

DECIZIE nr. 2509/28.03.2019

privind contestația formulată de Societatea X SRL, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR/07.12.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, cu adresa nr. HRG_AIF/23.11.2018 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR/07.12.2018, asupra contestației formulate de

Societatea X SRL,
CIF:
cu sediul în Com. Felnac, N.....
cu sediul procedural ales la Cabinet Avocat

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF/21.11.2018 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR/07.12.2018.

X SRL contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-AR/26.09.2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-AR/26.09.2018 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad.

Suma totală contestată este de **xxxxxx lei** și reprezintă:

- impozitul pe veniturile din dividende în sumă de **xxxxxxxx lei**
- impozitul pe veniturile din alte surse în sumă de **xxxxx lei**

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, av. Crăveanu Simona, la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială, în original, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere F-AR nr...../26.19.2018, emisă de Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, respectiv data de 02.10.2018, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziei contestate prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petenta X SRL formulează contestație împotriva Decizei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-AR/26.09.2018 pe care o consideră nelegală solicitand anularea acesteia pentru următoarele motive:

1. X SRL nu este subiectul obligației de plată

În acest sens, reprezentantul legal al petentei afirmă că debitorul obligației de plată a impozitului pe dividende este asociatul care a beneficiat de dividende, nicidecum societatea, chiar dacă impozitul pe venit sau pe dividende s-ar achita prin reținere la sursă, subiectul obligației de plată este tot persoana fizică beneficiară a venitului din investiții sau din alte surse și că, societatea ar achita pe seama acesteia obligația sa de plată, nicidecum în numele său.

Prin urmare, invocă ca un prim motiv de nulitate al deciziei de impunere lipsa identității subiectului de drept dintre debitorul obligației de plată a impozitului, beneficiarul veniturilor realizate și subiectul deciziei de impunere atacate.

2. Lipsa legalității de tratament fiscal a sumelor ridicate spre decontare de persoana fizică pentru perioadele fiscal 2013 - 2015 și 2016 - 2018.

Reprezentantul legal al petentei susține că este intenționată încadrarea sumelor ridicate în aceeași modalitate de către aceeași persoană fizică din încasările societății la care deține calitatea de asociat unic, pentru cele două perioade de fiscalitate diferite, stabilită de reglementări legale succesive prin care impozitul pe dividende scade la 5% de la 16% de la 01.01.2016.... De asemenea consideră că în mod deliberat sumele ridicate și nerestituite în perioada 2016 - 2018 au fost stabilite de organele de control fiscal ca fiind "venituri din alte surse" și nu venituri din investiții (dividende), pentru aplicarea unui regim fiscal mai împovorător.

3. Nelegalitatea bazei de impunere, calculată peste suma efectivă a "dividendelor" sau "veniturilor din alte surse"

Reprezentantul legal al petentei susține că, organele de control fiscal au calculat în sarcina societății petente un impozit pe sumele avansate socotind că acestea ar constitui sumele nete, or pentru plata eventualului impozit achitat de societate, acesta are dreptul de regres împotriva persoanei fizice pe seama căreia ar achita acest impozit, drept acordat de legislația civilă dar negat de organele de control. Totodată afirmă că în mod firesc impozitul se calculează asupra sumei efectiv realizate cu titlu de venit, în conformitate cu toate normele legale în materie fiscal succedate în timp.

Pentru toate aceste motive apreciază că decizia de impunere este nelegală solicitând constatarea motivelor de nulitate invocate și anularea acesteia.

II. Inspecția fiscală desfășurată la Societatea X SRL s-a concretizat în Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-AR..... /25.05.2018 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-TM/25.05.2018, organele de inspecție fiscală constatând deficiențe care au condus la modificarea bazei de impunere și au determinat diferențe suplimentare, astfel:

Cu privire la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice organele de inspecție fiscală au constatat, în evidența contabilă aferentă perioadei 01.01.2013 – 31.12.2015, deficiențe care au generat un impozit pe dividende suplimentar în sumă de xxxxxxxlei, după cum urmează:

Petenta a operat prin intermediul conturilor 461 “debitori diverși”, 5311 “casa” și contul 5121 „Conturi curente la bănci”, ridicări de sume de bani în valoare totală de xxxxxxx lei (xxxxxxx lei + xxxxxxxx lei + xxxxx lei) reprezentând avansuri ridicate și nedecontate.

