



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București  
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043  
Fax : + 021 336 85 48

**DECIZIA nr. 203 / 23.05.2011  
privind soluționarea contestației formulate de  
S.C. .X. SA din .X.,  
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor - Agenția Națională de Administrare Fiscală sub  
nr.906456/08.04.2011**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală coordonare inspecție fiscală din A.N.A.F., prin adresa nr..X./31.03.2011 cu privire la contestația formulată de **S.C. .X. SA** cu domiciliul fiscal în .X., Str.X nr.X, sector X, CUI X, înregistrată la Registrul Comerțului .X. sub nr.J40/X/1991, împotriva Deciziei de impunere nr.F-AN X/21.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-AN X/21.02.2011.

Societatea contestă **suma de .X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei-accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - impozit pe dividende;
- .X. lei –accesorii aferente impozitului pe dividende.

Contestația a fost depusă la Agenția Națională de Administrare Fiscală, respectiv la data de **17.03.2011**, așa cum reiese din ștampila registraturii, în termenul prevăzut de art.207 (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, față de data primirii de către societate a Deciziei de impunere nr.F-AN X/21.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv data de **24.02.2011** potrivit mențiunii înscrisă pe decizia de impunere contestată „*am primit un exemplar din RIF nr.F-AN X/21.02.2011 și decizia de impunere nr.F-AN X/21.02.2011 inclusiv anexele aferente – X/ 24.02.2011*”.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. .X. SA din .X..

***I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-AN X/21.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale coordonare inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-AN X/21.02.2011, societatea susține următoarele:***

Organele de inspecție fiscală nu au ținut seama că unele obiective din tematica de control au făcut obiectul verificării altor organe de inspecție fiscală din cadrul ANAF și Gărzii Financiare ce au avut ca obiect Contractul de vânzare - cumparare nr.X/26.04.2005.

De asemenea, se precizează că organele de inspecție fiscală au interpretat eronat și tendentios unele prevederi și dispoziții din Codul fiscal, respectiv art.19, art.7 alin.2 pct.12, precum și art.34 din Decretul nr.31/1954, art.144 din Legea nr.31/1990, republicată, art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, art.119 din Codul de procedură fiscală, aprobat prin OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, contestatoarea susține că a fost un control abuziv, care în permanență a amenințat și terorizat pe administratorul societății caruia i s-au luat nu mai puțin de 15 note explicative cu întrebări ce se repetau în mai multe note.

**În ceea ce privește impozitul pe profit**, contestatoarea consideră constatările și concluziile organelor de inspecție fiscală eronate, nelegale și tendentioase din următoarele motive:

Organul de inspecție fiscală nu a avut în vedere la calculul veniturilor clauzele cuprinse în contract și anume:

- Contractul de vânzare-cumparare nr.X/26.04.2005 este un contract cu plată în rate și potrivit art.19 alin.3 din Codul Fiscal " *veniturile se impun pe măsură ce ratele devin scadente, iar cheltuielile sunt deductibile la aceleași termene.*"

- în mod eronat și nelegal organele de inspecție fiscală au făcut aplicarea prevederilor art.155 alin.2 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

Construcția în valoare de X euro, a fost considerată venituri în sumă de .X. lei, iar terenul în valoare de .X. euro, a fost încadrat la art.19 alin.3 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care, în mod arbitrar, a

fost considerată promisiune bilaterală de vânzare-cumpărare, la reverificare organul de inspecție fiscală neexplicând din ce motive nu consideră că toată valoarea contractului s-ar încadra în prevederile art.19 alin.3 din Codul fiscal.

Societatea susține că SC .X. SRL nu a respectat clauza din Contractul nr..X./26.04.2005 de a achita ratele din contract la datele scadente și potrivit art.13 a procedat la rezilierea contractului, după ce în prealabil a notificat cumpărătorul. În aceste condiții nu a mai emis facturi către SC .X. SRL.

SC .X. SA, prin cererea nr..X./12.12.2005, a introdus acțiune în justiție prin care a solicitat Rezoluțiunea Contractului de vânzare-cumpărare nr..X./26.04.2005 și repunerea părților în situația anterioară încheierii acestuia, conform art.1020 și art.1021 din Codul Civil.

Societatea susține că acțiunea în justiție a făcut obiectul Dosarului nr.X/12.12.2005, finalizat prin Decizia nr..X./08.10.2008 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, prin care se respinge acțiunea SC .X. SA.

Datorită faptului că prin această Decizie a Înaltei Curți de Casație și Justiție, instanța de judecată nu a stabilit și perioada de grație pentru plata de către cumpărător a contravalorii integrale a pretului de vânzare a imobilului și ca SC .X. SRL a refuzat să plătească valoarea imobilului, SC .X. SA a introdus din nou acțiune în justiție pentru Rezoluțiunea Contractului nr..X./26.04.2005, prin cererea din data de 31.10.2008. În această cauză Curtea de Apel .X., prin Decizia nr..X./21.10.2010, a admis cererea SC .X. SA privind Rezoluțiunea Contractului nr..X./26.04.2005.

Prin Decizia nr..X./21.10.2010 data de Curtea de Apel .X., instanța a respins excepția de autoritate de lucru judecat a Rezoluțiunii contractului ridicată de SC .X. SRL, societatea susținând că în aceste condiții, sunt aplicabile prevederile art.13 din contract.

Decizia .X./21.10.2010, a fost atacată cu recurs de către SC .X. SRL și este în curs de judecată la Înalta Curte de Casație și Justiție, în Dosar nr..X./3/2008 Secția Comercială.

**Ca urmare, contestatoarea arată că potrivit normelor de drept pentru o cauză în curs de judecată, până la o hotărâre definitivă și irevocabilă, acționează prevederile din contract și anume art.13 – Rezoluțiunea Contractului de vânzare-cumpărare – conform art.1020 și art.1021 din Codul civil și pe perioada judecării se suspendă măsurile stabilite de ANAF prin Raportul de inspecție fiscală din data de 21.02.2011.**

De asemenea, contestatoarea susține că este eronată constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia societatea a înregistrat în contabilitate imobilul, din motivele:

- imobilul există scriptic și faptic în patrimoniul societății la data de 31.12.2007, întrucât trecerea imobilului de la SC .X. SA la SC .X. SRL s-a

făcut abia în anul 2010, prin înscrierea la Cartea Funciara Dosar .X./03.07.2006;

- înregistrarea reevaluării imobilului a avut loc în anul 2007 cu NC nr..X./31.12.2007 - .X. lei (cladire +teren) și nu în anul 2005 cum constată organul de inspecție fiscală, fiind doar o eroare contabilă care se încadrează în prevederile art.163 din OMFP nr.1752/2005, fiind interpretate eronat prevederile art.108 din OMFP nr.1752/2005, deoarece imobilul era în patrimoniul societății;

- societatea a înregistrat reevaluarea la prețul din contract și nu la valoarea din Raportul de reevaluare din luna februarie 2005 deoarece administratorul societății a considerat că aceasta este valoarea reală.

- prin înregistrarea valorii reevaluate au fost respectate prevederile HG nr.553/2003.

Contestatoarea susține că în mod eronat au fost stabilite și cheltuieli cu activele cedate aferente la data vânzării cladirilor, data la care societatea avea obligația scăderii din gestiune a activelor cedate și înregistrarea pe cheltuieli a acestora din următoarele cauze:

- imobilul care a făcut obiectul Contractului nr.X/2005 a rămas în patrimoniul societății deoarece contractul a fost considerat reziliat.

- cheltuielile cu amortizarea nu s-au înregistrat odată cu valoarea reevaluată întrucât societatea nu înregistra venituri care să permită și înregistrarea cotei de amortizare;

- prin Decizia nr.77/2010 Direcția generală de soluționare a contestațiilor interpretează corect înregistrarea amortizării la imobilele reevaluate în sensul respectării prevederilor HG nr.1553/2003 - pe baza unui Raport de reevaluare care să constate compensarea uzurii imobilului pe calea amortizării;

- având în vedere că SC .X. SA nu a înregistrat venituri din vânzarea imobilului, nu putea să înregistreze nici recalcularea cheltuielilor cu amortizarea așa cum era menționat în Raportul de Evaluare întocmit în luna Februarie 2005;

- HG nr.1553/2003 prevede și faptul că odată cu Reevaluarea imobilizărilor corporale se recalculează și cheltuielile cu amortizarea.

Ca urmare a celor prezentate, contestatoarea susține că potrivit normelor contabile cheltuielile cu amortizarea se pot înregistra în contul 471 "*Cheltuieli înregistrate în avans*" pe măsura ce societatea realizează venituri, cotele de amortizare se transferă din contul 471 "*Cheltuieli înregistrate în avans*" în contul 681 "*Cheltuieli cu amortizarea*".

Totodată, contestatoarea susține că impozitul pe profit este eronat calculat de organul de inspecție fiscală din motivele:

- s-au luat în calcul venituri nereale și nelegale întrucât:

- în cazul în care contractul nu era reziliat veniturile reale și legale erau ratele din contract facturate conform clauzelor din contract.

- în cazul în care contractul este reziliat așa cum este în prezent, nu se stabilesc și înregistrează venituri la Contractul de vânzare-cumpărare nr..X./26.05.2005.

-s-au luat în calcul cheltuieli cu cedarea activului nereale și nelegale, datorită următoarelor cauze:

- în cazul în care contractul nu era reziliat cheltuielile cu cedarea activelor care trebuiau luate în calcul erau cheltuielile cu amortizarea recalculate în funcție de durata de utilizare a imobilului și înregistrate direct în contul 281 "Cheltuieli cu amortizarea";

- în cazul în care contractul este reziliat așa cum este în prezent, cheltuielile cu amortizarea se înregistrează pe măsura realizării veniturilor. Faptul că societatea nu a înregistrat pe cheltuieli, cheltuielile cu amortizarea a procedat corect.

Cu privire la sumele încasate de SC .X. SA în cadrul Contractului de vânzare-cumpărare nr..X./26.04.2005, societatea își exprimă punctul de vedere:

- în condițiile în care Contractul de vânzare-cumpărare nr..X./26.04.2005 s-ar fi derulat în condiții normale și părțile ar fi respectat clauzele din contract, iar contractul nu ar fi fost reziliat - *"sumele care trebuiau considerate venituri erau ratele scadente în cadrul contractului de .X. lei, la care s-ar fi adăugat dobânzile de întârziere calculate conform art.43 din Codul Comercial"*.

- în condițiile în care contractul este reziliat și face obiectul acțiunii în justiție (Dosarul nr..X./3/2008 Curtea de Apel .X.), prin care Instanța de Apel a admis cererea SC .X. SA, punctul de vedere al SC .X. SA este următorul:

Stabilirea de către organul de inspecție fiscală a veniturilor în valoare de .X. lei, este eronată, nelegală și cu încălcarea prevederilor art.19 alin.2 din Codul Fiscal și a dispozițiilor art.1020 și 1021 din Codul Civil;

Sumele încasate în sumă de .X. lei, sunt legal înregistrate în contul 462 "Creditori diverși", reprezentând sume datorate de SC .X. SA către SC .X. SRL.

Înregistrarea în contul 462 "Creditori diverși" are la bază dispozițiile art.1020 din Codul Civil " *desființarea retroactivă a contractului și repunerea părților în situația avută anterior încheierii contractului*".

Contestatoarea susține că după soluționarea litigiilor aflate pe rolul instanțelor de judecată, Dosar nr..X./3/2008, la Înalta Curte de Casație și Justiție, se va proceda astfel:

a) În cazul în care hotărârea este în favoarea SC .X. SA, suma înregistrată în contul 462 "Creditori diverși" de .X. lei se va restitui creditorului, cu dobânda legală;

b) În cazul în care hotărârea este în favoarea SC .X. SRL, suma de .X. lei, se va înregistra în contabilitate, iar imobilul va fi scăzut din

contabilitate. In acest caz, societatea consideră că nu datorează impozit pe profit, intrucat cladirea se inregistreaza la valoarea contractului - mai mică decat valoarea din Raportul de Evaluare - iar cu diferenta din reevaluare se ajustează concomitent cheltuielile cu amortizarea.

Diferența dintre valoarea contabilă de .X. lei nereevaluată și valoarea actuală a imobilului reprezintă, potrivit art.108-110 din OMFP nr.1752/2005, diferențe din reevaluare.

Potrivit noilor reglementări, respectiv OMFP nr.1752/2005 – reevaluarea se poate face numai conform dispozițiilor legale dar și dispozițiilor conducerii societății ca metoda alternativă de evaluare (art.111 alin.3 din OMFP nr.1752/2005).

**Referitor la impozitul pe dividende**, societatea susține că sunt eronate constatările organelor de inspecție fiscală din următoarele motive:

Potrivit OG nr.26/1995 privind impozitul pe dividende, termenul de dividend include orice distribuție de bani în favoarea acționarului, din profitul obținut pe baza bilanțului contabil și a contului de profit și pierderi, proporțional cu cota de participare la capitalul social.

Având în vedere faptul că societatea a înregistrat pierderi în perioada 2005-2007 în suma de .X. lei, din care .X. lei în anul 2007, nu se pune problema ca suma de .X. lei să fie considerat avans din dividende, din următoarele cauze:

a) Adunarea Generală a Acționarilor nu a hotărât distribuția de dividende din profit în anul 2007;

b) În anul 2007 SC .X. SA a înregistrat pierderi și nu puteau fi repartizate dividende.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au interpretat eronat prevederile art.7 alin.1 punctul 12 din Codul fiscal, deoarece nu s-a hotărât o distribuție din profit atât timp cât societatea înregistrează pierderi așa cum se prevede la art.1 din OG nr.26/1995 "*Distribuția dividendelor se poate face numai din profit*".

Ca urmare, ridicarea din casieria societății de către administrator a sumei de .X. lei, din sumele încasate de la SC .X. SRL, reprezintă o datorie a administratorului față de această societate, prezumată ca împrumut financiar.

Contestatoarea arată că :

Sumele ridicate și nejustificate de administratorul societății în cunoscute de .X. lei nu provin din activitatea de exploatare a societății intrucat a înregistrat pierderi în perioada 2005-2007 în sumă de .X. lei, și deci **nu puteau fi considerate avansuri din dividende**.

Sumele ridicate de administrator provin din sumele virate de SC .X. SRL, în cadrul Contractului de vânzare-cumpărare reziliat și sunt înregistrate în contabilitate la data de 31.12.2007 în contul 461 " *Debitori diverși*" și nu în contul 542 " *Avansuri de trezorerie*". Transferul sumelor din contul 542 " *Avansuri de trezorerie*" în contul 461 " *Debitori diverși*", este o operațiune

contabila legala, reprezentand o corectare a unei erori contabile, conform art.63 din OMFP nr.1752/2005.

Sumele ridicate sunt prezumate a constitui împrumuturi financiare conform prevederilor art.1576 din Codul Civil, pe care trebuie sa le restituie creditorului, impreuna cu daune interese sau alte daune stabilite conform art.1084 din Codul Civil.

Astfel, SC .X. SA consideră să sunt eronate constatările organelor de inspectie fiscala conform cărora avansurile ridicate constituie dividende, conform prevederilor art.67 alin.3 si 4 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicata, conform cărora "(3) *nu se pot distribui dividende decat din profiturile determinate conform Legii* " și "(4) - *Dividendele platite contrar dispozitiilor legii se restituie*", fapt pentru care solicită anularea constatărilor înscrise în Raportul de inspectie fiscală nr.F-AN .X./21.02.2011, precum și suspendarea acestuia pe perioada soluționării litigiului privind Rezoluțiunea Contractului de vânzare-cumpărare nr..X./26.04.2005.

**II. Prin Decizia de impunere nr.F-AN .X./21.02.2011 emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul Direcției generale coordonare inspectie fiscală din A.N.A.F., au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse in Raportul de inspectie fiscală nr.F-AN .X./21.02.2011, astfel:**

#### **IMPOZIT PE PROFIT**

Perioada verificată:01.01.2005 – 31.12.2007.

Urmarea Deciziei nr.77/2010 privind soluționarea contestației formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr..X./30.07.2009 organele de inspectie fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe profit și a accesoriilor aferente, pentru veniturile în sumă de .X. lei reprezentând echivalentul în lei a valorii cladirilor în sumă de .X. euro, prin ajustarea cheltuielilor societății cu cheltuielile din activele cedate aferente, la data vânzării clădirilor dată la care societatea avea obligația scoaterii din gestiune a activelor cedate.

Conform datelor de evidența financiar contabilă, fișele mijloace fixe-clădiri, fișe de cont 2121 „clădiri”, etc., cheltuielile cu activele cedate la data Contractului de vânzare cumpărare nr..X./26.04.2005, data la care a avut loc transferul dreptului de proprietate a clădirilor respective și la care societatea avea obligația scoaterii din gestiune a activelor cedate, sunt în suma totala de .X. lei (clădire 1 =.X. lei, clădire X =X lei), conform datelor furnizate de societate.

În ceea ce privește reevaluarea imobilelor care au constituit obiectul Contractului de vânzare-cumpărare nr..X./26.04.2005, efectuată cu NC X/31.12.2007 (212=X .X. lei), din „*dispoziția de serviciu*” a administratorului societății conform reținerilor din Decizia nr 77/X.2010,

s-a constatat că potrivit Deciziei nr..X./08.10.2008 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, la data de 31.12.2007, clădirile nu mai existau în patrimoniul societății, vânzarea având loc la data de 26.04.2005, dată la care ar fi trebuit operată scăderea din gestiune a activului, iar potrivit art.108 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, reevaluarea se referă doar la imobilele existente în patrimoniul societății.

Potrivit răspunsului formulat la întrebarea nr.2 din Nota explicativă nr..X./22.12.2010, rezultă că „*Mijloacele fixe nu au fost descărcate din gestiune întrucât contractul de vânzare cumpărare nu este finalizat*”, nici până la data prezentului raport de inspecție fiscală.

Mai mult, s-a solicitat societății să depună raport de evaluare la registratura ANAF, în eventualitatea în care deține un astfel de document, întocmit de un evaluator autorizat conform legii, în baza căruia au fost stabilite sumele cu care au fost reevaluate imobilele vândute în baza Contractului de vânzare-cumpărare nr..X./26.04.2005.

Astfel, societatea a depus la ANAF–DGCIF un ”*Raport tehnic de evaluare*”, întocmit de un expert evaluator care deține autorizația nr.X/2009.

Potrivit raportului de inspecție fiscală s-a constatat că reevaluarea a fost înregistrată în evidența contabilă în anul 2007, cu NC nr.X/31.12.2007, dată la care imobilele nu se mai aflau în patrimoniu societății, fapt ce nu corespunde cu datele înscrise în ”Raportul tehnic de evaluare” prezentat.

Ca urmare, s-a calculat impozit pe profit și accesorii aferente astfel:

- impozit profit = X lei
- majorări de întârziere = X lei
- penalități de întârziere= X lei.

## **IMPOZIT PE DIVIDENDE**

Perioada verificată 01.01.2005-31.12.2007.

Conform fișei contului 542.01 “*Avansuri de trezorerie*”, analitic „.X.” și constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr..X./24.07.2009, a rezultat că în perioada 2005-2007, .X., în calitate de acționar și de administrator al SC .X. SA, a ridicat din casieria societății suma de .X. lei, **din care suma de .X. lei reprezintă sume ce nu pot fi justificate ca fiind utilizate în interesul societății.**

Sumele au fost ridicate pe baza dispozițiilor de plată către casierie cu mențiunea “ *avansuri spre decontare*,” explicație care a fost înregistrată și în registrul de casă aferent perioadei menționate, întocmindu-se articolul contabil 542 „*Avansuri de trezorerie*” = 5311 „*Casa în lei*”. Potrivit explicației date de administratorul societății, la întrebarea organului de inspecție fiscală



nr.1 din Nota explicativă nr.X/09.12.2010, soldul contului 542.01".X." conform balanței de verificare încheiată la data de 31.12.2005, în sumă de .X. lei reprezintă *"debite ale administratorului ridicate din avansul încasat de la SC .X. SRL, eronat înregistrată în contul 542.01".X."*

Potrivit funcționii contului 542 *"Avansuri de trezorerie"*, soldul contului reprezintă avansuri de trezorerie ridicate și nedecontate. Conform explicației dată de administratorul societății la întrebarea nr.2 formulată de organele de inspecție fiscală din Nota explicativă nr..X./14.12.2010, sumele ridicate și nedecontate, provenite din plățile efectuate de SC .X. SRL, în baza Contractului de vânzare–cumpărare nr..X./26.04.2005, reprezintă de această dată *"împrumuturi financiare primite de la SC .X. SRL"*, care urmează să fie restituite.

Potrivit explicațiilor date în susținerea contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./30.07.2009, rezultă ca aceste sume reprezintă *"împrumuturi financiare potrivit art.1576 din Codul Civil pe care administratorul societății trebuie să le restituie împreună cu daune interese sau alte daune conform art.1084 din Codul Civil."*

S-a constatat că, în susținerea afirmațiilor sale societatea nu a prezentat niciun contract de împrumut sau alt document justificativ din care să rezulte acest lucru; mai mult, în Nota explicativă nr..X./22.12.2010, afirmă ca nu deține astfel de contracte întrucât *"nu este cazul"*, deși face trimitere la prevederile art.1084 din Codul civil.

Având în vedere prevederile art.1576, art.1578 și art.1085 din Codul civil, actul constitutiv al societății, cât și explicația dată la întrebarea nr.1 din Nota explicativă nr..X./21.12.2010, s-a constatat că societatea nu are în obiectul de activitate, efectuarea de activități de creditare, drept pentru care *"împrumutul financiar"*, acordat fără dobândă nu poate fi asimilat unui act de comerț întrucât nu conduce la realizarea de profit, scopul economic al oricărei societăți comerciale, și mai mult, nu are la baza un contract de împrumut așa cum rezultă din Nota explicativă nr..X./22.12.2010 solicitată reprezentantului legal al societății. Prin urmare, acesta ar fi fost oricum lovit de nulitate absolută, conform dispozițiilor art.34 din Decretul nr.31/1954 privitor la persoanele fizice și juridice, potrivit cărora *"persoana juridică nu poate avea decât acele drepturi care corespund scopului ei stabilit prin lege, actul de înființare sau statut. Orice act juridic care nu este făcut în vederea acestui scop este nul"*.

De asemenea, s-a constatat ca inserarea în obiectul de activitate al unei societăți și desfășurarea unor astfel de activități, presupune autorizarea prealabilă de către Banca Națională a României, iar conform art.144<sup>4</sup> alin.(1) din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale, republicată, este interzisă creditarea de către societate a administratorului, directorului și reprezentantului legal al societății prin acordarea de împrumuturi sub orice formă, direct sau printr-o persoană interpusă.

Ca urmare, acodarea de împrumuturi fără dobândă, nu poate fi încadrată ca fiind un act juridic cu titlu gratuit întucât Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede la art.11 că la *„la stabilirea sumei unui impozit sau taxe în înțelesul prezentului cod autoritățile fiscale pot să nu ia în considerație o tranzacție care nu are scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia”*.

Conform fișei contului 542.01 *“Avansuri de trezorerie”* analitic „.X.”, cât și explicațiilor date în susținerea contestației înregistrată la ANAF sub nr.X/01.09.2009, a rezultat faptul că în perioada 2005-2007 sumele ridicate și nedecontate de administratorul societății au fost stinse prin diverse note contabile care nu au la baza documente justificative, definite conform legii, de tipul 461 *“Debitori diversi”* =542 *“Avansuri de trezorerie”*, și respectiv 542 *“Avansuri de trezorerie”* =461 *“Debitori diversi”*, astfel încât, acestea *“sunt înregistrate în contul 461.10 “.X.” în sold la 31.12.2007 [...]”*, conform răspunsurilor la întrebările nr.2 din Nota explicativă nr.X/09.12.2010, nr.3 din Nota explicativă nr 2/07.12.2010, nr.1 și nr.2 din Nota explicativă nr.X/09.12.2010 cât și prin compensări de tipul 462 *“Creditori diversi”* =542 *“Avansuri de trezorerie”*.

La întrebarea organului de inspecție fiscală cum explică acest tip de înregistrare contabilă, administratorul care are și calitatea de acționar al societății susține că aceste compensări sunt nelegale din punctul de vedere al normelor contabile și formulează următorul răspuns așa cum rezultă din Nota explicativă nr..X./14.12.2010 la întrebarea nr 2: *“Chiar dacă această înregistrare nu este prevăzută în normele contabile, compensarea este legală, întrucât s-a stins o datorie a societății față de administrator cu un debit al acestuia față de societate [.....] Dacă am greșit această înregistrare contabilă , ne angajăm să o corectăm [...]”*.

S-a constatat că toate aceste înregistrări contabile s-au făcut din dispoziția administratorului societății pe baza așa numitelor *„dispoziții de serviciu”* semnate de acesta. Conform prevederilor art.152 alin. 3 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și art.6 alin.(1) și alin.2 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, precum și din analiza fișei contului 461.10 „.X.” aferentă perioadei verificate, s-a constatat ca au fost ridicate din casieria societății diverse sume de bani întocmindu-se articolul contabil 461.10=5311,*„Casa în lei”*. Tratatul fiscal al sumelor ridicate prin contul 461 *„Debitori diversi”*, cu explicația .X. prin .X. au constituit obiectul Raportului de inspecție fiscală nr.X./24.07.2009.

În acest sens s-a solicitat administratorului societății precizări cu privire la ce anume reprezintă sumele ridicate prin contul 461 *„Debitori diversi”* înregistrate prin articolul contabil 461.10 *„Debitori diversi”* = 5311 *„Casa în lei”*, constatându-se totodată că suma aferentă NC nr.X/30.04.2007 (461.10 *„Debitori diversi”* =5311 *„Casa în lei”* X lei) este aceeași sumă,

identică cu soldul contului 542.01 "Avansuri de trezorerie" la finele anului 2006.

Referitor la acest aspect s-au formulat de către reprezentanții societății mai multe variante de răspuns :

1) Conform răspunsului formulat prin nota explicativă nr.5/09.12.2010, rezultă că „toate sumele înregistrate în contul 461.10 „X.” reprezintă sume ridicate de administratorul societății care inițial au fost înregistrate în contul 542 „Avansuri de trezorerie” [...] din avansul primit de la SC .X. SRL conform contractului de vânzare-cumpărare nr. .X./26.04.2005 [...]. Bani ridicați de la SC .X. SRL reprezintă un debît”.

2) Conform răspunsului formulat prin Nota explicativă nr.4/09.12.2010, la întrebarea ce anume reprezintă sumele ridicate prin contul 461 „Debitori diverși” cu explicația .X. prin .X. acesta a precizat că suma reprezintă „decontări făcute de SC .X. SA în cadrul contractului de asociere în participațiune care nu au fost incluse în decontul de cheltuieli cu aceste societăți, având în vedere că aceste societăți au fost desființate [...] administratorul societății a acordat d-lui .X. un împrumut financiar pe o perioadă de 5 ani. ”

În răspunsul menționat, administratorul societății nu precizează contractul de asociere în participațiune la care face referire, respectiv numărul acestuia, societatea cu care a fost încheiat etc., dar depune la registratura ANAF-DGCIF, sub nr..X./03.01.2011, contractul de asociere în participațiune nr..X./30.06.2002, încheiat cu SC .X. SRL, valabil până la data de 30.06.2005, deși operațiunile pentru care s-au solicitat explicații sunt aferente anului 2007, dată la care contractul menționat nu mai era valabil.

3) Conform răspunsului formulat de către .X. prin Nota explicativă la Procesul verbal nr..X./24.10.2008, cu privire la natura sumelor ridicate din casieria societății și nedecontate, înregistrate în contul 461 „Debitori diverși”, rezultă că, acestea au fost „sume incasate dispuse de conducerea societății, reprezentând premii salariale”.

4) Potrivit mențiunilor din Raportul de verificare și certificare a bilanțului contabil, aferent anului 2006, rezultă “Contul 542 „avansuri de trezorerie” la analiticul 542.01 „X.” suma de .X. lei (soldul acestui cont la data de 31.12.2006), eronat înregistrată în acest cont [...] În aceste condiții, banii ridicați de .X., de .X. lei, nu au ca sursă veniturile, ci s-au ridicat din ratele de contract virate de SC .X. SRL și ca atare s-au înregistrat eronat în contul 542.01, în loc de 461.10 .X.”.

Din constatările Procesului verbal nr..X./24.10.2008, întocmit de către organele de control din cadrul ANAF-Direcția Antifraudă Fiscală, care, la capitolul 4 „Alte constatări” precizează „Conform bilanței de verificare întocmită de societate pentru luna august 2008 „s-a constatat faptul că prin contul 461 „Debitori diverși” [...] prin casieria unității au fost achitate sume în numerar către acționarul majoritar dl .X. în valoare totală de .X. lei, sume nejustificate până la data controlului respectiv”, rezultă că administratorul

societății a ridicat în continuare și ulterior perioadei verificate, sume de bani din patrimoniul acesteia care nu au fost justificate .

De asemenea, potrivit constatărilor din raportul de inspecție fiscală nr..X./24.07.2009, la capitolul 3.1 „Impozitul pe profit” „*sumele facturate de SC .X. SA în baza contractului de vânzare cumparare cu plata în rate nr..X./26.04.2005, au fost înregistrate în contabilitate, în mod eronat în contul 472,„Venituri înregistrate în avans .”*

*În ceea ce privește transferul de proprietate al clădirilor în valoare de .X. euro, efectuat prin contractul de vânzare cumparare nr..X./26.04.2005, societatea avea obligația emiterii unei facturi pentru această sumă la data livrării bunului, respectiv 26.04.2005 [...].”*

S-a constatat că prin înregistrari eronate și neconforme cu prevederile legale în vigoare s-a procedat la modificarea rezultatului definitiv al exercițiului financiar, astfel încât în mod artificial societatea a înregistrat pierdere, în loc de profit. De altfel, SC .X. SA, menționează că sumele ridicate din casieria societății și evidențiate în contul 542.01 „*Avansuri de trezorerie*” analitic “.X.”, nu au fost decontate, fiind apoi înregistrate în contul 461.10 “*Debitori diverși*” analitic “.X.” .

**În condițiile în care sumele în cauză au fost încasate de acționarul și administratorul societății fără nici o contraprestație, fără ca acestea să reprezinte împrumuturi conform celor menționate anterior, în condițiile în care au fost efectuate înregistrări contabile care nu respectă normele de contabilitate și fără a avea la bază documente justificative conform legii, s-a constatat că acestea reprezintă sume de natura dividendelor efectuate în scopul personal al asociatului sau acționarului.**

Mai mult, s-au efectuat a serie de articole contabile prin care societatea a fost creditată cu banii reprezentând veniturile încasate de la SC .X. SRL.

Suma înregistrată în contul 462 „*Creditori diverși*” provenind din încasările de la SC .X. SRL a creat artificial, o creditare a societății care nu a fost niciodată un in-flow respectiv o injecție de capital, ci reprezintă în fapt veniturile societății din vânzări de active.

Înregistrările contabile efectuate sunt:

-NC X/30.11.2005 472.09=462.13 .X. lei reprezentând cv facturi emise către SC .X. SRL;

-NC X/31.12.2005 462.13=4111.40 X lei reprezentând cv facturi emise și ulterior anulate;

-NC fn/19.06.2006 5121.10=462.13 X lei reprezentând cv facturi emise și anulate în decembrie 2005 care au fost încasate în anul 2006;

-NC fn/21.11.2006 5121.10=462.13 X lei; reprezentând cv rate contract pentru care nu s-au emis facturi;

-NC fn/30.09.2007 5121.10=462.13 X lei reprezentând cv rate contract pentru care nu s-au emis facturi.

Rezultă astfel că avansurile spre decontare care au fost ridicate de administrator ce are și calitatea de acționar și care nu au fost justificate cu documente din care să reiasă cheltuirea acestora în scopul desfășurării activității societății sunt de fapt sume ridicate în favoarea sa, urmând a fi tratate ca dividende potrivit art.7 alin.1 pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În conformitate cu prevederile art.7 alin.1 pct.12 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere cele constatate, precum și faptul că societatea nu a justificat cu documente utilizarea avansurilor ridicate și nedecontate în folosul societății rezultă implicit că acestea au fost utilizate în scopul personal al acționarului sau asociatului.

Pe cale de consecință, sumele plătite de persoana juridică acționarului care au fost utilizate în scop personal reprezintă dividende conform prevederilor art.7 pct.12 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care societatea datorează un impozit în sumă de **.X. lei** și majorări de întârziere aferente în valoare de **.X. lei**.

***III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:***

**1. Referitor la suma de X lei , reprezentând:**

- **.X. lei - impozit pe profit;**
- **.X. lei - majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,** Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent veniturilor neevidențiate în contabilitate conform Contractului de vânzare-cumpărare nr..X./26.04.2005, influențate cu cheltuielile cu activele cedate, în condițiile în care potrivit Deciziei nr..X./08.10.2008 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, irevocabilă, transferul dreptului de proprietate al clădirilor a avut loc la data încheierii contractului, respectiv 26.04.2005, iar în ceea ce privește terenul s-a constatat încheiat contractul de vânzare-cumpărare cu plata în rate pe o perioadă de 5 ani.

Perioada verificată : 26.04.2005 – 31.12.2005.

**În fapt,** prin Decizia nr.77/2010 emisă în soluționarea contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./30.07.2009 s-a desființat

**decizia de impunere contestată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, majorările de întârziere în sumă de X lei și penalitățile de întârziere în sumă de X lei în vederea analizării și a cheltuielilor cu activele cedate ce intervin la data vânzării clădirilor, dată la care societatea avea obligația scoaterii din gestiune a activelor cedate și înregistrării pe cheltuieli a acestora.**

Urmarea Deciziei nr.77/X2010, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe profit datorat bugetului având în vedere și cheltuielile cu activele cedate înregistrate de societate, în sumă totală de .X. lei.

**În drept**, potrivit art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, incidente transferului dreptului de proprietate al cladirilor, pe anul 2005:

*(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.”*

Și ale pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevăd:

*“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”*

Totodată, în ceea ce privește vânzarea terenului sunt incidente prevederile art.19 alin.3 din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(3) Contribuabilii care au optat până la data de 30 aprilie 2005 inclusiv, conform prevederilor legale, **pentru impunerea veniturilor aferente contractelor de vânzare cu plata în rate, pe măsură ce ratele devin scadente**, beneficiază în continuare de această facilitate pe durata derulării contractelor respective; cheltuielile corespunzătoare sunt deductibile la aceleași termene scadente, proporțional cu valoarea ratei înregistrate în valoarea totală a contractului.”*

Și ale pct.16 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, conform cărora:

*“16. Pentru contribuabilii care au optat la momentul livrării bunurilor, executării lucrărilor sau prestării serviciilor pentru impunerea veniturilor aferente contractelor cu plata în rate până la data de 30 aprilie 2005 inclusiv, **veniturile și cheltuielile aferente bunurilor mobile și imobile produse, lucrărilor executate și serviciilor prestate, valorificate în baza unui contract cu plata în rate, sunt impozabile, respectiv deductibile, pe măsură ce ratele devin scadente, pe durata derulării contractelor respective.**”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că 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.

Potrivit celor de mai sus se reține că acesta a fost și argumentul organului de soluționare a contestației atunci când, prin Decizia nr.77/X 2010, a decis desființarea deciziei de impunere contestată, respectiv pentru a se avea în vedere la stabilirea profitului impozabil aferent vânzării imobilului situat în .X., str.X nr.X, sector X în baza Contractului de vânzare-cumpărare nr..X./26.04.2005 și a cheltuielilor cu activele cedate.

Astfel, la reverificare, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil aferent imobilului vândut, luând în calcul și cheltuielile cu activele cedate în sumă de .X. lei.

Ca urmare, susținerea contestatoarei conform căreia organul de inspecție fiscală nu a explicat motivele pentru care nu a încadrat întreaga valoare a contractului nr..X./26.04.2005 ca fiind venituri și cheltuieli aferente unui contract cu plata rate conform prevederilor art.19 alin.3 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât acest aspect a fost explicat la situația de fapt prezentată la cap.III B”*Impozit pe profit*” pct.1 din Decizia nr.77/2010, în sensul că, potrivit **Deciziei nr..X./08.10.2008 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție, irevocabilă**, există două acte juridice diferite cuprinse în Contractul de vânzare-cumpărare nr..X./26.04.2005, un contract de vânzare-cumpărare pentru construcții în valoare de .X. euro și o promisiune de vânzare cu plata în rate pentru teren în valoare de .X. euro.

În ceea ce privește imobilul, instanța a stabilit că transferul dreptului de proprietate a avut loc la data încheierii contractului, respectiv 26.04.2005, la această dată societatea trebuind să înregistreze veniturile din vânzare diminuate cu cheltuielile cu activele cedate.

Referitor la susținerea contestatoarei conform căreia în mod eronat organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli cu activele cedate aferente la data vânzării clădirilor întrucât imobilul ce a făcut obiectul Contractului de vânzare-cumpărare nr..X./26.04.2005 a rămas în patrimoniul societății contractul fiind considerat reziliat, iar cheltuielile cu amortizarea nu s-au înregistrat odată cu valoarea reevaluată deoarece societatea nu a înregistrat venituri care să permită și înregistrarea cotei de amortizare, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

Așa cum s-a precizat prin Decizia nr.77/2010 transmiterea dreptului de proprietate potrivit Deciziei nr..X./08.10.2008 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție, irevocabilă, a avut loc la data încheierii contractului de vânzare-cumpărare, respectiv la data de 26.04.2005, aceasta fiind data la care societatea trebuia să scoată din patrimoniu clădirile vândute și data la care a avut loc transferul dreptului de proprietate a acestora către SC .X. SRL așa cum se prevede la art.3 din Contractul de vânzare-cumpărare nr..X./26.04.2005 *“Vanzătorul are următoarele obligații:*

*a.să predea cumpărătorului imobilul ce face obiectul prezentului contract, predarea se face la momentul semnării prezentului contract”* .

Ca urmare, la data vânzării societatea avea obligația scoaterii din gestiune a imobilelor și înregistrarea valorii amortizate, precum și a valorii rămase neamortizată a clădirilor.

În anexa 20 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-AN .X./21.02.2011 este prezentat costul istoric, valoarea amortizată și valoarea rămasă neamortizată a bunurilor ce fac obiectul Contractului nr..X./26.04.2005, la data de 30.05.2005, valoarea rămasă neamortizată în sumă de .X. lei fiind preluată de organele de inspecție fiscală la recalcularea profitului impozabil.

Față de susținerea contestatoarei conform căreia **organele de inspecție fiscală au luat în calcul cheltuieli nereale și nelegale cu cedarea activului** întrucât în situația în care contractul nu era reziliat trebuiau luate în calcul cheltuielile cu amortizarea recalculată în funcție de durata de utilizare a imobilelor, iar în cazul în care contractul era reziliat (așa cum este în prezent) trebuiau înregistrate cheltuielile cu amortizarea pe măsura realizării veniturilor, societatea procedând corect prin neînregistrarea cheltuielilor cu amortizarea, se rețin următoarele:

Societatea contestatoare prezintă două cazuri ipotetice: cazul în care contractul era reziliat și cazul în care contractul nu era reziliat. Față de acest aspect organul de soluționare reține că rezilierea contractului nr..X./26.04.2005 nu se pune în discuție în cazul în speță deoarece deși societatea se prevalează de prevederile din Decizia nr..X./21.10.2010 emisă de Curtea de Apel .X. prin care se admite apelul SC .X. SA privind cererea de rezoluțiune a Contractului nr..X./26.04.2005, aceasta nu este definitivă în sistemul căilor de atac, fiind formulat recurs ce se află în curs de judecare.



Ca urmare, susținerea contestatoarei conform căreia trebuiau luate în calcul cheltuielile cu activele cedate constând în cheltuieli cu amortizarea recalculată nu poate fi reținută întrucât cheltuielile cu amortizarea se recalculează în situația în care are loc reevaluarea imobilelor, ori, la data vânzării imobilelor, respectiv 26.04.2005, nu a fost efectuată reevaluarea activelor, reevaluarea imobilelor intervenind în anul 2007. În anul 2007 societatea nu mai trebuia să figureze cu aceste active în patrimoniu, scoaterea din gestiune trebuind a fi efectuată de la data vânzării, respectiv 26.04.2005. Acest aspect a fost precizat și în Decizia nr.77/2010, la pag.25.

De asemenea, prin contestație societatea susține că **impozitul pe profit a fost eronat calculat fiind luate în calcul venituri nereale și nelegale** întrucât în situația în care contractul nu era reziliat veniturile erau reprezentate de ratele din contract, iar în cazul în care contractul era reziliat (așa cum este în prezent) nu se stabilesc și nu se înregistrează venituri.

Față de cele susținute se reține că rezilierea Contractului de vânzare-cumpărare nr..X./26.04.2005 nu se pune în discuție în cazul în speță, iar în ceea ce privește faptul că veniturile ce trebuiau înregistrate erau ratele scadente în sumă de .X. lei, la care s-ar fi adăugat dobânzile de întârziere calculate conform art.43 din Codul Comercial, de asemenea, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât nu se poate vorbi de un contract cu plata în rate în cazul imobilelor, acesta fiind un contract de vânzare-cumpărare conform căruia transferul dreptului de proprietate a activelor a avut loc la data vânzării, respectiv 26.04.2005.

Totodată, se reține că suma de .X. lei reprezintă suma încasată de contestatoare de la SC .X. SRL ori, potrivit prevederilor Secțiunii 5 "*Prevederi referitoare la contul de profit și pierdere*" pct.5.2 din OMFP nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, în vigoare pe anul 2005:

**“În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse”.**

De asemenea, se reține că prin contestație societatea arată că prin Decizia nr..X./21.10.2010 Curtea de Apel .X. a admis cererea SC .X. SA privind rezoluțiunea Contractului de vânzare-cumpărare nr..X./26.04.2005, respingând autoritatea de lucru judecat a rezoluțiunii solicitată de SC .X. SRL și în aceste condiții sunt aplicabile prevederile art.13 din Contractul de vânzare-cumpărare nr..X./26.04.2005. Totodată, contestatoarea arată că Decizia nr..X./21.10.2010 a Curții de Apel .X. a fost atacată cu recurs iar pe perioada judecării se suspendă măsurile stabilite de ANAF prin Decizia de impunere nr.F-AN .X./21.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Față de aprecierile contestatoarei privind suspendarea executării deciziei de impunere contestată se reține că în sistemul procesual în vigoare

recursul nu este suspensiv de executare, cu excepțiile explicit prevăzute la art.300(1) din Codul de procedură civilă, excepții în care societatea contestatoare nu se încadrează.

De asemenea, se reține că introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ atacat, potrivit art.215 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, se reține că susținerea contestatoarei nu poate fi admisă în soluționarea favorabilă a contestației întrucât organul de soluționare a contestației poate suspenda soluționarea contestației numai în cazurile prevăzute de lege, respectiv cele prevăzute de art.214 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

*“(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:*

*a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;*

*b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.*

*(2) Organul de soluționare competent poate suspenda procedura, la cerere, dacă sunt motive întemeiate. La aprobarea suspendării, organul de soluționare competent va stabili și termenul până la care se suspendă procedura. Suspendarea poate fi solicitată o singură dată.*

*(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin.(2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.*

*(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor fiscale competente pentru soluționarea contestației, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”*

Ori, societatea nu a formulat cerere expresă de suspendare a soluționării, organele de inspecție fiscală nu au formulat sesizare penală, iar soluționarea cauzei nu depinde, în tot sau în parte, de existența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.

De asemenea, invocarea de către contestatoare a prevederilor art.1020 și 1021 din Codul civil, potrivit căroră:

*“ART. 1020*

*Condiția rezolutorie este subînțeleasă totdeauna în contractele sinalagmatice, în caz când una din părți nu îndeplinește angajamentul său.*

*ART. 1021*

*Într-acest caz, contractul nu este desființat de drept. Partea în privința căreia angajamentul nu s-a executat are alegerea sau să silească pe cealaltă a executa convenția, când este posibil, sau să-i ceară desființarea, cu daune-interese. Desființarea trebuie să se ceară înaintea justiției, care, după circumstanțe, poate acorda un termen părții acționante.*”, în sensul că a avut loc desființarea retroactivă a contractului și repunerea părților în situația avută anterior, nu poate fi reținută din următoarele motive:

Condiția rezolutorie este cea până la realizarea căreia drepturile subiective și obligațiile corelative ale părților sunt considerate că există și se execută. Potrivit art.1019 din Codul Civil „*Condiția rezolutorie este aceea care supune desființarea obligației la un eveniment viitor și necert.*” Un act juridic afectat de o condiție rezolutorie nu suspendă executarea obligației **ci numai obligă pe creditor a restitui ceea ce a primit în caz de neîndeplinire a evenimentului prevăzut prin condiție.**

Potrivit doctrinei, dreptul subiectiv civil afectat de condiția prevăzută în contract este un drept nesigur în ceea ce privește nașterea și existența sa, el depinzând de realizarea unui eveniment viitor și nesigur.

De asemenea, se reține că în literatura juridică s-a subliniat că realizarea condiției trebuie să preceadă existența unei obligații și, implicit, executarea acestei obligații, iar dacă nu se realizează condiția în intervalul de timp stabilit între părți aceasta înseamnă că realizarea condiției nu precede existența unei obligații și, implicit, executarea acesteia și pe cale de consecință debitorul va fi exonerat de obligație.

Totodată, se reține că, astfel cum rezultă din doctrină și jurisprudență, cerința îndeplinirii condiției, deși reprezintă doar o modalitate a actului juridic civil, are același caracter esențial pentru existența contractului ca și elementele referitoare la validitatea actului juridic civil.

Pe cale de consecință, considerarea de către societate că acest Contract de vânzare-cumpărare nr..X./26.04.2005 a fost desființat și părțile au fost repuse în situația anterioară în condițiile în care Decizia nr..X./21.10.2010 a Curții de Apel .X. nu este irevocabilă, depinde de realizarea unui eveniment viitor și nesigur, respectiv de pronunțarea unei soluții definitive în acest sens.

Ca urmare, prevederile Deciziei nr..X./08.10.2008 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție, irevocabilă sunt în vigoare în prezent, și având în vedere că societatea nu a efectuat scoaterea din gestiune a activelor la data transferului dreptului de proprietate, respectiv 26.04.2005, reevaluarea acestor active în anul 2007 nu poate fi luată în considerare întrucât, practic, aceste active nu ar fi trebuit să existe în patrimoniu, astfel că în mod legal au procedat organele de inspecție fiscală la recalcularea impozitului pe profit prin influențarea bazei impozabile cu cheltuielile cu activele cedate în sumă de .X. lei, stabilite de societate la data de 30.05.2005.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: “(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu pct.12.1 lit.a) din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia “12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei.**

În ceea ce privește suma de .X. lei, întrucât reprezintă accesorii aferente debitului în valoare de .X. lei, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul **se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru majorările și penalitățile de întârziere aferente în sumă de .X. lei .**

## **2. Referitor la suma de .X. lei , reprezentând:**

- .X. lei -impozit pe dividende;
- .X. lei -majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende,

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe dividende în condițiile în care societatea nu face dovada că sumele ridicate din casierie de către asociatul și administratorul societății au fost utilizate pentru desfășurarea activității societății.

Perioada verificată : 01.01.2005 – 31.12.2007.

**În fapt**, în perioada verificată, acționarul și administratorul SC .X. SA a ridicat din casieria societății suma de .X. lei, **din care suma de .X. lei nu poate fi justificată ca fiind utilizată în interesul societății.**

Sumele au fost ridicate pe baza dispozițiilor de plată către casierie cu mențiunea “ *avansuri spre decontare*”, explicație care a fost înregistrată și în registrul de casă aferent perioadei menționate, întocmindu-se articolul contabil 542.01 „*Avansuri de trezorerie*” analitic “.X.” = 5311 „*Casa în lei*”, iar ulterior aceste sume au fost înregistrate în contul 461.10 „*Debitori diverși*” analitic „*Cretu Constantin*” .

Societatea nu a prezentat contract de împrumut sau alt document justificativ din care să rezulte că aceste sume reprezintă împrumut, deși prin contestație face trimitere la prevederile art.1084 din Codul civil.

De asemenea, având în vedere prevederile art.1576, art.1578 și art.1085 din Codul civil și actul constitutiv al societății, s-a constatat că societatea nu are în obiectul de activitate desfășurarea de activități de

creditare, drept pentru care „împrumutul financiar„, acordat fără dobândă nu poate fi asimilat unui act de comerț întrucât acest act nu conduce la realizarea de profit, acesta fiind scopul economic al oricărei societăți comerciale.

Conform fișei contului 542.01 „Avansuri de trezoreri” analitic „.X.” a rezultat faptul că, în perioada 2005-2007, sumele ridicate și nedecontate de administratorul societății au fost stinse prin diverse note contabile care nu au la baza documente justificative definite conform legii, de tipul 461 „Debitori diverși” = 542 „Avansuri de trezorerie”, și respectiv 542 „Avansuri de trezorerie” = 461 „Debitori diverși”, aceste înregistrări contabile fiind efectuate din dispoziția administratorului societății pe baza așa numitelor „dispoziții de serviciu” semnate de acesta.

Conform răspunsurilor formulate prin Note explicative luate administratorului societății a rezultat că:

„Toate sumele înregistrate în contul 461.10 „.X.” reprezintă *sume ridicate de administratorul societății care inițial au fost înregistrate în contul 542 „Avansuri de trezorerie” ... din avansul primit de la SC .X. SRL conform contractului de vânzare-cumpărare nr..X./26.04.2005.... Banii ridicați de la SC .X. SRL reprezintă un debit*”, respectiv,

“Contul 542 „Avansuri de trezorerie” la analiticul 542.01 „.X.” suma de .X. lei (soldul acestui cont la data de 31.12.2006), *eronat înregistrată în acest cont [.....] În aceste condiții, banii ridicați de .X., de .X. lei nu au ca sursă veniturile, ci s-au ridicat din ratele de contract virate de SC .X. SRL și ca atare s-au înregistrat eronat în contul 542.01 „Avansuri de trezorerie”, în loc de 461.10 „.X.”.*”

Astfel, s-a constatat că prin înregistrări eronate și neconforme cu prevederile legale în vigoare s-a procedat la modificarea rezultatului definitiv al exercițiului financiar, astfel încât, în mod artificial, societatea a înregistrat pierdere în loc de profit.

**În condițiile în care sumele în cauză au fost încasate de acționarul și administratorul societății fără nici o contraprestație, fără ca acestea să reprezinte împrumuturi în condițiile în care au fost efectuate înregistrări contabile care nu respectă normele de contabilitate și fără a avea la bază documente justificative conform legii, rezultă că acestea reprezintă sume de natura dividendelor efectuate în scopul personal al asociatului sau acționarului.**

În conformitate cu prevederile art.7 alin.1 pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și având în vedere că societatea nu a justificat cu documente utilizarea avansurilor ridicate și nedecontate în folosul societății, rezultă implicit că acestea au fost utilizate în scopul personal al acționarului sau asociatului.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele plătite de persoana juridică acționarului care au fost utilizate în scop

personal reprezintă dividende pentru care societatea datorează un impozit în sumă de **.X. lei** și majorări de întârziere aferente în valoare de **.X. lei**.

**În drept**, potrivit art.7 pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“12. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:[...]**

***Dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate către un participant la persoana juridică depășește prețul pieței pentru astfel de bunuri sau servicii, atunci diferența se tratează drept dividend. De asemenea, dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui acționar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend.”***

Iar conform art.67 din același act normativ :

***“ (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.”***

Față de prevederile legale de mai sus se reține că legiuitorul prevede că dividendele reprezintă o distribuire în bani efectuată de persoana juridică unui participant drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică.

De asemenea, potrivit prevederilor art.7 pct.12 teza a 2-a din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui acționar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend.

Plecând de la susținerile contestatoarei se reține că SC .X. SA arată că aceste sume ridicate de asociatul și administratorul societății nu provin din activitatea de exploatare a societății ci provin din sumele virate de SC .X. SRL în cadrul Contractului de vânzare-cumpărare nr..X./26.04.2005 reziliat și sunt înregistrate în contul 461”*Debitori diverși*” și nu în contul 542 ”*Avansuri de trezorerie*”.

Față de acest argument organul de soluționare a contestației reține că, inițial, aceste sume ridicate din casierie de asociatul și administratorul societății pe bază de dispoziții de plată către casierie pe care este menționat *“avansuri spre decontare”*, au fost înregistrate în debitul contului 542.01 *“Avansuri de trezorerie”*, analitic *“X”* în corespondență cu creditul contului 5311 *“Casa în lei”*.

Referitor la natura acestor sume ridicate din casierie administratorul societății a dat explicații de genul:

Conform răspunsului formulat prin nota explicativă nr.X/09.12.2010, *„toate sumele înregistrate în contul 461.10 „X.” reprezintă sume ridicate de administratorul societății care inițial au fost înregistrate în contul 542 „Avansuri de trezorerie”. [...] banii au fost ridicați de administrator din avansul primit de la SC .X. SRL conform contractului de vânzare-cumpărare nr. .X./26.04.2005, contract reziliat conform prevederilor din acest contract. [...] banii ridicați de la SC .X. SRL reprezintă un debit”*.

Potrivit răspunsului la întrebarea nr.1 din Nota explicativă nr.X/09.12.2010 *„suma de .X. lei reprezintă debite ale administratorului societății, ridicate din avansul încasat de la SC .X. SRL și eronat înregistrată în contul 542.01 „Avansuri de trezorerie”. Înregistrarea a fost corectată”*.

Prin Nota explicativă nr.X/14.12.2010 referitor la întrebarea: vă rugăm să precizați ce s-a întâmplat cu sumele ridicate de administratorul societății prin contul 542 *“Avansuri de trezorerie”*, rămase la dispoziția acestuia pe care dvs. le definiți ca fiind *„debite ale administratorului încasate de acesta”*, respectiv scopul în care au fost utilizate aceste sume, răspunsul dat face trimitere la răspunsul din Nota explicativă nr.X/07.12.2010 prin care se precizează: *„este o eroare de înregistrare asupra căreia s-a revenit la data de 31.12.2006 potrivit reglementărilor contabile asupra „erorilor contabile” se poate reveni, ori de câte ori se constată erori de înregistrare”*.

Potrivit răspunsului formulat prin nota explicativă nr.X/09.12.2010, la întrebarea ce anume reprezintă sumele ridicate prin contul 461 *„Debitori diverși”* cu explicația .X. prin .X. acesta a precizat că suma reprezintă *„decontări făcute de SC .X. SA în cadrul contractului de asociere în participațiune care nu au fost incluse în decontul de cheltuieli cu aceste societăți, având în vedere că aceste societăți au fost desființate [...] administratorul societății a acordat d-lui .X. un împrumut financiar pe o perioadă de 5 ani ”*, fără însă să precizeze numărul contractului de asociere în participațiune la care se face referire, societatea cu care a fost încheiat etc. În susținere, societatea a depus la Registratura ANAF-DGCIF, sub nr..X./03.01.2011, Contractul de asociere în participațiune nr..X./30.06.2002, încheiat cu SC .X. SRL, valabil până la data de 30.06.2005, deși operațiunile pentru care s-au solicitat explicații sunt aferente anului 2007, dată la care contractul menționat nu mai avea valabilitate.

Prin răspunsul nr.X dat prin Nota explicativă nr..X./14.1.2010 se precizează **„sumele încasate le-am considerat împrumuturi financiare primite de la SC .X. SRL și le vom restitui după ce instanța de judecată va pronunța o hotărâre definitivă și irevocabilă cu privire la rezoluțiunea contractului de vânzare-cumpărare nr..X./26.04.2005.”**

De asemenea, conform mențiunilor din Raportul de verificare și certificare a bilantului contabil, aferent anului 2006, rezultă *“Contul 542 avansuri de trezorerie la analiticul 542.01 .X. suma de .X. lei (soldul acestui cont la data de 31.12.2006), eronat înregistrată în acest cont [...]. În aceste condiții, banii ridicați de .X., de .X. lei nu au ca sursă veniturile, ci s-au ridicat din ratele de contract virate de SC .X. SRL, și ca atare s-au înregistrat eronat în contul 542.01, în loc de 461.10 .X.”*

Față de răspunsurile date prin Notele explicative se reține că societatea încadrează sumele ridicate din casierie și nedecontate, fie ca *“debite ale administratorului societății, ridicate din avansul încasat de la SC .X. SRL”,* înregistrate eronat în codul 542 *“Avansuri de trezorerie”,* fie ca *„împrumuturi financiare primite de la SC .X. SRL”* ce urmează a fi restituite.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei conform căreia aceste sume ridicate din casierie reprezintă debite ale administratorului societății ce urmează a fi restituite, respectiv împrumuturi financiare conform prevederilor art.1576 din Codul civil *„ Împrumutul este un contract prin care una din părți dă celeilalte oarecare câtime de lucruri, cu îndatorire pentru dânsa de-a restitui tot atâtea lucruri, de aceeași specie și calitate”* se reține că societatea nu justifică aceste împrumuturi sau *“debite ale administratorului”* cu un contract de împrumut sau un înscris încheiat între părți din care sa rezulte suma împrumutată ce trebuie restituită persoanei care a acordat împrumutul, părțile contractante, durata, etc..

Din constatări reiese că societatea a considerat sumele achitate de SC .X. SRL în baza Contractului de vânzare-cumpărare nr..X./26.04.2005 ca fiind împrumuturi, din care, o parte au fost ridicate din casierie de către administratorul și asociatul societății, nefiind decontate.

Se reține că în ceea ce privește sumele ridicate din casierie și nedecontate de asociatul și administratorul societății s-au făcut investigații de către organele de inspecție fiscală în vederea stabilirii scopului în care acestea au fost utilizate.

Astfel, plecând de la soldul contului 542.01 *“Avansuri de trezorerie”* care, potrivit prevederilor OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, *“Soldul contului reprezintă sumele acordate ca avansuri de trezorerie, nedecontate”,* cont în care au fost înregistrate inițial sumele ridicate din casierie de asociatul și administratorul societății și având în vedere răspunsurile date de reprezentatul societății prin Notele explicative rezultă că nu se face dovada că aceste sume reprezintă împrumuturi, fără dobândă, acordate de societate administratorului.



De altfel, din actul constitutiv al societății, cât și din explicația dată prin Nota explicativă nr..X./21.12.2010 *“împrumuturile financiare luate de acționari sunt reglementate în art.80 din Legea nr.31/1990, republicată și Hotărârea acționarilor din 02.12.2004”* reiese că societatea nu are în obiectul de activitate și activitatea de creditare. Se reține că, inserarea în obiectul de activitate a unei astfel de activități presupune autorizarea prealabilă de către Banca Națională a României conform prevederilor pct.62 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea prevederilor art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“62. În sensul art.23 alin.(4) și (7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, instituțiile de credit, persoane juridice române, sunt cele autorizate, potrivit legii, de Banca Națională a României”.*

Totodată, potrivit art.144<sup>4</sup> din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată: *“(1) Este interzisă creditarea de către societate a administratorilor acesteia, prin intermediul unor operațiuni precum:*

- a) acordarea de împrumuturi administratorilor;*
- b) acordarea de avantaje financiare administratorilor cu ocazia sau ulterior încheierii de către societate cu aceștia de operațiuni de livrare de bunuri, prestări de servicii sau executare de lucrări;”*

De asemenea, din constatări rezultă că ulterior sumele ridicate au fost stinse prin diverse note contabile care nu au la bază documente justificative de tipul 461 *“Debitori diverși”* = 542 *“Avansuri de trezorerie”* și, respectiv 542 *“Avansuri de trezorerie”* = 461 *“Debitori diverși”* cât și prin compensări de tipul 462 *“Creditori diverși”* = 542 *“Avansuri de trezorerie”* .

Referitor la operațiunea contabilă 462 *“Creditori diverși”* = 542 *“Avansuri de trezorerie”* prin Nota explicativă nr..X./14.12.2010 se precizează: *“Chiar dacă această înregistrare nu este prevăzută în normele contabile, compensarea este legală întrucât s-a stins o datorie a societății față de administrator cu un debit al acestuia față de societate. Conturile contabile sunt corecte. Dacă am greșit înregistrarea contabilă ne angajăm să o corectăm pe baza indicațiilor organului de control. Înregistrarea nu a fost respinsă de Programul Contabil din calculator și, deci o consider corectă”.*

Se reține că potrivit funcționii contabile a contului 542 *“Avansuri de trezorerie”* prevăzută de OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, conform căreia:

*“Cu ajutorul acestui cont se ține evidența avansurilor de trezorerie.*

*Contul 542 “Avansuri de trezorerie” este un cont de activ.*

*În debitul contului 542 “Avansuri de trezorerie” se înregistrează:*

*- avansurile de trezorerie acordate (531);*

- diferențele favorabile de curs valutar aferente avansurilor de trezorerie în valută, la încheierea exercițiului financiar (765).

În creditul contului 542 "Avansuri de trezorerie" se înregistrează:

- avansurile de trezorerie justificate prin achiziția de stocuri, inclusiv diferențele de preț nefavorabile, aferente (301 la 303, 308, 361, 368, 371, 381, 388, 401);

- cheltuieli reprezentând valoarea materialelor nestocate, consumurilor de energie și apă, întreținere și reparații, primele de asigurare, studii și cercetare executate de terți, comisioane și onorarii, protocol, reclamă și publicitate, transport de bunuri, deplasări, poștale și telecomunicații, alte servicii executate de terți (602 la 605, 611 la 614, 622 la 626, 628);

- sume reprezentând avansuri nejustificate (428);

- sumele reprezentând avansuri de trezorerie, nedecontate până la data bilanțului (461);

- sume restituite în numerar reprezentând avansuri de trezorerie neutilizate (531);

- sume utilizate pentru achitarea altor valori (532);

- diferențele nefavorabile de curs valutar, aferente avansurilor de trezorerie în valută, la încheierea exercițiului financiar sau la lichidarea acestora (665).

Soldul contului reprezintă sumele acordate ca avansuri de trezorerie, nedecontate." **acest cont nu intră în corespondență cu contul 462 "Creditori diverși" și/sau contul 461 "Debitori diverși" .**

Ca urmare a celor prezentate mai sus se reține că pentru sumele ridicate din casierie de către asociatul și administratorul societății s-au efectuat o serie de operațiuni contabile prin transferarea sumelor din contul 542 "Avansuri de trezorerie" în contul 461.10 "Debitori diverși" analitic ".X.", respectiv 462 "Creditori diverși", operațiuni ce nu respectă normele contabile și fără a avea la bază documente justificative din care să rezulte natura acestor operațiuni contabile.

Potrivit celor prezentate mai sus, societatea nu poate face dovada celor precizate, respectiv că sumele reprezintă debite ale administratorului, respectiv împrumuturi financiare ce urmează a fi restituite către SC .X. SRL.

De asemenea, se reține că pentru sumele ridicate din casierie de către asociatul și administratorul societății nu se face dovada că ar fi fost executată o contraprestație din partea acestuia în folosul societății.

Ca urmare, se reține că în condițiile în care sumele ridicate de asociatul și administratorul societății nu reprezintă valoarea unei contraprestații executată în folosul societății comerciale, nu sunt prezentate documente din care să rezulte că reprezintă împrumuturi financiare și, totodată, nu pot reprezenta împrumuturi acordate de societate

administratorului, iar operațiunile contabile de înregistrare a acestor sume nu respectă normele de contabilitate și nu au la bază documente justificative, rezultă că nu se justifică natura acestor sume ridicate din casierie de asociatul și administratorul societății și nici că acestea au fost utilizate în scopul desfășurării activității societății.

Pe cale de consecință, sumele ridicate de asociatul și administratorul societății reprezintă sume ridicate în scopul personal al persoanei fizice, care din punct de vedere fiscal este tratată ca dividend, conform prevederilor art.7 pct.21 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Invocarea de către contestatoare a prevederilor art.67 alin.3 și 4 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*“(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.”*, în sensul că sumele ridicate de administrator au fost încadrate eronat de către organele de inspecție fiscală ca fiind dividende nu pot fi reținute întrucât aceste prevederi se referă la dividendele distribuite din profituri la finele exercițiului financiar, ori pentru sumele ridicate de asociatul și administratorul societății din casierie nu s-a făcut dovada că au fost utilizate în scopul desfășurării activității economice, pe cale de consecință rezultă că acestea au fost utilizate în scop personal.

Potrivit prevederilor fiscale în materie, respectiv art.7 pct.12 alin. 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel de sume **sunt tratate ca dividende și se impun corespunzător.**

Astfel, în temeiul în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.12.1 lit.a) din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia *“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe dividende în sumă de .X. lei.*

În ceea ce privește suma de .X. lei ce reprezintă accesorii aferente debitului în valoare de .X. lei, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul **se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru majorările și penalitățile de întârziere aferente în sumă de .X. lei .**

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.12.1 lit.a) din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

### **DECIDE**

**Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de SC .X. SA** împotriva Deciziei de impunere nr.F-AN .X./21.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **pentru suma de .X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei-accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - impozit pe dividende;
- .X. lei –accesorii aferente impozitului pe dividende.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării, potrivit prevederilor legale.

**X**

**DIRECTOR GENERAL**