

MINISTERUL ECONOMIEI ȘI FINANTELOR
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI SUCEAVA

DECIZIA NR. 45
din 29.05.2007

privind soluționarea contestației formulate de
S.C. S.R.L. din localitatea, județul Suceava,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului Suceava sub nr.din 03.04.2007

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Control Fiscal Suceava prin adresa nr.din 30.03.2007, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr.din 03.04.2006, cu privire la contestația formulată de **S.C. S.R.L.**, având domiciliul fiscal în localitatea, str., județul Suceava.

Societatea contestă Decizia de impunere nr. din 14.02.2007, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 14.02.2007 de Activitatea de Control Fiscal Suceava, privind **suma delei**, reprezentând:

- lei impozit pe profit;
- lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei impozit pe dividende;
- lei majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende;
-lei penalități de întârziere aferente impozitului pe dividende.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut la art. 177 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art.175 și 179 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. S.R.L. prin contestația formulată precizează următoarele:

A. Referitor la impozitul pe profit.

A. 1 - În legătură cu impozitul pe profit în sumă delei, stabilit suplimentar de organele de control prin neadmiterea la deducere a sumei de

lei, reprezentând valoarea neamortizată a mijloacelor fixe vândute în trimestrele I 2005, IV 2005, I 2006 și III 2006, pe motiv că nu s-a făcut dovada că valorificarea bunurilor s-a efectuat prin unități specializate sau prin licitație, societatea susține că sunt aplicabile prevederile art. 24 alin. 15 din codul fiscal, modificat la data de 01.01.2004 prin O.G. nr. 83/2004, unde se menționează următoarele: „Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea sau din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală. [...] Valoarea rămasă neamortizată, în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, este deductibilă la calculul profitului impozabil în situația în care acestea sunt valorificate prin unități specializate sau prin licitație organizată potrivit legii.”

De asemenea, societatea menționează că Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, modificat prin H.G. nr. 84/2005, la punctul 71⁵, alin. 1 și 2, prevăd următoarele: „În categoria unităților specializate, conform art. 24 alin. (15) din Codul fiscal, se încadrează persoanele juridice care, potrivit obiectului de activitate, intermediază înstrăinarea de proprietăți imobiliare și a altor mijloace fixe, departamentele specializate aflate în structura organizatorică a contribuabililor și alte unități cu activități similare.

Prin valoarea fiscală rămasă neamortizată, în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, se înțelege diferența dintre valoarea de intrare fiscală și valoarea amortizării fiscale, din care se scad sumele rezultate în urma valorificării acestora.”

Societatea susține că valoarea rămasă neamortizată în sumă de lei a fost recuperată integral prin vânzare, astfel că nu se impunea stabilirea unor diferențe de impozit pe profit ca urmare a unor cheltuieli nedeductibile fiscal.

A. 2 – În legătură cu impozitul pe profit în sumă de lei, societatea susține că organele de control au considerat că amortizarea înregistrată pe costuri, în sumă de lei, pentru un strung și o freză în sumă totală de lei, nu este deductibilă fiscal pe motiv că nu a prezentat documente din care să rezulte punerea în funcțiune a acestora, fișa mijlocului fix din care să rezulte numărul orelor de funcționare, rapoarte de producție, documente privind recepția produselor executate etc.

Contestatoarea susține că mijloacele fixe s-au achiziționat cu factura nr./31.12.2004, au fost înregistrate în evidența contabilă la grupa de imobilizări corporale, fiind utilizate în procesul de producție, iar amortizarea calculată până la data de 30.09.2006 și înregistrată pe costuri este în sumă de lei.

De asemenea, societatea menționează că în susținerea cauzei depune următoarele documente:

- factura fiscală nr./31.12.2004 pentru suma de lei, ce a stat la baza achiziționării strungului paralel și a mașinii de frezat;

- procesele-verbale de punere în funcțiune din data de 03.01.2005;
- raportul de producție nr. .../10.01.2005;
- raportul de producție nr./01.06.2005 pentru reperi robineți;
- factura nr./01.06.2005 prin care s-au valorificat produsele realizate prin utilizarea strungului;
- raportul de producție nr.06.2005, privind procesul de producție, filetare tijă robinet ace ½;
- fișe privind procesul tehnologic de filetare tijă robinet ace ½ și suport lămpi
- factura fiscală nr./10.01.2005, privind valorificarea sistemului computerizat pentru realizarea ștampilelor

Contestatoarea susține că la sediul societății se găsesc și alte documente care atestă utilizarea în procesul de producție a mijloacelor fixe achiziționate.

De asemenea, susține că organele de control nu au pregătirea tehnică necesară care să le permită să aprecieze gradul de uzură și dacă utilajele sunt folosite în procesul de producție.

A. 3. – În legătură cu impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă delei, prin neadmiterea la deducere a cheltuielilor pentru prestări servicii în sumă de lei, ce au la bază factura nr./29.12.2003 și contractul nr.12.2004, societatea susține că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 21 alin. 1 și 4 lit. m, precum și de normele de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, punctul 48.

Societatea susține că prin contractul nr.12.2003 s-a convenit ca societatea S.C. S.R.L. Suceava să realizeze urmărirea modului de instalare și a modului de funcționare a aparaturii de automatizare produsă de S.C. S.R.L. și instalată la beneficiarii externi.

Contestatoarea precizează că aceste servicii au fost realizate, emițându-se în acest sens factura nr./29.12.2003 în valoare de lei fără T.V.A., iar conform art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, „Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative.”

Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, punctul 22, prevăd că „cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor impozabile sunt cheltuieli înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Potrivit punctului nr. 48 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal, „Pentru a se deduce cheltuielile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciului se justifică prin: situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate.”

