



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 2**



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335
E-mail: info.adm@dgfptm.ro
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

D E C I Z I A nr. 4633/437/21.11.2016
privind soluționarea contestației depusă de SC X SRL, înregistrată la
D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../21.09.2016.

D.G.R.F.P. Timișoara, Serviciul Soluționare Contestații 2, a fost sesizat asupra contestației formulată de SC X SRL, CUI ..., înmatriculată la O.R.C sub nr. ..., cu sediul în T..., jud. Timiș, reprezentată prin dl. ADM și dna. ADA, în calitate de administratori.

Contestația a fost depusă la A.J.F.P. Hunedoara, fiind înregistrată sub nr. HDG_REG .../08.09.2016.

SC X SRL prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../19.07.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – A.I.F., și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../19.07.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-HD .../19.07.2016, solicită desființarea în parte a acestora și anularea de la obligația de plată a sumei de ... lei, reprezentând venituri din dividende persoane fizice, precum și a accesoriilor aferente acestora ce urmează a fi calculate și comunicate ulterior.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../19.07.2016, și a anexei acesteia precum și împotriva Raportului de inspecție fiscală F-HD .../19.07.2016, care a stat la baza întocmirii Deciziei de impunere F-HD .../2016 și a anexei acesteia, petenta solicită DESFIINTAREA ca nefondate a celor 3 documente utilizate în activitatea de inspecție fiscală și ANULAREA ÎN TOTALITATE a obligației fiscale suplimentare stabilite prin

Decizia de impunere F-HD .../19.07.2016 respectiv ANULAREA DE LA OBLIGATIA DE PLATĂ a:

- Venituri dividende persoane fizice – total în sumă de ... lei, precum și a accesoriilor aferente acestora, ce urmează a fi calculate și comunicate ulterior conform termenilor de scadență stabilite în anexa la decizia nr. .../2016.

În drept:

SC X SRL este înștiințată prin aviz de inspecția fiscală nr. F-HD 83 din 04.04.2016 transmis cu adresa nr. HDG-AIF .../05.04.2016, că începând cu data de 27.04.2016 societatea va face obiectul unei inspecții fiscale parțiale având ca obiective verificarea următoarelor obligații fiscale:

- Taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2011-24.02.2016
- Impozit pe profit pentru perioada 01.01.2010-31.12.2015

În data de 04.05.2016, în baza ordinului de serviciu nr. F-HD 150 din 03.05.2016 s-au prezentat la sediul social al societății doamnele consilier IS și CA, care au consemnat în Registrul Unic de Control al societății la poziția 26 elementele prevăzute de art. 3 alin. (2) din Legea nr. 252/2003 privind Registrul Unic de Control, activitatea de control a acestora orientându-se cu preponderență asupra celor două obligații fiscale.

Conform prevederilor art. 126 alin (1) lit. c din Legea nr. 207/2015 durata efectuării inspecției fiscale este de 45 zile pentru subscrisa societate, dar inspecția fiscală respectivă a avut o durată de 84 de zile (27.04.2016 - 19.07.2016) sau în cel mai fericit caz 73 de zile (04.05.2016 - 15.06.2016), perioada stipulată în mod expres la pct. 8 pag. 1 din RIF nr. F-HD .../19.07.2016, cele două doamne consilier prezentându-se la sediul social al societății doar în zilele de 4, 5, 17, 18 și 19 mai 2016 și respectiv 15 și 16 iunie 2016, în total 7 zile lucrătoare din cele 60 sau 53 zile lucrătoare aferente perioadei mai sus evidențiate, controlul fiind astfel efectuat "prin corespondență" sau printr-o altă metodă nestipulată în Legea nr. 207/2015, dar cunoscută de către cele 2 doamne consilier. Cât a durat de fapt perioada controlului? Ea se stabilește la bunul plac al inspecției de control?

Ulterior, respectiv după data de 16.06.2016 - ultima zi în care echipa de inspecție fiscală a fost prezentă la sediul societății verificate, se emite avizul de inspecție fiscală nr. F-HD ... din 17.06.2016, transmis pe cale electronică cu adresa nr. HDG-AIF 2837 din 21.06.2016 și nu prin poștă cu confirmare de primire sau prin înmânarea directă sub semnătură cu precizarea datei de primire pe exemplarul doi, așa cum prevede OPANAF nr. 3711/2015 în Anexa la, în care se stipulează faptul că începând cu data de 21.06.2016 societatea va face obiectul unei inspecții fiscale privind Impozitul pe veniturile din dividende distribuite personalului fizic în perioada 01.01.2010 - 29.02.2016, - fără a se menționa motivul care a determinat extinderea verificărilor, deci pentru o perioadă de șase ani și două luni, deși conform prevederilor art. 98 alin (3) din

OG nr. 92/2003 actualizată "inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali", iar conform prevederilor art. 110, alin (l) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală "dreptul organului fiscal de a stabili creanțe fiscale se prescrie în termen de 5 ani".

Menționează că atât prevederile Legii nr 227/2015 privind Codul fiscal cât și cele ale Legii 207/2015 privind Codul de procedură fiscală intră în vigoare de la data de 01.01.2016, conform prevederilor art. 501 din Legea nr 227/2015 și respectiv ale art. 353 din Legea nr. 207/2015, ele neputând fi aplicate retroactiv.

Conform prevederilor OPANAF nr. 3711/2015, Anexa 1, în situația în care se procedează la extinderea inspecției fiscale ca perioadă sau obligații fiscale, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală inițial, avizul de inspecție fiscală se comunică înainte de începerea verificării obligațiilor fiscale sau perioadelor pentru care s-a extins inspecția fiscală "prin poștă cu confirmare de primire sau prin înmânare directă sub semnătură și cu precizarea datei de primire pe exemplarul doi" cu obligația consemnării lui în Registrul unic de control împreună cu toate elementele stipulate la art. 3 alin (2) din Legea nr. 252/2003, întrucât conform prevederilor art. 3 alin (4) din legea nr. 252/2003 "controlul se poate desfășura numai după consemnarea în Registrul unic de control a datelor prevăzute la alin (2)".

În data de 22.06.2016 orele 16:26 se comunică în format electronic către SC X SRL proiectul de raport de inspecție fiscală întocmit la data de 22.06.2016 în care durata verificării este stipulată a fi între 04.05.2016 și 27.05.2016, stabilindu-se pentru societate un impozit pe venituri din dividende în sumă de ... lei.

Menționează aici în mod deosebit faptul că nici în cap. 1 al proiectului de raport de inspecție fiscală și nici în avizul nr. HDG-AIF .../05.04.2016 nu s-a făcut mențiunea că respectiva inspecție fiscală s-a efectuat în baza unei delegări de competență, pentru care să se indice numărul, data și organul emitent al acesteia.

Menționează aici în mod expres faptul că în proiectul raportului de inspecție fiscală întocmit la data de 22.06.2016 la capitolul "obligațiile fiscale și perioadele care fac obiectul inspecției fiscale" sunt stipulate în mod expres doar cele două obiective prevăzute în avizul de inspecție fiscală nr. F-HD 83 din 04.04.2016.

La data de 22.06.2016, deci la o zi după transmiterea pe cale electronică a avizului de inspecție fiscală F-HD ..., se întocmește proiectul de raport al inspecției fiscale, comunicat în format electronic la data de 22.06.2016, ora 16:26, deși - așa cum a prezentat anterior, echipa de inspecție fiscală a fost prezentă la sediul social al societății pentru ultima dată în 16.06.2016, situație în care la cap. 3, pct. 3.3 din respectivul proiect de raport al inspecției fiscale sunt prezentate constatări despre această nouă obligație fiscală - impozitul pe

veniturile din dividende - deși la pag. 1 din respectivul proiect la datele despre "perioada verificată" această obligație nu este enumerată, fără a se respecta prevederile art. 9 alin. (1) ale art. 130 alin (1) din Legea 207/2015.

În aceeași dată, 22.06.2016 orele 16:26 se comunică în format electronic înștiințarea pentru discuția finală pentru data de 24.06.2016 orele 12:00 la Deva, asupra constatărilor și consecințelor fiscale urmare a încheierii inspecției fiscale.

Prin scrisoarea nr. .../24.06.2016 societatea verificată solicită ca termen pentru această discuție finală data de 30.06.2016, orele 12:00 și, concomitent transmite cu scrisoarea nr. 34/30.06.2016 punctul de vedere împotriva proiectului de raport de inspecție fiscală întocmit la data de 22.06.2016 și comunicat în format electronic în 22.06.2016 orele 16:26.

Prin adresa nr. HDG-AIF .../29.06.2016 se comunică societății verificate faptul că discuția finală asupra proiectului RIF întocmit la 22.06.2016 va "fi amânată pentru o dată ulterioară, pe care urmează să v-o comunicăm" - asta fiind culmea controlului.

Concomitent, este emisă Decizia de Instituire a măsurilor asiguratorii nr. HDG AIF .../30.06.2016, pentru bunuri legate direct de activitatea de producție, contrar prevederilor legale, decizie contestată în contencios.

Menționează și faptul că în data de 28 iunie 2016, între orele 11:30 și 13:30 cele două membre ale echipei de control au fost prezente la sediul SC X SRL, unde pentru prima dată de la începerea inspecției fiscale s-a discutat speța pct. 3.3 din proiectul de raport întocmit la data de 22.06.2016 cu cei doi asociați și administratori ai societății, prezentându-li-se încă o dată toate documentele pe care le deține societatea, care corespund cu realitatea din teren unde societatea își desfășoară activitatea, teren care în timpul controlului a fost vizionat efectiv de către cele două membre ale echipei de inspecție fiscală.

Urmare a acestei vizite, la data de 30.06.2016 SC X SRL primește prin poștă avizul de inspecție fiscală F-HD ... din 17.06.2016 însoțit de adresa nr. HDG-AIF 2837/21.06.2016, cu recomandata nr. 200316, neconsemnat în Registrul unic de control, încălcându-se prevederile art. 3 alin (2) și (4) din Legea nr. 252/2003.

După primirea Deciziei de înștiințare a măsurilor asiguratorii în data de 06.07.2016, întocmită în baza proiectului de raport din 22.06.2016, la data de 07.07.2016 SC X SRL primește prin poștă același aviz de inspecție fiscală nr. F-HD .../17.06.2016, însoțit acum de adresa nr. HDG-AIF .../01.07.2016 în care se stipulează faptul că perioada supusă verificării este 01.01.2011-29.02.2016, deci o perioadă modificată față de cele stipulate anterior, ca urmare a celor prezentate de noi în adresa nr. 34/30.06.2016 "Punct de vedere împotriva proiectului de raport de inspecție fiscală" emis la 22.06.2016, neconsemnata nici acesta în Registrul unic de control, încălcându-se prevederile art. 3 alin (2) și (4) din Legea nr. 252/2003.

Pentru extinderea inspecției fiscale la perioade sau creanțe fiscale, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală inițial - respectiv F-HD .../04.04.2016, având ca obiective TVA și impozitul pe profit, conform prevederilor art. 120 alin (2) și (3) din Legea nr. 207/2015 - Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile OPANAF nr. 3816/2013, modificat, și cu ale prevederilor cap. III pct. 8 din OPANAF 364/2009, echipa de control era obligată să solicite în scris la DGRFP Timișoara o nouă delegare de competență, lucru nerealizat și confirmat de faptul că în adresa HDG-AIF 2837/21.06.2016 este indicată pentru efectuarea inspecției fiscale delegarea de competență nr. TMR_AIF .../02.02.2016 emisă în baza OPANAF 3816/2013 și nu a OPANAF nr. 767/2016, care intră în vigoare începând cu data de 26.02.2016, care cuprinde doar cele 2 obiective din avizul inițial de inspecție fiscală.

Conform prevederilor din Anexa nr. Ib a OPANAF nr. 3711/2015 în situația în care se procedează la extinderea inspecției fiscale la perioade sau obligații fiscale, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală inițial, avizul de inspecție fiscală se comunică înainte de începerea verificării obligațiilor fiscale sau perioadelor pentru care s-a extins inspecția fiscală și se transmite contribuabilului care urmează a face obiectul unei inspecții fiscale generale sau parțiale, înainte de începerea inspecției fiscale cu 15 zile, un exemplar se transmite organului fiscal în a cărui rază teritorială se află sediul/domiciliul fiscal al contribuabilului.

În RIF nr. F-HD .../19.07.2016, final, la pct. 2 pag. 1 pentru delegare de competență se precizează "nr. ... din 02.02.2016 de la ... ", dar nu este prezentată ca anexă la respectivul RIF transmis către societatea verificată.

Deasemenea în RIF nr. F-HD .../19.07.2016, final, la pag. 19 alin (4) în mod eronat, fără cunoasterea actelor normative, se stipulează faptul că "delegarea de competență nr. TMR-AIF .../02.02.2016 ... s-a dispus în baza prevederilor art 119 și 120 din OG 92/2003", respectivele prevederi referindu-se în fapt la dobânzi și penalități de întârziere, când de fapt art. 99 alin 3 din OG 92/2003 reglementează competența de delegare privind efectuarea unei inspecții fiscale.

Invocarea faptului că prevederile cap. III. pct. 3.9 din Ordinul 364/2010 la pag. 19 alin 2 din RIF nr. F-HD .../19.06.2016, final, permit emiterea avizului de inspecție fiscală pentru extindere care se transmite contribuabilului în timpul inspecției fiscale s-a făcut fără a se avea în vedere și prevederile cap. III, 8 din Ordinul 364/2010 și ale OP ANAF nr. 3711/2015, anexa Ib, avizul de inspecție fiscală nr. F-HD .../17.06.2016, însoțit de adresa nr. HDG_AIF .../01.07.2016 este primită de societate în 07.07.2016, deci cu mult înainte de data de 16.06.2016, ultima zi în care echipa de control s-a mai deplasat la societate.

În data de 12.07.2016 societatea primește cu adresa nr. .../2016 un nou proiect de raport de inspecție fiscală, întocmit la data de 07.07.2016, în care

durata verificării este stipulată a fi între 04.05.2016 și 07.07.2016, stabilindu-se pentru societate un impozit pe veniturile din dividende suplimentar în sumă de ... lei, dar în care la cap. V - Sinteza punctului de vedere al contribuabilului nu se stipulează nimic, deși se depusese anterior scrisoarea nr. .../30.06.2016, societatea fiind înștiințată pentru discuția finală urmare a încheierii inspecției fiscale efectuate în perioada 04.05.2016 - 07.07.2016 pentru data de 15.07.2016, ora 10:00 la Deva.

Împotriva acestui proiect de raport societatea depune punctul de vedere cu adresa nr. .../14.07.2016.

În data de 26.07.2016 societatea primește Decizia de impunere F_HD .../19.07.2016 și anexa la aceasta, împreună cu RIF nr. F-HD .../19.07.2016, listate la data de 20.07.2016.

În decizia de impunere i se stabilește societății un impozit pe venitul din dividende suplimentar în sumă de ... lei, suma care se regăsește și în cap. VII - Sinteza constatărilor fiscale din RIF, dar în anexa la decizia de impunere acest impozit este stabilit în mod eronat la suma de ... lei.

Rezultă din cele prezentate mai sus că respectiva inspecție fiscală s-a efectuat "prin corespondență", echipa de inspecție fiscală nerespectând prevederile legale stipulate de actele normative în vigoare.

Ca urmare a nerespectării prevederilor art. 3 alin (2) și alin (4) din Legea nr. 252/2003, ale prevederilor art. 9 alin (1), art. 118 alin (4), art. 130 alin (1) din Legea nr. 207/2015, pct. 3.2.7 din cap. IV.1 al OPANAF nr. 364/2009, ale OPANAF nr. 3710/2015 și 3711/2015 consideră că se constată din oficiu NULITATEA aspectelor prezentate în cele 3 documente cu privire la impozitul pe veniturile din dividende, fapt pentru care solicită desființarea acestora ca nefondate.

În fapt:

Prin Decizia de impunere F-HD .../19.07.2016, emisă în baza RIF nr. F-HD .../19.07.2016 și transmise societății SC X SRL la data de 26.07.2016, se stabilesc obligații fiscale suplimentare de plată pentru societate în sumă totală de ... lei, din care impozitul din venituri pe dividende stabilit suplimentar reprezintă ... lei, iar în anexa la respectiva decizie de impunere acest impozit reprezintă în mod eronat suma de ... lei.

Față de această situație consemnăm următoarele:

La data de 30.09.2012 SC X SRL evidențiază în creditul contului 117 "Rezultatul reportat" suma de ... lei, reprezentând profit net realizat în exercițiile financiare precedente, nerepartizat de către adunarea generală a asociaților, din care în cursul lunii noiembrie 2012 se atribuie suma de ... lei pentru majorarea capitalului social.

În vederea dezvoltării activității societății, începând cu anul 2010, societatea a apelat la împrumuturi bancare, a căror garanție urma a se efectua cu

terenul situat în înscris în CF nr. ... cu nr. top ..., în suprafață de ... m2, situație în care la data de 10.01.2010 pentru respectivul teren între posesorii acestuia și SC X SRL se încheie promisiunea sinalagmatică de vânzare-cumpărare nr..../10.01.2010 pentru suma de lei, plata ei urmând a se face eșalonat, în funcție de disponibilitățile financiare ale firmei, până la achitarea integrală a acesteia, demersurile necesare întocmirii contractului autentic de vânzare-cumpărare urmând a se face în momentul încasării integrale a pretului convenit, promisiune-contract evidențiată în contabilitatea societății.

Promisiunea de contract (unilaterială sau sinalagmatică) este cunoscută și sub denumirea de antecontract. Antecontractul este un act juridic bilateral care implică acordul de voință al părților și generează obligații de a face, adică de a încheia în viitor contractul, în conformitate cu prevederile legale sau cu voința părților.

Promisiunea de vânzare-cumpărare reprezintă o convenție prin care una din părți (promitentul vânzător) se obligă să vândă, iar cealaltă parte (promitentul cumpărător) să cumpere un anumit bun, la un preț determinat, contractul de vânzare-cumpărare urmând a fi încheiat la o dată ulterioară.

Legislația în vigoare cu privire la promisiune a sinalagmatică de vânzare - cumpărare nu stipulează niciunde obligativitate autentificării notariale a acesteia.

Conform prevederilor Legii nr. 287/2009 privind Codul civil al României, cu modificările și completările ulterioare,

- Contractul este acordul de voințe dintre două sau mai multe persoane cu intenția de a constitui, modifica sau stinge un raport juridic. (art. 1.166).

- Contractul se încheie prin simplul acord de voință al părților (art. 1...).

- Contractul poate fi consensual, solemn sau real (art. 1174 alin.1). Contractul este consensual atunci când se formează prin simplul acord de voință al părților (art. 1174 alin.2).

- Contractul produce efecte numai între părți (art. 1280).

- Contractul este opozabil terților, care nu pot aduce atingere drepturilor și obligațiilor născute din contract (art. 1281).

Vânzarea este contractul prin care vânzătorul transmite sau, după caz, se obligă să transmită cumpărătorului proprietatea unui bun în schimbul unui preț pe care cumpărătorul se obligă să îl plătească (art. 1650 alin. 1).

Din momentul încheierii respectivului acord între cele două părți acest teren a fost folosit de către SC X SRL în proiecte care i-au adus venituri.

Menționează faptul că în perioada achitării sumelor ca avans conform contractului mai sus prezentat societatea și-a achitat toate obligațiile către furnizori și către bugetul de stat.

Cheltuielile efectuate de către societate în scopul realizării de venituri, pentru calcularea profitului impozabil al societății nu au fost influențate de aceste obligații asumate prin respectivul contract.

Legea nr. 287/2009 privind Codul civil al României nu învederează obligativitatea autentificării la notariat a respectivei promisiuni de vânzare-cumpărare, iar pct. 3.2.7 din cap. IV.1 al OPANAF nr. 364/2009 nu permite echipei de control descrieri personale inutile, neconcludente și nedocumentate ("asociatul a utilizat această sumă în scop personal"), care să încalce nejustificat conținutul raportului de inspecție fiscală.

Obligațiile asumate de către SC X SRL conform respectivei promisiuni nu se încadrează în prevederile art. 7, pct. 12, ultima liniuță, și nici în prevederile art. 67 alin (1.1.1.) din Legea nr. 571/2003 - actualizată, respectiva obligație nefiind făcută, cum eronat apreciază echipa de inspecție, în folosul personal al vânzătorului.

Petenta susține că prin art. 7 pct. 11 din Legea nr. 227/2015 cele două liniuțe din prevederile art. 7 pct. 12 al Legii nr. 571/2003 actualizată au fost eliminate, ca de altfel și alin. (1.1.1.) al art. 67, prin art. 97 alin (1) din legea 227/2015 fiind considerate de legiuitor în totală neconcordanță cu prevederile privind dividendele și modul lor de utilizare.

Față de aspectele prezentate mai sus petenta consideră nefondate motivațiile echipei de control prezentate la pag. 11-12 din raportul inspecției fiscale final transmis către societate - și la motivele de fapt din decizia mai sus citată.

Având în vedere cele prezentate mai sus se solicită anularea în totalitate a obligației fiscale suplimentare stabilite de control în sumă de ... lei, reprezentând impozit pe veniturile din dividende, precum și a accesoriilor aferente acestora, ce se vor calcula și comunica ulterior, conform termenelor de scadență stabilite în anexa la decizia mai sus citată.

Față de argumentele de drept și de fapt expuse mai sus, se solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată și pe fond ANULAREA Deciziei de impunere nr. F-HD .../19.07.2016 și a anexei acesteia pentru suma de ... lei, reprezentând impozit suplimentar stabilit pe veniturile din dividende.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara – A.I.F., au consemnat următoarele:

Urmare verificării efectuate s-a constatat ca în cursul perioadei 01.01.2011 - 29.02.2016 s-au efectuat ridicări din casieria unitatii și din disbonibilul din banca în sumă totală de ... lei (prin debitul contului 461 "debitori diversi") din care s-a restituit în cursul aceleiași perioade suma de ... lei (prin creditul contului 461 "debitori diversi"). Ținând cont de soldul contului 461 "Debitori diversi" de la 01.01.2011 în sumă de ... lei, soldul contului 461 la data de 29.02.2016 este în suma de ... lei (... + ... -...).

Din totalul sumei ramasă în soldul contului 461 "Debitori diversi" de ... lei suma de ... lei reprezintă ridicări de numerar de către persoana fizica ADM -

administratorul și asociatul societății X SRL., din care în perioada 01.01.2011 - 29.02.2016 s-au efectuat ridicări de numerar în sumă de ... lei și s-a restituit suma de ... lei.

Administratorul societății, d-l ADM a formulat răspuns la Nota Explicativă precizând faptul că "Suma de ... lei reprezintă acordarea unui avans către d-nul ADM în baza contractului nr. din 10.01.2010 în vederea achiziționării unui teren situat în ..., înscris în CF nr. ..., cu nr. Cadastral ..., în suprafață de ... mp aflat în proprietatea personală d-lui DA din anul 2005. Terenul a fost cumpărat de dl. DA cu Contractul de vânzare - cumpărare nr. .../18.10.2005. Suma prevăzută în contract pentru achiziționarea terenului de către firma X SRL este în valoare de ... lei din care s-a achitat în perioada 01.01.2010 - 31.12.2014 suma de ... lei cu dispoziții de plată din registrul de casa și prin extrase de cont.

Din momentul achiziționării acest teren a fost folosit de către firma X SRL în proiecte care au generat venituri. Totodată terenul respectiv a fost și este folosit de SC X SRL ca și ipotecă imobiliară drept garanție pentru linia de credit obținută în perioada 2010 - 2016 de la banca Raiffeisen, Carpatica și respectiv Libra Internet Bank conf. contractelor de credit și actelor adiționale încheiate cu aceste bănci. Se specifică că linia de credit obținută inițial în această perioadă de la banca Raiffeisen a fost preluată de banca Carpatica și în prezent este transferată la Libra Internațional Bank.

Tranzacția de vânzare - cumpărare efectivă a terenului de către X SRL nu s-a realizat încă, proprietatea terenului fiind menționată sub forma actuală în toate documentele încheiate cu banca. Schimbarea proprietarului ar presupune modificarea tuturor acestor contracte și acte adiționale, cu efortul administrativ și financiar aferent, ceea ce a condus la amânarea efectivă a tranzacției, și la solicitarea băncii. Toate documentele justificative se găsesc la sediul societății ".

SC X SRL a prezentat organelor de inspecție fiscală Promisiunea sinalagmatică de vânzare - cumpărare nr. .../10.01.2010 prin care dl. ADM în calitate de promitent vânzător vinde SC X SRL în calitate de promitent cumpărător terenul cu suprafața de ... mp situat în ..., pentru prețul total de ... ron. Plata sumei se va face esalonat în funcție de disponibilitățile financiare ale firmei, până la achitarea integrală a valorii stabilite.

Asa cum s-a menționat și în nota explicativă, tranzacția de vânzare - cumpărare efectivă a terenului nu s-a realizat până în prezent.

Potrivit prevederilor art. 7, alin. (1), pct. 12 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare: "În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații (...):

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".

De asemenea, 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".

Fata de cele menționate, se consideră că suma de de ... lei ridicată de asociatul ADM reprezintă venituri de natura dividendelor și în consecință organele de inspecție propun extinderea inspecției fiscale și asupra impozitului pe dividende pentru perioada 01.01.2011 - 29.02.2016.

Pentru ridicările de numerar din casieria unității, SC X SRL a prezentat dispoziții de plată cu mențiunea "avans conform contract" iar pentru ridicările de disponibil din banca pe extrasele de cont se menționează "avans conform contract" sau „restituire creditare firmă".

Deoarece societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală doar promisiunea de vânzare - cumpărare a terenului și nu a prezentat alte documente contabile cu privire la utilizarea numerarului ridicat de asociatul societății din casieria unității și din disponibilul de la banca, nu se justifică utilizarea sumei ridicate în scopul desfășurării activității și în interesul societății. Rezultă că asociatul societății a utilizat această sumă în scop personal, fiind ridicată sub forma de dividende și în consecință societatea avea obligația de a calcula și reține impozit pe venitul din dividende în cota de 16% în conformitate cu prevederile art. 67, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, pentru ridicările de numerar din perioada 01.01.2011 - 29.02.2016 în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au determinat baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe veniturile din dividende în sumă totală de ... lei, aferentă dividendelor ridicate în sumă netă de ... lei și au calculat impozit pe veniturile din dividende suplimentar în sumă de ... lei.

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestator și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

SC X SRL, CUI ..., înmatriculată la O.R.C sub nr. ..., are sediul în ..., jud. Timiș, reprezentată prin dl. ADM și dna. ADA, în calitate de administratori.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../19.07.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție

fiscală nr. F-HD .../19.07.2016 și vizează suma de ... lei, reprezentând venituri din dividende persoane fizice, precum și a accesoriilor aferente acestora ce urmează a fi calculate și comunicate ulterior.

III.1. Pe linie procedurală

Cauza supusă soluționării este dacă aspectele semnalate de contestatoare sunt întemeiate și de natură să atragă nulitatea deciziei de impunere emise în urma inspecției.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara au efectuat în perioada 04.05.2016 – 15.07.2016 la S.C. X S.R.L. o inspecție fiscală având ca obiect verificarea modului de constituire, evidențiere, declarare și virare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului privind impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice. Inspecția fiscală nu a fost suspendată. În urma inspecției a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD .../19.07.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. F-HD .../19.07.2016.

În contestația depusă, petenta afirmă că inspecția fiscală s-a efectuat cu încălcarea dispozițiilor Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și ale Metodologiei de inspecție fiscală, respectiv că organul fiscal și-a depășit atribuțiile și competențele.

În drept, potrivit prevederilor art. 6, art. 10, art. 12, art. 49, art. 52 și art. 55 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 6. – Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale, prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. [...]”

“Art. 10. – (1) Contribuabilul/plătitorul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală și procesual penală.

(2) Contribuabilul/plătitorul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective ce îi stau la dispoziție”.

“Art. 12. – (1) Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.

(2) *Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.*

(3) *Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare.*

(4) *Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul.”*

“art. 55 Mijloace de probă

(1) *Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.*

(2) *Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:*

a) *solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;*

b) *solicitarea de expertize;*

c) *folosirea înscrisurilor;*

d) *efectuarea de constatări la fața locului;*

e) *efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.*

(3) *Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”*

Astfel, conform prevederilor legale anterior-citate, organele fiscale sunt cele îndreptățite să stabilească starea de fapt fiscală, administrând în acest scop mijloacele de probă pe care le apreciază ca fiind utile determinării acestei stări, în timp ce contribuabilii sunt obligați să furnizeze informațiile necesare și să întreprindă toate măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare stării de fapt fiscale invocate, relațiile dintre părți – organe fiscale și contribuabili – fiind fundamente pe buna credință.

Referitor la competența organelor de control de a stabili diferențe în ceea ce privește obligațiile fiscale, sunt incidente prevederile art. 1 pct. 10 și 31, art. 2 alin. 1, art. 113 alin. 1, art. 119 și art 29 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“art. 1 Definiții

În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

10. creanță fiscală - dreptul la încasarea oricărei sume care se cuvine bugetului general consolidat, reprezentând creanța fiscală principală și creanța fiscală accesorie;

art. 2 Obiectul și sfera de aplicare a Codului de procedură fiscală

(1) Codul de procedură fiscală reglementează drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice fiscale privind administrarea creanțelor fiscale datorate bugetului general consolidat, indiferent de autoritatea care le administrează, cu excepția cazului când prin lege se prevede altfel.

art. 113 Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”

”Art. 119. - Competența de efectuare a inspecției fiscale

Inspecția fiscală se exercită exclusiv, nemijlocit și neîngrădit de organul fiscal competent potrivit cap. I și II ale titlului III. Organele fiscale care sunt competente să efectueze inspecția fiscală sunt denumite în sensul prezentului capitol organe de inspecție fiscală.

art. 29 Competența generală a organului fiscal central

(1) Administrarea creanțelor fiscale datorate bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate și bugetului asigurărilor pentru șomaj se realizează prin organul fiscal central, cu excepția cazului când prin lege se prevede altfel.”

iar art. 1 pct. 31. definește organul fiscal central ca fiind “Agenția Națională de Administrare Fiscală, denumită în continuare A.N.A.F., prin structurile de specialitate cu atribuții de administrare a creanțelor fiscale, inclusiv unitățile subordonate A.N.A.F.;”

Rezultă deci că administrarea creanțelor fiscale datorate bugetului de stat, se realizează prin structurile de specialitate din cadrul A.N.A.F. care au competența de efectuare a inspecției fiscale.

În speță, se constată că SC X SRL reclamă ca inspecția fiscală a avut o durată de 84 de zile (27.04.2016 - 19.07.2016) sau "În cel mai fericit caz 73 de zile" (04.05.2016 - 15.07.2016) perioada stipulată în mod expres la pct. 8 pag. 1 din RIF nr. F- HD .../19.07.2016.

În drept, prevederile art. 126 alin. (1) lit. c) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„ART.126 - Durata efectuării inspecției fiscale

(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de:

c) 45 de zile pentru ceilalți contribuabili.

(2) În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. În acest caz, organul de inspecție fiscală poate relua inspecția, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspecția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor art. 117 alin. (1).

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține faptul că inspecția fiscală a început la data de 04.05.2016 dată la care a fost consemnată în registrul unic de control fiind efectuată în perioada 04.05.2016 - 16.06.2016 și s-a finalizat la data de 15.07.2016, data la care a avut loc și discuția finală asupra constatărilor și consecințelor fiscale, contribuabilul fiind instiintat despre aceasta prin adresa nr. .../07.07.2016 transmisă prin poștă cu confirmare de primire împreună cu proiectul raportului de inspecție fiscală, fiind respectat termenul de finalizare a inspecției fiscale, aceasta nedepasind dublul perioadei reprezentand durata efectuării inspecției fiscale, respectiv 90 de zile de la data începerii ei.

Referitor la afirmația societății petente la faptul ca inspecția fiscală a fost efectuată "prin corespondență", echipa de inspecție fiscală prezentandu-se la sediul social al societatii doar în 7 zile lucrătoare, menționăm faptul că au fost respectate prevederile art. 125 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală referitoare la locul desfășurării inspecției fiscale, respectiv: "*inspecția fiscală se poate desfășura la sediul organului fiscal sau în orice alt loc stabilit de comun acord cu platitorul*".

Referitor extinderea inspecției fiscale la perioade sau creanțe fiscale, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală inițial, se reține faptul că în timpul inspecției fiscale s-a considerat că este necesară extinderea verificărilor și asupra impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, întrucat s-a constatat faptul că administratorul societății a ridicat sume de bani, din casieria unității și din disponibilul de la bancă, fără a restitui aceste sume până la data finalizării inspecției fiscale.

Astfel s-a întocmit Avizul de inspecție fiscală nr. F-HD .../17.06.2016 prin care s-a avizat inițial pentru perioada ce urmează a fii verificată, respectiv 01.01.2010 - 29.02.2016. Acesta a fost transmis pe cale electronică în data de 21.06.2016, dar întrucât agentul economic nu a confirmat primirea acestuia, echipa de control s-a deplasat în data de 28.06.2016 la sediul agentului economic pentru înmanarea directă a acestuia sub semnatura, organele de inspecție menționând că reprezentanții societății X SRL refuză și de această dată primirea acestuia.

Urmare a acestui fapt s-a procedat la transmiterea prin poștă a avizului de inspecție fiscală nr. F-HD ../17.06.2016 cu adresa nr. ../01.07.2016, totodată fiind modificată perioada de verificat, în loc de 01.01.2010 - 29.02.2016 fiind menționată perioada 01.01.2011 - 29.02.2016. Adresa nr. ../01.07.2016 a fost confirmată de primire în data de 07.07.2016.

În ceea ce privește perioada pentru care a fost modificată verificarea impozitului pe dividende, aceasta s-a efectuat cu respectarea prevederilor art. 110 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală respectiv: *"Dreptul organului fiscal de a stabili creanțe fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel"*.

Sușinerile contestatoarei referitoare la faptul că în situația în care se procedează la extinderea inspecției fiscale la perioade sau obligații fiscale, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală inițial, avizul de inspecție fiscală se comunică înainte de începerea verificării obligațiilor fiscale sau perioadelor pentru care s-a extins inspecția fiscală și se transmite contribuabilului care urmează a face obiectul unei inspecții fiscale generale sau parțiale, înainte de începerea inspecției fiscale cu 15 zile, acestea sunt vădit neîntemeiate și contrare dispozițiilor legale, întrucât la art. 122 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se precizează în mod clar următoarele:

„, ART. 122 - Avizul de inspecție fiscală

(4) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:

c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade sau creanțe fiscale, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală inițial;”

Prin delegarea de competență nr. TMR_AIF nr. ../02.02.2016 emisă de DGFRP Timișoara și înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. ../04.02.2016 și reclamată de petentă, s-a dispus efectuarea unei inspecții fiscale la contribuabilul SC X SRL, fără a se menționa obligațiile fiscale și perioada de verificat, acestea urmând a fi comunicate contribuabilului prin avizul de inspecție fiscală.

Referitor la anexa la Decizia de impunere nr. ../19.07.2016 privind termenele scadente ale impozitului pe dividende stabilit suplimentar, se reține faptul că prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. HDG_AIF ../19.09.2016, organele de inspecție fiscală precizează că în mod eronat s-a înscris în coloana "Valoarea obligației fiscale principale" suma de ... lei, în loc de ... lei, însă aceasta a fost corectată și transmisă organului fiscal teritorial la care este arendat contribuabilul, pentru a fi calculate accesoriile fiscale.

Prin urmare, solicitarea petentei de a se constata nulitatea actelor administrativ fiscale cu privire la impozitul pe veniturile din dividende nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, în speță fiind aplicabile și

prevederile prevăzute la art. 46 și art. 49 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează următoarele:

“art. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie 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/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și 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/plătitorului.”*

“art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;*
- c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”*

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 49, alin. 1, lit. b din Codul de procedură fiscală, precum și situațiile care pot duce la nulitatea actului administrativ fiscal.

Se reține că în cauza în speță, actul administrativ fiscal este Decizia de impunere nr. F-HD .../19.07.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente

diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../19.07.2016, care a fost întocmită cu respectarea dispozițiilor art. 46 din Codul de procedură fiscală și cuprinde toate elementele prevăzute la art. 49 alin. 1 lit. b) din Codul de procedură fiscală, respectiv are înscrise numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, denumirea contribuabilului, obiectului actului administrativ și semnătura persoanei împuternicite a organului fiscal, precum și organul fiscal emitent. De asemenea, așa cum am arătat mai sus, susținerea petentei cu privire la lipsa competenței nu este fondată.

În concluzie, având în vedere cele expuse mai sus, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele și excepțiile ridicate de contestatară, drept pentru care se va proceda la analizarea pe fond a contestației formulată de S.C. X S.R.L

III.2 Cu privire la aspectele de fond invocate de contestatară.

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au stabilit că societatea are obligația de a achita impozit pe dividende în sumă ... lei în condițiile în care argumentele aduse de petentă nu sunt de natură să înlăture constatățile organelor de inspecție fiscală.

În fapt, societatea X S.R.L a încheiat cu administratorul societății d-nul ADM promisiunea sinalagmatică de vânzare - cumpărare nr. .../10.01.2010 prin care d-nul ADM vinde societății X SRL un teren în suprafață de ... mp pentru prețul total de ... lei, plata sumei urmând a se face esalonat în funcție de disponibilitățile financiare ale firmei, până la achitarea integrală a valorii stabilite.

Organele de inspecție fiscală au considerat că ridicările de numerar de către asociatul și administratorul societății d-nul ADM din perioada 01.01.2011 - 29.02.2016, în sumă de ... lei, din care s-a restituit suma de ... lei, sunt asimilate fiscal dividendelor întrucât nu se justifică utilizarea sumei ridicate în scopul desfășurării activității și în interesul societății.

Prin contestația formulată din totalul obligațiilor fiscale stabilite suplimentar de plată în sumă de ... lei, SC X SRL solicită anularea de la obligația de plată a impozitului pe veniturile din dividende distribuit persoanelor fizice în sumă de ... lei, precum și a accesoriilor aferente acestora, ce urmează a fi calculate și comunicate ulterior conform termenelor de scadență stabilite în anexa la decizia nr. .../2016, susținând că acest teren a fost folosit în proiecte care i-au adus venituri.

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

„ART. 7

(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, 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 art.67 alin. (1) din același act normativ:

„ 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.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că legiuitorul a definit dividendele ca fiind o distribuire în bani efectuată de persoana juridică unui participant drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică. De asemenea, potrivit prevederilor art. 7 pct. 12 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 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.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. .../19.07.2016, se reține faptul că societatea a încheiat cu administratorul societății d-nul ADM o promisiune sinalagmatică de vânzare - cumpărare, prin care d-nul ADM vinde societății X SRL un teren, plata sumei reprezentând contravaloarea acestuia urmând a se face eșalonat, până la achitarea integrală a valorii stabilite.

Organele de control asimilează aceste plăți ca distribuire de dividende, astfel că pentru ridicările de numerar din perioada 01.01.2011- 31.12.2014, în sumă de ... lei (... lei - ... lei), organele de inspecție fiscală au determinat baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe veniturile din dividende în sumă totală de ... lei, aferentă dividendelor ridicate în sumă netă de ... lei și au calculat impozit pe veniturile din dividende suplimentar în sumă de ... lei.

Se reține că până la data finalizării inspecției fiscale tranzacția de vânzare - cumpărare efectivă a terenului nu s-a realizat, iar respectivul teren a fost folosit drept garanție pentru obținerea unui împrumut de la LIBRA INTERNET BANK. Din actele adiționale la contractul de credit nr. 83TM din 20.09.2014 încheiat cu LIBRA INTERNET BANK rezultă ca valoarea la care acesta a fost ipotecat este de ... lei, fiind sub valoarea de ... lei prevăzută în promisiune sinalagmatică de vânzare - cumpărare pentru a fi achiziționat.

Pentru ridicările de numerar din casieria unității, SC X SRL a prezentat organelor de control dispoziții de plată cu mențiunea "avans conform contract" iar pentru ridicările de disponibil din banca pe extrasele de cont se menționează "avans conform contract" sau „restituire creditare firmă”.

Se reține că, pentru a nu fi tratate drept dividende, societatea contestată trebuie să demonstreze cu documente că sumele ridicate de asociatul unic, au fost utilizate pentru nevoile societății, dar din documentele prezentate la dosarul cauzei nu rezultă justificarea ridicărilor de numerar din casieria societății sau din disponibilul din bancă de către asociatul și administratorul societății.

Astfel, doar promisiunea sinalagmatică încheiată între d-nul ADM în calitate de promitent vânzător și SC X SRL în calitate de promitent cumpărător nu poate să dovedească faptul că sumele de bani ridicate cu titlu de avans au fost

utilizate pentru achitarea respectivului teren fără ca societatea să prezinte și alte documente contabile cu privire la utilizarea numeralului ridicat de către administratorul societății din caseria unității și din disponibilul de la bancă, astfel că nu se justifică ridicarea sumelor în scopul desfășurării activității și în interesul firmei.

Prin urmare, aceste sume urmează regimul fiscal aplicabil dividendelor, prevăzut la art. 67 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, anterior citat. Cu alte cuvinte, sunt supuse impozitului pe veniturile din dividende în cota de 16% din suma acestora, obligația calculării și reținerii acestui impozit revenind persoanelor 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.

Prin contestația formulată petenta mai precizează că vânzarea este contractul prin care vânzătorul transmite, sau după caz se obligă să transmită cumpărătorului proprietatea unui bun în schimbul unui preț pe care cumpărătorul se obligă să îl plătească, neexistând obligativitatea autentificării la notariat a respectivei promisiuni de vânzare – cumpărare.

Se reține că în cartea funciară pusă la dispoziția organelor de control acest teren se află înscris pe numele persoanei fizice ADM, transferul dreptului de proprietate urmând a se efectua după plata integrală a acestuia.

Referitor la aceste aspecte contestate de petentă, invederăm faptul că art. 557 din Legea nr. 287 din 17 iulie 2009 privind Codul civil, la alin 4) precizează: *„Cu excepția cazurilor anume prevăzute de lege, în cazul bunurilor imobile dreptul de proprietate se dobândește prin înscriere în cartea funciară, cu respectarea dispozițiilor prevăzute la art. 888”*.

Drept urmare, putem concluziona că dreptul la proprietate, cu privire la un bun imobil, nu se dobândește la data promisiunii de vânzare – cumpărare, la data semnării contractului de vânzare, la data plății ori la un alt moment convenit de părți ci, ipso lege, la data realizării formalităților de înscriere în cartea funciară.

Considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale incidente în cauză, faptul că societatea nu aduce argumente de fapt și de drept care să combată și să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*” urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ... lei.

III.3. Referitor la solicitarea petentei de anulare a „impunerii obligațiilor accesorii de plată”, accesorii aferente obligațiilor fiscale principale în sumă de ... lei, ce urmează a fi calculate și comunicate ulterior, se rețin următoarele:

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

„ART. 93 Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și 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. 94

Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată, precum și a accesoriilor aferente acestora.

ART. 95 Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent.(...)

(6) Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plată.

ART. 98 Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:(...)

c) deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;

(...)

ART. 113 Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile,

verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”

Posibilitatea de contestare conferită de art. 268 și următoarele din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, este limitată astfel:

„ART. 268

Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(3) Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de nemodificare a bazei de impozitare prin care nu sunt stabilite creanțe fiscale.

(5) În cazul deciziilor referitoare la baza de impozitare, reglementate potrivit art. 99 alin. (1), contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.

(6) Bazele de impozitare constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impozitare pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”

Conform dispozițiilor legale mai sus precizate rezultă că persoanele care se consideră lezate în drepturile lor au posibilitatea de a contesta un titlu de creanță, precum și alte acte administrative fiscale.

Prin Decizia de impunere nr. F-HD .../19.07.2016, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara, a stabilit în sarcina petentei S.C. X S.R.L. obligații fiscale principale în sumă de ... lei reprezentând impozit pe dividende.

Având în vedere că de la 01.01.2016, conform art. 113 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 competența inspecției fiscale a fost limitată la stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale, pentru perioada verificată de inspecția fiscală conform deciziei de impunere, accesoriile aferente obligațiilor fiscale principale stabilite în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. .../19.07.2016 urmează a fi determinate de către unitatea fiscală de administrare a petentei, ulterior comunicării către petentă a deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii, aceasta având posibilitatea contestării acesteia în condițiile legii.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în baza referatului nr. .../ se

D E C I D E :

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L, împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../19.07.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – A.I.F, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../19.07.2016, și care vizează suma de ... lei, reprezentând impozit pe venituri din dividende.

2. Prezenta decizie se comunică la:

- S.C. X S.R.L;
 - A.J.F.P. Hunedoara–A.I.F
- cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din O.A.N.A.F. nr.3741/2015.

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

DIRECTOR GENERAL

...