

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECTIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI PRAHOVA
Biroul Solutionare Contestatii

DECIZIA nr. 139 din 21 august 2009

Cu adresa nr. /, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr. /, **Activitatea de Inspectie Fiscala** din cadrul D.G.F.P. Prahova a inaintat **dosarul contestatiei** formulata de **S.C. "....." S.R.L.** din, impotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. /* intocmita de reprezentanti ai A.I.F. Prahova.

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. /

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

- lei - diferenta impozit pe dividende persoane 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 in data de 31.07.2007 - Titlul IX "*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*".

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

I. - Sustinerile societatii contestatoare sunt urmatoarele:

"[...] 1.- Pentru anul 2005, subscrisa S.C., a repartizat dividendele prin Hotarare A.G.A. si a depus bilantul pe data de 27.04.2006. Intrucat in bilant a fost vorba de dividende pana la data de 31.12.2005, data scadenta pentru plata acestor dividende este 31.12.2005 si pe cale de consecinta aceasta data este si data la care se calculeaza impozitul pe dividende, impozit care la data de 31.12.2005 era in procent de 10%, asa cum a fost calculat de catre subscrisa S.C. si asa cum rezulta fara putinta de tagada din toate documentele societatii, chiar daca data platii efective a acestor dividende catre actionari a fost in anul 2006.

In mod total nejustificat, organul de control considera ca data scadenta pentru dividendele aferente anului 2005, nu este 31.12.2005, ci o alta data din 2006 - cand s-a facut plata efectiva a acestor dividende catre actionari, deoarece in anul 2006, impozitul pe dividende, a crescut de la 10% la 16% si astfel calculeaza diferenta de impozit de lei si majorari de intarziere de lei [...]

2.- Mai mult, in ceea ce priveste dividendele pentru anul 2006, organul de control isi schimba total pozitia, [...] si considera ca data scadenta a dividendelor, precum si data calcularii impozitului aferent acestor dividende este data de 31.12.2006 si nu mai este data platii efective - februarie 2007 - adica total invers fata de cum a procedat pentru anul 2005. [...]"

II. - Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de de reprezentantii Activitatii de Inspectie Fiscala Prahova la S.C. "....." S.R.L. din, s-au mentionat urmatoarele, referitor la suma contestata:

"[...] In intervalul 01.01.2006 - 30.04.2006, societatea a achitat catre asociati dividende in cuantum de ron, din care:

- ron dividende nete conform Raportului de inspectie fiscala nr. /04.2006;
- ron, dividende pentru care a declarat un impozit de ron, prin declaratia intocmita pentru luna februarie 2006 si inregistrata la organul fiscal competent sub nr. / 27.03.2006 (anexa nr.3).

Din verificarea efectuata asupra modului de constituire si declarare a impozitului pe dividende - persoane fizice rezidente, datorat in perioada 01.01.2006 - 28.02.2008, s-a retinut faptul ca in mod eronat

societatea a calculat impozitul pe dividendele achitate asociatilor in intervalul 01.01. - 30.04.2006, in cuantum net de lei, prin aplicarea cotei de 10%, in vigoare pana la data de 31.12.2005 (..... lei + lei = lei x 10% = lei). [...]

Cota de impozit pe dividende in vigoare la data achitarii dividendelor catre asociati persoane fizice, si anume in intervalul 01.01.2006 - 30.04.2006 este de 16%. Astfel, societatea avea obligatia calcularii si retinerii impozitului pe dividende odata cu plata acestora catre asociati cu cota de impozit de 16%.

Prin aplicarea eronata a cotei de 10% asupra veniturilor din dividende, au fost incalcate prevederile art.67, alin.(1) din Legea nr.571/2003 si ale pct.39, alin.(4) din Legea nr.163/2005.

Urmare aplicarii cotei legale in vigoare la data la care societatea avea obligatia calcularii si retinerii impozitului, aferent dividendelor nete in valoare de lei, achitate asociatilor in intervalul 01.01. - 30.04.2006, la control s-a stabilit un impozit datorat in cuantum de lei, cu lei mai mare decat cel retinut si declarat de societate de lei (anexa nr.3). [...]

Rezulta astfel un impozit pe dividende persoane fizice stabilit la control pentru intervalul supus verificarii (01.01.2006 - 28.02.2009) in suma totala de lei (..... lei + lei), cu lei mai mult decat cel declarat de societate pentru respectivul interval, de lei (..... lei + lei).

Pentru impozitul pe dividende stabilit suplimentar la control in suma de lei, aferent perioadei verificate prin prezentul, potrivit prevederilor art.116 si 120 din O.G. nr.92/2003R privind Codul de procedura fiscala, au fost calculate majorari de intarziere in valoare de lei (anexa nr.3).

Impozitul pe dividende in cuantum de lei, aferent sumelor repartizate in perioada 01.03. - 31.12.2006, dar neachitate asociatilor la finele anului 2006, impozit scadent la 31.12.2006, a fost declarat la data de 26.02.2007, cu o intarziere de zile. Aferent acestuia, la control au fost calculate majorari de intarziere in valoare de lei [...].”

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

* **Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de** de organele fiscale apartinand D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Inspectie Fiscala a avut ca obiectiv verificarea modului de determinare, evidentiere si declarare a obligatiilor datorate bugetului general consolidat al statului de catre S.C. “.....” S.R.L..

Obiectul principal de activitate al societatii il constituie “Recuperarea materialelor reciclabile sortate” - cod CAEN 3832.

Verificarea impozitului pe dividende a cuprins perioada 01 ianuarie 2006 - 28 februarie 2009.

Pentru aceasta perioada, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar un impozit pe dividende in suma totala de **..... lei** si au fost calculate majorari de intarziere aferente impozitului pe dividende in suma totala de **..... lei**, sume contestate.

In fapt, in perioada februarie 2006 - aprilie 2006, societatea a platit asociatilor **dividende nete** in suma de **..... lei** repartizate din profitul net al anului 2005, pentru care a retinut, declarat si virat bugetului de stat un impozit pe dividende in cota de 10%, respectiv suma de **..... lei** (..... lei : 90% x 10%), in loc de impozitul datorat in procent de 16% in suma de **..... lei** (..... lei : 84% x 16%), rezultand la control o diferenta constatata suplimentar in suma de **..... lei** (..... lei - lei).

Astfel, societatea a folosit cota de impozitare a dividendelor brute de **10%** in vigoare pana la 31.12.2005, fata de cota legala de **16%** stabilita prin pct.39 alin.(4) din Legea nr.163/01.06.2005 privind aprobarea O.U.G. nr.138/2004 pentru modificarea si completarea Codului fiscal.

Aferent diferentei suplimentare de impozit pe dividende in suma de **..... lei**, au fost calculate majorari de intarziere in suma de **..... lei**, conform prevederilor art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Organele de inspectie fiscala au mai constatat ca impozitul pe dividende in cuantum de lei aferent dividendelor anului 2005, dar neachitate asociatilor la sfarsitul anului 2006, cu scadenta la 31.12.2006, a fost retinut si declarat in data de 26.02.2007, cu o intarziere de zile. Pentru intarzierea la plata a impozitului pe dividende in suma de lei, au fost calculate majorari de intarziere in suma de lei, conform prevederilor art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

* S.C. "....." S.R.L. sustine ca pentru anul 2005 dividendele au fost repartizate prin Hotarare A.G.A., iar bilantul a fost depus la organul fiscal teritorial in data de 27.04.2006. Intrucat bilantul se refera la dividendele anului 2005, se sustine ca data scadenta pentru plata acestora ca si pentru impozitul aferent este data de 31.12.2005, chiar daca data platii efective a dividendelor catre actionari a fost in anul 2006.

Referitor la majorarile de intarziere in suma de lei, societatea comerciala sustine ca acestea au fost calculate de organul de control pentru dividendele aferente anului 2006, considerand ca data scadenta este data de 31.12.2006 si nu data platii efective - februarie 2007, "*total invers fata de cum a procedat pentru anul 2005.*"

* **Legislatia in vigoare din perioada analizata precizeaza urmatoarele:**

- **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza urmatoarele (forma aplicabila la 01.01.2006):

"Art. 67. - (1) Veniturile sub forma de dividende, [...], 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. In cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost platite actionarilor sau asociatilor pana la sfarsitul anului in care s-a aprobat bilantul contabil, termenul de plata a impozitului pe dividende este pana la data de 31 decembrie a anului respectiv."

- **Legea nr. 163/2005** privind aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 138/2004 pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"Art.I. - [...]

39. Articolul III va avea urmatorul cuprins: [...]

*(4) Incepand 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%**, cu exceptia castigurilor realizate din transferul titlurilor de valoare [...]."*

- **Normele metodologice** de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin **H.G. nr.44/2004**, cu modificarile si completarile ulterioare:

*"144. 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."*

* **Fata de cele prezentate mai sus**, rezulta ca diferenta suplimentara constatata la control reprezentand impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice in suma de lei a fost corect stabilita, intrucat pentru dividendele aferente anului fiscal 2005, **platite incepand cu anul fiscal 2006**, impozitul pe dividende datorat de actionari persoane fizice a fost in cota de **16%**, asa cum prevede **art.I pct.39 alin.(4) din Legea nr. 163/2005** privind aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 138/2004 pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile **pct. 144 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004**, mai sus citate.

Astfel, din dispozitiile art. 67 alin.(1) din Codul fiscal, mai sus citate, rezulta ca impozitul pe veniturile din dividende se calculeaza si se retine concomitent cu plata dividendelor catre asociati, deci cota de impozit pe dividende aplicabila este cea din momentul platii dividendelor catre asociati si nicidecum cea din momentul inregistrarii in contabilitate a repartizarii acestora (luna decembrie 2005 in cazul de fata). Singura exceptie se refera la dividendele deja repartizate si neplatite pana la sfarsitul anului in care s-a aprobat situatia financiara anuala pe baza careia s-au repartizat dividendele, caz in care termenul de plata al impozitului este data de 31 decembrie a anului respectiv.

In speta sunt incidente si urmatoarele prevederi legale:

- **Art. 67 din Legea nr.31/1990** a societatilor comerciale, republicata:

"(1) Cota-parte din profit ce se plateste fiecarui asociat constituie dividend.

(2) Dividendele se platesc asociatilor proportional cu cota de participare la capitalul social varsat, daca prin actul constitutiv nu se prevede altfel. Ele se platesc in termenul stabilit de catre adunarea generala a asociatilor sau, dupa caz, stabilit prin legile speciale, dar nu mai tarziu de 8 luni de la data aprobarii situatiei financiare anuale aferente exercitiului financiar incheiat. [...].

(3) Nu se vor putea distribui dividende decat din profituri determinate potrivit legii."

- **Reglementarile contabile simplificate, armonizate cu directivele europene**, aprobate prin **O.M.F. nr. 306/2002**:

"4.3. - Conform prevederilor Legii nr. 31/1990 privind societatile comerciale, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, actionarii sau asociatii aproba distribuirea profitului in adunarea generala anuala.

4.4. - Consiliul de administratie elaboreaza pentru fiecare exercitiu financiar un raport care contine, in principal, urmatoarele: [...]

b) valoarea dividendelor propuse de consiliul de administratie si supuse aprobarii adunarii generale a actionarilor sau asociatilor; [...]

4.89. - Dividendele repartizate detinatorilor de instrumente de capitaluri proprii, propuse sau declarate dupa data bilantului, precum si celelalte repartizari efectuate din profit, nu trebuie recunoscute ca datorie la data bilantului. In acest sens, sumele reprezentand dividende, respectiv varsaminte la buget, precum si participarea salariatilor la profit sunt evidentiata in rezultatul reportat, urmand ca, dupa aprobarea de catre adunarea generala a actionarilor sau asociatilor a acestor destinatii, sa fie reflectate in conturile corespunzatoare de datorii. [...]."

Prin urmare, avand in vedere dispozitiile legale mai sus citate, rezulta ca repartizarea dividendelor nu se poate face decat din profituri determinate pe baza situatiei financiare anuale, repartizare propusa de catre administrator in raportul anual, parte componenta a acesteia, si supusa adunarii generale a actionarilor care are loc in anul urmator incheierii exercitiului financiar. In cazul de fata, in evidenta contabila a societatii repartizarea profitului realizat in anul 2005 in dividende de plata convenite asociatilor trebuia facuta in anul 2006, dupa aprobarea bilantului anual, si nu in luna decembrie 2005 asa cum eronat a procedat societatea contestatoare.

Astfel, prin efectuarea inregistrarilor contabile privind repartizarea dividendelor din profitul aferent anului 2005 la o data anterioara aprobarii situatiei financiare anuale, deci in luna decembrie 2005, societatea comerciala nu a respectat reglementarile legale in domeniu, prin reflectarea in balanta intocmita la 31.12.2005 in contul de datorii, respectiv contul 457 "*Dividende de plata*" a dividendelor propuse a fi repartizate fara a avea la baza Hotararea A.G.A. si contrar prevederilor legale care stipuleaza expres ca dividendele se reflecta in contul de datorii numai dupa aprobarea situatiei financiare anuale si a repartizarii profitului de catre adunarea generala anuala.

De altfel, chiar Legea nr. 31/1990 a societăților comerciale, republicată, interzice plata sub orice formă a dividendelor "*din profituri fictive sau care nu puteau fi distribuite, în lipsa de situații financiare ori contrarii celor rezultate din acestea.*"

Dreptul asociaților unei societăți comerciale la dividende reprezentând cota-parte din profitul obținut convenită fiecărui asociat, nu se poate naște decât dupa încheierea exercitiului financiar, în urma aprobării situațiilor financiare anuale aferente exercitiului financiar încheiat și fixării dividendului de către adunarea generală anuală.

Totodată, se reține că în cazul impozitului pe veniturile din dividende, ca orice impozit cu reținere la sursă, obligația calculării și reținerii impozitului se naște odată cu plata dividendelor către asociați, termenul de virare fiind până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata ori până la data de 31 decembrie a anului în care s-a aprobat bilanțul contabil, după caz.

În cazul de față, însăși societatea contestatoare recunoaște în contestație faptul că dividendele nete aferente profitului net al anului 2005 au fost achitate începând cu luna februarie 2006, ca atare, impozitul pe veniturile din dividende trebuie calculat cu cota de 16% în vigoare la data nasterii obligației societății comerciale de a calcula și reține impozitul aferent dividendelor achitate, conform prevederilor legale susmenționate.

Precizăm că în același sens s-a pronunțat într-o speta similară și Tribunalul Prahova - Secția Comercială și de Contencios Administrativ, prin Sentința nr. 36 pronunțată în ședința publică din data de 22.01.2008 și anume, nu are relevanța carui an financiar îi aparțin dividendele, ci data la care acestea au fost plătite acționarilor, iar în cazul de față dividendele distribuite din profitul net al anului 2005 au fost plătite în anul 2006, an în care cota de impunere a fost de 16% și nu de 10%, așa cum eronat susține societatea contestatoare.

* Referitor la majorările de întârziere în suma totală de lei, precizăm că acestea au fost corect calculate, conform prevederilor art.67 alin.(1) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile art. 115 și art. 116 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în data de 26.09.2005. Astfel:

- majorările de întârziere în suma de lei sunt aferente diferenței în suma de lei la impozitul pe dividendele distribuite din profitul anului 2005 și plătite în lunile februarie 2006 (..... lei), martie 2006 (..... lei) și aprilie 2006 (..... lei) și, conform prevederilor art. 67 alin.(1) teza a 3-ia din Codul fiscal, termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata, termen de la care, așa cum rezultă din anexa nr. 3 la Raport, organele de inspecție fiscală au început calculul,

- majorările de întârziere în suma de lei sunt aferente impozitului pe dividendele în suma de lei distribuite din profitul net al anului 2005 în anul 2006 dar neplătite asociaților până la sfârșitul anului 2006 și, conform prevederilor art. 67 alin.(1) teza a 4-a din Codul fiscal, termenul de virare este până la data de 31.12.2006.

Având în vedere cele prezentate mai sus, se va respinge contestației ca neintemeiată, conform prevederilor art. 67 alin (1) din Codul fiscal, pct.(39) alin.(4) din Legea nr. 163/2005 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 138/2004 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.144 din Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004.

IV. - Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulata de S.C. "....." S.R.L. din, in conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, se:

DECIDE:

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

- lei - diferenta impozit pe dividende persoane fizice;
- lei - majorari de intarziere aferente.

2. - Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, republicata in data de 31.07.2007 si ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta deciziei poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR COORDONATOR,