Având în vedere că petenta, pentru avansurile de trezorerie plătite D-lui BD nu a prezentat, nici înregistrat în contabilitate documente justificative privind modul în care au fost cheltuite sumele ridicate, organele de inspecție fiscală au considerat că aceste sume de bani, reprezintă sume folosite de administratorul/asociatul societății petente, în scop personal, așa cum rezultă din explicațiile scrise, date de reprezentanții legali ai petentei, în considerarea art. 67 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, aferent ridicărilor de numerar de către asociatul unic și administratorul societății DI.BD în sumă de 1xxxxxxx lei (venitul net), a fost stabilită o bază impozabilă în sumă de xxxxxx lei (xxxxxxx lei x 100/84), pentru care a fost stabilit impozit pe veniturile din dividende acordate persoanelor fizice suplimentar în sumă de xxxxxxx lei (xxxxxxx lei x16%).

Cu privire la impozitul pe veniturile din alte surse, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 01.01.2016 – 30.06.2018, asociatul unic și administratorul societății petente DI. BD, a ridicat din caserie sume în numerar înregistrate în evidența contabilă în contul contabil 461 “Debitori diverși”, respectiv suma netă de xxxxxxlei (1xxxxxx lei + 1xxxxxxx lei), pentru care nu s-a făcut dovada că ar fi fost executată o contraprestație din partea acestuia în folosul societății, astfel încât să se justifice natura plății acestei sume și nici că aceasta a fost utilizată în scopul desfășurării activității petentei.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au considerat că sumele ridicate din caseria societății de către asociatul și administratorul petentei reprezintă avantaje în bani obținute de la X SRL în sumă de xxxx lei fiind încadrată în categoria veniturilor din alte surse obținute de asociatul

societății petente în considerarea art. 114 alin.2 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Astfel, prin reîntregirea sumei nete de xxxxxx lei, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentară pentru calculul impozitului pe veniturile din alte surse în sumă totală de xxxx lei (xxxxx lei x100/84), pentru care, prin aplicarea cotei de 16% a fost calculat un impozit pe veniturile din alte surse în sumă de xxxxxx lei.

III. Societatea X SRL cu sediul în Sat Felnaceste înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. are cod unic de înregistrare RO, cont bancar deschis la Raiffeisenbank România SA – și are ca obiect principal de activitate „ Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale ” – cod CAEN 4120.

IV. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

1. Referitor la suma de xxxxxx lei reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează această sumă în condițiile în care, pentru sumele retrase de asociatul unic și administratorul petentei, aceasta avea obligația să calculeze, să declare și să înregistreze impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, iar societatea petenta nu a prezentat documente justificative privind modul în care au fost cheltuite sumele respective confirmând încadrarea lor în categoria dividendelor.

În fapt, în perioada ianuarie 2013 - decembrie 2015, petenta a înregistrat prin intermediul conturilor 461 “debitori diverși”, 5311 “casa” și 5121 „ Banca”, ridicări de numerar în valoare totală de 1xxxxxxlei (xxxxx lei + xxxxxxlei + xxxxx lei) reprezentând avansuri ridicate și nedecontate.

În temeiul art. 113 alin.2 lit.g din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentanților legali ai petentei, respectiv D-nei TE în calitate de angajat pe funcția de contabil, cât și D-lui BD în calitate de asociat unic și administrator explicații scrise cu privire la sumele ridicate din caseria societății.

Astfel, la întrebarea privitoare la componența soldului contului 461 „ Debitori diverși” înscris în balanța de verificare la data de 30.06.2018, dna TE în calitate de contabilă a arătat că „ sold cont 461 - reprezintă bani din casă și bancă – încasați de domnul BD și nefolosiți cu acte – sunt sume ce trebuiau înregistrate în contul 455 – și reprezintă dividende de repartizat administratorului unic BD. ”

Totodata, la întrebarea cu privire la ce reprezintă soldului contului 462 „ Creditori diverși”, d-na TE a răspuns că „ Soldul contului 462 reprezintă bani încasați de domnul adminisitrator și care trebuiau trecuți la contul 455”. De asemenea, Dl. BD, la întrebarea privitoare la scopul ridicărilor banilor din caseria societății X SRL, a răspuns că: „ Am folosit banii știind că o să plătesc impozite atunci când obțin dividende, adică în cursul anului 2018 când impozitul pe dividende a scăzut la 5% începând cu 0101.2016. ”

Pentru avansurile de trezorerie plătite D-lui BD petenta nu a prezentat documente justificative privind modul în care au fost cheltuite sumele ridicate din caseria petentei.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au considerat că aceste sume de bani, reprezintă dividende respectiv sume folosite de administratorul/asociatul societății, în scop personal, fapt confirmat, de altfel, și de către reprezentanții legali ai petentei prin explicațiile scrise oferite în timpul inspecției fiscale.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 7 alin. (1) pct. 12, art. 11 alin. (1) și art. 67 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada 01.12.2011 – 31.12.2015, potrivit căroră:

“Art. 7 Definiții ale termenilor comuni

(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

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.[...]

Art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/ activității.

Art. 67 Reținerea impozitului din veniturile din investiții

(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată 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-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor”.

Având în vedere dispozițiile legale menționate se reține că organele fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic și să ajusteze efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma tranzacției pentru a reflecta conținutul sau economic, cu scopul stabilirii sumei impozitului sau taxei datorate.

De asemenea, se reține că sumele de bani distribuite de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică reprezintă dividende care se impozitează cu o cotă de 16% din cuantumul acestora.

Din analiza documentelor aflate la dosarul contestației și din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că petenta a operat în evidența contabilă aferentă perioadei ianuarie 2013 - decembrie 2015, prin intermediul conturilor 461 “debitori diverși”, 5311 “casa” și 5121 „banca” , ridicări de numerar în valoare totală de xxxxxx lei (xxxxxx lei + xxxxxx lei + xxxxx lei) reprezentând avansuri ridicate și nedecontate.

Pentru avansurile de trezorerie plătite D-lui BD petenta nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale și nici ulterior în motivarea contestației, documente justificative de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedura fiscală din care să rezulte modul în care au fost cheltuite sumele ridicate și prin care să se facă dovada că ar fi fost executată o contraprestație din partea acestuia în folosul societății, astfel încât să se justifice natura plății acestei sume și utilizarea acesteia în scopul desfășurării activității petentei.

Mai mult, se reține că, prin explicațiile oferite în timpul desfășurării inspecției fiscale, reprezentanții legali ai petentei au confirmat faptul că sumele ridicate din casierie de către administratorul/asociatul unic al societății petente, intra în categoria dividendelor pentru care exista obligativitatea plății impozitului pe dividende, astfel că, interpretarea organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește încadrarea sumelor ridicate din casierie de către administratorul/asociatul unic al societății petente în categoria dividendelor este corectă și legală prin prisma art.7 pct.12 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Prin urmare, se reține că în mod legal, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina societății petente, aferent ridicărilor de numerar de către administratorul societății petente în sumă de xxxxxxlei (venitul net), o baza impozabilă în sumă de xxxxxxlei (xxxxx lei/0.84), pentru care au stabilit un impozit pe veniturile din dividende acordate persoanelor fizice suplimentar în sumă de xxxxxxlei (xxxxxxx x16%).

Având în vedere cele reținute anterior, în temeiul prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct. 11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru

aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată**, contestația formulată de X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR/26.09.2018, pentru **suma de xxxxx lei reprezentând impozit pe veniturile din dividende acordate persoanelor fizice.**

2. Referitor la suma de xxxxx lei reprezentând impozit pe veniturile din alte surse, cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează această sumă, în condițiile în care, pentru sumele retrase de asociatul unic și administratorul petentei, aceasta avea obligația să calculeze, să declare și să înregistreze aceste sume în categoria veniturilor din alte surse, iar societatea petenta nu a prezentat documente justificative privind modul în care au fost cheltuite sumele respective, respectiv că acestea au fost utilizate în scopul desfășurării activității sale.

În fapt, în perioada 01.01.2016 – 30.06.2018, asociatul unic și administratorul societății petente, Dl. BD, a ridicat din caserie sume în numerar înregistrate în evidența contabilă în contul contabil 461 “Debitori diverși”, respectiv suma netă de xxxxxx lei (xxxxxxx lei + xxxx lei), pentru care nu s-a făcut dovada că ar fi fost executată o contraprestație din partea acestuia în folosul societății, astfel încât să se justifice natura plății acestei sume și nici că aceasta a fost utilizată în scopul desfășurării activității petentei.

Organele de inspecție fiscală au considerat că sumele ridicate din caseria societății de către asociat și administrator reprezintă avantaje în bani obținute de la PC S.R.L. motiv pentru care au încadrat suma de xxxxxx lei în categoria veniturilor din alte surse obținute de asociatul unic de la societate.

Prin reîntregirea sumei nete de xxxxxx lei, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentară pentru calculul impozitului pe veniturile din alte surse în sumă totală de xxxxx lei (xxxxx lei/0.84), pentru care, prin aplicarea cotei de 16% au calculat un impozit pe veniturile din alte surse în sumă de xxx lei.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 114 alin. (1) și alin. (2) lit. h) și art. 115 alin. (1) – (3) din Legea nr. 227/2005 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.01.2016-30.06.2017, care precizează:

Art. 114 - Definirea veniturilor din alte surse

(1) Venituri din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, care nu se încadrează în categoriile prevăzute la art. 61.

(2) În această categorie se includ, însă nu sunt limitate, următoarele venituri:

h) bunurile și/sau serviciile primite de un participant la persoana juridică, acordate/furnizate de către persoana juridică în folosul personal al acestuia;

Art. 115 - Calculul impozitului și termenul de plată

(1) Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul acordării veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului brut pentru veniturile prevăzute la art. 114 alin. (2) lit. a) - k), precum și în normele metodologice elaborate în aplicarea art. 114.

(2) Impozitul calculat și reținut reprezintă impozit final.

(3) Impozitul astfel reținut se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut”.

Având în vedere actele normative mai sus menționate se reține că veniturile constând în bunuri și serviciile primite de un participant la persoana juridică, acordate de către persoana juridică în folosul personal al acestuia reprezintă venituri din alte surse impozabile.

Din analiza documentelor aflate la dosarul contestației și din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că, în perioada 01.01.2016 - 30.06.2018 asociatul/administratorul societății petente a ridicat din casierie sume în numerar înregistrate în evidența contabilă în contul contabil 461 “Debitori diverși”, respectiv suma netă de 157.697 lei (18.000 lei + 139.697 lei).

Totodată, se reține că nici în timpul inspecției fiscale și nici ulterior în motivarea contestației, petenta nu a prezentat documente justificative de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedura fiscală din care să rezulte că sumele respective au fost destinate activității economice a societății.

Pe cale de consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat că sumele ridicate din casieria petentei de către asociat/administrator reprezintă avantaje în bani obținute de la P S.R.L motiv pentru care au încadrat suma de XXXXXX lei în categoria veniturilor din alte surse obținute de cei doi asociați de la societate.

Prin urmare, având în vedere cele reținute anterior, în temeiul prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct. 11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată, contestația formulată de X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR/26.09.2018 pentru suma de xxxxxx lei reprezentând impozit pe veniturile din alte surse.**

Deși, reprezentatul legal al petentei indică în cuprinsul contestației formulate anumite aspecte care țin de faptul că, petenta nu ar fi subiect al obligației de plata, de lipsa egalității de tratament fiscal al sumelor ridicate spre decontare de persoana fizică pentru perioadele fiscale 2013 – 2015 și 2016 – 2018, precum și de nelegalitatea bazei de impunere, caculată pentru suma efectivă a dividendelor săi veniturilor din alte surse, **nu depune niciun document** și nu invocă **niciun temei legal** în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organelor fiscale în ceea ce privește impozitul pe dividende și impozitul pe veniturile din alte surse stabilit suplimentar în sarcina sa prin decizia de impunere contestată.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 269 alin. 1 lit. c) și d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„ART. 269

Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...)

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație petentul trebuie să precizeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează: ***„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”***

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin ***„actor incumbit probatio”***, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului. Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac.

În cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, motivele de fapt și de drept pentru care

petenta înțelege să conteste actul administrativ fiscal, precum și dovezile pe care se întemeiază.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. Astfel, analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecății.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecății.

Motivarea trebuie să fie, în același timp, suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentei, în sensul că petentul trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecății.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

Chiar și în NCPC, la art. 196 se prevede că motivele de fapt reprezintă un element esențial al contestației.

Concluzionând cele prezentate, în lipsa indicării în contestație a motivelor de drept pe care se sprijină contestația și a dovezilor pe care se întemeiază aceasta, organul de soluționare a contestației a avut în vedere normele legale incidente fiecărui tip de impozit contestat, citate în cuprinsul prezentei, raportat la starea de fapt indicată de petentă, așa cum rezultă din cap. IV al prezentei decizii.

Susținerea reprezentantului legal al petentei privind lipsa egalității de tratament fiscal a sumelor ridicate spre decontare, respectiv faptul că organele de inspecție fiscală au tratat diferențiat acest aspect, funcție de Codul fiscal aplicabil în perioada respectivă, în sensul că, pentru perioada 2013 - 2015 sumele de bani au fost considerate ca fiind asimilate dividendelor prin prisma definiției de la art. 7 pct.12 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, deoarece impozitul pe dividende era de 16%, iar pentru perioada 2016 - 2018, sumele de bani nu au mai fost considerate dividende deoarece impozitul pe dividende era de 5% și au fost reconsiderate ca fiind venituri din alte surse, impozitul fiind de 16%, pentru aplicarea unui regim fiscal mai impovarator, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece legiuitorul a preluat, începând cu data de 01.01.2016, substanța prevederii legale care desemna sumele considerate dividende din punct de vedere fiscal și a încadrat-o la definirea veniturilor din alte surse.

Se reține că nu ne aflăm în prezența unui tratament diferențiat astfel cum susține petenta, având în vedere că prevederea legală aplicată de organele de inspecție fiscală pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2015, respectiv art.7 pct.12 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, care prevede că:

[...] Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende: [...]

- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia,

este identică în substanța sa cu prevederea legală aplicată de organele de inspecție fiscală începând cu data de 01.01.2016, respectiv:

“Art. 114 - Definirea veniturilor din alte surse

(2) În această categorie se includ, însă nu sunt limitate, următoarele venituri:

h) bunurile și/sau serviciile primite de un participant la persoana juridică, acordate/furnizate de către persoana juridică în folosul personal al acestuia; “

După cum se poate observa din analiza prevederilor legale mai sus expuse, conținutul juridico-economic al acestora este identic, ceea ce diferă este încadrarea juridică a acestor sume, până în anul 2016 fiind încadrate de legiuitor ca dividende, iar ulterior fiind încadrate ca venituri din alte surse, păstrându-se și impozitarea aferentă.

Analizând prevederile legale incidente speței, se constată că definiția sumelor considerate ca fiind dividende din punct de vedere fiscal și supuse aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende s-a schimbat total, după cum se poate observa din analiza comparativă mai jos prezentată:

- prevederea din Legea nr. 571/2003 pentru perioada de până la 01.01.2016:

“Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:

-suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile achiziționate de la un participant la persoana juridică peste prețul pieței pentru astfel de bunuri și/sau servicii, dacă suma respectivă nu a făcut obiectul impunerii la primitor cu impozitul pe venit sau pe profit;

-suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia”.

- prevederea din Legea nr. 227/2015 pentru perioada de după 01.01.2016:

“Se consideră dividende din punct de vedere fiscal și se supun aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:

(i) câștigurile obținute de persoanele fizice din deținerea de titluri de participare, definite de legislația în materie, la organisme de plasament colectiv;

(ii) veniturile în bani și în natură distribuite de societățile agricole, cu personalitate juridică, constituite potrivit legislației în materie, unui participant la societatea respectivă drept consecință a deținerii părților sociale”.

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se desprinde concluzia potrivit căreia definiția dividendului din primul paragraf este într-adevăr aceeași, însă încadrarea efectuată de organele de inspecție fiscală nu este în funcție de definiția dividendului ci este în funcție de definiția **dividendului din punct de vedere fiscal**, legiuitorul precizând această nuanță tot în conținutul aceleiași prevederi legale și care diferă total de la o reglementare la alta, vechea prevedere fiind preluată în substanța sa la capitolul *Venituri*

din alte surse, astfel cum s-a arătat mai sus și cum corect au stabilit organele de inspecție fiscală.

Nici susținerile reprezentantului legal al petentei cu privire la faptul că, petenta nu ar fi subiectul obligației de plată și că pentru plata eventualului impozit achitat de societate, aceasta are dreptul de regres împotriva persoanei fizice pe seama căreia ar achita acest impozit, nu au relevanță în cauza dedusă judecării și nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei, din următoarele motive:

- petenta nu a demonstrat că sumele ridicate din caseria sa de către DI.BD în calitate de asociat/administrator au fost utilizate în scopul desfășurării activității sale, astfel că aceste sume au urmat regimul fiscal aplicabil dividendelor, prevăzut la art. 67 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 2013 – 2015, respectiv regimul juridic al veniturilor din alte surse prevăzut la art. 114 alin.2 lit.h din Legea nr. 227/2015 aplicabil în perioada 2016 – 2018, fiind supuse impozitării, în cota de 16% din suma acestora.

- potrivit art. 114 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală “ *Inspecția fiscală se exercită asupra oricăror persoane și entități, indiferent de forma lor de organizare, care au obligații de stabilire, reținere sau plată a obligațiilor fiscale prevăzute de lege.*”

- obligația legală a calculării, reținerii și virării impozitului pe veniturile dividende distribuite persoanelor fizice și a impozitului pe veniturile din alte surse venie persoanei juridice, la data plății sumelor respective către asociați, iar scadența de plată a impozitului este data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata veniturilor, astfel că, obligațiile fiscale de natura impozitului pe veniturile dividende distribuite persoanelor fizice și a impozitului pe veniturile din alte surse au fost stabilite în sarcina persoanei juridice verificată X SRL, prin decizia de impunere contestată.

- în virtutea atribuțiilor ce le revin în aplicarea prevederilor Codului de procedură fiscală aprobat prin Legea 207/2015, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, în scopul efectuării inspecției fiscale trebuind să procedeze la verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/ plătitorului, verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/ plătitorului, stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Prin urmare, se reține că în cauza analizată, sumele ridicate din caserie și din bancă de către administratorul

petentei reprezintă în fapt sume utilizate în folosul personal al acestuia reprezentând dividende de repartizat administratorului unic Dl. BD respectiv venituri din alte surse, sume ce trebuiau, conform celor susținute chiar de către reprezentantul legal al petentei, d-na Tomici Elena în calitate de contabilă, înregistrate la contul 455, astfel că, în ciuda faptului că sumele au fost înregistrate într-un alt cont decât cel de dividende, acestea reprezintă în fapt avansuri din dividende, pentru care persoana juridică plătitoare avea din punct de vedere fiscal obligația calculării, reținerii și virării la bugetul de stat a impozitului aferent.

- bază impozabilă aferentă impozitului pe dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de **xxxxx** lei a fost calculată astfel: xxx lei reprezentând suma netă ridicată de D-lui BD x 100/84 lei pentru care a fost stabilit un impozit suplimentar pe veniturile din dividende acordate persoanelor fizice în sumă de xxx lei (xxxx x16%), iar baza impozabilă aferentă impozitului pe veniturile din alte surse în sumă de **xxxxxx** lei a fost calculată astfel: xxxxx lei reprezentând suma netă ridicată de Dl. BD x 100/84 lei la care a fost stabilit un impozit suplimentar pe veniturile din alte surse în sumă de xxxxx lei (xxxxxx x16%).

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct. 11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală se

DECIDE :

- **respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere F-AR/26.09.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **xxxxxx lei** reprezentând:

- xxxxxx lei - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

- xxxxxx lei - impozit pe veniturile din alte surse

- prezenta decizie se comunică la:

- Cabinet de Avocat

- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad ,

cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

.....