Societatea susține că dovedește necesitatea efectuării cheltuielilor respective și a executării acestora cu următoarele documente:

- acord de colaborare nr./15.12.2003;
- proces verbal de predare-primire din ...12.2003;
- raport de activitate;
- situația vânzărilor de aparate electronice pentru perioada 2002 – 2003.

B. Referitor la impozitul pe dividende distribuite persoanelor fizice.

Societatea contestă impozitul pe dividende în sumă de lei și majorările de întârziere de întârziere aferente de lei și depune în susținerea cauzei situațiile financiare anuale simplificate, întocmite la data de 31.12.2004, în baza O.M.F.P. nr. 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene.

Contestatoarea precizează că avea întocmite bilanțul contabil și contul profit și pierdere, iar prin ziarul Monitorul de Suceava din 24.12.2004, s-a publicat anunțul pentru convocarea adunării generale cu ordinea de zi „aprobarea bilanțului contabil și stabilirea repartizării beneficiului net”.

Societatea invocă prevederile art. 194 din Legea nr. 31/1990, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că „Adunarea asociațiilor are următoarea obligație principală: a) Să aprobe situațiile financiare anuale și să stabilească repartizarea profitului net” și prevederile art. 67 alin. 2 din același act normativ, care stipulează că „Dividendele se plătesc asociațiilor proporțional cu cota de participare la capitalul social vărsat, dacă prin actul constitutiv nu se prevede altfel. Ele se plătesc în termenul stabilit de adunarea generală a asociațiilor sau, după caz, stabilit prin legile speciale, dar nu mai târziu de 8 luni de la data aprobării situațiilor financiare anuale.”

Prin contestația formulată se precizează că adunarea generală a asociațiilor a fost convocată pe data de 31.12.2004 și a avut ca ordine de zi aprobarea bilanțului contabil și stabilirea repartizării profitului net, în sumă delei. Ca urmare a aprobării repartizării profitului net, în aceeași zi s-au achitat prin casierie dividende în sumă delei, fiind evidențiat și impozitul pe dividende în cotă legală de 5% la data plății, respectivlei.

De asemenea, societatea susține că dividendele au fost achitate către persoane fizice, în cadrul termenului prevăzut de Legea nr. 31/1990, în baza hotărârii adunării generale a acționarilor, și au fost impozitate cu cota de 5%, prevăzută de codul fiscal.

II. Prin Decizia de impunere nr. din 14.02.2007, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 14.02.2007, organele de control din cadrul Activității de Control Fiscal Suceava au constatat următoarele:

A. În legătură cu impozitul pe profit.

A fost supusă verificării perioada 01.10.2003 – 30.09.2006.

A.1 - În urma verificării efectuate organele de control au constatat că societatea a evidențiat pe cheltuieli prestări servicii în suma de lei, pe baza facturii nr./29.12.2003 și a contractului nr.12.2004, ce are ca obiect urmărirea modului de instalare și a modului de funcționare a aparaturii de automatizare produsă de S.C. S.R.L. și instalată la beneficiarii externi.

Organele de control consideră ca fiind nedeductibile cheltuielile în sumă de lei, pentru care s-a calculat un **impozit pe profit suplimentar delei**, pe motiv că societatea nu a demonstrat cu documente realitatea serviciilor înregistrate pe cheltuieli, ce au la baza factura nr./29.12.2003, din care să rezulte societățile la care a fost efectuată verificarea aparaturii livrate, confirmări de la beneficiari care să ateste realitatea serviciilor, nu a prezentat documente care să dovedească faptul că a livrat la extern aparatură care să presupună astfel de servicii.

A. 2 – De asemenea, organele de control au constatat că societatea a achiziționat și înregistrat în evidența contabilă un strung și o freză, cu factura nr./31.12.2004, în sumă totală de lei, pentru care a înregistrat până la data de 30.09.2006 cheltuieli cu amortizarea în sumă de lei.

Organele de control au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea în sumă de lei, stabilind un **impozit pe profit suplimentar de lei**, pe motiv că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte punerea în funcțiune a utilajelor respective, fișa mijlocului fix, numărul orelor de funcționare, rapoarte de producție din care să rezulte lucrările și produsele executate, documente privind recepția produselor executate, intrarea în gestiunea societății și valorificarea acestora. Potrivit art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, „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.”

A. 3 – Organele de control au constatat că în trimestrele I 2005, IV 2005, I 2006 și III 2006 societatea a efectuat vânzări directe de active, cu o

valoare neamortizată totală de lei, pe care societatea le-a considerat deductibile la calculul impozitului pe profit.

Deoarece societatea nu a făcut dovada că vânzarea s-a efectuat prin unități specializate sau prin licitație organizată conform legii, organele de control au considerat că valoarea neamortizată în sumă de lei este nedeductibilă fiscal și au calculat un **impozit pe profit suplimentar delei**, potrivit art. 24 alin. 15 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificată prin O.G. nr. 83/2004.

Organele de control au calculat pentru neplata în termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar în timpul verificării, în sumă totală de lei, majorări de întârziere și penalități de întârziere delei.

B. Referitor la impozitul pe dividende în sumă de lei, organele de control au constatat că în anul 2004 societatea a distribuit dividende în sumă delei, din care a achitat suma delei astfel:lei în luna decembrie 2004, **din care impozit în cotă de 5% delei**, și lei în anul 2005, din care impozit, în cotă de 10% delei.

S-a stabilit o diferență de dividend brut neachitată în sumă delei, **din care impozit în cotă de 10 % , delei**.

Organele de control consideră că societatea a distribuit în mod eronat dividende în anul 2004 în sumă delei, din profitul estimat pe anul 2004, societatea utilizând eronat cota de impozit pe dividende de 5%.

