

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE PRAHOVA
Serviciul Solutionare Contestatii

DECIZIA nr. 87 din 13 octombrie 2008
privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C.”“ SRL din, jud. Prahova

Cu adresa nr....., inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr....., **Administratia Finantelor Publice a Municipiului** - **A.I. F.** a inaintat **dosarul contestatiei** formulata de **S.C.”” SRL** din, jud. Prahova, prin Cabinet de avocatura “.....”, impotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.*, intocmita de A. F. P.M.

Decizia de impunere nr. a avut la baza masurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de si inregistrat la organul fiscal sub nr.

S.C.”” SRL are sediul in, str., nr., jud.Prahova, este inmatriculata la Oficiul Registrul Comertului de pe langa Tribunalul sub nr..... si are cod unic de inregistrare RO

Obiectul contestatiei îl constituie suma totala de **..... lei** reprezentand:

- lei impozit pe venitul din dividendele distribuite persoanelor fizice;
- lei majorari de intarziere aferente.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 de zile prevazut de art.207 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, - Titlul IX “*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*”, respectiv actele atacate au fost primite de societatea contestatoare si confirmate de primire in data, iar contestatia a fost depusa si inregistrata la A.F.P.M..... sub nr.....

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei

I. - Sustinerile societatii contestatoare sunt urmatoarele:

"[...] CONTESTATIE

Impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala in [...].

Pentru urmatoarele considerente:

IN FAPT:

Potrivt art.210 din legea societatilor comerciale, marirea capitalului social al societatii comerciale se poate realiza in doua modalitati:

- a) Marirea capitalului social prin noi aporturi in numerar si / sau in natura;*
- b) Marirea capitalului social fara noi aporturi, prin incorporarea rezervelor, a profitului sau a primelor de emisiune ori prin compensarea unor creante lichide si exigibile asupra societatii cu actiuni ale acesteia.*

Marirea capitalului social fara noi aporturi, prin incorcoparea rezervelor , a profitului sau a primelor de emisiune, ca si compensarea creantelor societatii cu actiuni

ale acesteia, nu procura societatii fonduri noi ea reprezinta o operatiune de organizare interna a pasivului bilantului, prin virarea unor sume de bani intre conturile de pasiv.

Aceasta modalitate de marire a capitalului social este cunoscuta sub denumirea de majorare a capitalului social prin autofinantare(I.Bacanu, Capitalul social, p.141).

S-a exprimat opinia ca orice rezerva contabilizata este incorporabila, inclusiv rezerva legala[...].

Marirea capitalului social prin incorporarea rezervelor se realizeaza in concret printr-o operatiune contabila de virarea a unei sume de bani din contul " rezerve" in contul " capital social" (ambele conturi in pasivul bilantului), cu consecinta scaderii rezervelor si cresterii corespunzatoare a capitalului social.

Profitul societatii, destinat a fi impartit sub forma dividendelor, poate servi la eliberarea actiunilor emise pentru marirea capitalului social.

In locul dividendelor , actionarii pot primi actiuni noi emise de societate(...) .Acest procedeu de marirea a capitalului social este cunoscut sub denumirea de marirea capitalului social prin plata de dividende in actiuni.

Pentru considerentele enuntate mai sus va rugam sa observati faptul ca nu s-a facut o distribuire de dividende (fara a fi astfel necesara impozitarea)[...].

Daca veti trece peste aceste argumente va invederam ca:

[...] Majorarea capitalului social al societatii, s-a efectuat in baza hotararii asociatilor, din " capitalizare cont 117- profit nerepartizat din anii anteriori". Mentionam ca la data efectuarii majorarii de capital social, contul 117" rezultatul reportat", prezenta un sold creditor in suma de lei. Astfel pentru majorarea capitalului social a fost efectuata o distribuire in bani, respectiv distribuire de titluri de participare din profitul net realizat in anii precedenti, care se incadreaza in definitia termenului comun de " dividend" prevazuta la CAP. 3 Definitii , art 7 alin.(1), pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Va invederam faptul ca organul de control care a stabilit obligatiile fiscale suplimentare de plata, se afla in eroare, in sensul in care sunt aplicabile dispozitiile temeiului de drept invocat, respectiv Codul Fiscal CAP.3, art.7, pct.12,lit.a) :

" O distribuire de titluri de participare care nu modifica punctul de detinere a titlurilor de participare ale oricarui participant la persoana juridica"- reprezinta exceptia prevazuta de temeiul de drept mai sus amintit pentru care aceste sume nu sunt considerate dividende.

Astfel este adevarat ca s-a facut o majorare a capitalului social din contul 117"Rezultatul reportat" dar aceasta distribuire in bani nu a avut consecinta modificarea procentului de detinere a titlurilor de participare.

[...] Va invederam faptul ca, in conformitate cu certificatul constatator emis de Registrul Comertului la data de cotele de participare sunt neschimbate."

II. Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de de reprezentantii Activitatii de Inspectie Fiscala la S.C." " S.R.L s-au constatat urmatoarele:

" 2. Impozitul pe veniturile din dividende

Verificarea s-a afectuat in conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003si H.G. Nr.44/2004... a cuprins perioada ianuarie 2005 - martie 2008.

Asa cum s-a prezentat in “ **Capitolul II - Date generale despre contribuabil**”, potrivit actului aditional , incheiat in data de (inregistrat la O.R.C. sub nr.....din), asociatii societatii au hotarat majorarea capitalului social de la ron la ron, respectiv cu suma de lei si modificarea structurii capitalului social dupa cum urmeaza:

Cota detinere noua	cota detinere veche
- % %
- % %

[...] majorarea capitalului social al societatii , s-a efectuat in baza hotararii asociatilor, din “ capitalizare cont 117- Profit nerepartizat din anii anteriori”. Mentionam ca la data efectuării majorării de capital contul contabil 117

” Rezultatul reportat”, prezenta un sold creditor in suma de..... lei.

Astfel, pentru majorarea capitalului social, a fost efectuata o distribuire in bani, respectiv distribuire de titluri de participare din profitul net realizat in anii precedenti , care se incadreaza in definitia termenului comun de “divident” prevazuta la CAP.3 Definitii , art.7, alin.(1), pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. Precizam faptul ca distribuirea in bani efectuata de o persoana juridica unui participant la persoana juridica, drept consecinta detinerii unor titluri de participare la persoana juridica, nu se incadreaza `la exceptia prevazuta la CAP.3 Definitii, art.7, alin.(1), pct.12, lit.a din actul normativ mentionat, intrucat s-a produs o distribuire de titluri de participare suplimentara, care a modificat procentul de detinere a titlurilor de participare.

In consecinta , potrivit art.67, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, societatea avea obligatia calcularii, retinerii si virarii impozitului pe dividende in suma de lei, aferent unui dividend net utilizat pentru majorarea capitalului social, in suma de ... lei, rezultand astfel un dividend brut repartizat in valoare totala de lei.”

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si avand în vedere prevederile legale în vigoare din perioada verificata, au rezultat urmatoarele:

* Prin **Raportul de inspectie fiscala** incheiat in data de ... de organele fiscale apartinand A.F.P.M. la S.C.”.....“ SRL din, a fost verificat modul de constituire, declarare si virare a obligatiilor datorate bugetului general consolidat al statului in perioada ianuarie 2005 - martie 2008.

Activitatea principala a societatii declarata consta in “.....”- cod CAEN

Potrivit **Certificatului de mentiuni nr.....**, capitalul social in suma de **..... lei** este detinut de asociati astfel:

-..... -.....%
-..... -.....%.

Prin **actul aditional** incheiat la data de, asociatii societatii au hotarat majorarea capitalului social de la lei la **..... lei** (majorare cu lei) ca si modificarea structurii capitalului social astfel:

- -lei divizat in parti sociale a lei, respectiv% din capitalul social

-..... -lei divizat in parti sociale a lei, respectiv% din capitalul social .

In baza acestui act, s-a emis **Incheierea nr.....** de catre judecatorul delegat la Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunalul, prin care s-a dispus inscrierea in registrul comertului a mentiunii privind majorarea capitalului social asa cum au dispus cei doi asociati, ca si **Certificatul de inregistrare mentiuni** eliberat de O.R.C. De pe langa Tribunalul in data de_.....

Prin Raportul de inspectie susmentionat, s-a stabilit ca majorarea capitalului social cu suma de **..... lei** din contul 117 *Profit nerepartizat din anii anteriori* reprezinta in fapt o distribuire in bani efectuata de societate pentru asociati, ca urmare a dobandirii de titluri de participare suplimentare care a modificat procentul de detinere a titlurilor de participare si care se incadreaza in definitia termenului comun de "*dividend*" prevazuta de Titlul I Capitolul III Definitii - art.7, alin(1) , pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal si pentru care societatea datoreaza impozit pe dividende in suma de **... lei** (.. lei dividend brut x 16%) , conform art.67, alin(1) din aceasta lege.

Pentru intarzierea la plata (termen) s-au calculat majorari de intarziere in suma de **..... lei** pana la data de(..... lei x 0,1% x zile), conform art. 120 din O.G. Nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

* **Societatea comerciala contesta** suma totala de **... lei** (... lei impozit pe dividende + **.... lei** majorari de intarziere aferente), motivand ca se incadreaza in exceptia prevazuta la CAP.3 - Definitii, art.7, alin.(1), pct.12, lit.a). din Codul fiscal si ca nu datoreaza impozit pe dividende, depunand in sustinerea punctului sau de vedere copie de pe **CERTIFICAT CONSTATATOR nr.....** eliberat de Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunalul, prin care se dovedeste ca nu a fost modificat procentul de detinere a titlurilor de participare, respectiv acestea sunt de **....%** in cazul asociatului si de **....%** in cazul asociatei

*** Legislatia in vigoare din perioada verificata , prevede urmatoarele:**

- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

“ Definitii ale termenilor comuni

ART. 7

(1) In intelesul prezentului cod, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarea semnificatie:

[...]

12. dividend - o distribuire in bani sau in natura, efectuata de o persoana juridica unui participant la persoana juridica, drept consecinta a detinerii unor titluri de participare la acea persoana juridica, exceptand urmatoarele:

a) o distribuire de titluri de participare suplimentare care nu modifica procentul de detinere a titlurilor de participare ale oricarui participant la persoana juridica;[...]

Retinerea impozitului din veniturile din investitii

ART. 67

(1) Veniturile sub forma de dividende, inclusiv sume primite ca urmare a detinerii de titluri de participare la fondurile inchise de investitii, se impun cu o cota de 10% din suma acestora. Obligatia calcularii si retinerii impozitului pe veniturile sub forma de dividende revine persoanelor juridice o data cu plata dividendelor catre actionari sau asociati.

Termenul de virare a impozitului este pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care se face plata”

La **art. I, pct. 39, alin.(4) din Legea nr.163/2005** privind aprobarea O.U.G. Nr.138/2004 pentru modificarea si completarea **Legii nr.571/2003** privind Codul fiscal , se prevede:

“ (4)Incepanad cu data de 1 ianuarie 2006, pentru calculul impozitului pe veniturile realizate de persoane fizice din investitii si din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal , definite potrivit dispozitiilor cap. V si VIII¹ din titlul III, cota de impozit este de 16%,...[...].”

-O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

ART. 119

Dispozitii generale privind majorari de intarziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere.

ART. 120

Majorari de intarziere

(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepanad cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.[...].”

* **Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca societatea comerciala datoreaza impozitul pe dividende calculat la control si majorarile de intarziere aferente , intrucat:**

- Definitia dividendului data de **art.7, alin(1), pct.12 din Codul Fiscal** prevede clar ca acesta **reprezinta o distribuire in bani** efectuata de o persoana juridica catre asociati ca urmare a detinerii de catre acestia a unor titluri de participare la persoana juridica.

Exceptia de la aceasta definitie o constituie distribuirea de titluri de participare **care nu modifica procentul de detinere a acestor titluri, stabilite anterior.**

In cazul de fata, **majorarea capitalului social** de catre S.C.....S.R.L..... cu suma de **.... lei**, efectuata din profitul nerepartizat din anii precedenti (contul 117 “*Rezultatul reportat*”), **reprezinta o distribuire in bani a profitului nerepartizat catre asociati si deci o plata de dividende**, in situatia in care , prin aceasta majorare , **s-au modificat cotele de participare la beneficii si pierderi ale asociatilor**, respectiv **de la % si respectiv%** conform Certificatului de mentiuni nr., la **...% si respectiv ...%** conform Certificatului de mentiuni eliberat de O.R.C. de pe langa Tribunalul la data de

Societatea nu se incadreaza in exceptia prevazuta la art.7 , alin.(1) , pct.12, lit.a) din Codul Fiscal intrucat , majorarea capitalului social nu s-a facut prin mentinerea cotelor de participare la beneficii si pierderi ale asociatiilor (.....si) , ci prin modificarea acestora , asa cum am aratat mai sus.

In sustinerea punctului sau de vedere contestatoarea a depus la dosarul cauzei , copie de pe **CERTIFICAT CONSTATOR nr.....** eliberat de Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunalul (**deci ulterior incheierii actului de control**), din care rezulta aportul fiecarui asociat la capitalul social, astfel:

.....

Aportul la capital: **.... RON**

Numar parti sociale:

Cota de participare la beneficii si pierderi:**....%**

.....

Aportul la capital: RON

Numar parti sociale:

Cota de participare la beneficii si pierderi:.....%

Astfel, din acest certificat , rezulta ca , desi capitalul social a ramas acelasi, respectiv lei , s-au modificat partile sociale, aportul la capitalul social si cotele de participare la beneficii si pierderi ale celor doi asociati , in sensul revenirii la procentul initial.

Societatea nu a depus insa si actele intocmite care au condus la aceasta ultima modificare a structurii capitalului social, respectiv actul aditional intocmit de asociati, incheierea judecatorului delegat la Oficiul Registrului Comertului si Certificatul de inregistrare mentiuni al O.R.C. de pe langa Tribunalul, din care sa rezulte data cand au fost facute aceste ultime modificari.

Cu toate acestea, intrucat in timpul controlului care s-a incheiat in data de nu au fost prezentate aceste documente, rezulta ca ele au fost intocmite ulterior controlului, astfel incat sunt aplicabile prevederile art.5 alin.(1) din Legea nr.26/1990 privind registrul comertului , respectiv:

“(1) Inmatricularea si mentiunile sunt opozabile tertilor de la data efectuarii lor in registrul comertului ori de la publicarea lor in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea a IV-a, sau in alta publicatie, acolo unde legea dispune astfel.”

Astfel, Certificatul Constatator nr..... eliberat de Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunalul prezentat de societate organului de solutionare a contestatiei nu poate fi avut in vedere in solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat revenirea la procentul initial al cotelor de participare la beneficii si pierderi apartinand asociatilor (.....% si%) s-a produs ulterior controlului, si deci nu apartine perioadei verificate de organele de inspectie fiscale, perioada in care a fost valabil Certificatul de inregistrare mentiuni eliberat in data de cuprinzand cotele de participare la beneficii si pierderi de% (.....) si ...% (.....).

Aceste ultime modificari ale capitalului social (procente% si%) vor fi analizate la un control ulterior, care va cuprinde perioada incepand cu aprilie 2008 in cazul impozitului pe dividende.

- Referitor la afirmatia din contestatie precum ca, *”Marirea capitalului social fara noi aporturi, prin incorcoperarea rezervelor , a profitului sau a primelor de emisiune, ca si compensarea creantelor societatii cu actiuni ale acesteia, nu procura societatii fonduri noi ea reprezinta o operatiune de organizare interna a pasivului bilantului, prin virarea unor sume de bani intre conturile de pasiv.”* precizam ca aceasta este adevarata, insa, din punct de vedere fiscal, majorarea capitalului social se realizeaza cu conditia platii impozitului pe dividende aferent dividendelor distribuite din profitul net realizat de agentii economici , asa cum am aratat mai sus.

Prin contestatia formulata , se face referire la notiunea de rezerve cu care se poate majora capitalul social , insa aceasta sustinere este fara obiect, intrucat in cazul de fata , majorarea capitalului social s-a realizat din profitul net nerepartizat al societatii comerciale (cont 1171) si nu din contul de rezerve (cont 106) care reprezinta alta sursa de majorare a capitalului social.

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca majorarea capitalului social cu suma de lei in data de s-a efectuat ca urmare a distribuirii de dividende acordate de societate asociatilor acesteia, pentru care societatea datoreaza bugetului de stat impozit pe dividende in suma de lei si majorari aferente de lei, conform art. 67, alin.(1) si art. 119, alin.(1) si art.120, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , astfel incat se va respinge contestatia ca neintemeiata.

IV. Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulata de S.C.”“ SRL din impotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.*, intocmita de A. F. P. M. in conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata , se:

DECIDE :

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C.”“ SRL din pentru suma totala de **.... lei** reprezentand:

- lei impozit pe venitul din dividendele distribuite persoanelor fizice;
- lei majorari de intarziere aferente.

2. - Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr.92/2003, republicata, si ale art.11 alin.(1) din Legea nr.554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV