

D E C I Z I A nr.2147/338/22.08.2016

privind soluționarea contestației formulată de SC X SA, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.../26.05.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr.HDG_AIF .../23.05.2016 de către AJFP Hunedoara - Inspecție Fiscală asupra contestației formulată de SC X SA, cu sediul în localitatea ... județul Hunedoara, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J20/... și cod de înregistrare fiscală ..., atribut fiscal RO.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../21.03.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../21.03.2016 emise de AJFP Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală.

Referitor la capătul de cerere privind Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD .../21.03.2016, se rețin următoarele:

În drept, Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

Art.93 “Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(...) (2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art.95 alin.(4) și art.102 alin.(2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

Art.131 “Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.(...)

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;

b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;

c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.

(5) Deciziile prevăzute la alin.(4) se emit în termen de cel mult 25 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.

(6) Deciziile prevăzute la alin.(4) se comunică contribuabilului/plătitorului în condițiile art.47.”

Din prevederile legale invocate reiese că raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, fiind anexă a acesteia.

Se reține că, creanțele fiscale se stabilesc în urma inspecției fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stând constatările din raportul de inspecție fiscală.

Astfel, titlul de creanță și actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contribuabilului.

De altfel, la art.269 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede expres că obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un titlu de creanță sau într-un act administrativ fiscal.

Sumele înscrise în raportul de inspecție fiscală reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată în lipsa unei decizii de impunere, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Potrivit prevederilor pct.5.4. din Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art.272 din Codul de procedură fiscală - Organul competent

5.4. Raportul de inspecție fiscală/procesul - verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.(...)”

Luând în considerare contestarea de către societatea petentă și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../21.03.2016, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este legal investită cu soluționarea contestației formulată împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../21.03.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, la baza emiterii acesteia de către AJFP Timiș - Activitatea de inspecție fiscală, stând Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../21.03.2016.

Referitor la capătul de cerere privind Decizia de impunere nr.F-HD .../21.03.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală, se rețin următoarele:

Prin Decizia de impunere nr.F-HD .../21.03.2016, s-au stabilit obligații fiscale în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere.

SC X SA Petroșani contestă parțial Decizia de impunere nr.F-HD .../21.03.2016, respectiv obligații fiscale în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării prin poștă a Deciziei de impunere nr.F-HD .../21.03.2016, respectiv data de 01.04.2016, conform confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei și în raport de data înregistrării la AJFP Hunedoara, respectiv data de 27.04.2016, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Contestația îndeplinește cerințele care privesc semnătura și ștampila agentului economic, așa după cum prevede art.269 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. Prin contestația formulată, contestatorul invocă prescripția dreptului de stabili obligații fiscale, în sensul că, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel, susținând următoarele:

Conform tabelului întocmit de echipa de inspecție fiscală și intitulat Situație privind dividende ridicate aflate în componența contului 461 "Debitori diverși" la data de 01.01.2012, din totalul general de ... lei, sumele prescrise sunt cele cuprinse în intervalul 15.07.2009 - 28.12.2009, în valoare totală de ... lei.

Din totalul general de ... lei, scăzând sumele prescise în sumă de ... lei, baza de impozitare rămasă pentru calcularea impozitului pe dividende este în sumă de ... lei, motiv pentru care solicită recalcularea impozitului pe dividende precum și dobânzilor/majorărilor de întârziere și penalităților de întârziere aferente.

Conform art.93 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aplicabil în anul 2015, se spune clar că “Dacă organul fiscal constată împlinirea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale, va proceda la încetarea procedurii de emitere a titlului de creanță fiscală”, ori acest lucru nu s-a întâmplat în cazul societății.

De asemenea, invocând prevederile art.9 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, cu privire la obligația organului fiscal de a asigura contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei, contestatorul susține că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare punctul de vedere față de proiectul raportului de inspecție, exprimat de administratorul SC X SA prin adresa nr.../14.03.2016.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../21.03.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-HD .../21.03.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, organele de inspecție fiscală ale AJFP Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală, au consemnat următoarele:

Verificarea modului de determinare a bazei de calcul a impozitului pe dividende și de înregistrare a impozitului pe dividende datorat, aferent perioadei 01.01.2012 - 31.08.2015.

În perioada supusă inspecției fiscale, societatea a repartizat dividende, a calculat și a declarat la organul fiscal teritorial impozitul pe dividende aferent.

Analizând prin sondaj documentele privind evidența contabilă s-a constatat că societatea înregistrează în balanța de verificare încheiată la 31.08.2015, în soldul debitor al contului 461 “Debitori diverși” suma de ... lei.

Conform fișei contului 461 “Debitori diverși” pusă la dispoziție de societate, se constată faptul că, la data de 01.01.2012, societatea înregistrează un sold debitor în sumă de ... lei.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspecție au solicitat contribuabilului lămuriri cu privire la componența soldului contului 461 “Debitori diverși” la data de 01.01.2012.

Din analiza documentelor puse la dispoziție de societate, fișa contului 461 “Debitori diverși” pentru perioada 2009 - 2015, documentele de bancă și de casă unde apare specificația “dividende” s-a constatat că în componența acestui sold sunt cuprinse sume cu titlu de dividende, în valoare de ... lei.

La data de 07.01.2015, în baza Hotărârii AGA nr.../07.01.2015 se decide repartizarea din profit la dividende a sumei de ... lei din care, suma de ... lei va fi folosită la diminuarea soldului contului 461 "Debitori diverși". Urmare a acestei hotărâri, societatea calculează, reține și declară la organul fiscal teritorial, impozitul pe dividende aferent în sumă de ... lei.

Întrucât, obligația calculării și reținerii impozitului pe dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea obligațiilor fiscale accesorii aferente impozitului pe dividende în sumă de ... lei, de la data de 25.02.2012 și până la data declarării acestuia 25.02.2015.

Conform Notei contabile nr.../14.01.2016, pusă la dispoziție de societate, din profitul anilor 2010 și 2011, societatea repartizează dividende în sumă de ... lei, pentru care calculează impozit pe dividende cu cota de 5% în sumă de ... lei, impozit pe care îl declară prin declarația cod 100 aferentă lunii ianuarie 2016, la organul fiscal teritorial.

Totodată conform Notei contabile nr.../18.01.2016, pusă la dispoziție de societate, din profitul anului 2011, societatea repartizează dividende în sumă de ... lei, pentru care calculează impozit pe dividende cu cota de 5% în sumă de ... lei, impozit pe care îl declară prin declarația cod 100 aferentă lunii ianuarie 2016, la organul fiscal teritorial, dividendul net de ... lei diminuând soldul contului 461 "Debitori diverși". La baza acestei operațiuni stă Hotărârea AGA nr.../18.01.2016 prin care se dispune repartizarea din profit a sumei de ... lei la dividende și diminuarea soldului contului "Debitori diverși" cu suma de ... lei.

Conform prevederilor legale:

- art.7 pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dividendul reprezintă "o distribuie în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică (...)"

- art.... alin.(1) din Codul fiscal "(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."

- art.64 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală "Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere."

- art.65 alin.(1) din Codul de procedura fiscala "Contribuabilul 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 prevederile legale citate, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru dividendele nete în sumă de ... lei (diferența între sumele ridicate cu titlul de "dividende", respectiv suma de ... lei - în sold la 01.01.2012 și suma de ... lei pentru care societatea a declarat impozit pe dividende în anul 2015), societatea datorează impozit pe dividende în cotă de 16% aplicată la baza de impozitare, cota valabilă la data ridicării dividendelor.

În luna ianuarie 2016, societatea a calculat impozit pe dividende în cotă de 5%, cota valabilă începând cu anul 2016, asupra unei baze impozabile de ... lei.

Astfel, organele de inspecție au constatat că societatea și-a diminuat baza impozabilă a impozitului pe dividende, stabilind impozit pe dividende suplimentar în sumă de ... lei, determinat astfel:

- dividende nete ridicate: ... lei
- suma brută aferentă impozitului pe dividende în cotă de 16% = ... lei
(.../84 x 100)
- impozit datorat în cotă de 16% = ... lei (... x 16%)
- suma brută aferentă impozitului pe dividende în cotă de 5% = ... lei
(.../95 x 100)
- impozit calculat de societate în cotă de 5% = ... lei (... x 5%)
- impozit pe dividende suplimentar = ... lei (... lei - ... lei).

Pe lângă documentele puse la dispoziție de SC X SA și care atestă faptul că suma de ... lei reprezintă dividende ridicate din societate, Hotărârile AGA menționate, reprezintă acte de recunoaștere al asociaților că suma de ... lei reprezintă sume de bani ridicate de asociați din societate cu titlu de dividende.

De asemenea, organele de inspecție au procedat la calcularea obligațiilor fiscale accesorii aferente impozitului pe dividende de la data de 25.02.2012 și până la data de 31.12.2015, ținându-se cont de impozitul pe dividende în sumă de ... lei declarat în baza Hotărârii AGA nr.../07.01.2015.

III. Având în vedere susținerile contestatarei, constatările organelor de inspecție fiscală, actele normative invocate și documentele existente la dosarul cauzei, se desprind următoarele aspecte:

Perioada verificată: 01.01.2012 - 31.12.2015, iar data începerii inspecției fiscale fiind 06.11.2015.

Referitor la excepția de fond privind prescripția

Prin cauza supusă soluționării, DGRFP Timișoara prin Serviciul soluționare contestații 2 este investită să se pronunțe dacă este întemeiată excepția prescripției ridicată de contestatară cu privire la dreptul organului fiscal de a stabili diferențe de impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, respectiv faptul că dreptul autorității fiscale de a pretinde plata impozitului pe dividende aferent sumelor de bani ridicate de asociați din societate cu titlu de dividende în cuantum de ... lei, este prescris.

În fapt, conform Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../21.03.2016, SC X SA a înregistrat la data de 01.01.2012 în soldul debitor al contului 461 "Debitori diverși" suma de **... lei**, constatându-se că în componența acestui sold sunt cuprinse sume ridicate din societate cu titlu de dividende în valoare de **... lei**, sumă recunoscută de petentă prin situațiile financiare și balanțele de verificare întocmite de societate.

În baza Hotărârii AGA nr.../07.01.2015 asociații SC X SA au hotărât:
"1. Repartizarea din profit a sumei de ... lei la dividende.

2. Suma de ... lei va fi folosită la diminuarea soldului contului debitori diverși".

Urmare a acestei hotărâri, societatea calculează, reține și declară la organul fiscal teritorial, impozitul pe dividende aferent în suma de ... lei (... lei x 16%).

În baza Hotărârii AGA nr.../18.01.2016 asociații SC X SA au hotărât:
"1. Repartizarea din profit a sumei de ... lei la dividende.

2. Suma de ... lei va fi folosită la diminuarea soldului contului debitori diverși".

Urmare a acestei hotărâri și conform Notei contabile nr.../18.01.2016, din profitul anului 2011 societatea repartizează la dividende suma de ... lei, pentru care calculează impozitul pe dividende aferent în sumă de ... lei cu cota de 5%, impozit pe care îl declară la organul fiscal teritorial prin declarația cod 100 aferentă lunii ianuarie 2016.

Conform celor reținute, întrucât obligația calculării și reținerii impozitului pe dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea obligațiilor fiscale accesorii aferente impozitului pe dividende în sumă de ... lei, de la data de 25.02.2012 și până la data declarării acestuia, respectiv 25.02.2015.

Totodată, organele de inspecție fiscală au reținut că pentru dividendele nete în sumă de ... lei (diferența dintre suma de ... lei, în sold la 01.01.2012 și suma de ... lei pentru care societatea a declarat impozit pe dividende în anul 2015), societatea datorează un impozit pe dividende calculat cu cota de 16% aplicată la baza de impozitare, cotă valabilă la data ridicării dividendelor.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au reținut că în luna ianuarie 2016, societatea a calculat impozitul pe dividende cu cota de 5%, cotă

valabilă începând cu anul 2016, asupra unei baze impozabile de ... lei (.../95 x 100), având ca efect diminuarea bazei impozabile a impozitului pe dividende, motiv pentru care au procedat la stabilirea suplimentară a unui impozit aferent sumelor ridicate cu titlu de dividende, aflate în sold la 01.01.2012 (dată aflată în interiorul termenului de prescripție), în sumă de ... lei, determinat astfel:

- dividende nete ridicate: ... lei
- suma brută aferentă impozitului pe dividende în cotă de 16% = ... lei (.../84 x 100)
- impozit datorat în cotă de 16% = ... lei (... lei x 16%)
- suma brută aferentă impozitului pe dividende în cotă de 5% = ... lei (.../95 x 100)
- impozit calculat de societate în cotă de 5% = ... lei (... lei x 5%)
- impozit pe dividende suplimentar = ... lei (... lei - ... lei).

Prin contestația formulată, societatea susține că obligațiile suplimentare reprezentând impozit pe dividende, au fost stabilite nelegal ca fiind datorate, după împlinirea termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, respectiv prin încălcarea termenului de prescripție stabilit de reglementările legale.

Astfel, petenta arată faptul că, din totalul general de ... lei reprezentând dividende ridicate și aflate în componența contului 461 "Debitori diverși" la data de 01.01.2012, aferent sumelor de bani ridicate de asociați din societate cu titlu de dividende, cuprinse în intervalul 15.07.2009 - 28.12.2009, în valoare totală de ... lei, dreptul autorității fiscale de a pretinde plata impozitului pe dividende aferent acestora, este prescris.

Iar, scăzând sumele de bani ridicate de asociați din societate cu titlu de dividende în cuantum de ... lei, baza de impozitare rămasă pentru calcularea impozitului pe dividende este în sumă de ... lei, motiv pentru care solicită recalcularea impozitului pe dividende precum și a dobânzilor/majorărilor de întârziere și penalităților de întârziere aferente.

În drept, potrivit prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin.(1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art.23, dacă legea nu dispune altfel",

iar potrivit art.23 din același act normativ:

"Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție, se constată că aceasta este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care o generează.

Conform prevederilor art.85 “Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat” din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art.82 alin.(2) și art.86 alin.(4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

În speța sunt incidente și prevederile art.... alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

“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”.

Aceste prevederi legale se completează cu cele ale Ordinului nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care la pct.222 alin.(3) și (4) precizează următoarele:

(3) Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale. Repartizarea profitului se efectuează în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

(4) Sumele reprezentând rezerve constituite din profitul exercițiului financiar curent, în baza unor prevederi legale, se înregistrează prin articolul contabil 129 "Repartizarea profitului" = 106 "Rezerve". Profitul contabil rămas după această repartizare se preia la începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale în contul 117 "Rezultatul reportat", de unde urmează a fi repartizat pe celelalte destinații legale. Evidențierea în contabilitate a destinațiilor profitului

contabil se efectuează după adunarea generală a acționarilor sau asociațiilor care a aprobat repartizarea profitului, prin înregistrarea sumelor reprezentând dividende convenite acționarilor sau asociațiilor, rezerve și alte destinații, potrivit legii. Entitățile nu pot reveni asupra înregistrărilor efectuate cu privire la repartizarea profitului.”

Ca urmare, rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea acestuia. Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale. Nu se vor putea distribui dividende decât din profituri determinate potrivit legii, adică aprobarea repartizării profitului net aferent unui an financiar se face în anul următor, odată cu care adunarea generală aprobă și distribuirea dividendelor, iar exigibilitatea impozitului pe dividende este anul fiscal, în speță, anul în care se aprobă situațiile financiare anuale, respectiv repartizarea profitului net aferent anului financiar încheiat.

Analizând informațiile rezultate din documentele existente la dosarul cauzei în legătură cu sumele evidențiate prin rulajul debitor al contului 461 “Debitori diverși” cu soldul la 01.01.2002, se reține faptul că în perioada 15.07.2009 - 28.12.2009, au fost ridicate de către asociați sume de bani cu titlu de dividende, în cuantum de ... lei, pentru care petenta nu a făcut dovada repartizării profitului net înregistrat de societate la dividende, neexistând o hotărâre AGA în acest sens și ca urmare nu a calculat, reținut și declarat la organul fiscal teritorial și nu a virat la bugetul de stat, impozitul pe dividende reglementat de prevederile art. ... alin.(1) din Codul fiscal.

Se reține de asemenea, că prin nerepartizarea profitului, precum și prin acordarea de sume asociațiilor și compensarea acestora cu dividendele convenite asociațiilor așa cum s-a arătat mai sus, societatea a amânat plata acestor obligații fiscale către bugetul general consolidat.

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

Art.72 *“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile.*

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.

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. (...)”.

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, principiul fiind consfințit de art.249 *“cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume*

prevăzute de lege” și art.250 “dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea 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 contestatarei.

Tocmai prin faptul că societatea nu a făcut dovada repartizării profitului pe destinațiile legale, respectiv înregistrarea sumelor reprezentând dividende cuvenite asociaților, nu a calculat și declarat la organul fiscal teritorial impozitul pe dividende datorat bugetului general consolidat și având în vedere că data de la care începe să curgă termenul de prescripție este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care o generează, societatea nu se poate prevala de împlinirea termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale.

Rezultă că argumentul contestatarii cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale nu este întemeiat, având în vedere faptul că impozitul pe dividende a fost stabilit nu ca urmare a distribuirii de dividende ca urmare a realizării de profit impozabil, ci, ca urmare a tratării sumelor încasate de asociatul societății ca dividende (aflate în sold la 01.01.2012, dată aflată în interiorul termenului de prescripție), conform prevederilor 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: (...)

Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceleiași 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”.

Din analiza textului de lege enunțat, se reține că legiuitorul a prevăzut că dividendele reprezintă o distribuire în bani efectuată de persoana juridică unui deținător de acțiuni sau părți sociale drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică.

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.

Totodată se reține faptul că, potrivit calculului detaliat cu privire la stabilirea suplimentară a impozitului aferent sumelor ridicate din societate cu titlu de dividende și aflate în sold la data de 01.01.2012, din totalul de ... lei, suma de ... lei folosită la diminuarea soldului contului 461 “Debitori diverși” nu a făcut obiectului stabilirii suplimentare a impozitului pe dividende, în condițiile în care, societatea însăși a calculat, reținut și declarat la organul fiscal teritorial impozitul pe dividende aferent acesteia, în suma de ... lei (... lei x 16% = ... lei; ... lei - ... lei = ... lei).

De asemenea, așa cum s-a arătat în calculul detaliat, obiectul stabilirii suplimentare a impozitului aferent sumelor ridicate cu titlu de dividende aflate în sold la data de 01.01.2012 și înscris în decizia de impunere contestată, este reprezentat de dividendele nete ridicate în sumă de ... lei, pentru care societatea a calculat un impozit în sumă de .. lei cu cota de 5% valabilă începând cu anul 2016, în condițiile în care, societatea datorează un impozit pe dividende calculat cu cota de 16% aplicată la baza de impozitare, cotă valabilă la data ridicării dividendelor.

Conform susținerilor din contestație, din totalul dividendelor nete ridicate în sumă de ... lei, societatea recunoaște ca subiect al stabilirii suplimentare a impozitului pe dividende, suma de ... lei.

Reiese, așadar, că din totalul impozitului pe dividende determinat suplimentar în sumă de ... lei, societatea contestă un impozit pe dividende în sumă de ... lei, determinat astfel:

- dividende nete ridicate: ... lei (... lei - ... lei)
- suma brută aferentă impozitului pe dividende în cotă de 16% = ... lei
(.../84 x 100)
- impozit datorat în cotă de 16% = ... lei (... lei x 16%)
- suma brută aferentă impozitului pe dividende în cotă de 5% = ... lei
(.../95 x 100)
- impozit calculat de societate în cotă de 5% = ... lei (... lei x 5%)
- impozit pe dividende suplimentar = ... lei (... lei - ... lei).

Față de cele anterior prezentate rezultă că excepția prescripției invocată este nefondată și, întrucât nu sunt invocate alte motive de drept substanțial, contestația SC X SA datorează impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, stabilit suplimentar de către organele de inspecție fiscală în sumă de ... lei, motiv pentru care, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de*

natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SA.

În ceea ce privește argumentul conform căruia au fost încălcate prevederile art.9 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

“Înainte luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei”, se reține că petentul invocă faptul că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare punctul de vedere față de proiectul raportului de inspecție fiscală, exprimat de administratorul SC X SA prin adresa nr.../14.03.2016.

Prevederile art.107 și art.109 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

Art.107 *“Dreptul contribuabilului de a fi informat.*

(1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.

(...)

(4) Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.”

Art.109 *“Raportul privind rezultatul inspecției fiscale.*

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art.107 alin.(4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

În ceea ce privește prevederile art.107 alin.(4) și art.109 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, se reține că societatea a fost informată asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală și a depus în scris punctul de vedere.

Referitor la punctul de vedere înaintat prin adresa nr.../14.03.2016 de către SC X SA, organele de inspecție fiscală au făcut referire la acesta în Capitolul VI *“Discuția finală cu contribuabilul - 1. Prezentarea sintezei punctului de vedere al contribuabilului”,* specificând printre altele că referitor la impozitul pe dividende stabilit suplimentar și obligațiile fiscale accesorii aferente, administratorul și-a expus un punct de vedere diferit de cel al organelor de inspecție fiscală, invocând următoarele *“ (...)* pentru ca o sumă să fie ridicată ca dividend, ea trebuie să îndeplinească în mod obligatoriu

următoarea condiție: - să existe o hotărâre a Adunării Generale a Actionarilor, (...) în lipsa unei hotărâri a acționarilor SC X SA, suma în cauză nu poate fi nicidecum asimilată dividendelor. Faptul că pe ordinele de plată vizând sumele în cauză apare noțiunea de dividend reprezintă o eroare materială de interpretare a sumelor date, în mod efectiv ca avans spre decontare, în situația în care AGA nu a hotărât distribuirea profitului rămas nerepartizat din perioada precedentă. Conform procedurilor bancare, sumele date ca avans spre decontare nu puteau fi transferate în contul asociatului decât sub formă de dividende, cu toate că aceste sume asociatul le folosea exclusiv în scopul promovării activității societății.”

Urmare analizei punctului de vedere, organele de inspecție fiscală au reținut că susținerile contestorului cu privire la nelegalitatea și netemeinicia obligațiilor fiscale suplimentare, nu sunt de natură să modifice constatările din Raportul de inspecție fiscală, fiind menținute constatările și consecințele fiscale ale inspecției fiscale, motivat de următoarele:

- contribuabilul nu a pus la dispoziția organelor de inspecție documentele justificative din care să rezulte că aceste sume sunt avansuri de trezorerie;
- Hotărârile AGA referitoare la repartizarea profitului la dividende și diminuarea soldului contului 461 “Debitori diverși”, reprezintă acte de recunoaștere a societății a faptului că sumele în cauză reprezintă dividende;
- mențiunea administratorului referitoare la faptul că aceste sume erau folosite de asociat exclusiv în scopul promovării activității societății nu a fost probată cu documente justificative.

Având în vedere cele prezentate, se rețin ca neîntemeiate susținerile societății cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare punctul de vedere exprimat de administratorul societății față de proiectul raportului de inspecție fiscală.

De asemenea, se arată faptul că, deși în punctul de vedere prezentat de către SC X SA, administratorul face mențiunea că pe ordinele de plată vizând sumele în cauză noțiunea de “Dividend” reprezintă o eroare materială de interpretare a sumelor date în mod efectiv ca “avans spre decontare”, prin contestația înaintată nu se mai face referire la acest aspect, petentul invocând excepția de fond privind prescripția, așa cum s-a detaliat mai sus.

Referitor la capătul de cerere privind obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei din care, ... lei dobânzi/majorări de întârziere și ... lei penalități de întârziere, aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Deoarece în sarcina societății contestatoare a fost reținută diferența suplimentară privind impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ... lei, iar prin contestație nu se contestă modul de calcul al obligațiilor fiscale accesorii în ceea ce privește perioada de calcul, cota aplicată, aceasta datorează pe cale de consecință și obligațiile fiscale

accesorii aferente, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului

De asemenea, pentru nevirarea la termen a impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ... lei (calculat, reținut și declarat la organul fiscal teritorial), în conformitate cu prevederile art.119 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru neachitarea la termenul de scadență a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

Întrucât, obligația calculării și reținerii impozitului pe dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea obligațiilor fiscale accesorii aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ... lei, de la data de 25.02.2012 și până la data declarării 25.02.2015.

În susținerea propriei cauze, societatea contestatoare nu a adus niciun argument prin care să combată susținerile organelor de inspecție fiscală referitoare la calculul de obligații fiscale accesorii, motiv pentru care organul de soluționare nu se poate substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal.

Având în vedere cele arătate și ținând cont de faptul că pe de o parte, stabilirea de obligații fiscale accesorii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar pe de altă parte, pentru neachitarea la termenul de scadență a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere, societatea contestatoare datorează pe cale de consecință și obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Având în vedere considerentele reținute mai sus, în temeiul prevederilor legale invocate și în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr.../_____, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată SC X SA Petroșani împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../21.03.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../21.03.2016, de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara,

pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere.

Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SA Petroșani
- AJFP Hunedoara - Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.3741/2015.

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

DIRECTOR GENERAL,