Prin actul de control se precizează că societatea nu putea efectua repartizarea de dividende în luna decembrie 2004 pe motiv că la 31.12.2004 nu avea întocmită și semnată situația financiară anuală simplificată de către persoana responsabilă, care să fie însușită de consiliul de administrație și aprobată de adunarea generală a acționarilor, deoarece, conform procesului verbal de inventariere a patrimoniului la 31.12.2004, inventarierea s-a încheiat la data de 15.01.2005, declarația gestionarului societății fiind din data de 10.01.2005.

Organele de control precizează că dividendele repartizate se evidențiază în rezultatul reportat, urmând ca după aprobarea de către adunarea generală a acționarilor sau asociaților să fie reflectate în conturile corespunzătoare de datorii, situație în care societatea trebuia să facă înregistrarea contabilă 129 = 117, urmând ca în luna ianuarie 2005 să facă înregistrarea 121 = 129, iar după aprobarea situațiilor financiare anuale de adunarea generală a asociaților și a modului de distribuire a profitului să se facă înregistrarea 117 = 457.

În urma verificării s-a stabilit că societatea a impozitat dividendele în sumă delei cu cota de 5%, în loc de 10%, cât se aplica în anul 2005.

De asemenea, în urma verificării efectuate s-a constatat că în anul 2006 societatea a distribuit dividende în sumă delei din profitul obținut

în anul 2005, din care a achitat în anul 2006 suma delei, cu un impozit în cotă de 10 %, delei, rezultând o diferență neachitată delei, cu un **impozit în cotă de 10% de lei.**

În urma verificării efectuate organele de control au stabilit că societatea datorează un impozit pe dividende suplimentar de lei, pentru care au calculat majorări de întârziere de lei și penalități delei.

III. Din documentele existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit delei, cauza supusă soluționării este dacă cheltuielile în sumă de lei, reprezentând valoarea neamortizată a mijloacelor fixe vândute de societatea contestatoare în trimestrele I 2005, IV 2005, I 2006 și III 2006, sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, în condițiile în care bunurile nu au fost valorificate prin unități specializate sau prin licitație.

În fapt, organele de control au stabilit suplimentar un impozit pe profit delei prin neadmiterea la deducere a cheltuielilor în sumă de lei, reprezentând valoare neamortizată a mijloacelor fixe vândute în trimestrele I 2005, IV 2005, I 2006 și III 2006, pe motiv că vânzarea nu s-a efectuat prin unități specializate sau prin licitație organizată conform legii.

Societatea susține că valoarea rămasă neamortizată în sumă de lei a fost recuperată integral prin vânzare și că nu se impunea stabilirea unor diferențe de impozit pe profit.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 24 alin. (15) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează că:

„(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă și orice reevaluare contabilă a acestora. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea sau din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală. Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la 31 decembrie 2003, amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizate, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată. Valoarea rămasă neamortizată, în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, este deductibilă la calculul profitului impozabil în situația în care acestea sunt

valorificate prin unități specializate sau prin licitație organizată potrivit legii.”

Referitor la aplicarea acestor prevederi, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, stipulează următoarele:

„71⁵. În categoria unităților specializate, conform art. 24 alin. (15) din Codul fiscal, se încadrează persoanele juridice care, potrivit obiectului de activitate, intermediază înstrăinarea de proprietăți imobiliare și a altor mijloace fixe, departamentele specializate aflate în structura organizatorică a contribuabililor și alte unități cu activități similare.

Prin valoarea fiscală rămasă neamortizată, în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, se înțelege diferența dintre valoarea de intrare fiscală și valoarea amortizării fiscale, din care se scad sumele rezultate în urma valorificării acestora.”

Din textele de lege mai sus citate se reține că în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute valoarea rămasă neamortizată, respectiv diferența dintre valoarea de intrare fiscală și valoarea amortizării fiscale, din care se scad sumele rezultate în urma valorificării acestora, este deductibilă la calculul profitului impozabil în situația în care acestea sunt valorificate prin unități specializate sau prin licitație organizată potrivit legii.

De asemenea, se reține că la stabilirea cheltuielilor nedeductibile, respectiv a valorii rămase neamortizate a mijloacelor fixe, trebuiau avute în vedere sumele rezultate în urma valorificării acestora.

Societatea susține că valoarea rămasă neamortizată în sumă de lei a fost recuperată integral prin vânzare și că nu se impunea stabilirea unor diferențe de impozit pe profit.

Prin adresa nr.din 07.05.2007, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr.din 07.05.2007, organele de control precizează că „**nu au recalculat valoarea rămasă neamortizată cu sumele rezultate din vânzarea mijloacelor fixe, ci au considerat cheltuielă nedeductibilă suma de lei, înregistrată de agentul economic în contabilitate (cont 635), sumă ce reprezintă valoarea rămasă neamortizată a mijloacelor fixe vândute conform declarației dată de doamna Urătu Iuliana, administrator S.C.”** .

Se reține că la stabilirea valorii fiscale neamortizate organele de control nu au avut în vedere sumele rezultate în urma valorificării mijloacelor fixe, conform prevederilor normelor metodologice de aplicare a art. 24 alin. 15 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se stipulează că „valoarea fiscală rămasă neamortizată, în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, se înțelege diferența dintre valoarea de intrare fiscală și valoarea amortizării fiscale, din care se scad sumele rezultate în urma valorificării acestora”.

Având în vedere cele menționate mai sus și faptul că din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă sumele recuperate în urma valorificării mijloacelor fixe, se va **desființa** Decizia de impunere nr. din 14.02.2007 pentru **suma delei**, reprezentând impozit pe profit, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la punerea în executare a acesteia pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în prezenta decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

În drept, se face aplicarea prevederilor **art 186 (3)** „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, potrivit căroră:

„(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.”

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actelor atacate, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”,

și prevederile **pct. 12.7** din **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să analizeze dacă cheltuielile cu amortizarea unui strung și a unei freze sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, în condițiile în care societatea nu face dovada că bunurile au fost utilizate în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii.

În fapt, în urma verificării efectuate, organele de control au stabilit un impozit pe profit suplimentar de lei, prin neadmiterea la deducere a cheltuielilor cu amortizarea în sumă de lei, aferentă unui strung și a unei freze, pe motiv că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte punerea în funcțiune a utilajelor respective, fișa mijlocului fix, numărul orelor de funcționare, rapoarte de producție din care să rezulte lucrările și produsele executate, documente privind recepția produselor executate, intrarea în gestiunea societății și valorificarea acestora.

Contestatoarea susține că mijloacele fixe s-au achiziționat cu factura nr./31.12.2004, au fost înregistrate în evidența contabilă la grupa de imobilizări corporale, fiind utilizate în procesul de producție, iar amortizarea calculată până la data de 30.09.2006 și înregistrată pe costuri este în sumă de lei.

În drept, în ceea ce privește dreptul de deducere a cheltuielilor, sunt aplicabile prevederile **art. 21 din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, unde se prevede că:

„(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. [...]

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24;”.

Referitor la dreptul de deducere a cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe, la **art. 24** din același act normativ se prevede că:

„Amortizarea fiscală

(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.”

Din textele de lege citate mai sus se reține că una din condițiile ca cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe să fie deductibile la calculul impozitului pe profit este ca acestea să fie deținute și utilizate în producția,

livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau în scopuri administrative.

Așa după cum reiese din actele de control contestate societatea nu a prezentat documente din care să rezulte punerea în funcțiune a utilajelor respective, fișa mijlocului fix, numărul orelor de funcționare, rapoarte de producție din care să rezulte lucrările și produsele executate, documente privind recepția produselor executate, intrarea în gestiunea societății și valorificarea acestora.

Societatea depune în susținerea cauzei copii după următoarele documente:

- factura fiscală nr./31.12.2004, pentru suma de lei, ce a stat la baza achiziționării strungului paralel și a mașinii de frezat;
 - procesele-verbale de punere în funcțiune din data de 03.01.2005;
 - raportul de producție nr.01.2005;
 - raportul de producție nr./01.06.2005 pentru repere robineți;
 - factura nr./01.06.2005 prin care s-au valorificat produsele realizate prin utilizarea strungului;
 - raportul de producție nr.06.2005, privind procesul de producție
- filetare tijă robinet ace ½;
- fișe privind procesul tehnologic de filetare tijă robinet ace ½ și suport lămpi
 - factura fiscală nr./10.01.2005, privind valorificarea sistemului computerizat pentru realizarea ștampilelor

De asemenea, contestatoarea susține că la sediul societății se găsesc și alte documente care atestă utilizarea în procesul de producție a mijloacelor fixe achiziționate.

Privitor la dreptul contestatorului de a depune probe noi în susținerea cauzei, sunt incidente prevederile **art. 182 alin. (4), devenit art. 183** printr-o nouă republicare, din **Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează:

„(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

În legătură cu aplicarea acestui articol, punctul 182.1 din Normele metodologice de aplicare a acestei ordonanțe, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, precizează:

„182.1. În temeiul art. 182 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, contestatorul, intervenienții și/sau împuterniciții acestora, în fața organelor de soluționare a contestațiilor, se pot folosi de orice probe noi

relevante, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală.”

Din textele de lege mai sus prezentate se reține că societatea poate depune în susținerea cauzei documente noi și probe noi, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, se reține că în această situație organului care a efectuat activitatea de control i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.

Având în vedere că petentul depune în susținerea cauzei documente noi, care nu au fost avute în vedere la verificarea efectuată, societatea neprezentându-le, urmează ca organul de control să analizeze și să se pronunțe asupra realității operațiunilor înscrise în aceste acte, ținând cont de cele menționate în prezenta decizie și de prevederile în materie aplicabile perioadei verificate.

Față de cele menționate mai sus, urmează a se **desființa** Decizia de impunere nr. din 14.02.2007, privind **suma de lei**, reprezentând impozit pe profit, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la punerea în executare a acesteia pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în prezenta decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

În drept, se face aplicarea prevederilor **art 186 (3)** „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, potrivit căroră:

„(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.”

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actelor atacate, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”,

și prevederile **pct. 12.7** din **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

3. Referitor la impozitul pe profit în sumă delei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este învestită să se pronunțe dacă societatea are dreptul la deducerea cheltuielilor în sumă de lei, reprezentând prestări servicii, în condițiile în care societatea nu face dovada realității efectuării acestora.

În fapt, în urma verificării efectuate, organele de control au constatat că în trimestrul II 2004 societatea a evidențiat pe cheltuieli suma de lei, în baza facturii nr./29.12.2003 și a contractului nr.12.2004, ce are ca obiect urmărirea modului de instalare și funcționare a aparaturii de automatizare produsă de S.C. S.R.L. și instalată la beneficiarii externi.

Organele de control consideră că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal și au calculat un impozit pe profit suplimentar delei, pe motiv că societatea nu a demonstrat cu documente realitatea serviciilor înregistrate, ce au la bază factura nr./29.12.2003, din care să rezulte societățile la care a fost efectuată verificarea aparaturii livrate, confirmări de la beneficiari care să ateste realitatea serviciilor, nu a prezentat documente care să dovedească faptul că a livrat la extern aparatură care să presupună astfel de servicii.

Societatea susține că serviciile au fost realizate și că a emis în acest sens factura nr./29.12.2003 în valoare de lei fără T.V.A., iar prin contractul nr.12.2003 s-a convenit ca societatea S.C. S.R.L. Suceava să realizeze urmărirea modului de instalare și a modului de funcționare a aparaturii de automatizare produsă de S.C. S.R.L. și instalată la beneficiarii externi.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 19 și 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, unde se prevede că:

„Art. 19

Reguli generale

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

Art. 21

Cheltuieli

(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.”

Referitor la aplicarea acestui articol, Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, punctul 22, prevăd următoarele:

„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.”

Societatea susține că dovedește necesitatea efectuării cheltuielilor respective și a executării acestora cu următoarele documente:

- acord de colaborare/15.12.2003;
- proces verbal de predare-primire din 16.12.2003;
- raport de activitate;
- situația vânzărilor de aparate electronice pentru perioada 2002 – 2003.

Din analiza documentelor depuse de contestatoare în susținerea cauzei se reține că prin contractul de prestări servicii nr. .. din 16.12.2003, încheiat cu S.C. S.R.L. Suceava, părțile au convenit ca prestatorul să realizeze **„urmărirea modului de instalare și a modului de funcționare a aparaturii de automatizare produsă de S.C. S.R.L. și instalată la beneficiari externi”**, iar pentru serviciile efectuate beneficiarul se obligă să plătească acestuia suma delei.

De asemenea, la art. 4 din contractul menționat se prevede că **„prestatorul va realiza serviciile prevăzute la art. 1 din contract în termen de 1 lună începând cu data de 18.12.2003 până la data de 20.01.2004”**, fără să fie precizați beneficiarii efectivi ai acestor servicii.

Din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă societățile la care a fost efectuată urmărirea modului de instalare și verificarea aparaturii livrate, **confirmări de la beneficiari care să ateste realitatea serviciilor**, precum și documente care să dovedească faptul că societatea a livrat la extern aparatură care să presupună astfel de servicii.

Din situația depusă de contestatoare în susținerea cauzei, privind vânzările de aparate electronice în perioada 2002 – 2003, **nu rezultă că societatea a livrat la extern** aparatură de automatizare.

De asemenea, **nu rezultă că** în perioada în care prestatorul avea obligația **urmăririi modului de instalare** și a modului de funcționare a aparaturii de automatizare produsă de S.C. S.R.L., respectiv 18.12.2003 - 20.01.2004, așa cum se menționează în contract, **au fost livrate și instalate la beneficiarii externi** astfel de bunuri.

Potrivit **art. 64 din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată,

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Așa după cum rezultă din textele de lege menționate la acest punct, societatea are dreptul la deducerea cheltuielilor respective dacă serviciile sunt aferente veniturilor, or din documentele prezentate de contestatoare nu rezultă realitatea serviciilor înscrise în factura nr./29.12.2003, emisă de S.C. S.R.L. Suceava, și care au la bază contractul nr.12.2003.

Contestatoarea susține că cheltuielile în sumă de lei sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, considerând că în cazul în speță sunt îndeplinite condițiile prevăzute la punctul 48 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal, unde se prevede că **„48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:**

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”

Din textele de lege invocate de contestatoare se reține că pentru a fi deductibile cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, acestea trebuie să îndeplinească cumulativ o serie de condiții, respectiv serviciile să fi fost prestate efectiv, să fie precizate tarifele practicate, defalcarea cheltuielilor să se facă pe întreaga perioadă realizării serviciilor, iar prestarea efectivă a serviciilor se fie justificată prin situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare.

Societatea nu demonstrează cu documente realitatea serviciilor înregistrate pe cheltuieli și care au la bază factura / 29.12.2003, din care să rezulte societățile la care a fost efectuată verificarea aparatului livrate, situații confirmate de beneficiari care să ateste realitatea serviciilor.

De asemenea, nu a prezentat documente care să dovedească faptul **că a livrat la extern** aparatură care să presupună astfel de servicii, respectiv „**urmărirea modului de instalare și a modului de funcționare a aparaturii de automatizare produsă de S.C. S.R.L. și instalată la beneficiari externi**”, așa cum se prevede în contract.

Față de cele prezentate mai sus se trage concluzia că măsura organelor de control de neadmitere la deducere a cheltuielilor în sumă delei este legală, motiv pentru care urmează **a se respinge contestația pentru impozitul pe profit în sumă delei, ca neîntemeiată și nesuștinută cu documente.**

4. Referitor la accesoriile în sumă delei, reprezentând lei majorări de întârziere și lei penalități, aferente impozitului pe profit de lei, stabilit suplimentar de organele de control.

În fapt, organele fiscale au calculat pentru neplata în termen a impozitului pe profit de lei, stabilit suplimentar de organele de control, majorări de întârziere de lei și penalități de întârziere de lei.

În drept, în speță sunt aplicabile, prevederile **art. 114, 115 și 120 din O.G. nr. 92 / 2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, articole care au primit o nouă numerotare în urma modificărilor și completărilor ce au avut loc, care stipulează:

„ Art. 114

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. [...]

Art. 115

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), se datorează dobânzi după cum urmează:

a) pentru diferențele de impozite și taxe, stabilite de organele competente, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței impozitului sau taxei, pentru care s-a stabilit diferența, până la data stingerii acesteia inclusiv; [...]

Art. 120

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor. ”

Din textele de lege mai sus citate se reține că pentru neachitarea în termen a obligațiilor fiscale, contribuabilii datorează dobânzi și penalități de întârziere.

Așa după cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, accesoriile în sumă totală delei au stabilite de organele de control astfel:

- lei aferente impozitului pe profit în sumă delei;
-lei aferente impozitului pe profit în sumă delei;
- lei aferente impozitului pe profit în sumă de
- lei pentru neachitarea în termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar de organele de control și necontestat.

Deoarece din totalul impozitului pe profit de lei, care a generat accesoriile de lei, pentru suma delei contestația a fost respinsă, iar pentru suma de lei s-a dispus desființarea actului de control în vederea recalculării și analizării impozitului, **urmează a se respinge contestația pentru accesoriile în sumă delei**, aferente impozitului pe profit delei, **și a se va desființa** Decizia de impunere nr. din 14.02.2007 pentru **accesoriile în sumă de lei**, aferente impozitului pe profit de lei, pentru care actul de control a fost desființat, reprezentând măsură accesorie, potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul), conform celor reținute în prezenta decizie.

Pentru accesoriile în sumă de lei, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de organele de control și necontestat, societatea nu prezintă motivele de drept și de fapt pe care se întemeiază contestația, acesta limitându-se doar la faptul că accesoriile sunt aferente impozitului stabilit suplimentar, fără să aibă în vedere că debitul stabilit suplimentar nu a fost contestat integral.

Potrivit **punctului 2.4 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519 /2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, „**Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.**”

Având în vedere că societatea în motivarea contestației se limitează doar la faptul că accesoriile sunt aferente impozitului stabilit suplimentar, fără să aibă în vedere că debitul stabilit suplimentar nu a fost contestat integral, iar organul de soluționare nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de drept și de fapt pentru care a contestat **accesoriile în sumă de lei**, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de organele de control și necontestat, **se va respinge** contestația pentru această sumă ca nemotivată.

5. Referitor la impozitul pe dividende delei, cauza supusă soluționării este dacă pentru sumele achitate în anul 2004 impozitul este de 5%, cât se aplica în anul 2004, sau de 10%, cât se aplica în anul 2005, în condițiile în care plata legală a dividendelor din profitul anului 2004 se putea face numai în baza situațiilor financiare legal întocmite și aprobate.

În fapt, organele de control au constatat că din profitul anului 2004 societatea a distribuit dividende pentru persoane fizice în sumă totală delei, din care a achitat în luna decembrie 2004, înaintea definitivării situațiilor financiare, suma delei, pentru care a calculat un impozit delei, în cotă de 5%, iar diferența de lei a fost achitată în anul 2005, pentru care a calculat un impozit delei, în cotă de 10%.

Organele de control au considerat că pentru dividendele în sumă delei se aplică cota de impozit de 10% și nu de 5%, cât a aplicat societatea, stabilind o diferență de impozit datorată suplimentar delei.

În drept, la **articolul 71 din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, se prevede că:

„Art. 71

Reținerea impozitului din veniturile din investiții

(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sume primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 5% din suma acestora. 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 bilanțul contabil, termenul de plată a impozitului pe dividende este până la data de 31 decembrie a anului respectiv.”

În urma modificărilor ce au avut loc, în anul 2005 acest text de lege are următorul conținut:

„ART. 67

Reținerea impozitului din veniturile din investiții

(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sume primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 10% din suma acestora. 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 bilanțul contabil, termenul de plată a impozitului pe dividende este până la data de 31 decembrie a anului respectiv.”

Din textele de lege mai sus citate se reține că veniturile sub formă de dividende se impun pentru anul 2004 cu o cotă de 5% din suma acestora și pentru anul 2005 cu o cotă de 10% din suma acestora, iar termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata.

Așa după cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, societatea a achitat dividende eferente anului 2004 în luna decembrie 2004, dată la care situațiile financiare și repartizarea profitului nu puteau fi definitivare și aprobate de adunarea generală.

La **art. 67 și 194 din Legea nr. 31/1990**, republicată, privind societățile comerciale, se prevăd următoarele:

„Art. 67

(1) Cota-parte din profit ce se plătește fiecărui asociat constituie dividend.

(2) Dividendele se plătesc asociaților proporțional cu cota de participare la capitalul social vărsat, dacă prin actul constitutiv nu se prevede altfel. Ele se plătesc în termenul stabilit de către adunarea generală a asociaților sau, după caz, stabilit prin legile speciale, dar nu mai târziu de 8 luni de la data aprobării situației financiare anuale aferente exercițiului financiar încheiat. În caz contrar, societatea comercială va plăti o penalitate aferentă perioadei de întârziere, la nivelul dobânzii legale.

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

(4) Dividendele plătite contrar dispozițiilor alin. (2) și (3) se restituie, dacă societatea dovedește că asociații au cunoscut neregularitatea distribuirii sau, în împrejurările existente, trebuiau să o cunoască. [...]

Art. 194

(1) Adunarea asociaților are următoarele obligații principale:
a) să aprobe situația financiară anuală și să stabilească repartizarea profitului net;”

De asemenea, așa după cum se precizează la art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal „**(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal [...]**”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că societatea nu avea posibilitatea legală să achite dividende în cursul anului 2004, deoarece nu putea avea situații financiare definitive, iar distribuirea profitului pentru plata dividendelor nu putea fi aprobată de adunarea generală. Plata

efectivă a acestora se putea face după data aprobării situațiilor financiare, dividendele devenind legal plătibile după data aprobării repartizării sumelor ce pot fi distribuite, în baza situațiilor financiare legal întocmite, din care rezultă profitul realizat de societate și posibil a fi distribuit.

Prin actul de control se precizează că societatea nu putea efectua repartizarea de dividende în luna decembrie 2004 pe motiv că la 31.12.2004 societatea nu avea întocmită și semnată situația financiară anuală simplificată de către persoana responsabilă, care să fie însușită de consiliul de administrație și aprobată de adunarea generală a acționarilor, deoarece conform procesului verbal de inventariere a patrimoniului la 31.12.2004, inventarierea s-a încheiat la data de 15.01.2005, declarația gestionarului societății fiind din data de 10.01.2005.

Având în vedere că plata dividendelor s-a făcut cu încălcarea dispozițiilor legale, în sensul că situațiile financiare nu erau definitivare la data de 31.12.2004, se conchide că în această situație se aplică cota de impozit de 10%, cea aplicabilă în anul 2005, respectiv cea aplicabilă în anul în care dividendele erau legal plătibile.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei că la data de 31.12.2004 avea întocmite situațiile financiare, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât, definitivarea acestora la această data nu putea avea loc, în condițiile în care în ziua de 31.12.2004 au avut loc operațiuni economice, iar adunarea generală a avut loc în aceeași zi, la ora 10.

Așa după cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, în ziua de 31.12.2004 societatea a efectuat diverse operațiuni economice.

Acest lucru rezultă din factura nr./31.12.2004, emisă de S.C. S.R.L., care a stat la baza cumpărării de către **S.C. S.R.L.** a unui strung și a unei mașini de frezat, din procesul verbal de inventariere a patrimoniului la 31.12.2004, care confirmă faptul că inventarierea s-a încheiat la data de 15.01.2005, și din declarația gestionarului societății,, din data de 10.01.2005.

Din declarația dată de gestionar comisiei de inventariere la data de 10.01.2005, rezultă că ultimele documente de intrare au fost nota de intrare recepție nr./31.12.2004 și factura nr./31.12.2004, iar ultimul document de ieșire a fost numărul din 31.12.2004.

Astfel, rezultă că în data de 31.12.2004 au avut loc operațiuni economice, ceea ce duce la concluzia că situațiile financiare nu puteau fi întocmite la data de 31.12.2004, ora 10, când a avut loc adunarea generală a acționarilor.

Mai mult însă, potrivit procesului verbal de inventariere a patrimoniului la 31.12.2004, nr.15.01.2005, inventarierea a fost definitivată la data de 15.01.2005.

Faptul că societatea a distribuit dividende în ziua de 31.12.2004, ulterior adunării generale a acționarilor, rezultă și din contestația formulată.

Trebuie de reținut faptul că în condițiile în care situațiile financiare ar fi fost definitive și aprobate în ziua de 31.12.2004, plata dividendelor nu se putea face în aceeași zi, întrucât situațiile financiare se întocmesc la închiderea perioadei fiscale, unde se înscriu toate operațiunile economice ce au loc în cursul anului fiscal respectiv.

În ceea ce privește întocmirea situațiilor financiare și efectuarea inventarierii, Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele:

„Art. 8

(1) Persoanele prevăzute la art. 1 au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de activ și de pasiv deținute la începutul activității, cel puțin o dată pe an pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum și în alte situații prevăzute de lege.

(2) Ministerul Finanțelor Publice poate aproba excepții de la regula inventarierii anuale pentru unele bunuri cu caracter special aflate în administrarea instituțiilor publice, la propunerea ordonatorilor principali de credite.

(3) Rezultatul inventarierii se înregistrează în contabilitate potrivit reglementărilor contabile elaborate în acest sens de către Ministerul Finanțelor Publice.

Art. 9

(1) Evaluarea elementelor deținute cu ocazia inventarierii și prezentarea acestora în situațiile financiare anuale se fac potrivit normelor și reglementărilor contabile. [...]

Art. 26

(1) Persoanele prevăzute la art. 1 au obligația să întocmească situații financiare anuale, inclusiv în situația fuziunii, divizării sau încetării activității acestora, în condițiile legii.

(9) **Exercițiul financiar începe la 1 ianuarie și se încheie la 31 decembrie**, cu excepția primului an de activitate, când acesta începe la data înființării, respectiv a înmatriculării, potrivit legii, a persoanelor prevăzute la art. 1.

(11) **Întocmirea situațiilor financiare anuale trebuie să fie precedată obligatoriu de inventarierea generală a elementelor de activ și de pasiv și a celorlalte bunuri și valori aflate în gestiune și administrare, potrivit normelor emise în acest scop de Ministerul Finanțelor Publice.**

Din textele de lege mai sus citate se reține că exercițiul financiar se încheie la 31 decembrie, iar întocmirea situațiilor financiare anuale trebuie să fie precedată obligatoriu de inventarierea generală a elementelor de activ și de pasiv și a celorlalte bunuri și valori aflate în gestiune și administrare.

Atât timp cât în ziua de 31.12.2004, după data adunări generale, au avut loc operațiuni, exercițiul financiar nu putea fi încheiat, iar situațiile financiare nu puteau fi definitive.

Rezultă că societatea era în imposibilitatea întocmirii și aprobării situațiilor financiare în ziua de 31.12.2004, în condițiile în care exercițiul financiar nu era încheiat, acesta încheindu-se la 31.12.2004, ora 24, cu atât mai mult cu cât ulterior adunări generale a acționarilor au avut loc operațiuni economice, respectiv plata dividendelor, intrări și ieșiri de bunuri, precum și definitivarea inventarierii.

Potrivit textelor de lege menționate, situațiile financiare anuale se întocmesc în mod obligatoriu după inventarierea generală a patrimoniului și după încheierea exercițiului financiar.

Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 306 / 2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, prevăd următoarele:

„3.3. - Situațiile financiare anuale simplificate trebuie să respecte prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 61/2001, și ale prezentelor reglementări.

4.1. - Situațiile financiare anuale simplificate se semnează de persoana responsabilă cu întocmirea acestora.

4.2. - Situațiile financiare anuale simplificate se însușesc de consiliul de administrație, semnate în numele consiliului de președintele acestuia și aprobate de adunarea generală a acționarilor sau asociaților.”

Având în vedere că la data plății dividendelor situațiile financiare nu puteau fi definitive și aprobate de adunarea generală din data de 31.12.2004 dividendele nu puteau fi plătite.

Mai mult, așa după cum rezultă din prevederile art. 272 din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, distribuirea de dividende, sub orice formă, în lipsă de situație financiară constituie infracțiune.

În condițiile în care plata a fost făcută ilegal, impozitul ce se are în vedere este cel aplicabil la data la care dividendul devine legal plătit, respectiv în anul 2005, după data definitivării și aprobării situațiilor financiare și repartizării profitului pentru dividende, care, așa după cum rezultă din textele de lege menționate, este în cotă de 10 %.

Față de cele prezentate, urmează **a se respinge** contestația pentru impozitul pe dividende în sumă delei, **ca neîntemeiată**.

6. Referitor la impozitul pe dividende în sumă de lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea avea obligația calculării și virării la bugetul de stat a impozitului aferent dividendelor distribuite acționarilor, în condițiile în care acestea nu au fost plătite până la 31 decembrie a anului în care s-a aprobat bilanțul contabil.

În fapt, organele de control au constatat că din totalul dividendelor distribuite pentru anul 2004, în sumă delei, societatea nu a achitat și declarat impozitul aferent dividendelor distribuite și neachitate până la 31 decembrie a anului în care s-a aprobat bilanțul, în sumă delei.

Așa cum menționează organele de control prin adresa nr.din 22.05.2007, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr.din 22.05.2007, din impozitul pe dividende în sumă delei, aferent dividendelor distribuite pentru anul 2004 și neachitate până la finele anului aprobării bilanțului, stabilit prin raportul de inspecție fiscală, doar suma de lei face obiectul deciziei contestate, nr. din 14.02.2007, pentru diferența emițându-se o altă decizie de impunere.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 67 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că:

„ART. 67

Reținerea impozitului din veniturile din investiții [...]

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 bilanțul contabil, termenul de plată a impozitului pe dividende este până la data de 31 decembrie a anului respectiv.”

Din textul de lege citat mai sus se reține că în cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-a aprobat bilanțul contabil, termenul de plată a impozitului pe dividende este până la data de 31 decembrie a anului respectiv.

Societatea nu depune documente din care să rezulte că a achitat impozitul aferent dividendelor în cauză.

De asemenea, contestatoarea nu prezintă motive de drept și de fapt în raport cu constatările organelor de control, aceasta limitându-se doar la faptul că plata dividendelor s-a efectuat în baza situațiilor financiare legal aprobate, neprecizând alte argumente concludente, care să aibă în vedere motivațiile organelor fiscale.

Potrivit **punctului 2.4 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519 /2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, „**Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.**”

Având în vedere că societatea în motivarea contestației se limitează doar la faptul că plata dividendelor s-a efectuat în baza situațiilor financiare legal aprobate, neprecizând alte argumente concludente, care să aibă în vedere motivațiile organelor fiscale, iar organul de soluționare nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de drept și de fapt pentru care a contestat **impozitul pe dividende în sumă de lei, se va respinge** contestația pentru această sumă **ca nemotivată.**

7. Referitor la accesoriile în sumă de lei, din care lei majorări de întârziere șilei penalități, aferente impozitului pe dividende stabilit suplimentar de organele de control.

În fapt, pentru neplata impozitului pe dividende în sumă de lei, stabilit suplimentar, organele de control au calculat majorări de întârziere de lei și penalități de întârziere delei.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 114, 115 și 120 din O.G. nr. 92 / 2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, articole care au primit o nouă numerotare în urma modificărilor și completărilor ce au avut loc, care stipulează:

„ Art. 114

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. [...]

Art. 115

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), se datorează dobânzi după cum urmează:

a) pentru diferențele de impozite și taxe, stabilite de organele competente, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței impozitului sau taxei, pentru care s-a stabilit diferența, până la data stingerii acesteia inclusiv; [...]

Art. 120

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor. ”

Din textele de lege mai sus citate se reține că pentru neachitarea în termen a obligațiilor bugetare, contribuabilii datorează majorări și penalități de întârziere.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul care le-a generat, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al majorărilor și penalităților de întârziere, aceasta datorează și suma de lei, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Prin urmare, majorările și penalitățile de întârziere **în sumă totală de lei, aferente impozitului pe dividende stabilit suplimentar de organele de control**, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru impozitul pe dividende care a generat aceste accesorii contestația a fost respinsă, urmează a **se respinge contestația și pentru majorările și penalitățile de întârziere de lei.**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 19, 21, 24 alin. (15), 67 și 71 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, pct. 102.5 și 182.1 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, pct. 2.4 și 12.7 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art. 64, 114, 115, 120 și 183 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art. 67 și 194 din Legea nr. 31/1990, republicată, privind societățile comerciale, art. 8, 9 și 26 din Legea contabilității nr. 82/1991, Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 306 / 2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, coroborate cu art. 186 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, se:

DECIDE:

- **Respingerea** contestației pentru suma delei, reprezentândlei impozit pe profit șilei accesorii aferente, **ca neîntemeiată și nesusținută cu documente;**

- **Respingerea** contestației pentru **accesoriile în sumă de lei**, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de organele de control și necontestat, **ca nemotivată;**

- **Respingerea** contestației pentru impozitul pe dividende în sumă delei, **ca neîntemeiată;**

- **Respingerea** contestației pentru **impozitul pe dividende în sumă de lei, ca nemotivată;**

- **Respingerea** contestației pentru **accesoriile în sumă de lei aferente impozitului pe dividende, ca neîntemeiată;**

- **Desființarea** Deciziei de impunere nr. din 14.02.2007 pentru **suma delei**, reprezentând lei impozit pe profit și lei accesorii aferente impozitului pe profit, în vederea reanalizării cauzei strict pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare, conform celor reținute în cuprinsul prezentei decizii și a prevederilor legale aplicabile în speță.

Punerea în executare a prezentei decizii, pentru suma pentru care s-a dispus desființarea, va fi efectuată în termen de 30 de zile de la data comunicării prezentei, de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a emis decizia de impunere contestată și desființată prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.