

DECIZIE nr. ... /25.06.2020

privind soluționarea contestației formulate de Societatea X SA, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /03.04.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 3 cu adresa nr. ARG_AIF ... /23.03.2020, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /03.04.2020, asupra contestației formulate de

Societatea X SA,
CUI: RO ...

cu sediul în ... , ... nr., cod poștal ... , jud. Arad

având sediul procesual ales la S.C.P.A. ...
din, str. ... nr. ap., jud. Arad

înregistrată la registratura AJFP Arad sub nr. ARG_REG ... /13.03.2020, la Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Arad sub nr. ARG_AIF ... /17.03.2020 și la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /03.04.2020.

Societatea X SA formulează contestație împotriva Deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR ... /30.01.2020 emisă de AJFP Arad – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ... /30.01.2020, cu consecința anulării parțiale a actului administrativ fiscal.

Suma contestată este în cuantum de ... lei și reprezintă impozit pe dividende stabilit suplimentar, aferent perioadei 01.01.2014 – 31.10.2018.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al societății petente, Societatea Civilă Profesională de Avocați ... , la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială, în original, fiind astfel respectate prevederile art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (decizia de impunere fiind comunicată sub semnătură administratorului petentei, la data de 05.02.2020).

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

I. Petenta solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr. F-AR ... /30.01.2020 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ... /30.01.2020, în ceea ce privește impozitul pe dividende stabilit suplimentar în sumă de ... lei, în considerarea următoarelor:

La cap. I. "*Cu privire la recalificarea avansurilor de trezorerie ca fiind dividende*", petenta consideră că organele de inspecție fiscală au procedat în mod eronat, având în vedere că asociații au restituit societății petente, prin transfer bancar, sumele rămase nedecontate cu mai mult de un an înainte de efectuarea inspecției fiscale; or, tocmai acest fapt, demonstrează că sumele în cauză nu au fost folosite în scopuri personale.

În susținerea afirmațiilor sale, petenta invocă Decizia nr. .../2017 pronunțată de Curtea de Apel Craiova, care a statuat că recalificarea unor avansuri ca fiind dividende se poate face doar dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative: **a)** suma să nu fi fost utilizată în folosul societății și **b)** suma să nu fi fost restituită societății, în cauză nefiind realizate cele două condiții, restituirea sumei prin transfer bancar, în integralitatea ei, demonstrând totodată buna-credință a asociaților.

La cap. II. "*Cu privire la inexistența unui termen de restituire a avansurilor spre decontare*", petenta arată că sumele provenite din avansurile de trezorerie au fost puse la dispoziția angajaților și asociaților în vederea efectuării de plăți în folosul societății, unele sume fiind justificate prin documente în anul în care au fost ridicate, iar altele fiind stinse în anul următor cu sumele decontate.

De asemenea, petenta subliniază faptul că legislația românească nu reglementează un termen limită pentru a proba cu documente sumele primite spre decontare, neexistând astfel nici sancțiuni, singurul termen putând fi stabilit prin politica sa contabilă.

În probațiune, petenta depune Anexa 3 în care prezintă modul de stingere al avansurilor nedecontate, respectiv Anexa 4 care confirmă faptul că totalul avansurilor nedecontate de către ambii asociați, restante în anul 2018, este în cuantum de ... lei, iar nu în cuantum de ... lei, cât a stabilit, în mod eronat, în opinia sa, organul de control.

La cap. III. "*Organul de inspecție fiscală avea obligația să motiveze în fapt decizia de impunere ca urmare a reîncadrării avansurilor de trezorerie*", petenta face trimiere la dispozițiile art. 11 din Codul fiscal, arătând totodată că, deși organul de inspecție fiscală avea obligația de a motiva în fapt decizia de impunere în ce privește încadrarea avansurilor de trezorerie, acesta s-a limitat doar la următoarea afirmație:

"Sumele acordate asociaților cu titlu de avansuri de trezorerie în sumă totală de ... lei (...) a căror utilizare nu a putut fi justificată prin documente justificative ca fiind efectuată în folosul societății X SA, reprezintă în fapt plăți nete efectuate în favoarea participanților la persoana juridică, în folosul personal al acestora".

La cap. IV. "*Cu privire la repartizarea dividendelor de către Societate*", petenta, raportându-se la dispozițiile Legii nr. 31/1990, precizează că o

societate nu este obligată să distribuie dividende, chiar dacă sunt întrunite condițiile legale în acest sens. Dreptul la dividende nu este condiționat de existența profitului, ci de voința societară de a distribui dividende, competență fiind Adunarea Generală a Asociaților.

De asemenea, petenta invocă dispozițiile OMFP 1802/2014, arătând că avansurile spre decontare reprezentau sume de bani ce urmau a fi folosite în vederea unor relații comerciale. Astfel, în condițiile în care, asociatul care era responsabilul departamentului de contabilitate, a decis să se retragă din societate, avansurile nefolosite de către asociați au fost restituite societății, iar aceștia au fost obligați să repartizeze dividende pentru a facilita d-lui. R ... , retragerea din societate care a avut loc la 09.10.2018, iar repartizarea dividendelor s-a efectuat cu o zi înainte, respectiv în data de 08.10.2018.

La cap. V. "*Subsidiar, referitor la faptul că echipa de inspecție fiscală a calculat în mod greșit cuantumul avansurilor de trezorerie ridicate de asociați, rezultând astfel un impozit pe dividende eronat*", petenta prezintă argumentele care în accepțiunea sa demonstrează faptul că în mod nelegal organele de inspecție fiscală au recalificat avansurile de trezorerie nerestituite ca fiind dividende și au calculat un impozit pe dividende în cuantum de ... lei (= ... lei + ... lei).

În primul rând, petenta arată că echipa de inspecție fiscală nu a avut niciun temei legal pentru a recalifica sumele de trezorerie nerestituite la finalul fiecărui an ca dividende și de a aplica fiecărei sume un impozit pe dividende. Așa cum s-a demonstrat la punctul 1 din contestație, societatea a stins anual sume de trezorerie nedecontate anterior, rămânând nedecontat doar un rest de ... lei aferent anului 2018.

În al doilea rând, petenta apreciază că organul de inspecție fiscală a ignorat faptul că începând cu anul 2014 nu doar asociații au solicitat avansuri de trezorerie, ci și angajații petentei, fapt confirmat de Anexa 7 la Raportul de inspecție fiscală - Situația deconturilor de trezorerie. Astfel, în acest mod, atunci când organul de inspecție fiscală a calculat avansurile de trezorerie nerestituite și le-a recalificat ca fiind dividende, a obținut o sumă mult mai mare, în opinia sa, care nu reflectă realitatea.

În al treilea rând, prin Decizia de impunere nr. F-AR ... /30.01.2020, petenta arată că organele fiscale s-au limitat la identificarea sumelor din fișa contului 542 "Avansuri de trezorerie" care au fost transferate în perioada 2014-2018, fie din contul 542 "Avansuri de trezorerie" în contul 4615 "Debitori diverși" sau în contul 4731 "Decontări din operații în curs de clarificare", fie din contul 4615 "Debitori diverși" în contul 542 "Avansuri de trezorerie". (Anexa 7 la RIF), fără a stabili concret care au fost sumele ridicate și nerestituite de cei doi asociați.

Petenta analizează Anexa 9 la RIF "Situația sintetică anuală a contului 542" concluzionând că este rezultatul următoarelor calcule făcute de organul de inspecție fiscală (sumele subliniate fiind cele care au fost transferate din contul 542 în conturile 4615/4731 sau invers):

- pentru anul 2014, organul fiscal a luat în considerare suma de ... lei, care a fost transferată în 31.12.2014 din contul 542 în contul 4615;
- pentru anul 2015, organul fiscal a luat în considerare suma de ... lei. transferată din contul 542 în contul 4615. din care a scăzut suma de ... lei din anul precedent, rezultând un rest de ... lei;
- pentru anul 2016, organul fiscal a luat în considerare suma de ... lei transferată din contul 542 în contul 4615. din care a scăzut suma de ... lei din anul precedent, rezultând un rest de ... lei;
- pentru anul 2017, organul fiscal a luat în considerare suma de ... lei transferată din contul 542 în contul 4731. din care a scăzut suma de ... lei. rezultând un rest de ... lei;
- până în data de 03.10.2018, organul fiscal a luat în considerare suma de... lei.

Astfel, suma totală calculată de organul de inspecție fiscală pentru perioada 01.01.2014-03.10.2018 a fost de ... lei, iar în urma unor ajustări, pentru întreaga perioadă 01.01.2014-31.10.2018 s-a stabilit suma de ... lei (= ... lei + ... lei).

Această sumă a fost imputată automat asociațiilor sub forma avansurilor de trezorerie, ulterior fiind recalificată ca dividende, pentru care s-a calculat un impozit pe dividende în sumă totală de ... lei (= ... lei + ... lei).

Concluzia petentei, este că procedând în acest mod, organul de inspecție fiscală s-a raportat la sume eronate, care nu reflectă în niciun fel realitatea operațiunilor pe contul 542 "Avansuri de trezorerie", ci reflectă cel mult niște operațiuni pe conturi, realizate din rațiuni ce țin de politică contabilă.

Astfel, prin raportare la sumele greșite în opinia petentei, organul de inspecție fiscală a calculat în mod eronat și diferența de impozit pe dividende în cuantum de ... lei (= ... lei + ... lei).

În al patrulea rând, echipa de inspecție fiscală nu ar fi trebuit să aplice cota de 16% impozitului pe dividende aferente anului 2015, ci cota de 5%, deoarece dividendele s-ar fi repartizat în anul următor, adică în anul 2016 luna aprilie, după aprobarea situației financiare anuale aferente exercițiului financiar încheiat.

În al cincilea rând, petenta nu este de acord cu constatarea organului de inspecție fiscală conform căreia nu a condus *"evidența analitică a avansurilor spre decontare cu ajutorul conturilor de evidență analitică de pe fiecare asociat respectiv beneficiar de avansuri și nici evidența pe fiecare avans ridicat"* (pag. 6 alin. 4 din Raportul de Inspecție Fiscală).

Or, petenta subliniază că în mod contrar acestor afirmații, societatea X S.A. a condus evidența analitică a avansurilor spre decontare, pe fiecare asociat și pe fiecare beneficiar de avansuri, în fiecare an (Anexa 4), observându-se că nu doar asociații societății au primit/ridicat sume de bani cu titlul de avansuri de trezorerie, ci și angajații. Totalul acestor sume a fost recalificat ca dividende de echipa de inspecție fiscală pentru care s-a calculat un impozit pe dividende, fără a se ține cont de faptul că nu doar asociații au primit avansuri spre decontare, ci și angajații.

În sensul celor precizate, cu ajutorul evidenței analitice anuale defalcate pe asociați și angajați, petenta expune în Anexa 5 la contestație, calculul corect, în opinia sa, al impozitului pe dividende.

Astfel, conform calculelor petentei rezultă că impozitul pe dividende aferent avansurilor de trezorerie este în sumă de ... lei (... lei + ... lei), subliniind că așa cum a constatat și organul de inspecție fiscală, în această sumă globală sunt cuprinse și sumele în curs de clarificare transferate din contul 4734 în contul 542 în data de 01.08.2018 (pag. 4 alin. 5 din Decizia de impunere).

Cu privire la sumele reprezentând **cheltuielile de deplasare** ale asociatului D ... , petenta arată că acestea au fost evidențiate separat în primul tabel din *Anexa 5*, fiind recalculat doar impozitul pe dividende aferent anului 2015 la cota de 5%, iar nu la cea de 16%, cum a calculat echipa de inspecție fiscală. Astfel, petenta precizează cuantumul total al cheltuielilor cu deplasările ca fiind de ... lei pentru care impozitul este în cuantum de ... ,**68 lei**.

În concluzie, raportându-se la raționamentul echipei de inspecție fiscală, petenta consideră că **suma totală** aferentă impozitului pe dividende este de ... ,**31 lei**.

Având în vedere faptul că pentru suma totală de ... lei (= ... lei + ... lei) petenta a înregistrat și declarat deja un impozit pe dividende în sumă de ... lei (5%), rezultă, în opinia sa, un **impozit suplimentar pe dividende corect calculat conform raționamentului organului de control în cuantum de ... lei (= ... ,31 lei -... lei)**.

În concluzie, petenta solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR ... /30.01.2020 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere F-AR ... /30.01.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, în legătură cu impozitul pe dividende stabilit suplimentar, aferent perioadei 01.01.2014 – 31.10.2018, contestat, în sumă de ... lei, constatându-se următoarele:

Analizând creanțele deținute de petentă, organele de inspecție fiscală au constatat că în relația cu acționarii săi, aceasta a înregistrat în mod constant creanțe de natura avansurilor de trezorerie reflectate în soldul debitor al contului 542 „*Avansuri de trezorerie*” în cea mai mare parte, respectiv al contului 473.4 „*Sume în curs de clarificare*” (... lei în anul 2014 și ... lei în anul 2015 transferate în contul 542 în data de 01.08.2018) reprezentând numeroase sume de bani acordate de către petenta X SA asociaților D ... și R ... , atât în numerar, cât și prin bancă, înainte ca acestea să fi fost decontate integral și care la sfârșitul perioadelor de

raportare a Bilanțurilor contabile anuale și semestriale, au fost transferate în contul 461 „Debitori diverși”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit soldului debitor al contului 542 „Avansuri de trezorerie”, petenta cumulează începând cu data de 01.01.2014 până în data de 03.10.2018 creanțe nerecuperate de la asociații în sumă totală de ... lei din care în data de 04.10.2018, respectiv 08.10.2018 au fost restituite în principal avansuri de trezorerie în sumă totală de ... lei concomitent cu repartizarea pe dividende a sumei brute de ... lei, până la data de 31.10.2018, fiind efectuate și alte operațiuni de încasări și plăți care au condus la existența unui sold debitor al contului 542 „Avansuri de trezorerie” în sumă de ... lei.

Astfel, în data de 04.10.2018, petenta X SA încasează de la asociatul D în contul deschis la ... BANK suma de ... lei cu titlu de „restituire avans” concomitent efectuându-se plata sumei de ... lei cu titlul de „alocare dividende” în același cont al beneficiarului D

De asemenea, organele de control au constatat că în data de 08.10.2018, petenta X SA încasează de la asociatul R în contul deschis la ... BANK suma de ... lei cu titlu de „restituire avans, neutilizat integral”, concomitent efectuând plata sumei de ... lei cu titlu de „alocare dividende”, în același cont al beneficiarului R ; tranzacțiile fiind justificate prin extrase de cont, anexate RIF.

Așadar, suma totală de ... lei plătită de către petentă asociațiilor cu titlu de „dividende acordate”, s-a efectuat în baza Hotărârii Adunării Generale a Asociațiilor nr...../04.10.2018 prin care X SA a repartizat acționarilor săi dividende în sumă totală brută de ... lei, doar concomitent cu restituirea avansurilor de trezorerie în sumă totală de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în toată perioada 01.01.2014 - 31.12.2017 petenta nu a repartizat și nu a distribuit dividende, însă a acordat asociațiilor săi numeroase sume de bani cu titlu de „avansuri de trezorerie” care nu au fost decontate sau restituite integral și care înainte de data repartizării de dividende au însumat potrivit fișei contului 542 „Avansuri de trezorerie” o creanță a societății X SA de recuperat de la asociații săi, în sumă totală de ... lei.

Totodată în perioada 04.10.2018 - 31.10.2018 prin intermediul contului 542 „Avansuri de trezorerie” s-au mai derulat operațiuni, atât de natura acordării de avansuri, cât și de restituire, respectiv decontări, astfel încât la data de 31.10.2018 contul 542 prezintă sold debitor în sumă de ... lei și reprezintă avansuri de trezorerie ramase nedecontate la sfârșitul perioadei supusă inspecției fiscale, sumă care se regăsește și la sfârșitul anului fiscal 2018, cuprinsă în soldul total al contului 461 în sumă totală de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele acordate asociațiilor cu titlu de avansuri de trezorerie în sumă totală de ... lei, din care suma totală de ... lei a fost plătită asociațiilor sub formă de dividende concomitent cu reconstituirea avansurilor de trezorerie rămase nedecontate, iar suma de ... lei rămasă nedecontată la data de 31.10.2018, a căror utilizare nu a putut fi

justificată prin documente justificative ca fiind efectuată în folosul societății X SA reprezintă în fapt plăți nete efectuate în favoarea participanților la persoana juridică, în folosul personal al acestora chiar de la data acordării acestora; din punct de vedere fiscal supunându-se aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende potrivit art.7, pct. 12, art. 11. alin. (1) art.65, alin.(1), lit.a) , art.67, alin.(1) și alin. 1¹.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare pentru perioada 01.01.2014 – 31.12.2015, și potrivit art.7. pct.11. art. 11. alin. (1). art. 61 lit.d), art.91 lit.a), art.64 alin.(2) și art.97. alin.(7) din Legea nr. 227.2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare pentru perioada 01.01.2016-31.10.2018.

Invocând Procesul verbal al Adunării Generale a Asociațiilor nr. ... din data de 29.05.2018 încheiat ca urmare a aprobării situațiilor financiare aferente anului 2017: „Asociații convin ca la momentul repartizării dividendelor, acestea să fie alocate în primul rând pentru restituirea sumelor pe care asociații le au față de societate.”, organele de control au asimilat această hotărâre recunoașterii intrinseci a datoriei nejustificate a asociațiilor față de petentă care urmează să fie acoperită din dividende.

De altfel, raportat la cele constatate, în data de 04.10.2018 petenta a distribuit și acordat dividende acționarilor, organele de control observând că valoarea acestora se identifică, în mare măsură, cu sumele ridicate și nejustificate înregistrate în contul 542. Pentru dividendele acordate în luna octombrie 2018, petenta a reținut și virat impozitul pe dividende acordate persoanelor fizice în cotă de 5% în sumă totală de ... lei.

Conform bilanțului întocmit la data de 31.12.2017, profitul nerepartizat al petentei a fost în sumă de ... lei.

Așadar, petenta a înregistrat în debitul contului 542 „Avansuri de trezorerie”, respectiv 461 „Debitori diverși” suma de ... lei, reprezentând sume ridicate de către asociații din casierie și din bancă în perioada 01.01.2014 - 31.10.2018, pentru care impozitul pe dividende nu a fost reținut și declarat la momentul efectuării plăților, ci doar în luna octombrie 2018, rezultând diferențe de plată datorate modificării cotei de impozitare începând cu data de 01.01.2016, de la 16% la 5%.

În acest sens, organele de inspecție fiscală au întocmit Situația privind calcularea bazei de impozitare și a impozitului pe dividende - anexa nr. 12 la RIF, conform căreia s-a calculat în sarcina petentei un impozit pe dividende aferent în sumă totală de ... lei (utilizând cota recalculată), impozit pe dividende stabilit prin aplicarea cotei de 16% asupra avansurilor în sumă brută ridicate de asociații și nedecontate sau restituite până la data de 31.12.2015 și 5% pentru sumele ridicate de administrator de la data de 01.01.2016 și nerestituite până la data de 31.10.2018.

Totodată, urmare inspecției fiscale s-a constatat faptul că petenta a înregistrat în perioada supusă verificării cu ajutorul contului 542 „Avansuri de trezorerie” în corespondență cu contul 625 „Cheltuieli privind deplasările” operațiuni de decontare a avansurilor de trezorerie pe seama cheltuielilor cu

deplasările asociatului D în diverse destinații de concediu (Singapore, Grecia, Italia, Dubai, Spania) care nu se justifică a fi efectuate în interesul X SA, cheltuieli care au fost efectuate în favoarea asociatului și decontate din banii firmei în sumă netă totală de ... lei - anexa nr. 15 la RIF, acestea fiind considerate ca fiind plăți nete efectuate în favoarea unui participant la persoana juridică, în folosul personal al acestuia, care din punct de vedere fiscal se supun aceluiași regim fiscal ca și veniturile din dividende.

În acest sens, organele de inspecție fiscală au întocmit Situația privind calcularea bazei de impozitare și a impozitului pe dividende aferent sumelor decontate în favoarea unui participant la persoana juridică care este prezentată în anexa nr. 15 la RIF din care rezultă baza de impozitare a impozitului pe dividende suma brută calculată de ... lei și un impozit pe dividende aferent stabilit suplimentar în sumă totală de ... lei, prin aplicarea cotei de 16%, respectiv 5% asupra veniturilor asimilate dividendelor în suma brută.

De asemenea, din analizarea creanțelor deținute de petentă în relația cu acționarii săi, organele de control au constatat faptul că în perioada 2014 și 2015, aceasta înregistrează creanțe în sumă totală de ... lei de natura avansurilor de trezorerie reflectate în soldul debitor al contului 473.4 „*Sume în curs de clarificare*” (... lei în anul 2014 și ... lei în anul 2015) care au fost transferate în debitul contului 542 în data de 01.08.2018, reprezentând sume de bani ridicate de pe card și prin caserie în anii 2014 și 2015 de către asociați și care la sfârșitul perioadelor de raportare a Bilanțurilor contabile anuale și semestriale, au fost transferate în contul 461 „*Debitori diverși*”.

Pe cale de consecință, deoarece avansurile în sumă netă de ... lei reprezintă fiind plăți nete efectuate în favoarea unui participant la persoana juridică, în folosul personal al acestuia, care din punct de vedere fiscal se supun aceluiași regim fiscal ca și veniturile din dividende potrivit art.7, pct. 12, art.11, alin. (1), art.65, alin.1), lit.a), art.67, alin.(1) și alin. 1[^]1.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare pentru perioada 01.01.2014 - 31.12.2015, iar impozitul pe dividende aferent nu a fost reținut și declarat la momentul efectuării plăților, au rezultat diferențe de plată datorate cotei de 5% aplicabilă în perioada 2014 - 2015 față de cota de 16% aplicabilă în anul 2018 când s-a înregistrat suma în contul 542 „*Avansuri din dividende*” rezultând o diferență de impozit pe dividende în sumă totală de ... lei.

În acest sens, organele de inspecție fiscală au întocmit Situația privind recalcularea bazei de impozitare și a impozitului pe dividende pentru suma totală de ... lei ridicată în perioada 2014 - 2015 și evidențiată ulterior în contul 542 care este prezentată în anexa nr. 16 la RIF, calculându-se în sarcina petentei un impozit pe dividende aferent în sumă totală de ... lei, (utilizând cota recalculată), impozit pe dividende stabilit stabilit prin aplicarea cotei de 16% asupra avansurilor în sumă brută ridicate de asociați și nedecontate sau

restituite până la data de 31.12.2015 și 5% cu minus pentru sumele evidențiate în luna octombrie 2018 și cuprinse în anexa nr.9 și nr. 12 la RIF.

Organele de inspecție fiscală au arătat în mod expres că în luna octombrie 2018, suma de ... lei este cuprinsă în totalul avansurilor asimilate veniturilor din dividende reflectate în anexa nr.9 și anexa nr. 12 la RIF, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au ținut cont de acest aspect, procedându-se la stornarea sumei de ... lei în aceeași lună, în situația de calcul din anexa nr. 16 la RIF. În concluzie, urmare verificărilor efectuate de către organele de inspecție fiscală cu privire la impozitul pe veniturile din dividende aferente perioadei 01.01.2014 - 31.10.2018, baza de impozitare a impozitului pe dividende a fost stabilită ca fiind în sumă totală de... lei (... lei + ... lei + ... lei), fiind stabilit un impozit pe dividende în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei + ... lei) - anexele nr.9, nr. 12, nr. 15, nr. 16 și nr. 17 la RIF).

Față de baza de impozitare în sumă brută totală de... lei și impozitul pe dividende aferent în sumă totală de ... lei stabilite de către echipa de inspecție fiscală, societatea X a înregistrat și a declarat un impozit pe dividende în sumă de ... lei calculat pentru o bază de impozitare în sumă de ... lei, rezultând o diferență impozabilă în sumă de ... lei și impozit pe dividende stabilit suplimentar în sumă de ... lei așa cum rezultă din anexa nr. 17 la RIF.

III. Societatea X SA cu sediul în ... , ... nr. 3A, cod poștal ... , jud. Arad este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. J02/... /1995, are cod unic de înregistrare RO ... , cont bancar deschis la BANK SA – ... și are ca obiect principal de activitate „Intermedieri în comerțul cu produse diverse” – cod CAEN 4619.

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

Cauza supusă soluționării Direcției Generale a Fințelor Publice Timișoara este dacă în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei, impozit pe dividende suplimentar ca efect al reîncadrării sumelor ridicate de asociați în perioada supusă inspecției fiscale, în speță sumele restituite operând concomitent cu plata dividendelor, sub forma unei tranzacționări reciproce a sumelor între conturile beneficiarilor (asociați) și cele ale petentei, în condițiile în care împreună cu contestația petenta depune documente justificative suplimentare.

În fapt, petenta a înregistrat în debitul contului 542 - „Avansuri de trezorerie”, respectiv 461 - "Debitori diverși" sume ridicate de către asociați din casierie și din bancă în perioada 01.01.2014-31.10.2018, rămase

nedecontate, pentru care impozitul pe dividende nu a fost reținut și declarat la momentul efectuării plăților, ci doar în luna octombrie 2018, rezultând diferențe de plată datorate modificării, începând cu data de 01.01.2016, a cotei de impozitare de la 16% la 5%.

În drept, **pentru perioada 01.01.2014-31.12.2015** sunt incidente următoarele dispoziții legale:

Potrivit art.7, pct.12, paragraful 1 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare:

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

Potrivit art.7 , pct.12, paragraful 2, a doua liniuță din Legea 571/2003 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."

Potrivit **art. 11, alin.(1)** din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

"Art.11

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod. autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al

acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate."

Având în vedere prevederile legale de mai sus, se reține că sumele de bani distribuite de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică reprezintă dividende care se impozitează conform legii, iar organele fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic.

Potrivit art.65 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, veniturile din dividende obținute de persoane fizice din România se încadrează în categoria veniturilor din investiții, care fac parte din categoriile de venituri supuse impozitului pe venit menționate la art.41 lit.d) din același act normativ care stipulează:

"ART. 41 Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit

Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

(...)

d) venituri din investiții, definite conform art. 65"

iar la art. 65 alin. (1) din același act normativ stipulându-se că:

„(1) Veniturile din investiții cuprind:

a) dividende;..."

Totodată, potrivit **art. 67, alin.(1) din Legea 571/2003** privind Codul fiscal cu completările și modificările ulterioare, reținerea impozitului din veniturile din investiții se face potrivit legii, astfel :

"(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".

Conform **art. 67, alin. 1¹ din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal cu completările și modificările ulterioare:

"Regimul fiscal aplicabil veniturilor din dividende prevăzut la alin. (1) se aplică și pentru veniturile considerate dividende, reprezentând sume plătite 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."

Pentru perioada 01.01.2016-31.10.2018, sunt incidente următoarele dispoziții legale:

Potrivit art.11 alin.(1) și art.7 pct. 11 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și pct.4 din HG 1/2016, se prevede:

"Art. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

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

(4) În sensul prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctura/, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal."

„Art. 7, pct. 11 dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:

a) o distribuire de titluri de participare noi sau majorarea valorii nominale a titlurilor de participare existente, ca urmare a unei operațiuni de majorare a capitalului social, potrivit legii;

b) o distribuire efectuată în legătură cu dobândirea/răscumpărarea titlurilor de participare proprii de către persoana juridică;

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

d) o distribuire în bani sau în natura, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social, potrivit legii;

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

f) o distribuire de titluri de participare în legătură cu operațiuni de reorganizare, prevăzute la art. 32 și 33.

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

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

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

Potrivit art.91 lit.a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu completările și modificările ulterioare, veniturile din dividende obținute de persoane fizice din România se încadrează în categoria veniturilor din investiții, care fac parte din categoriile de venituri supuse impozitului pe venit menționate la art.61 lit.d) din același act normativ.

Potrivit **art. 61 lit.d) și art.91, lit.a)** din Legea nr. 227/2015 cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

"ART. 61 - Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit

Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

d) venituri din investiții, definite conform art. 91;"

„ART. 91 - Definirea veniturilor din investiții

Veniturile din investiții cuprind:

a) venituri din dividende;"

La art. 64 alin.(2) și art.97 alin.(7) din Legea227/2015 cu modificările și completările ulterioare, cu privire la cota de impozitare, reținerea și termenul de virare al impozitului din veniturile din investiții (dividende), se precizează:

„ART. 64 - Cotele de impozitare

(1)Cota de impozit este de 16% și se aplică asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din fiecare categorie pentru determinarea impozitului pe veniturile din:

(...)

(2)Fac excepție de la prevederile alin. (1) cotele de impozit prevăzute expres pentru categoriile de venituri cuprinse în titlul IV. "

„ART. 97 - Reținerea impozitului din veniturile din investiții

(7) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare definite de legislația în materie la organisme de plasament colectiv se impun cu o cotă de 5% din suma acestora, impozitul fiind final. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor/sumelor reprezentând câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare de către acționari/asociați/investitori. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor/câștigurilor obținute ca urmare a deținerii de titluri de participare, distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor/asociaților/investitorilor până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende/câștig se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor. Impozitul datorat se virează integral la bugetul de stat."

Față de prevederile legale de mai sus se reține că legiuitorul a definit dividendele ca fiind o distribuție în bani efectuată de persoana juridică unui participant drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică și că orice distribuție făcută în favoarea asociaților, deci orice plăți – în bani sau natură – efectuate de societate în beneficiul asociaților, pentru care nu se justifică utilizarea lor în scopul activității economice a societății sunt tratate ca dividend.

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că sumele de bani distribuite de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică reprezintă dividende care se impozitează cu o cotă de 5%, respectiv 16%, după caz conform principiului general de drept *tempus regit actum*, din cuantumul acestora.

Având în vedere starea de fapt fiscală, rezultă că organele de control au făcut aplicațiunea dispozițiilor art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"Art. 11. - La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției".

respectiv art. 11 alin. 1 și alin. 4 din Legea nr/ 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare din 01.01.2016, care prevede:

"Art. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

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

(4) În sensul prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctura/, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal."

Rezultă că art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul **prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice**, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

În vederea analizării corectitudinii și legalității reîncadrărilor efectuate de organele de inspecție fiscală a operațiunilor derulate de petentă, cu consecința stabilirii impozitului pe dividende suplimentar, vom proceda la analizarea constatărilor organelor de control raportat la argumentele și documentele depuse de petentă în probațiune:

Urmare inspecției fiscale, organele de control au constatat că petenta nu a calculat corect baza impozabilă și corolar, quantumul impozitului pe veniturile din dividende datorate bugetului general consolidat, în sensul că petenta a înregistrat în debitul contului 542 - „Avansuri de trezorerie”, respectiv 461 - "Debitori diverși" sume ridicate de către asociați din casierie și din bancă în perioada 01.01.2014 - 31.10.2018, rămase nedecontate, pentru care impozitul pe dividende nu a fost reținut și declarat la momentul efectuării plăților, ci doar în luna octombrie 2018, rezultând diferențe de plată

datorate modificării, începând cu data de 01.01.2016, a cotei de impozitare de la 16% la 5%.

Astfel, din evidența financiar – contabilă a petentei a rezultat că în perioada **01.01.2014 - 31.12.2017** petenta a realizat anual profit net contabil care a fost rămas nerepartizat până în anul 2018 fiind reportat în anul următor și înregistrat cu ajutorul contului 117 "Rezultat reportat /profit nerepartizat" astfel:

- La începutul anului 2014 petenta înregistrează în contul 117 "Rezultatul reportat " profitul nerepartizat al anului fiscal 2013 în sumă de ... lei care se adaugă la soldul inițial în sumă de ... lei.

- Aferent anului fiscal 2014 petenta înregistrează profit net contabil în sumă de ... lei care nu a fost repartizat, fiind transferat în anul următor pe seama contului 117 "Rezultatul reportat" care la data de 31.12.2014 prezintă un sold creditor în sumă totală de ... lei.

- Aferent anului fiscal 2015 petenta înregistrează profit net contabil în sumă de ... lei care nu a fost repartizat, fiind transferat în anul următor pe seama contului 117 "Rezultatul reportat" care la data de 31.12.2015 prezintă un sold creditor în sumă totală de ... lei.

- Aferent anului fiscal 2016 petenta înregistrează profit net contabil în sumă de ... lei care nu a fost repartizat, fiind transferat în anul următor pe seama contului 117 "Rezultatul reportat" care la data de 31.12.2016 prezintă un sold creditor în sumă totală de ... lei.

- Aferent anului fiscal 2017 petenta înregistrează profit net contabil în sumă de ... lei care nu a fost repartizat, fiind transferat în anul următor pe seama contului 117 "Rezultatul reportat" care la data de 31.12.2017 prezintă un sold creditor în sumă totală de ... lei.

- La începutul anului 2018 petenta înregistrează în contul 117 "Rezultatul reportat" profitul nerepartizat al anului fiscal 2017 în sumă de ... lei care se adaugă soldului inițial în sumă de ... lei, rezultând un sold creditor în sumă totală de ... lei .

În ceea ce privește perioada **01.01.2018 - 31.10.2018**, în urma verificărilor efectuate s-a constatat faptul că potrivit fișei contului 117 "Rezultatul reportat" (anexa nr.5 la RIF), soldul creditor al contului 117 "Rezultatul reportat" reprezentând profitul nerepartizat al anilor fiscali precedenți, inclusiv anul fiscal 2017 în sumă totală de ... lei a rămas neschimbat până la data de 04.10.2018, dată la care, în baza Hotărârii Adunării Generale a Asociaților nr.01/04.10.2018 (anexa nr.6 la RIF) au fost distribuite dividende brute asociaților societății X SA după cum urmează:

- ... lei asociatului D și
- ... lei asociatului R

Astfel, în perioada supusa verificării, X SA a repartizat acționarilor săi dividende doar în anul 2018 în luna octombrie, în sumă totală de ... lei reflectate în evidența contabilă cu ajutorul contului 457 "Dividende de plată", aferent cărora a reținut și declarat un impozit pe dividende în sumă totală

de ... lei în cotă de 5%, evidențiat în contabilitate cu ajutorul contului 446.1 "Impozit pe dividende" .

La data de 31.10.2018 soldul creditor al contului 117 "Rezultatul reportat" este în sumă totală de ... lei și reprezintă profitul rămas nerepartizat al anilor fiscali precedenți. Totodată din analizarea creanțelor deținute de petentă în relația cu acționarii săi, s-a constatat faptul că în perioada supusă inspecției fiscale, aceasta înregistrează *în mod constant* creanțe de natura avansurilor de trezorerie reflectate în soldul debitor al contului 542 "Avansuri de trezorerie" în cea mai mare parte, precum și al contului 473.4 "Sume în curs de clarificare" (... lei în anul 2014 și ... lei în anul 2015 transferate în contul 542 în data de 01.08.2018) reprezentând numeroase sume de bani acordate de către petenta X SA asociaților D și R , atât în numerar, cât și prin bancă, anterior decontării integrale a acestora și care la sfârșitul perioadelor de raportare, au fost transferate în contul 461 "Debitori diverși", fiind anexate Raportului de inspecție fiscală fișa contului 542 „Avansuri de trezorerie" anexa nr.7 la RIF, fișa contul 461.5 "Debitori diverși" anexa nr.8. la RIF, precum și fișa contul 473.4 "Sume în curs de clarificare" anexa nr.14 la RIF în care sunt reflectate aceste operațiuni.

Astfel, așa cum este prezentat în anexa nr.9 la RIF, petenta cumulează începând cu data de 01.01.2014 până în data de 03.10.2018 (ziua anterioară repartizării dividendelor și a restituirii avansurilor nedecontate) potrivit soldului debitor al contului 542 "Avansuri de trezorerie" creanțe nerecuperate de la asociați în sumă totală de ... lei din care în data de 04.10.2018, respectiv 08.10.2018 au fost restituite în principal avansuri de trezorerie în sumă totală de ... lei **concomitent** cu repartizarea pe dividende a sumei brute de ... lei, până la data de 31.10.2018 fiind efectuate și alte operațiuni de încasări și plăți care au condus la existența unui sold debitor al contului 542 „Avansuri de trezorerie" în suma de ... lei. Tot în data de 04.10.2018, petenta X SA încasează de la asociatul D în contul deschis la ... BANK suma de ... lei cu titlul de "restituire avans" **concomitent** efectuându-se plata sumei de ... lei cu titlul de „alocare dividende" în același cont al beneficiarului D astfel cum rezultă din extrasul de cont anexat Raportului de inspecție fiscală (anexa nr.10 la RIF).

De asemenea, în data de 08.10.2018, petenta X SA încasează de la asociatul R în contul deschis la ... BANK suma de ... lei cu titlul de "restituire avans, neutilizat integral", **concomitent** efectuând plata sumei de ... lei cu titlul de „alocare dividende" în același cont al beneficiarului R astfel cum rezultă din extrasul de cont anexat Raportului de inspecție fiscală (anexa nr.10 la RIF). Așadar, suma totală netă de ... lei plătită de către petentă asociaților cu titlu de "dividende acordate", s-a efectuat în baza Hotărârii Adunării Generale a Asociaților nr.01/04.10.2018 (anexa nr.6 la RIF) prin care X SA a repartizat acționarilor sai dividende în sumă totală brută de ... lei, doar **concomitent** cu restituirea avansurilor de trezorerie în sumă totală de ... lei.

În toată perioada 01.01.2014 - 31.12.2017 petenta nu a repartizat dividende, însă a acordat în mod repetat asociațiilor săi numeroase sume de bani cu titlu de „avansuri de trezorerie” care nu au fost decontate sau restituite integral și care înainte de data repartizării de dividende au însumat potrivit fișei contului 542 "Avansuri de trezorerie" o creanță a societății X SA de recuperat de la asociații săi, în sumă totală de ... lei.

Totodată în perioada 04.10.2018 - 31.10.2018 prin intermediul contului 542 "Avansuri de trezorerie" s-au mai derulat operațiuni, atât de natura acordării de avansuri, cât și de restituire respectiv decontări, astfel încât la data de 31.10.2018 contul 542 prezintă sold debitor în sumă de ... lei și reprezintă avansuri de trezorerie rămase nedecontate la sfârșitul perioadei supusă inspecției fiscale, suma care se regăsește și la sfârșitul anului fiscal 2018 cuprinsă în soldul total al contului 461 în sumă totală de ... lei.

În vederea determinării scopului economic pentru care au fost utilizate sumele de bani acordate de către X asociațiilor săi și rămase nedecontate până la data repartizării dividendelor, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații scrise d-lui D (anexa nr.6 la RIF), în calitate de asociat și administrator al petentei, din care rezultă că „sumele reprezintă avansuri spre decontare puse la dispoziția administratorului D și reprezentantului societății furnizoare de servicii de contabilitate R în vederea efectuării de diverse plăți în contul și pentru societate”, iar „sumele nedecontate cu documente justificative au fost restituite”.

În urma analizării răspunsului formulat de către dl. D , deși acesta susține că sumele reprezentând avansuri spre decontare au fost puse la dispoziție în vederea efectuării de diverse plăți în contul și pentru societate, s-a constatat faptul că, în fapt, acestea nu au fost utilizate în scop economic neputând fi probate cu documente justificative în acest sens, sumele nefiind decontate și nici restituite integral până la data când societatea a hotărât repartizarea acestora ca și dividende, dată la care s-a efectuat concomitent, atât restituirea avansurilor de către asociații X SA, cât și plata dividendelor către asociații X SA.

Pentru sumele nedecontate nu s-a prezentat niciun document care să justifice necesitatea ridicării acestor sume rămase nedecontate de-a lungul anilor în scopul efectuării de plăți în interesul petentei sau documente justificative din care să rezulte plăți în favoarea sa.

Organele de inspecție fiscală au mai constatat că petenta înregistrează conform bilanței de verificare încheiate la 30.09.2018, anterior repartizării dividendelor, un sold creditor al contul 117.1 "Rezultat reportat/profit nerepartizat" suma de ... lei, suma ce reprezintă profiturile înregistrate și declarate de aceasta din anii anteriori și nerepartizate.

Rezultă astfel că sumele de bani ridicate de către asociații și nedecontate nu respectă destinația pentru care au fost acordate potrivit modului de înregistrare în contabilitate, în sensul în care, conform pct. 306, alin. (1) din O.M.F.P. nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare

anuale consolidate: „Sumele în numerar, puse la dispoziția personalului sau a terților, în vederea efectuării unor plăți în favoarea entității, se înregistrează distinct în contabilitate (contul 542 „Avansuri de trezorerie”, respectiv contul 461 „Debitori diverși”, în cazul terților).”

Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, definesc ce reprezintă avansurile de trezorerie respectiv:

"Avansurile de trezorerie reprezintă sume în numerar încredințate administratorilor, patronilor sau altor persoane împutemicite de unitate (entitate) în vederea efectuării unor plăți în favoarea acesteia. Evidența acestor sume se ține cu ajutorul contului 542 "Avansuri de trezorerie", acesta fiind un cont de activ".

Subliniem că sumele ridicate de către asociații societății au fost evidențiate în acest cont (542 "Avansuri de trezorerie") ca apoi să fie trecute la sfârșitul anului fiscal în contul 461 "Debitori diverși", dar fără ca petenta X SA să conducă evidența analitică a avansurilor spre decontare cu ajutorul conturilor de evidență analitică pe fiecare asociat, respectiv beneficiar de avansuri și nici evidența distinctă pe fiecare avans ridicat.

Având în vedere faptul că aceste tranzacții nu reflectă un conținut economic în favoarea societății petente care să fie în concordanță cu scopul pentru care se acordă în mod legal avansurile de trezorerie potrivit Reglementarilor contabile așa cum s-a arătat mai sus, situație în care devin incidente prevederile art. 11 alin.(1) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.01.2014 - 31.12.2015, care stipulează:

„La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în intelesul prezentului cod autoritățile fiscale pot să ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Totodată, în conformitate cu prevederile art.6 din Legea 207/2015, privind Codul de procedura fiscală cu completările și modificările ulterioare cu privire la exercitarea dreptului de apreciere:

"(1) 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. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există

diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia."

Analizând susținerile părților raportat la documentele depuse la dosarul cauzei a rezultat că pentru sumele ridicate din casieria petentei și din contul său, rămase nedecontate sau nerestituite, petenta nu a respectat prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:

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

nedeputând vreun document justificativ de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, care să probeze că ar fi fost executată o contraprestație din partea asociațiilor în folosul petentei astfel încât să se justifice natura acestor sume plătite în avans și nici că acestea au fost utilizate în scopul desfășurării activității societății, rezultând, în mod corect și legal, că suma totală de ... lei a fost utilizată în folosul personal al persoanei fizice care a beneficiat de acestea, care din punct de vedere fiscal se supun impozitării ca și venituri din dividende de la data plăților efectuate în favoarea acestora.

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au considerat că sumele acordate asociațiilor cu titlu de avansuri de trezorerie în sumă totală de ... lei, din care suma totală de ... lei a fost plătită asociațiilor sub formă de dividende concomitent cu reconstituirea avansurilor de trezorerie rămase nedecontate, iar suma de ... lei rămasă nedecontată la data de 31.10.2018, a căror utilizare nu a putut fi justificată prin documente justificative ca fiind efectuată în folosul societății X SA, **reprezintă în fapt plăți nete efectuate în favoarea participanților la persoana juridică, în folosul personal al acestora chiar de la data acordării acestora, care din punct de vedere fiscal se supun aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende** potrivit art.7 pct.12, art.11 alin. (1), art.65 alin.(1) lit.a), art.67 alin.(1) și alin. 1[^]1.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare pentru perioada 01.01.2014 - 31.12.2015 și potrivit art.7 pct.11, art.11 alin. (1), art. 61 lit.d), art.91 lit.a), art.64 alin.(2) și art.97 alin.(7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și pct.4 din HG 1/2016 cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.01.2016 - 31.10.2018.

Subliniem că potrivit Procesului verbal al Adunării Generale a Asociațiilor nr. ... din data de 29.05.2018 încheiat ca urmare a aprobării situațiilor financiare aferente anului 2017: „**Asociații convin ca la momentul repartizării dividendelor, acestea să fie alocate în primul rând pentru restituirea sumelor pe care asociații le au față de societate.**”, această hotărâre constituind o recunoaștere intrinsecă a datoriei nejustificate a asociațiilor față de petentă care urmează să fie acoperită din dividende.

De altfel, așa cum s-a arătat în cele ce preced, în data de 04.10.2018 petenta a distribuit și acordat dividende acționarilor, valoarea acestora identificându-se în mare măsură cu sumele ridicate și nejustificate înregistrate în contul 542 detaliate în cuprinsul RIF.

Pentru dividendele acordate în luna octombrie 2018 petenta a reținut și virat impozitul pe dividende acordate persoanelor fizice în cotă de 5% în sumă totală de ... lei.

Conform bilanțului întocmit la data de 31.12.2017, profitul nerepartizat al petentei a fost în sumă de ... lei.

Așadar, petenta a înregistrat în debitul contului 542 - „Avansuri de trezorerie”, respectiv 461 - „Debitori diverși” suma de ... lei, reprezentând sume ridicate de către asociați din casierie și din bancă în perioada 01.01.2014 - 31.10.2018, pentru care impozitul pe dividende nu a fost reținut și declarat la momentul efectuării plăților, ci doar în luna octombrie 2018, rezultând diferențe de plată datorate modificării cotei de impozitare, începând cu data de 01.01.2016, de la 16% la 5%.

În acest sens, organele de inspecție fiscală au întocmit Situația privind calcularea bazei de impozitare și a impozitului pe dividende care este prezentată în **anexa nr.12** la raportul de inspecție fiscală din care rezultă că organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina petentei **un impozit pe dividende aferent în sumă totală de ... lei**, (utilizând cota recalculată), impozit pe dividende stabilit stabilit prin aplicarea cotei de **16%** asupra avansurilor în sumă brută ridicate de asociați și nedecontate sau restituite până la data de 31.12.2015 și **5%** pentru sumele ridicate de administrator de la data de 01.01.2016 și nerestituite pînă la data de 31.10.2018.

Totodată, din verificările efectuate prin sondaj asupra documentelor care au stat la baza decontării avansurilor, s-a constatat faptul că, petenta, în perioada supusă inspecției fiscale, a înregistrat cu ajutorul contului 542 "Avansuri de trezorerie" în corespondență cu contul 625 "Cheltuieli privind deplasările" **operațiuni de decontare a avansurilor de trezorerie pe seama cheltuielilor cu deplasările asociatului D în diverse destinații** (Singapore, Grecia, Italia, Dubai, Spania) care nu se justifică a fi fost efectuate în interesul X SA, cheltuieli care au fost efectuate în favoarea asociatului și decontate din banii firmei în sumă netă totală de ... lei (anexa nr.15 la RIF), acestea fiind plăți nete efectuate în favoarea unui participant la persoana juridică, în folosul personal al acestuia, care din punct de vedere fiscal se supun aceleiași regim fiscal ca și veniturile din dividende.

În acest sens, organele de inspecție fiscală au întocmit Situația privind calcularea bazei de impozitare și a impozitului pe dividende aferent sumelor decontate în favoarea unui participant la persoana juridică, prezentată în anexa nr.15 la Raportul de inspecție fiscală din care rezultă, baza de impozitare a impozitului pe dividende în sumă brută calculată în sumă totală de ... lei, cu un **impozit pe dividende aferent stabilit suplimentar în sumă totală de ... lei**, prin aplicarea cotei de 16% respectiv 5% asupra veniturilor asimilate dividendelor în sumă brută (anexa nr.15 la RIF).

De asemenea, din analizarea creanțelor deținute de petentă, în perioada supusă inspecției fiscale, în relația cu acționarii săi, s-a constatat faptul ca în perioada 2014 și 2015, societatea înregistrează creanțe în sumă totală de ... lei de natura avansurilor de trezorerie reflectate în soldul debitor al contului 473.4 "Sume în curs de clarificare" (... lei în anul 2014 și ... lei în anul 2015) care au fost transferate în debitul contului 542 în data de 01.08.2018, reprezentând sume de bani ridicate de pe card și din casierie în anul 2014 și 2015 de către asociații și care la sfârșitul perioadelor de raportare a Bilanțurilor contabile anuale și semestriale, au rămas nedecontate și au fost transferate în contul 461 "Debitori diverși" – anexa nr.14 la RIF în care sunt reflectate aceste operațiuni, respectiv fișa contului 473.4 "Sume în curs de clarificare".

Deoarece avansurile în sumă netă de ... lei sunt considerate ca fiind plăți nete efectuate în favoarea unui participant la persoana juridică, în folosul personal al acestuia, care din punct de vedere fiscal se supun aceluiași regim fiscal ca și veniturile din dividende potrivit art.7 pct.12, art. 11 alin. (1), art.65 alin.(1) lit.a), art.67 alin.(1) și alin.1¹.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare pentru perioada 01.01.2014 - 31.12.2015, iar impozitul pe dividende aferent nu a fost reținut și declarat la momentul efectuării plăților, au rezultat diferențe de plată datorate cotei de 5% aplicabilă în perioada 2014 - 2015 când au fost efectiv ridicate, față de cota de 16% aplicabilă în anul 2018 când s-a înregistrat suma în contul 542 "Avansuri din dividende", rezultând **o diferență de impozit pe veniturile asimilate dividendelor în suma totală de ... lei**.

În acest sens, organele de inspecție fiscală au întocmit Situația privind recalcularea bazei de impozitare și a impozitului pe veniturile din dividende pentru suma totală de ... lei ridicată în perioada 2014 - 2015 și evidențiată ulterior în contul 542 "Avansuri din dividende" care este prezentată în anexa nr.16 la Raportul de inspecție fiscală, din care rezultă că echipa de inspecție fiscală a calculat în sarcina petentei un impozit pe dividende aferent în sumă totală de ... lei, (utilizând cota recalculeată), impozit pe dividende stabilit prin aplicarea cotei de 16% asupra avansurilor în sumă brută ridicate de asociații și nedecontate sau restituite până la data de 31.12.2015 și 5 % cu minus pentru sumele evidențiate în luna octombrie 2018 și cuprinse în anexele nr. 9 și nr.12 la RIF.

Subliniem că în luna octombrie 2018, suma de ... lei este cuprinsă în totalul avansurilor asimilate veniturilor din dividende reflectate în anexa nr.9 și

anexa nr.12, organele de inspecție fiscală ținând cont de acest lucru procedându-se la stornarea sumei de ... lei în aceeași lună, în situația de calcul din anexa nr. 16 la RIF.

În concluzie, în urma verificărilor efectuate, aferent perioadei 01.01.2014 - 31.10.2018, baza de impozitare a impozitului pe dividende a fost stabilită ca fiind în sumă totală de... lei (... lei + ... lei + ... lei), fiind calculat un impozit pe veniturile din dividende plătite persoanelor fizice în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei + ... lei), conform prevederilor legale incidente (anexa nr.9 , anexa nr.12 , anexa nr.15 , anexa nr.16 și anexa nr.17 la RIF).

Față de baza de impozitare în sumă brută totală de... lei și impozitul pe dividende aferent în sumă totală de ... lei stabilite de către inspecția fiscală, petenta X SA a înregistrat și a declarat un impozit pe dividende în sumă de ... lei calculat pentru o bază de impozitare în sumă de ... lei, rezultând o **diferență impozabilă în sumă de ... lei și impozit pe veniturile din dividende plătite persoanelor fizice stabilit suplimentar în suma de ... lei** așa cum rezultă din anexa nr.17 la Raportul de inspecție fiscală.

Referitor la argumentele și documentele prezentate de petentă în contestația formulată, arătăm următoarele:

În legătură cu argumentația petentei prezentată la **pct. I.** din contestație conform căreia recalificarea avansurilor de trezorerie ca fiind dividende este eronată având în vedere că asociații au restituit petentei, prin transfer bancar, sumele rămase nedecontate anterior efectuării inspecției fiscale, subliniem faptul că restituirea avansurilor nedecontate a fost efectuată **concomitent** cu virarea în aceleași conturi bancare a dividendelor repartizate asociaților în baza Hotărârii Adunării Generale a Asociaților nr.01/04.10.2018 când cota de impozitare a fost diminuată la 5%.

Contestatoarea face trimitere la Decizia nr.548/2017 a Curții de Apel Craiova prin care se apreciază că "*suma reprezintă dividende câtă vreme nu a fost utilizată în folosul reclamantei și nici nu a fost restituită*" recalificând avansurile ca fiind dividende dacă sunt îndeplinite două condiții **cumulative**:

- a) suma să nu fi fost utilizată în folosul societății și
- b) suma să nu fi fost restituită.

Contestatoarea consideră că doar dacă aceste condiții ar fi fost îndeplinite se putea recalifica întreaga sumă ca fiind dividende, or, în speță asociații au restituit integral suma în contul petentei prin transfer bancar, demonstrând, în opinia sa, buna - credință.

În ceea ce privește prima condiție, așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, petenta nu a beneficiat de niciun folos urmare ridicării și utilizării de către asociați a sumelor în cauză, nefiind prezentate nici în timpul inspecției fiscale, nici cu ocazia formulării contestației documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, care să probeze utilizarea sumelor de bani în folosul petentei (achiziții de bunuri, servicii etc), simpla deținere a acestor sume de

bani, pe parcursul mai multor ani chiar, nereprezentând "utilizare în folosul societății".

Or, așa cum însăși petenta arată în contestație, cele două condiții în vederea recalificării dividendelor, sunt cumulative, prima condiție nefiind îndeplinită.

Referitor la cea de-a doua condiție – restituirea sumelor – la care face trimitere contestatara, așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, din analiza stării de fapt fiscale a rezultat că în cauză este vorba de o aparentă restituire în sensul că, sub formalitatea unei restituirii au fost de fapt plătite **concomitent** sumele de bani sub forma dividendelor, **fără ca să existe în realitate o restituire de avansuri, ci doar o tranzacționare reciprocă a sumelor între conturile beneficiarilor (asociați) și cele ale petentei.**

Petenta a disimulat astfel anularea creanței de încasat a societății pe seama datoriei sub forma de dividende care în realitate au fost ridicate în avans de-a lungul perioadei supusă inspecției fiscale, fiind amânat în fapt momentul impozitării acestora, obținând astfel facilități fiscale pe seama cotei de impozitare de 5% față de cea valabilă la momentul plății avansurilor de 16%.

În concluzie, dat fiind faptul că prima condiție, a utilizării "în folosul societății" nu a fost contestată la acest punct (nefiind depuse în probațiune documente noi în legătură cu acesta), iar condiția restituirii nu se poate considera ca fiind îndeplinită din motivele prezentate în cele ce preced, jurisprudența invocată - Decizia nr...../2017 a Curții de Apel Craiova, nu îi este favorabilă, în condițiile în care, în cazul său sunt îndeplinite cele două condiții **cumulative**:

- a) suma să nu fi fost utilizată în folosul societății și
- b) suma să nu fi fost restituită.

astfel că, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au procedat la recalificarea avansurilor de trezorerie ca fiind dividende.

În legătură cu argumentația petentei prezentată la **pct. II** din contestație cu privire la opinia contestatoarei despre inexistența unui termen de restituire a avansurilor spre decontare, corelat cu faptul că legislația românească nu prevede un termen limită pentru a proba cu documente sumele primite spre decontare și nici sancțiuni, învedereăm că **Decretul nr. 209/1976** pentru aprobarea Regulamentului operațiilor de casa ale unităților socialiste, care este încă în vigoare, reglementează reguli stricte privind acordarea de avansuri în numerar și decontarea lor, printre care:

- avansurile pot fi acordate în scopul achiziționării de mărfuri, achiziții de produse, cheltuieli de protocol, cheltuieli de deplasare în interes de serviciu etc.;

- aceste avansuri trebuie justificate în termen de 3 - 4 zile de la finalizarea activității pentru care au fost acordate;

- este interzisă acordarea unui nou avans persoanelor care nu au justificat integral avansul primit anterior;

- titularii de avans care nu depun în termen decontările pentru justificarea avansurilor, împreună cu documentele justificative, sau nu restituie în termen sumele rămase necheltuite vor plăti o penalizare de 0,50% asupra avansului primit sau asupra sumelor nerestituite în termen, după caz, pentru fiecare zi de întârziere.

Regulamentul precizează însă, că aceste reguli se aplică în special instituțiilor publice.

Pentru celelalte societăți, din textul decretului reiese că este necesară elaborarea unor norme proprii privind regimul încasărilor și plăților prin intermediul actelor de constituire, având ca reper prevederile Regulamentului.

Având în vedere faptul că nici în timpul controlului și nici cu ocazia formulării contestației nu au fost prezentate norme proprii privind regimul încasărilor și plăților prin intermediul actelor de constituire, având ca punct de plecare prevederile Regulamentului, coroborat cu faptul că nu au fost prezentate documente justificative prin care să se demonstreze că avansurile au fost utilizate potrivit scopului pentru care au fost acordate, respectiv în folosul petentei și faptul că acordarea acestora s-a efectuat ori de câte ori au avut nevoie asociații pentru folosul lor personal anterior decontării integrale a avansurilor ridicate în perioadele precedente, rezultă că utilizarea resurselor financiare ale petentei în scopul personal al asociațiilor pentru un termen neprecizat în ceea ce privește restituirea, nu poate fi considerată o justificare suficientă din punct de vedere legal pentru a demonstra ca banii au fost folosiți în folosul petentei și că au fost ulterior restituiți în situația în care scriptic au fost plătiți concomitent sub formă de dividende.

Învederăm că la art. 81 din Legea nr. 31/1990, republicată, a societăților, se prevede:

"Art. 81. - (1) Nici un asociat nu poate lua din fondurile societatii mai mult decat i s-a fixat pentru cheltuielile facute sau pentru cele ce urmeaza sa le faca in interesul societatii.

(2) Asociatul care contravine acestei dispozitii este raspunzator de sumele luate si de daune.

(3) Se va putea stipula, prin actul constitutiv, ca asociatii pot lua din casa societatii anumite sume pentru cheltuielile lor particulare."

petenta ne prezentând niciun mijloc de probă care să justifice cuantumul sumelor pe care un asociat le poate ridica din firmă, modalitatea pe care persoana juridică a decis să o adopte în utilizarea acestor sume, motivarea petentei bazată pe o lacună legislativă (care însă nu a fost confirmată, a se vedea cele prezentate supra) neputând conduce la admiterea contestației.

Totodată potrivit Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, avansurile de trezorerie sunt definite ca fiind: *"sume în numerar încredințate*

administratorilor, patronilor sau altor persoane împuternicite de unitate (entitate) în vederea efectuării unor plăți în favoarea acesteia. Evidența acestor sume se ține cu ajutorul contului 542 "Avansuri de trezorerie", acesta fiind un cont de activ."

Sumele ridicate de către asociații petenei au fost evidențiate în acest cont (542 "Avansuri de trezorerie") ca apoi să fie trecute la sfârșitul anului fiscal în contul 461 "Debitori diverși", dar fără ca petenta X SA să întocmească și să prezinte organelor de control evidența analitică a avansurilor spre decontare cu ajutorul conturilor de evidență analitică pe fiecare asociat, respectiv beneficiar de avansuri și nici evidența distinctă pe fiecare avans ridicat.

Învedereăm că la recalificarea tranzacțiilor, organele de inspecție fiscală au avut în vedere faptul că aceste tranzacții nu reflectă conținutul economic în favoarea petentei care să fie în concordanță cu scopul pentru care se acordă, în mod legal, avansurile de trezorerie potrivit Reglementărilor contabile, așa cum s-a arătat în cele ce preced, sumele de bani ridicate de către asociați și nedecontate nerespectând destinația pentru care au fost acordate potrivit modului de înregistrate în contabilitate.

În ceea ce privește susținerea petentei conform căreia a procedat corect la stingerea sumelor nedecontate în ordinea indicată în anexa nr.3 la contestație, indicând un rest rămas de ... lei, se rețin următoarele:

Referitor la soldul rămas de ... lei rezultă că nu concordă cu fișa contului 542 prezentată în anexa nr.12 la RIF din care reiese un sold rămas nedecontat la data de 31.10.2018, în sumă de ... ,20 lei.

Totodată, din anexa nr.3 la contestație nu rezultă că în anul 2018 avansurile nedecontate rămase restante sunt în cuantum de ... lei.

Referitor la afirmația contestatoarei cu trimitere la anexa 4 la contestația formulată, întocmită de petentă ulterior inspecției fiscale, din care rezultă că în anul 2018 avansurile nedecontate rămase restante sunt în cuantum de ... lei și nu de ... lei, stabilit, în opinia sa, în mod eronat de organul de inspecție fiscală, arătăm următoarele:

Din anexa nr.4 la contestație nu rezultă că în anul 2018 avansurile nedecontate rămase restante sunt în cuantum de ... lei, în cuprinsul său nefiind prezentate soldurile zilnice, lunare, respectiv anuale reprezentând avansuri nedecontate, ci doar o totalizare a sumelor debitate și decontate pentru perioada 01.01.2014 - 31.12.2019 care nu corespunde cu perioada supusă inspecției fiscale, ultima zi din perioada verificată fiind 31.10.2018, dată la care soldul rămas nedecontat este în sumă de ... ,20 lei.

În legătură cu susținerile petentei prezentate la **pct. III.** din contestație cu privire la faptul că, în opinia sa, organul de inspecție fiscală avea obligația să motiveze în fapt decizia de impunere ca urmare a reîncadrării avansurilor de trezorerie, arătând că acesta se prevalează de art.11 din Codul fiscal și s-

a limitat doar la o afirmație, omițând că acestea nu au fost folosite și de aceea au fost restituite, precizăm că organele de inspecție fiscală au motivat în fapt reîncadrarea tranzacției atât în Raportul de inspecție fiscală, cât și în decizia de impunere, așa cum se poate vedea la pct. 2.1.2 Motivul de fapt pag. 3-4 și în mod detaliat la cap.III - constatări fiscale, pct. 1 - impozit pe veniturile din dividende.

Asa cum s-a arătat în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, în toată perioada supusă inspecției fiscale, petenta înregistrează în mod constant creanțe de natura avansurilor de trezorerie reflectate în soldul debitor al contului 542 "Avansuri de trezorerie" reprezentând numeroase sume de bani acordate de către petenta X SA asociaților D și R înainte ca acestea să fi fost decontate integral, cumulând începând cu data de 01.01.2014 până în data de 03.10.2018 creanțe nerecuperate de la asociați în sumă totală de ... lei din care în data de 04.10.2018, respectiv 08.10.2018 au fost restituite în principal avansuri de trezorerie în sumă totală de ... lei concomitent cu repartizarea pe dividende a sumei brute de ... lei.

Având în vedere faptul că acordarea de avansuri practică de petentă în mod constant nu reflectă un conținut economic în favoarea societății care să fie în concordanță cu scopul pentru care se acordă în mod legal avansurile de trezorerie potrivit Reglementarilor contabile, organele de inspecție fiscală potrivit prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal au reîncadrat forma tranzacțiilor pentru a reflecta conținutul economic al acestora, astfel încât avansurile au fost asimilate veniturilor din dividende acordate persoanelor fizice, având în vedere principiul **prevalenței economice asupra juridicului, al realității economice**, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil.

Avansurile acordate asociaților reprezintă în fapt plăți nete efectuate în favoarea participanților la persoana juridică, în folosul personal al acestora chiar de la data acordării acestora, care din punct de vedere fiscal se supun aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende potrivit art.7 pct.12, art.11 alin. (1), art.65 alin.(1) lit.a), art.67 alin.(1) și alin.1¹.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare pentru perioada 01.01.2014 - 31.12.2015 și potrivit art.7 pct. 11, art.11 alin. (1), art. 61 lit.d), art.91 lit.a), art.64 alin.(2) și art.97 alin.(7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și pct.4 din HG 1/2016 cu modificările și completările ulterioare pentru perioada 01.01.2016 - 31.10.2018.

Organele de inspecție fiscală nu au omis faptul că avansurile au fost restituite, dar așa cum s-a demonstrat în cuprinsul prezentei decizii, tranzacțiile au fost reîncadrate, iar prin "restituirea" avansurilor, petenta a creat aparența anulării creanței de încasat a societății pe seama datoriei sub forma de dividende care în realitate au fost ridicate în avans de-a lungul

perioadei supusă inspecției fiscale, fiind amânat în fapt momentul impozitării acestora.

Astfel, organele de inspecție fiscală au repus în soldul contului 542 "Avansuri de trezorerie" existent la data de 31.10.2018 de ... lei, suma ridicată sub forma de dividende nete de ... lei, rezultând avansuri ridicate în perioada 01.01.2014 - 31.10.2018 în sumă netă de ... lei așa cum rezultă din anexa nr.9 la RIF, ținându-se cont totodată de impozitul constituit de petentă în sumă de ... lei pentru dividendele nete plătite asociaților în sumă de ... lei concomitent cu restituirea avansurilor nedecontate, modul de calcul al organelor de inspecție fiscală fiind în concordanță cu dispozițiile legislației fiscale raportat la normele financiar – contabile.

În legătură cu susținerile petentei prezentate la **pct. IV.** din contestație referitor la repartizarea dividendelor de către Societate, în sensul că o societate nu este obligată să distribuie dividende chiar dacă sunt întrunite condițiile legale în acest sens, acestea putându-se distribui potrivit Legii nr.31/1990 doar în urma aprobării situațiilor financiare pentru anul precedent, arătăm următoarele:

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală au analizat repetatele avansuri acordate celor doi asociați în mod frecvent, prin prisma **scopului economic** pentru care au fost ele acordate și în condițiile în care avansurile rămase nedecontate în sumă de ... lei nu s-au justificat a fi fost utilizate în folosul societății, ci au fost folosite în scop personal, în mod corect s-a procedat la reîncadrarea tranzacției în contextul în care X SA a cumulat anual profit nerepartizat în sumă totală de ... lei, petenta înregistrând profit îndestulător pentru acoperirea avansurilor de trezorerie plătite asociaților săi și nerestituite.

Cu privire la aprecierea contestatoarei că avansurile spre decontare urmau a fi folosite de petentă în vederea dezvoltării unor relații comerciale, învederăm că acest fapt nu este demonstrat cu documente justificative de natura mijloacelor dev probă reglementate de Codul de procedură fiscală, rezultând cu puterea evidenței faptul că avansurile acordate asociaților săi în mod repetat au fost utilizate în folosul participanților la persoana juridică, fapt contrar scopului declarat în contestația formulată.

În vederea determinării scopului economic pentru care au fost utilizate sumele de bani acordate de către X asociaților săi și rămase nedecontate până la data repartizării dividendelor, așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală, organele de control au solicitat explicații scrise d-lui D (anexa nr.6 la RIF), în calitate de asociat și administrator al petentei.

Din răspunsul formulat de către dl. D rezultă că "sumele reprezintă avansuri spre decontare puse la dispoziția administratorului D și reprezentantului societății furnizoare de servicii de contabilitate R în vederea efectuării de diverse plăți în contul și pentru societate", iar "sumele nedecontate cu documente justificative au fost restituite".

Analizând răspunsul formulat de către dl D , rezultă că deși acesta pretinde că sumele reprezentând avansuri spre decontare au fost puse la dispoziție în vederea efectuării de diverse plăți în contul și pentru societate, s-a constatat faptul că în fapt, acestea nu au fost utilizate în scop economic neputând fi demonstrate cu documente justificative reglementate de Codul de procedură fiscală, sumele nefiind decontate și nici restituite integral până la data când petenta a hotărât repartizarea acestora cu titlu de dividende, dată la care s-a efectuat concomitent, atât restituirea avansurilor de către asociații X SA, cât și plata dividendelor către asociații X SA.

Astfel, petenta nu a prezentat nici în timpul inspecției și nici în contestație, niciun document privind vreo cheltuială, respectiv document de plată, pentru a justifica necesitatea ridicării acestor sume rămase nedecontate de-a lungul anilor în scopul efectuării de plăți în interesul societății petente sau documente justificative din care să rezulte plăți în favoarea sa.

Faptul că avansurile nefolosite au fost restituite petentei și plătite concomitent pe seama dividendelor nu reprezintă un argument pentru a nu recalifica tranzacția în condițiile în care acest mod de lucru a reprezentat premisa facilitării asociatului R ... de retragere din societate, în data de 09.10.2018.

Mai mult decât atât, potrivit Procesului verbal al Adunării Generale a Asociațiilor nr. ... din data de 29.05.2018 încheiat ca urmare a aprobării situațiilor financiare aferente anului 2017: **„Asociații convin ca la momentul repartizării dividendelor, acestea să fie alocate în primul rând pentru restituirea sumelor pe care asociații le au față de societate.”**, această hotărâre constituind o confirmare intrinsecă a utilizării în alte scopuri decât realizarea obiectului de activitate al petentei a sumelor de bani ridicate de asociații săi care în mod formal și aparent a fost acoperită din dividende.

În ceea ce privește **pct. V.** din contestație privind motivația petentei referitoare la faptul că echipa de inspecție fiscală a calculat în mod eronat cuantumul avansurilor ridicate de asociați, în accepțiunea sa, rezultând un impozit pe dividende eronat, prin prisma faptului că organul fiscal constată că din 01.01.2014 până în 31.10.2018 petenta a înregistrat creanțe de natura avansurilor de trezorerie, atât în soldul debitor al contului 542, cât și în contul 473.4 în sumă de ... lei (... lei + ... lei) presupunând eronat că a fost ridicată exclusiv de asociați și folosită în scopul personal al acestora, recalificând avansurile nerestituite ca fiind dividende și calculând impozit aferent în cuantum de ... lei (... lei + ... lei), se rețin următoarele:

Deși petenta consideră că organele de inspecție fiscală nu au avut niciun temei legal pentru a recalifica avansurile nerestituite la finalul fiecărui an ca dividende, precizând că a stins anual sume nedecontate anterior, rămânând un rest de ... lei aferent anului 2018, acest argument nu poate fi luat în considerare în soluționarea favorabilă a contestației, în condițiile în

care atât în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, cât și în cuprinsul Deciziei de impunere, sunt precizate atât motivele de fapt, cât și temeiurile de drept în baza cărora avansurile rămase nedecontate au fost recalificate ca fiind plăți nete efectuate în favoarea unui participant la persoana juridică, în folosul personal al acestuia, care din punct de vedere fiscal se supun aceluiași regim fiscal ca și veniturile din dividende potrivit art.7 pct.12, art. 11 alin. (1), art.65 alin.(1) lit.a), art.67 alin.(1) și alin. 1¹.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare pentru perioada 01.01.2014 - 31.12.2015 și potrivit art.7 pct. 11, rt. 11 alin. (1), art. d), art.91 lit.a), art.64 alin.(2) și art.97 alin.(7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și pct.4 din HG 1/2016 cu modificările și completările ulterioare pentru perioada 01.01.2016 - 31.10.2018.

Referitor la argumentele contestatoarei că organul de inspecție fiscală a ignorat faptul că nu doar asociații au solicitat avansuri, ci și angajații considerând că s-a obținut o sumă mai mare care nu reflectă realitatea, prin Decizia de impunere nr. F-AR ... /31.01.2020, limitându-se la identificarea sumelor din fișa conturilor 542, 461.5 și 473.1 - anexa nr.7 la raport, fără a stabili concret care au fost sumele ridicate și nerestituite de către cei doi asociați, indicând modul de calcul al bazei de impozitare și a impozitului pe avansurilor rămase nerestituite prin trimitere la anexa nr.9 la raport, subliniind faptul că avansurile nerestituite stabilite în sumă de ... lei (... lei + ... lei) au fost imputate automat asociaților pentru care s-a calculat un impozit de ... lei (... lei + ... lei), învedereăm petentei că așa cum rezultă din RIF care a stat la baza deciziei de impunere, petenta însăși nu conduce evidența analitică a avansurilor de trezorerie pe fiecare beneficiar de avansuri și nici pe fiecare avans acordat, evidența contabilă a avansurilor fiind condusă cu ajutorul contului sintetic 542 avansuri de trezorerie" .

De altfel, din analiza evidenței financiar – contabile a petentei rezultă că în totalul avansurilor acordate de către petentă beneficiarilor de avansuri, ponderea cea mai mare este deținută de avansurile acordate celor doi asociați, restul plăților având o pondere *nesemnificativă*, motiv pentru care datorită numeroaselor operațiuni de plăți și încasări componența soldului pe fiecare debitor nu a fost posibilă, cu atât mai mult cu cât, nici chiar petenta nu a optat să conducă o astfel de evidență analitică. Învedereăm că faptul că X SA a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală în scopul verificării, fișa sintetică a contului 542 aferentă perioadei 01.01.2014 - 31.10.2018 așa cum este prezentată în anexa nr.7 la Raportul de inspecție fiscală.

Referitor la opinia petentei conform căreia prin raportare la sumele greșite preluate din contul 542 care reflectă "cel mult niște operațiuni pe conturi" și unde operațiunile sunt înregistrate "din rațiuni de politică contabilă" organul de inspecție fiscală a calculat eronat un impozit de ... lei (... lei + ... lei), așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei organele de inspecție fiscală au determinat baza impozabilă aferentă veniturilor

asimilate dividendelor care a stat la baza impozitului pe dividende pentru perioada 01.01.2014 -

31.10.2018 ținând cont de soldul lunar rămas nerestituit sau nedecontat din avansurile acordate și reflectate în fișa sintetică a contului 542 -"Avansuri de trezorerie", sold care din punct de vedere contabil se stabilește ținându-se cont de soldul inițial al lunii anterioare la care se adaugă rulajul debitor cumulat în lună și din care se scade rulajul creditor cumulat în lună, rezultând soldul lunar cumulat, din care s-a scăzut soldul cumulat al lunii anterioare pentru determinarea soldului lunar, așa cum reiese din anexa nr.12 la raportul de inspecție fiscală în care sumele determinate în acest mod pe fiecare lună au fost preluate în centralizatorul anexei 12 la RIF.

Pe cale de consecință, rezultă în mod clar că organele de inspecție fiscală au ținut cont de toate restituirile de avansuri de către beneficiarii acestora la data când au fost ele restituite, astfel încât avansurile cu pondere redusă acordate salariaților care au fost decontate nu influențează quantumul avansurilor nerestituite de către cei doi asociați care să conducă la modificarea bazei de impunere așa cum în mod eronat a determinat contestatara în anexele prezentate la contestație.

Avansurile acordate altor persoane decât asociații, care au fost de regulă decontate *în aceeași luna sau în luna următoare* ar putea influența cel mult quantumul accesoriilor și nicidecum al bazei de impozitare și al impozitului pe dividende întrucât s-a ținut cont de toate restituirile înregistrate în fișa contului 542 - "Avansuri de trezorerie".

Mai mult, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă faptul că organele de inspecție fiscală au ținut cont de impozitul pe dividende înregistrat și declarat de petentă în sumă de ... lei aferent dividendelor pe care le-a repartizat concomitent cu restituirea avansurilor.

Or, Anexa nr.4 la contestație reprezentând Situația deconturilor de trezorerie defalcată pe beneficiari de avansuri, întocmită ulterior încheierii inspecției fiscale nu cuprinde soldurile zilnice, lunare, respectiv anuale, ci doar o totalizare a sumelor debitate și decontate pe perioada 01.01.2014 - 31.12.2019 care nu corespunde cu perioada supusă inspecției fiscale care se termină la 31.10.2018, dată la care soldul rămas nedecontat după diminuarea acestuia cu restituirile pe seama ridicării de dividende este în sumă de ... ,20 lei și nu de ... lei cum susține petenta.

În baza acestei anexe nu se poate determina quantumul avansurilor nedecontate la o anumită dată, având doar total rulaje la data de 31.12.2019 neputându-se proceda la verificarea corelațiilor acestora cu fișa sintetică a contului 542 la fiecare perioada (luna, an) pentru a se putea verifica realitatea și corectitudinea datelor.

Din analiza anexei nr.4, rezultă că la data de 31.12.2019 cele mai multe persoane ar fi avut restituiți mai mari decât quantumul avansurilor acordate; astfel cum exemplificăm mai jos:

-D ... : debit 3.916.067,56, credit 6.855.409,12, rezultă un sold *negativ* de 2.939.341,56 lei

-R ... : debit 681.894,92, credit 728.510,92, rezultă un sold *negativ* de 46.616 lei

-... ..: sold *negativ* de 1.510 lei

-... ..: sold *negativ* de 1.000 lei

-... ..: sold *negativ* de 2.200,57 lei etc.

Astfel, din insumarea soldurilor la data de rezultă 31.12.2019 un sold negativ total de ... lei ceea ce nu reflectă o situație clară și corectă.

În lumina celor mai sus prezentate, anexele depuse de petentă în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice starea de fapt constatată în cuprinsului RIF – ului nr. F-AR ... /30.01.2020 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.F-AR ... /30.01.2020.

Referitor la punctul de vedere al petentei conform căruia organele de inspecție fiscală nu ar fi trebuit să aplice cota de 16% pentru anul 2015, ci cota de 5% deoarece dividendele anului 2015 s-ar fi repartizat în anul 2016, se rețin următoarele:

În legătură cu acest aspect organele de inspecție fiscală au analizat componența contului 117 - "Rezultatul reportat", în anexa nr.5 la RIF din care rezultă ca în perioada 01.01.2014 - 31.12.2017 petenta a realizat anual profit net contabil care a fost rămas nerepartizat până în anul 2018 fiind reportat în anul următor și înregistrat cu ajutorul contului 117 "Rezultat reportat /profit nerepartizat" astfel:

- La începutul anului 2014 petenta înregistrează în contul 117 "Rezultatul reportat " profitul nerepartizat al anului fiscal 2013 în sumă de ... lei care se adaugă la soldul inițial în sumă de ... lei.

- Aferent anului fiscal 2014 petenta înregistrează profit net contabil în sumă de ... lei care nu a fost repartizat, fiind transferat în anul următor pe seama contului 117 "Rezultatul reportat" care la data de 31.12.2014 prezintă un sold creditor în sumă totală de ... lei.

- Aferent anului fiscal 2015 petenta înregistrează profit net contabil în sumă de ... lei care nu a fost repartizat, fiind transferat în anul următor pe seama contului 117 "Rezultatul reportat" care la data de 31.12.2015 prezintă un sold creditor în sumă totală de ... lei.

Astfel, în condițiile în care la 31.12.2015 X SA înregistrează profit nerepartizat în sumă totală de ... lei din care ... lei provine din profitul realizat și nerepartizat la 31.12.2014, avansurile recalificate ca și dividende brute aferente anului 2015 în sumă de ... lei (din anexa nr.17 la RIF) se cuprind așadar în soldul contului 117 la 31.12.2014 și ridicate în anul 2015 când cota era de 16%.

În ceea ce privește susținerea petentei conform căreia în mod eronat organul de inspecție fiscală a arătat în RIF că aceasta nu a condus evidența analitică a avansurilor, sens în care pentru a demonstra contrariul, face

trimitere la anexa nr. 4 depusă la contestație, respectiv la anexa nr.5 la contestație din care reiese calculul corect, în accepțiunea sa, al impozitului pe dividende în sumă de ... lei (... lei + ... ,83 lei), se rețin următoarele:

Anexa nr. 4 a fost analizată în cele ce preced, concluzia organului competent în soluționarea contestației fiind că aceasta nu cuprinde soldurile zilnice, lunare respectiv anuale, ci doar o totalizare a sumelor debitate și decontate pe perioada 01.01.2014 - 31.12.2019 care nu corespunde cu perioada supusă verificării, finalizată la 31.10.2018, data la care soldul rămas nedecontat după diminuarea acestuia cu restituirile pe seama ridicării de dividende este în sumă de ... ,20 lei și nu de ... lei cum în mod nejustificat pretinde petenta. În baza acestei anexe nu se poate determina cuantumul avansurilor nedecontate la o anumită dată, și în consecință este imposibilă verificarea acestora cu fișa sintetică a contului 542 la fiecare perioadă (luna, an) pentru a se putea verifica corectitudinea și realitatea datelor.

Din analiza anexei nr.4, rezultă că la 31.12.2019 cele mai multe persoane ar fi avut **restituiri mai mari decât cuantumul avansurilor acordate** (stare de fapt care nu corespunde realității) rezultând din însumarea soldurilor la 31.12.2019 un sold *negativ* total de 2.999.123,64 lei care nu concordă cu constatările din timpul controlului, rezultate chiar din valorificarea evidenței financiar contabile a petentei.

În legătură cu Anexa nr.5 la contestație cu privire la calculul petentei privind impozitul pe dividende în sumă de ... lei (... ,80 lei + ... ,83 lei) acesta nu reflectă realitatea, raportat inclusiv la analiza celorlalte anexe.

În ceea ce privește argumentele petentei conform cărora cheltuielile de deplasare ale asociatului D ... , au fost evidențiate separat în anexa 5, fiind recalculat impozitul pe dividende aferent anului 2015 cu cota de 5% și nu cu 16%, rezultând după calculele petentei un quantum al cheltuielilor cu deplasările de ... lei pentru care impozitul este de ... ,68 lei, învedereăm că în condițiile în care cota legală de impozit pe dividende aferent anului 2015 este de 16%, rezultă că pentru avansurile decontate pe seama cheltuielilor de deplasare ale asociatului D ... în diverse destinații (Singapore, Grecia, Italia, Dubai, Spania) care nu se justifică a fi fost efectuate în interesul X SA, ci în favoarea asociatului și decontate din banii firmei în sumă netă totală de ... lei, respectiv în sumă brută recalculată de 188,002 lei recunoscute de altfel de petentă, în mod corect a fost calculat un impozit în sumă ... lei, și nu de ... ,68 lei .

În plus, în varianta petentei, calculul cu cota de 5% este eronat deoarece ar rezulta un impozit de ... lei si nu de ... lei, sumă care este preluată eronat în anexa nr.5 la contestație, astfel: ... x 5% = ... lei; ... x 16% = ... lei; ... - ... = ... lei; ... lei - ... lei = ... lei.

În legătură cu concluzia redată de petentă conform căreia după raționamentul echipei de inspecție fiscală suma totală aferentă impozitului pe dividende este de ... ,31 lei din care a declarat deja un impozit de ... lei,

rezultând un impozit corect în cuantum de ... lei, învederăm că în condițiile în care informațiile/calculele conținute în anexele prezentate în susținerea contestației care au stat la baza susținerii petentei nu au fost acceptate pentru motivele expuse detaliat în cuprinsul prezentei, rezultă că raționamentul petentei în baza căruia a recalculat impozitul pe dividende nu este concludent, informațiile preluate în anexele de calcul nu sunt fondate și corecte, motiv pentru care sub aspect legal petenta datorează un impozit pe dividende în sumă totală de ... lei din care a constituit și declarat ... lei, rezultând un o diferență de impozit pe dividende stabilit suplimentar în sumă de ... lei.

În concluzie, se reține că, în mod corect, organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.11 alin.1 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, citat mai sus, coroborate cu prevederile pct. 57 din O.M.F.P. nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, conform cărora :

*„57. - (1) Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere tinând seama de **fondul economic al tranzacției** sau al angajamentului în cauză. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.*

(2) Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

*(3) **Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.** Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.”.*

Având în vedere prevederile legale, organele de inspecție fiscală pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Astfel, art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil, în sensul că o tranzacție normală

din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Mai mult, un contribuabil poate contracta orice bunuri și servicii ce au „legătură” cu „scopul activităților desfășurate”, însă dovedirea necesității acestora față de posibilitățile interne ale societății trebuie corelată cu satisfacerea scopului pentru care au fost contractate, respectiv trebuie analizate rezultatele la care se ajunge, raportate, fie la scopul inițial, fie la concordanța dintre scop și rezultatul final al acesteia.

Or, rezultatul activității depuse poate satisface „scopul activităților desfășurate” doar în măsura în care acesta este **pozitiv** în raport cu efectul depus pentru obținerea sa, iar raportul dintre eforturile depuse și rezultatele obținute reprezintă ceea ce se definește ca eficiența a activității economice desfășurate.

De asemenea, art.6 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“Exercitarea dreptului de apreciere:

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. (...)”

coroborat cu art.14 alin.2 din același act normativ, care precizează:

„Prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal

(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.”

Față de cele de mai sus, se reține că organele fiscale, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale în concordanță cu realitatea economică, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale putând să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia/fondul economic.

În susținerea celor de mai sus, sunt și precizările Curții Europene de Justiție în cazul C-255/02 Halifax-others, care a stabilit că *"orice artificiu are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația normală care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilizată"*.

Având în vedere cele expuse la situația de fapt, constatările echipei de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile speței, se reține că

În mod legal organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina petentei impozit pe dividende stabilit suplimentar, aferent perioadei 01.01.2014 – 31.10.2018, asimilând dividendelor avansurile de trezorerie ridicate **succesiv** de asociați, nerestituite pe parcursul mai multor ani, demonstrându-se că în cauză este vorba de o disimulare a restituirii în sensul că, sub aparența unei restituiri au fost de fapt plătite **concomitent** sumele de bani sub forma dividendelor, **fără ca să existe în realitate o restituire de avansuri, ci doar o tranzacționare reciprocă a sumelor între conturile beneficiarilor (asociați) și cele ale petentei**, astfel că în cauză se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

“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;*”.

urmând a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de Societatea X SA împotriva Deciziei de impunere nr. 42/30.01.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ... /30.01.2020 de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe dividende stabilit suplimentar.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE :

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulate împotriva Deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR ... / 30.01.2020 emisă de AJFP Arad – Inspecție Fiscală, pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe dividende stabilit suplimentar;

- prezenta decizie se comunică la:

- S.C.P.A. ...

- Administrația Județeană a Finanțelor Publice
Arad – Inspecție Fiscală,

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

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

DIRECTOR GENERAL,