



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrație Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor
Publice Calarasi



Str. Eroilor nr. 6-8
Calarasi, judetul Calarasi
Tel : 0242 312374
Fax :0242 315267

DECIZIA Nr.24 /.2012
privind solutionarea contestatiei
depusa de SC X SRL
inregistrata la D.G.F.P. Calarasi sub nr./.2012

Compartimentul Solutionare Contestatii din cadrul Directiei Generale a Finanțelor Publice Calarasi a fost sesizat de catre Activitatea de inspectie fiscala prin adresa nr./.2012, asupra contestatiei formulata de S.C. X SRL cu sediul in Calarasi, C.U.I...., impotriva Deciziei de impunere nr./.2012 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de .2012.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 alin.(1) Titlul IX Cap.I din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, data comunicarii sub semnatura a actului administrativ fiscal fiind ...2012.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin.(1), art.207 alin.(1) si art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, D.G.F.P. Calarasi prin Compartimentul Solutionare Contestatii este legal investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de SC X SRL impotriva Deciziei de impunere nr...2012 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala.

I.Din analiza contestatiei s-a constatat ca SC X SRL contesta Decizia de impunere nr.F-CL-/.2012, pentru suma totala de XXX lei, reprezentand:

- impozit dividende persoane fizice in suma de XXX lei;
- accesorii aferente in suma de XXX lei.

Motivele invocate de petenta in sustinerea contestatiei sunt urmatoarele :

Organul de control a constatat ca "in anul 2010, societatea a calculat, declarat si achitat impozit pe dividende in suma de XXX lei, impozit aferent dividendelor repartizate pentru anul 2009 in suma de XXX lei".

In mod eronat, organul de inspectie fiscala apreciaza ca : " in urma verificarilor efectuate, s-a constatat ca au fost ridicate din Contul 461 "debitori diversi" de catre administratorul societatii sume care nu au fost justificate pina la data controlului, astfel:

- pina la data de 31.12.2010, suma de xxx lei;
- in perioada 01.01.2011 – 30.11.2011, suma de xxx lei.

Fata de cele constatate organul de inspectie fiscala a stabilit impozit pe dividende suplimentar in suma de xxx lei, astfel:

$$xxx * 16\% = xxx \text{ lei}$$

$$xxx * 16\% = xxx \text{ lei}$$

Organul fiscal apreciaza ca operatiunea ar fi prevazuta de dispozitiile art.7 alin.1) pct.12, lit.d) din legea nr.571/2003 republicata privind Codul fiscal.

Fata de aceste aspecte, petenta pecizeaza urmatoarele:

Aprecierea organului fiscal prin care dispune stabilirea impozitului pe dividende suplimentar vine in totala contradictie cu textele legale ce reglementeaza dividendele, respectiv art.7 alin.1) pct.12, lit.d) din legea nr.571/2003 republicata privind Codul fiscal, astfel organul de inspectie fiscala citeaza textul legal antementionat, fara a arata situatia concreta in cauza.

Art.7 alin.1) pct.12, lit.d) din legea nr.571/2003 republicata privind Codul fiscal prevede ca " 12 –*dividend – o distributie in bani sau in natura efectuata de o persoana juridica unui participant la persoana juridica, drept consecinta a detinerii unor titluri de participare la acea persoana juridica, exceptind urmatoarele:*

d) o distribuire in bani sau in natura, efectuata cu ocazia reducerii capitalului social constituit efectiv de catre participanti;

e) o distribuire de prime de emisiune, proportional cu partea ce revine fiecarui participant.

Se considera dividend din punct de vedere fiscal si se supune aceluiasi regim fiscal ca veniturile din dividende:

- suma platita de o persoana juridica pentru bunurile sau serviciile furnizate in favoarea unui participant la persoana juridica, daca plata este facuta de catre persoana juridica in folosul personal al acestuia".

Organul fiscal omite sa precizeze, in concret, care sunt " *bunurile sau serviciile furnizate in favoarea unui participant la persoana juridica, daca plata este facuta de catre persoana juridica in folosul personal al acestuia*".

Art. 43, alin.(2) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala impune ca actul administrativ fiscal sa contina toate elementele necesare verificarii sub aspectul legalitatii si temeiniciei:

ART. 43 *Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal*

(2) *Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:*

a) *denumirea organului fiscal emitent;*

b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;

c) *datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;*

d) *obiectul actului administrativ fiscal;*

e) motivele de fapt;

f) *temeiul de drept;*

g) *numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*

h) *ștampila organului fiscal emitent;*

i) *posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*

j) *mențiuni privind audierea contribuabilului.*

Fata de aceste aspecte, apreciaza ca decizia de impunere si procesul verbal de inspectie fiscala contestate in cauza sint lovite de nulitate, avind in vedere lipsa motivarii acestora in fapt, prevazute expres de art.43, alin.2, lit.e) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala; decizia emisa incalca flagrant dispozitiile art.43, alin.2, lit.e) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, privind obligativitatea motivarii deciziei instituite, simpla enuntare a acestor dispozitii, in drept, neputind constitui si o motivare in fapt.

