoscut si faptul ca acesta va genera cheltuieli suplimentare fata de pretul de achizitie. Avand in vedere ca finalizarea litigiului este incerta atat in ceea ce priveste data la care se va incheia cat si persoana careia ii va reveni dreptul de proprietate nu pot reprezenta cheltuieli aferente veniturilor realizate de contestatoare. Aceste cheltuieli trebuie evidentiata in contabilitate separat, fara sa influenteze rezultatul financiar pana la finalizarea litigiului. Doar la momentul finalizarii litigiului si in functie de decizia instantei urmeaza sa se hotarasca natura acestor cheltuieli, partea care va castiga procesul avand posibilitatea sa solicite recuperarea acestor cheltuieli de la partea care cade in pretentie potrivit Codului de procedura fiscala. Astfel, in mod legal, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste cheltuieli nu sunt aferente veniturilor.

In ceea ce priveste sustinerea contestatoarei potrivit careia organele de inspectie fiscala omit faptul ca in categoria cheltuielilor efectuate in scopul realizarii de venituri intra si cheltuielile reglementate prin acte normative in vigoare asa cum se prevede la pct.22 din HG nr.44/2004 potrivit caruia: *“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării*

*de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, **inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare***” nu se poate retine în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum s-a precizat în decizie cheltuielile cu serviciile notariale și cu taxa de timbru sunt legate direct de achiziția terenului și intră în calculul pretului de achiziție al acestuia.

În ceea ce privește susținerea potrivit căreia serviciile notariale sunt servicii ocazionale conform pct.13 din HG nr.44/2004 care prevede ca *“13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv. Dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.”* nu se retine în soluționarea favorabilă a contestației întrucât nu reprezintă cheltuieli înregistrate eronat sau omise pentru care să se efectueze ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale careia aparțin întrucât acestea au fost efectuate la momentul achiziției, achiziția neputându-se efectua fără plata acestora și care intră în pretul de achiziție al dreptului litigios.

Potrivit celor prezentate se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile notariale și cheltuielilor cu servicii de “asistență juridică, redactare și susținere.

I.B

1. În ceea ce privește majorările de întârziere în suma de lei aferente impozitului pe profit, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța dacă societatea datorează aceste majorări de întârziere în cuantumul stabilit de organele de inspecție fiscală în condițiile în care a fost desființată decizia de impunere pentru impozitul pe profit în suma delei iar majorările de întârziere aferente nu se pot defalca din totalul majorărilor calculate prin raportul de inspecție fiscală.

In fapt, societatea contesta cuantumul majorarilor de intarziere in suma totala de lei aferente impozitului pe profit in suma de lei, impozit din care este contestata doar suma de lei .

Deasemenea, pentru impozitul pe profit in suma de lei s-a desfiintat decizia de impunere in vederea reverificarii si reanalizarii acesteia.

Din raportul de inspectie ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere si din anexele la acesta nu se pot defalca majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de lei si nici majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de lei, necontestat. Ca urmare, se va desfiinta decizia de impunere si pentru majorarile de intarziere in suma delei in vederea recalcularii acestora .

In drept, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata la data de 31.07.2007, potrivit carora:

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

2. In ceea ce priveste majorarile de intarziere in suma delei aferente impozitului pe profit, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta pe fond asupra acestui capat de cerere in conditiile in care nu se aduc argumente pentru aceasta suma prin contestatie.

In fapt, societatea contesta suma delei care potrivit celor mentionate la pag.8 din raportul de inspectie fiscala, care este compusa din:

- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de lei contestat partial, respectiv lei;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de lei, necontestat de societate.

Se retine ca societatea nu contesta impozitul pe profit in suma de lei ce reprezinta baza de calcul pentru accesorii si nu aduce nici un fel de argumente cu privire la majorarile de intarziere aferente in suma de lei.

In drept, sunt incidente prevederile art.206 din OG nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora:

“(1) Contestatia se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

coroborate cu prevederile ct.12.1 lit.b) din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit căruia:

“12.1. Contestatia poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”

Astfel, pentru majorările de întârziere în suma delei se va respinge contestația ca nemotivată.

II Referitor la:

-impozit pe dividende

- majorări de întârziere aferente

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea putea să distribuie dividendele din profitul net aferent anului 2005 și să-și constituie impozitul pe dividende aferent în luna decembrie 2005, în condițiile în care nu era definitivat rezultatul exercițiului financiar 2005 și nu au fost depuse și aprobate situațiile financiare anuale aferente exercițiului financiar 2005.

În fapt, la data de 31.12.2005, societatea a repartizat asociatului unic dividende din profitul net al anului 2005 și a constituit impozitul pe dividende prin determinarea acestuia cu cota de 10%.

Repartizarea dividendelor pe anul 2005 și constituirea impozitului pe dividende aferent cu cota de 10% s-a efectuat anterior definitivării rezultatului exercițiului 2005 și aprobării situațiilor financiare.

Plata dividendelor s-a efectuat în perioada 28.02.2006 - 31.07.2006 iar impozitul pe dividende stabilit cu cota de 10% a fost achitat prin viramente și compensări cu TVA de rambursat ținând cont de termenul scadent.

În drept, sunt aplicabile art.19 alin.2 și 3 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată:

“(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.”

Fata de prevederile legale de mai sus si avand in vedere constatarile organelor de inspectie fiscala societatea a efectuat repartizarea dividendelor din profitul net al anului 2005 in baza Hotararii nr.10350/31.12.2005 emisa de administratorului societatii prin care se precizeaza: *“repartizarea din rezultatul net al anului 2005 a sumei de 7.670.000 lei drept dividende convenite asociatului unic, avand in vedere bilantul societatii si certificat prin raportul de verificare contabila”,* anterior definitivarii rezultatului exercitiului 2005 si aprobarii situatiilor financiare pe anul 2005.

Avand in vedere ca dividendele se repartizeaza din profitul net realizat pe anul 2005, stabilit ca diferenta intre profitul brut si impozitul pe profit, conform prevederilor art.34 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1) Plata impozitului se face astfel:

b) contribuabilii, alpii decât cei prevăzuți la lit. a), au obligatia de a declara și plăti impozitul pe profit trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, dacă în prezentul articol nu se prevede altfel. [...]

(10) Contribuabilii prevăzuți la alin. (1) lit. b) plătesc pentru ultimul trimestru o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal, urmând ca plata finală a impozitului pe profit pentru anul fiscal să se facă până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art. 35 alin. (1).

(11) Contribuabilii prevăzuți la alin. (1) lit. b), care definitivează până la data de 15 februarie închiderea exercițiului financiar anterior, depun declarația anuală de impozit pe profit și plătesc impozitul pe profit aferent anului fiscal încheiat, până la data de 15 februarie inclusiv a anului următor”.

Se retine ca pentru trim.IV 2005 societatea avea obligatia de a achita impozitul pe profit până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul urmând ca plata finală a impozitului pe profit pentru anul fiscal 2005 să se facă până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit, respectiv pana la data 15 aprilie 2006 asa cum se prevede si la art.35 alin.1 din acelasi act normativ:

“(1) Contribuabilii au obligatia să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor”, sau in situatia in care societatea si-a definitivat rezultatul financiar pe anul 2005 depunea declaratia de impozit pe profit si platea impozitul pe profit aferent anului 2005 pana la data de 15 februarie 2006.

Ca urmare a celor de mai sus se retine ca societatea putea sa-si definitiveze rezultatul financiar pe anul 2005 pana la data de 15 aprilie 2006 sau la data de 15 februarie 2006 astfel ca, in speta stabilirea profitului net la data de 31.12.2005 si repartizarea acestuia la dividende precum si repartizarea dividendelor catre asociatul unic este anticipata definitivarii situatiei financiare pe anul 2005. Deci, emiterea Hotararii nr.10350/31.12.2005 prin care s-a decis repartizarea dividendelor 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 exercitiului financiar se stabilește la închiderea acestuia”* societatea neputand stabili profitul net aferent anului 2005 si pe cale de consecinta neputand repartiza profitul net pe destinatii la data de 31.12.2005.

De altfel, acest fapt rezulta si din constatările consemnate in raportul de inspectie fiscala potrivit carora societatea a depus declaratia 100 privind impozitul pe profit la data de 25.01.2006 prin care s-a declarat un impozit pe profit preliminar pe baza datelor inregistrate in trim.III 2005 situatia fiind definitivata ulterior prin depunerea declaratiei 101 privind impozitul pe profit, inregistrata la organul fiscal in data de 28.02.2006.

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, societatea nu avea cum sa depuna situatiile financiare aferente exercitiului financiar 2005 pana la data de 31.12.2005 in conditiile in care, potrivit art.35 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata:

“(1) Termenele pentru întocmirea situațiilor financiare anuale sunt următoarele:

a) pentru societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, 150 de zile de la încheierea exercitiului financiar;

b) pentru celelalte persoane prevăzute la art.1, 120 de zile de la încheierea exercitiului financiar. [...]

(1[^]1) Termenele pentru depunerea situațiilor financiare anuale la unitățile teritoriale ale Ministerului Economiei și Finanțelor sunt:

a) 150 de zile de la încheierea exercițiului financiar, pentru persoanele prevăzute la alin. (1) lit. a), cu excepția societăților comerciale;

b) 120 de zile de la încheierea exercițiului financiar, pentru persoanele prevăzute la alin. (1) lit. b).”

De altfel, din constatari rezulta ca opinia auditorului financiar asupra situațiilor financiare aferente anului 2005 a fost formulata la data de 28.02.2006 de unde rezulta ca la aceasta data au fost depuse situațiile financiare pe anul 2005 in conformitate cu prevederile art.29 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, potrivit carora:

“(1) Situațiile financiare anuale vor fi însoțite de raportul administratorilor, raportul de audit sau raportul comisiei de cenzori, după caz, și de propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii contabile.”

Ca urmare a celor precizate in decizie se retine ca societatea nu putea sa repartizeze la dividende profitul net aferent anului 2005 la data de 31.12.2005 intrucat repartizarea profitului pe destinații se efectueaza numai dupa aprobarea situațiilor financiare anuale, respectiv in anul 2006 in functie de termenele stabilite prin actele normative.

Ca urmare, constituirea și retinerea impozitului pe dividende se efectueaza ca urmare a distribuirii dividendelor in urma repartizării profitului net la dividende, dupa data definitivării rezultatului financiar pe anul 2005 și aprobarea situațiilor financiare, respectiv in anul 2006 și in conformitate cu prevederile art.67 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit carora:

“[...] 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 bilanșul contabil, termenul de plată a impozitului pe dividende este până la data de 31 decembrie a anului respectiv.”

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

Iar potrivit cap.5 “Definirea veniturilor din investiții” de la Titlul III “Impozitul pe venit” din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal

*“(1) Veniturile din investiții cuprind:
a) dividende;”*

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, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004:

“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, asa cum s-a precizat si prin raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, incepand cu data de 01 ianuarie 2006, pentru calculul impozitului pe veniturile realizate de persoane fizice din investitii, in speta dividende, **“societatea avea obligatia calcularii si retinerii impozitului pe dividende odata cu plata acestora catre asociat, precum si la 31.12.2006, cu cota de 16%”** .

Astfel, sustinerea contestatoarei potrivit careia cota de 16% se aplica numai pentru veniturile obtinute in anul 2006 nu se poate retine intrucat actul normativ prevede aceasta cota pentru dividendele **distribuite începând cu anul fiscal 2006**.

In ceea ce priveste sustinerea contestatoarei potrivit careia a mai fost verificata la data de 14.04.2006 iar organele de inspectie fiscala au consemnat repartizarea profitului net al anului 2005 la dividende fara sa sesizeze erori in aplicarea Codului fiscal sau al intocmirii situatiilor financiare nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei

intrucat verificarea anterioara a vizat perioada 01.01.2005 - 31.12.2005 si nu avut ca obiectiv stabilirea, calcularea si virarea impozitului pe dividendele aferente anului 2005, rezultatul financiar al anului 2005 nefiind definitivat la data de 31.12.2005, societatea putand sa-si definitiveze rezultatul financiar pe anul 2005 pana la data de 15 aprilie 2006 sau la data de 15 februarie 2006 asa cum s-a precizat in prezenta decizie.

Ca urmare, in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit diferenta de impozit pe dividende ca urmare a aplicarii cotei de 16% fata de cota aplicata de societate de 10% si au stabilit diferenta de impozit pe dividende astfel ca, se va respinge ca neintemeiata contestatia pentru aceasta suma.

Avand in vedere principiul de drept potrivit caruia accesoriul urmeaza principalul se va respinge contestatia ca neintemeiata si pentru majorarile de intarziere.

III. In ceea ce priveste amenda contravenționala, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca are competenta de a solutiona acest capat de cerere in conformitate cu prevederile O.G. nr.92/2003, republicata, in conditiile in care amenzile contravenționale se supun dreptului comun.

In fapt, S.C. O SRL a fost sanctionata prin procesul verbal de constatare si sanctionare a contravențiilor din data de 12.06.2007 cu amenda contravenționala in baza art.189 alin.2 lit.g) din OG nr.92/2003, republicata, pentru aplicarea eronata a cotei de 10% fata de 16% la calculul impozitului pe dividende.

In drept, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala are competenta de solutionare potrivit art. 209(1) lit. c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata in M.O. nr.513/31.07.2007, care precizeaza urmatoarele:

“Contestatiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a titlurilor de creanță privind datoria vamală se soluționează după cum urmează:

c) contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, al căror quantum este de 500.000 lei (RON) sau mai mare, precum și cele formulate împotriva actelor

emise de organe centrale se soluționează de către organe competente de soluționare constituite la nivel central”,

iar art. 223 din titlul X “Sanctiuni” din același act normativ stipulează următoarele:

“Dispozițiile prezentului titlu se completează cu dispozițiile legale referitoare la regimul juridic al contravențiilor”.

Conform textelor de lege sus invocate, se reține că Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, urmând să se aplice prevederile art. 32 alin.2 din O.G. nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor, potrivit căruia *“Plângerea împreună cu dosarul cauzei se trimite de îndată judecătoriei în a cărei circumscripție a fost săvârșită contravenția”.*

Față de cele reținute, se va transmite acest capăt de cerere Direcției generale a finanțelor publice pentru a-l înainta judecătoriei în a cărei rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei în temeiul art.21 alin.1, art.67 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pct.39 alin.4 din Legea nr.163/2003, art.206 alin.1 lit.c) și art.216 alin.3 din OG nr.92/2003, republicată, coroborate cu art.176, art.177 și art.179 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1. Desființarea deciziei de impunere pentru

- impozit pe profit
- majorări de întârziere

urmând ca reverificarea să fie efectuată de o altă echipă de inspecție fiscală, pe aceeași perioadă și pentru aceleași debite, în funcție de cele precizate în decizie.

2. Respingerea contestației formulată de SC O SRL ca neintemeiată pentru:

- Impozit pe profit
- impozit pe dividende
- majorări de întârziere

3. Respingerea contestației formulată de SC O SRL ca nemotivată pentru majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

4. Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor nu se poate investi cu solutionarea capatului de cerere reprezentand amenda contraventionala, organele abilitate ale Directiei generale a finantelor publice vor trimite dosarul instantelor judecatoresti competente pentru solutionarea cauzei.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel, in termen de 6 luni de la comunicare.