Solicita ca structura specializata de solutionare a contestatiilor din cadrul D.G.F.P. Calarasi sa precizeze in decizia de solutionare a contestatiei :

1. care sunt bunurile sau serviciile furnizate in favoarea unui participant la persoana juridica, cu indicarea datei la care s-au livrat bunurile/ s-au prestat serviciile;

2. care este participantul la persoana juridica in favoarea caruia s-au livrat bunurile/s-au prestat serviciile;

3. cuantumul platilor si data efectuarii acestora, in mod defalcgat.

Organul de inspectie fiscala face referiri la Metodologia ANAF nr.865497/12.08.2008 care ar confirma punctul de vedere al organului cu privire la stabilirea impozitului pe dividende suplimentar.

Aceasta metodologie nu a putut fi identificata de societate ca fiind publicata in Monitorul Oficial al Romaniei si solicita :

a) sa i se puna la dispozitie o copie conforma cu originalul a Metodologiei ANAF nr.865497/12.08.2008;

b) sa se precizeze daca aceasta metodologie a fost publicata in Monitorul Oficial, avind in vedere obligativitatea publicarii in conformitate cu art.11 din Legea nr.24/2000 privind normele de tehnica legislativa pentru elaborarea actelor normative.

Solicita sa se precizeze care este perioada de timp pentru care a fost calculata "suma de xxx lei", avind in vedere ca organul fiscal nu precizeaza decit ca nu ar fi fost justificata aceasta suma " pina la data de 31.12.2010", fara a indica si perioada de inceput.

Solicita sa se precizeze care este metodologia de inregistrare contabila a impozitului pe dividende, in conditiile in care tot profitul a fost deja repartizat.

Astfel, in conformitate cu art. 67 din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale : *ART. 67 (1) Cota-parte din profit ce se plătește fiecărui asociat constituie dividend.*

(2) Dividendele se distribuie asociaților proporțional cu cota de participare la capitalul social vărsat, dacă prin actul constitutiv nu se prevede altfel. Acestea se plătesc în termenul stabilit de adunarea generală a asociaților sau, după caz, stabilit prin legile speciale, dar nu mai târziu de 6 luni de la data aprobării situației financiare anuale aferente exercițiului financiar încheiat. În caz contrar, societatea comercială va plăti daune-interese pentru perioada de întârziere, la nivelul dobânzii legale, dacă prin actul constitutiv sau prin hotărârea adunării generale a acționarilor care a aprobat situația financiară aferentă exercițiului financiar încheiat nu s-a stabilit o dobândă mai mare".

Prin decizia asociatului unic nr./26.01.2010 a S.C.X S.R.L. s-a hotarit ca " profitul net aferent anului 2010, va fi repartizat integral la rezerve – cont 106, analitic 106.8 " alte rezerve ", la inchiderea bilantului contabil aferent anului 2010 in vederea acoperirii eventualelor pierderi".

Astfel, balanta de verificare la 30.11.2011, releva faptul ca in contul 117 - " rezultatul reportat" se regasesc 0 lei, in timp ce, in contul 1068 - " alte rezerve " se regasesc suma de xxxxx lei.

Intregul profit net aferent anului 2010 a fost repartizat la fondul de rezerva in vederea obtinerii unui credit de investitii. Balanta de verificare si repartizarea nu mai pot fi modificate, aceeasi situatie fiind aplicabila si Anexei nr.3 la bilantul pe anul 2010 ce a fost scanat si remis de MFP.

Acoperirea sumelor ridicate din contul 461 se poate face prin aducerea lor de catre cel care le-a ridicat si nu prin asimilarea lor ca dividende, fara a indica bunurile sau serviciile achizitionate in favoarea unui participant.

Daca organul fiscal ar fi acoperit acele sume din dividende, apar urmatoarele neclaritati:

- calculul impozitului nu se efectueaza la sumele nete ridicate, ci la suma bruta;

- singurul profit care poate fi repartizat ca dividende este profitul aferent anului 2011, ce se repartizeaza in anul 2012, in urma hotaririi AGA/ deciziei asociatului unic si devine operational dupa depunerea bilantului contabil.

In aceasta situatie, impozitul pe dividendele acestui an nu sunt purtatoare de majorari sau penalitati de intirziere.

In concluzie, pentru a putea stabili suplimentar impozitul pe dividende, organul fiscal avea obligatia de a motiva decizia si de a expune in procesul verbal de inspectie fiscala care sint bunurile sau serviciile furnizate in favoarea unui participant la persoana juridica, cu indicarea datei la care s-au livrat bunurile/s-au prestat serviciile, care este participantul la persoana juridica in favoarea careia s-au livrat bunurile/s-au prestat serviciile si cuantumul platilor si data efectuarii acestora, in mod defalcat.

Fata de aceste aspecte considera contestatia intemeiata, motiv pentru care solicita admiterea acesteia asa cum a fost formulata.

II. Din continutul Deciziei de impunere nr.F-CL-/2012 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala si a Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de 2012, privitor la impozitul pe dividende, rezulta urmatoarele:

Perioada verificata: 01.08.2010 - 30.11.2011;

Prin Decizia de impunere s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare de plata in suma totala de xxxx lei, reprezentand:

- impozit dividende persoane fizice in suma de xxx lei;
- accesorii aferente in suma de xxx lei.

Motivele de fapt retinute la stabilirea suplimentara de plata a impozitului pe dividende persoane fizice :

S-a constatat ca suma de xxx lei a fost ridicata de administratorul – asociat unic al societatii prin contul 461 « debitori diversi », suma ce nu a fost justificata si nici restituita pana la data controlului, motiv pentru care aceasta suma a fost considerata dividend.

Temeiul de drept retinut la stabilirea impozitului pe dividende: art.7, alin.(1), lit.d), pct.12 si art.67, alin.(1), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal pentru impozitul pe dividende si art.120, alin.7, art.120¹, alin.(2), lit.c) din Codul de procedura fiscala, republicata, pentru accesoriile aferente.

III. Avand in vedere sustinerile contestatoarei, constatările organelor de control, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:

1. Cu privire la nulitatea actului administrativ fiscal invocata de petenta:

In fapt, Decizia de impunere nr./2012 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, emisa de Activitatea de

inspectie fiscala in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de .2012, contine denumirea contribuabilului, a fost aprobata de conducatorul activitatii de inspectie fiscala, avizata de seful serviciului, iar la rubrica „intocmit” contine numele si semnatura a doua persoane ce au fost desemnate pentru efectuarea verificarii.

In drept, in cauza sunt incidente prevederile art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„ART. 46 Nulitatea actului administrativ fiscal

„Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

Din dispozitiile legale mai sus citate se retine ca lipsa unuia dintre elementele prevazute a fi inscrise in mod obligatoriu in Decizia de impunere atrage nulitatea acesteia.

Analizand decizia de impunere contestata, se retine ca aceasta contine elementele prevazute a fi inscrise in mod obligatoriu in actul administrativ fiscal, astfel incat conditiile de nulitate prevazute in mod expres la art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, nu sunt indeplinite.

In ceea ce priveste sustinerea petentei privind lipsa motivarii in fapt, desi o astfel de situatie nu ar atrage nulitatea actului administrativ fiscal, analizand continutul Deciziei de impunere nr./2012 se constata ca aceasta contine atat motivele de fapt cat si temeiul de drept, astfel ca urmeaza a se proceda la analiza pe fond a cauzei.

2. Privitor la impozitul pe dividende in suma de xxx lei, Directia Generala a Finantelor Publice Calarasi prin Compartimentul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra legalitatii incadrarii in categoria dividendelor a sumei platita asociatului unic, in conditiile in care, suma de xxxx lei a fost incasata de asociatul unic/administrator al societatii, pentru care nu se face dovada ca a fost utilizata pentru desfasurarea activitatii societatii.

Perioada verificata:01.08.2010 – 30.11.2011.

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca administratorul/ asociat unic al societatii a ridicat suma totala de xxx lei din casierie si din cont bancar, fara justificare, dupa cum urmeaza:

- pana la 31.12.2010 suma de xxx lei;
- in perioada 01.01.2011 – 30.11.2011, suma de xxx lei.

Profitul net înregistrat la 31.12.2010 în suma de xxx lei a fost repartizat la rezerve.

Organele de inspectie fiscala au tratat ca dividend sumele ridicate si nejustificate, stabilind un impozit pe dividende în suma de xxx lei, prin aplicarea cotei de 16%.

In drept, se retin prevederile art.7 pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza:

„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:

a) o distribuire de titluri de participare suplimentare care nu modifică procentul de deținere a titlurilor de participare ale oricărui participant la persoana juridică;

b) o distribuire efectuată în legătură cu dobândirea/răscumpărarea titlurilor de participare proprii de către persoana juridică, ce nu modifică pentru participanții la persoana juridică respectivă procentul de deținere a titlurilor de participare;

c) o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice;

d) o distribuire în bani sau în natură, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social constituit efectiv de către participanți;

e) o distribuire de prime de emisiune, proporțional cu partea ce îi revine fiecărui participant.

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.”**

iar conform prevederilor art.67, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

„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.[...]”.

Potrivit acestor texte de lege, se retine ca legiuitorul a definit dividendele ca fiind **o distribuire de bani**, efectuata de persoana juridica unui participant drept consecinta a detinerii unor titluri de participare la acea persoana juridica.

De asemenea, potrivit prevederilor art.7 pct.12 teza a 2-a din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se considera dividend din punct de vedere fiscal si se supune aceluasi 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.**

Analizand documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspectie fiscala precum si fisa contului 461"debitori diversi", se retine faptul ca societatea a facut plati prin casierie si prin banca in favoarea domnului XX - asociatul unic/ administrator al societatii, astfel ca la 31.12.2010 contul 461"debitori diversi" prezinta sold final debitor in suma de xxx lei, iar la 31.12.2011 contul 461"debitori diversi" prezinta sold final debitor in suma de xxx lei.

Conform balantei de verificare la 30.11.2011 existenta in copie la dosarul cauzei, contul 461"debitori diversi" prezinta sold debitor in suma de xxx lei.

Prin nota explicativa existenta la dosarul cauzei, la intrebarea "*Cine a ridicat din societate sumele evidentiate in contul 461, in ce scop si de ce banii nu au fost returnati*", asociatul unic /administrator al societatii, domnul XX raspunde:

"Banii au fost ridicati de catre XX in calitate de administrator in avans urmand a fi constituiti ca dividende la sfarsitul anului fiscal si pentru care se va plati impozitul aferent."

Prin contestatia formulata, SC X SRL – prin reprezentantul sau legal - domnul XX, sustine ca aprecierea organelor de inspectie fiscala vine in totala contradictie cu textele legale ce reglementeaza dividendele, aratand ca prin decizia asociatului unic nr./2010 s-a hotarat ca profitul net aferent anului 2010 va fi repartizat integral la rezerve – cont 106.8 "Alte rezerve", astfel ca, asa cum rezulta si din balanta de verificare la 30.11.2011, in acest cont se regaseste suma de xxx lei.

Acest argument nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei, avand in vedere faptul ca impozitul pe dividende a fost stabilit nu ca urmare a distribuirii de dividende ci ca urmare a tratarii sumelor incasate de administratorul-asociat unic al societatii ca dividende.

Avand in vedere ca pentru sumele ridicate din casierie si din contul bancar al societatii de catre administratorul-asociat unic nu se face dovada ca ar fi fost executata o contraprestatie din partea acestuia in folosul societatii si nici ca acestea au fost utilizate in scopul desfasurarii activitatii,

cum insasi administratorul recunoaste prin nota explicativa ca a ridicat aceste sume in avans cu explicatia ca urmau a fi constituite ca dividende, se retine ca in mod corect organele de inspectie fiscala au considerat aceste sume ca fiind ridicate in folosul personal al asociatului, incadrandu-le astfel in categoria dividendelor, dividendele reprezentand de altfel singura modalitate legala prin care detinatorul titlurilor de participare poate beneficia de profitul realizat de societate.

Avand in vedere cele mai sus mentionate, faptul ca societatea nu aduce argumente de fapt si de drept care sa combata si sa contrazica constatările organelor de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art.216, alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborat cu pct.11.1,lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

„11.1 Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neintemeiata, in situatia in care argumentele de fapt si de drept prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge contestatia formulata de SC X SRL ca neintemeiata pentru impozitul pe dividende in suma de xxx lei.

In ceea ce priveste dobanzile in suma de xxx lei si penalitatile de intarziere in suma de xxx lei aferente impozitului pe dividende stabilit suplimentar de plata, se retine ca stabilirea in sarcina contestatoarei de dobanzi si penalitati de intarziere aferente debitului stabilit suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Avand in vedere ca in ceea ce priveste debitul de natura impozitului pe dividende in suma de xxx lei contestatia se va respinge ca neintemeiata, iar prin contestatia formulata nu se prezinta alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor, aceasta se va respinge si pentru suma de xxx lei, stabilita cu titlu de accesorii, conform principiului de drept **„accessorium sequitur principale”**.

Pentru considerentele de fapt si de drept expuse in continutul deciziei, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata se

DECIDE:

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C. X S.R.L. impotriva Deciziei de impunere nr.F-CL-/2012, pentru suma totala de xxx lei, reprezentand:

- impozit dividende persoane fizice in suma de xxx lei;
- accesorii aferente in suma de xxx lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit legii la Tribunalul Calarasi in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV,