

**ROMÂNIA**  
**TRIBUNALUL MARAMUREȘ**  
**SECȚIA COMERCIALĂ, DE CONTENCIOS**  
**ADMINISTRATIV ȘI FISCAL**

Dosar nr. **1089/100/2009**

4204

**SENTINȚA CIVILĂ NR.4450**

Ședința publică din 08 noiembrie 2010

Instanța constituită din:

**PREȘEDINTE: SIMONA OLTEAN - judecător**

**GREFIER : ANCA HERTEG**

*Pe rol fiind pronunțarea asupra cererii formulate de către reclamanta SC **Constar 92** SRL cu sediul în **Băia Mare B-dul București nr. 7/13** în contradictoriu cu pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice **Maramureș** cu sediul în **Băia Mare Aleea Serelor nr. 2A**, având ca obiect contestație act administrativ fiscal.*

*Se constată că dezbaterile în cauză au avut loc în ședința publică din data de 01 noiembrie 2010, concluziile și susținerile părților fiind consemnate în încheierea de ședință, încheiere care face parte integrantă din prezenta și prin care s-a dispus amânarea pronunțării pentru data de azi, când în urma deliberării, instanța a pronunțat hotărârea de mai jos.*

**TRIBUNALUL**

**Asupra acțiunii de față,**

*Prin acțiunea în contencios administrativ fiscal înregistrată sub-nr. de mai sus, contestatoarea SC **Constar 92** SRL a solicitat anularea Deciziei nr. **27**/19.02.2009 emisă de către Direcția Generală a Finanțelor Publice **Maramureș** și anularea în parte a Deciziei nr. **2397** din data de 13.11.2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată și a Raportului de inspecție fiscală din 12.11.2008 în baza căruia aceasta a fost emisă, ambele ale pârâtei Direcția Generală a Finanțelor Publice **Maramureș**, cu cheltuieli de judecată.*

*În motivarea contestației s-a arătat că în luna noiembrie a anului 2008 SC **Constar 92** SRL a făcut obiectul unei inspecții fiscale generale în urma căreia s-a încheiat raportul de inspecție fiscală din data de 12.11.2008 în care s-au stabilit ca fiind datorate sume suplimentare la capitolele impozit pe profit*

și impozit pe dividende, emițându-se decizia de impunere nr. [REDACTED]/13.11.2008. împotriva raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere contestatoarea a formulat contestație soluționată prin decizia nr. [REDACTED]/19.12.2009.

S-au contestat, din sumele stabilite de către pârâtă, suma de [REDACTED] lei reprezentând impozit pe profit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice și [REDACTED] lei reprezentând majorări de întârziere asupra impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice recunoscându-se implicit ca fiind datorate sumele de [REDACTED] lei reprezentând impozit pe dividende și [REDACTED] lei reprezentând majorări de întârziere calculate asupra impozitului datorat suplimentar.

S-a arătat că organele fiscale au făcut o interpretare eronată asupra dispozițiilor legale ce reglementează impozitul pe dividende și accesoriile acestuia.

Astfel în cadrul raportului de inspecție fiscală la pagina 6 capitolul III impozitul pe dividende pct.1 alin.1 se afirmă că s-a constatat că în luna decembrie 2007 agentul economic a înregistrat în evidența contabilă următoarea formulă: 1068 (alte rezerve-constituite din profitul societății)= 461 (debitori diverși) cu suma de -[REDACTED] lei, diminuându-și astfel rezervele constituite din profit și ridicând această sumă din societate fără a o impozita cu impozit pe dividende, această înregistrare fiind efectuată cu încălcarea prevederilor OMF 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, nefiind respectată funcțiunea conturilor respective.

Referitor la această afirmație în primul rând, reclamanta a dorit să arate că atât la data întocmirii raportului de inspecție fiscală cât și la data înregistrării notei contabile menționate în OMFP 306/2002 era abrogat prin intrarea în vigoare la data de 01.01.2006 a OMFP 1752/2005. pe de altă parte se menționează că înregistrarea contabilă menționată este o corectare a unei erori contabile înregistrate în luna noiembrie 2007 din această cauză suma este negativă. În susținerea afirmațiilor, reclamanta a anexat nota contabilă din luna noiembrie 2007 prin care a fost înregistrată formula 1068=461 cu suma de [REDACTED] lei. Așadar prin înregistrarea menționată nu au fost diminuate rezervele societății și suma menționată nu a fost ridicată din societate. Chiar și în situația în care ar fi fost o înregistrare definitivă sumele evidențiate în debitul contului 1068 cu minus ar fi avut ca efect creșterea rezervelor și nicidecum diminuarea acestora.

Referitor la sumele nedecontate la finele fiecărei luni, acestea într-adevăr au fost înregistrate în contul 461 „Debitori diverși” pentru a avea un control mai bun asupra sumelor nedecontate de către titularii acestor avansuri și pentru a evita, la întocmirea situațiilor financiare creșterea artificială a soldului postului bilanțier „Casa și conturi la bănci” cu includerea unor sume din contul 542 „Avansuri de trezorerie”.

Tot la pagina 6 a raportului de inspecție fiscală se afirmă „conform Legii nr.31/1990 republicată, art.153 alin.2 este interzisă creditarea de către societate a administratorului, directorului sau reprezentantului legal al societății prin intermediul unor operațiuni precum acordarea de împrumuturi, sub orice formă, direct sau printr-o persoană interpusă”.

Referitor la această afirmație, reclamanta a menționat că prevederile art.153 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale are alte prevederi. Textul citat în raportul de inspecție fiscală este prevăzut la art.144 alin.1 al Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale și se referă doar la societățile pe acțiuni, ca de altfel întreg Capitolul IV cuprinzând articolele 91-186. așadar, aceste prevederi nu sunt aplicabile și în cazul de față, fiind vorba de o societate cu răspundere limitată.

Referitor la plata dividendelor către asociații societății, se menționează că sumele distribuite sun egale cu soldul contului 461 „Debitori diverși” deoarece în luna mai a anului 2008 asociații au hotărât distribuirea de dividende însă societatea nu a avut alte disponibilități din care să efectueze plata acestora, în consecință a fost hotărâtă distribuirea de dividende la acest nivel. Plata acestor dividende a fost efectuată din casieria societății unde în prealabil au fost depuse sumele nedecontate de asociați și nicidecum direct din contul 461 „Debitori diverși” cu se afirmă în raportul de inspecție fiscală. De altfel, chiar la raportul de inspecție fiscală este anexată nota contabilă nr.2 din 30 iunie 2008 prin care se înregistrează plata dividendelor prin formula contabilă 457=5311 cu suma de [redacted] lei.

Totodată se menționează că în cazul de față nu pot fi aplicabile prevederile Capitolului III „Definiții”, art.7 alin.1, pct.12 deoarece societatea reclamantă nu a plătit nici o sumă pentru bunuri sau servicii furnizate în favoarea unui asociat efectuată în scopul personal al acestora.

După cum se observă, sumele menționate în raportul de inspecție fiscală nu au fost utilizate pentru plata unor bunuri sau servicii efectuate în folosul asociaților, nefiind identificat nici un serviciu sau produs achiziționat de societate și care nu are legătură cu activitatea desfășurată de acestea. Sumele ridicate din societate și nedecontate au fost restituite societății. De altfel, aceste sume au constituit sursa din care societatea a achitat dividendele către asociați. Sumele ridicate din societate cu titlu de avans cheltuieli puteau fi utilizate pentru achiziționarea de bunuri sau servicii în favoarea societății, iar sumele neutilizate restituite acesteia. Doar în cazul în care sumele respective ar fi fost folosite pentru achiziționarea de bunuri și servicii în interes personal putea fi vorba de o nerespectare a legislației în vigoare, dar faptul că sumele au fost restituite societății demonstrează fără echivoc că nu a fost încălcată nici o prevedere legală.

Se menționează că societatea a calculat în luna iunie impozit pe dividende pentru sumele distribuite asociaților însă dintr-o eroare a fost luată ca bază de calcul suma dividendelor nete și nu cele brute cum prevede legislația în vigoare.

Astfel pentru a distribui dividende nete în sumă de 206.783 lei valoarea dividendelor brute este 279.502 lei.

Calculând impozitul pe dividende la suma menționată rezultă un impozit de 172.721 lei. Societatea a înregistrat și a vărsat către bugetul statului doar suma de 145.083 lei (calculată la valoarea netă a dividendelor). Astfel, rezultă o diferență de achitat suplimentară de 27.636 lei și nu suma de 27.833 lei cu eronat a fost stabilit în raportul de inspecție fiscală. La această sumă de 27.636 lei societatea datorează dobânzi de întârziere conform legislației în vigoare calculate astfel: termen de plată 25.07.2008, număr zile de întârziere până la data raportului de inspecție fiscală (11.11.2008) 109, quantum dobânzi/zi 0,1% dobândă datorată de 3.012 lei.

În ceea ce privește sumele ridicate în perioada iunie-septembrie 2008 în raportul de inspecție fiscală au fost stabilite sume suplimentare reprezentând impozit pe dividende în valoare de 49.303 lei. Menționează reclamanta că în conformitate cu legislația în vigoare nu se pot calcula și distribui dividende decât la închiderea exercițiului financiar. Astfel sumele calculate în raportul de inspecție fiscală privesc profiturile realizate până la 30 septembrie 2008 nefiind sume finale, teoretic existând posibilitatea ca trimestrul IV al anului să producă o pierdere diminuând astfel profiturile obținute pentru primele trei trimestre ale anului. De altfel, la încheierea exercițiului financiar sau în cadrul Adunării Generale a Asociaților de aprobare a situațiilor financiare pentru anul 2008 asociații vor hotărî dacă sumele menționate vor fi distribuite și cu ce destinație.

În aceeași ordine de idei, raportul de inspecție fiscală calculează sume reprezentând dividende, însă la termenele de plată presupuse în anexa 2 societatea nu avea profit curent sau reportat care putea fi distribuit cu această destinație. Astfel chiar în raportul de inspecție fiscală la Capitolul II pct.5 se menționează că în anul 2005 societatea a realizat un profit net de 4.388 lei însă în anexa 2 pentru anul 2006 se calculează dividende distribuite de 88.525 lei.

Decizia nr. 127 din 10.09.2009 a Biroului soluționarea contestațiilor din cadrul DGFP Meramures menționează la pagina 7 alin.3 și 4 prevederile legale în baza cărora contestația depusă de reclamantă împotriva Raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere se va respinge, respectiv „Titlul I cap.III pct.12 – Definiții din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează că „Dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate către un participant la persoana juridică depășește prețul pieței pentru astfel de bunuri sau servicii, atunci diferența se tratează drept dividend. De asemenea, dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui acționar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend”.

Potrivit art.67 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

În drept s-a invocat dispozițiile Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale (art.153 și art.144), OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene (art.10), Legea nr.571/2003 privind codul fiscal (art.7 alin.1 pct.12, art.67 alin.1), OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală (art.218 alin.2) și normele de aplicare a codului fiscal.

În probațiune s-au depus raportul de inspecție fiscală nr. [redacted]/13.11.2008, Decizia de impunere nr. [redacted]/13.11.2008, contestația formulată împotriva raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere, Decizia nr. [redacted]/19.02.2009 a biroului soluționarea contestațiilor din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Maramureș.

Prin întâmpinarea formulată în cauză pârâta a solicitat respingerea acțiunii ca neîntemeiată.

S-a arătat că urmare inspecției fiscale generale efectuate la SC **Constar 92** SRL au fost constatate nereguli cu privire la sumele încasate de diverse persoane, administrator și asociați ai acesteia cu titlu de avansuri în perioada 2005-2008 care nu au fost decontate.

Conform balanței de verificare încheiată la 30.05.2008 SC **Constar 92** SRL înregistrează în debitul contului 461 "debitori diverși" suma de **907.848** lei reprezentând avansuri pentru cumpărături ridicate în perioada 01.09.2005-31.05.2008, nejustificate la sfârșitul fiecărei luni așa cum rezultă din nota explicativă dată de administratorul societății.

Potrivit declarațiilor administratorului societății în luna mai 2008 societatea a decis repartizarea profitului obținut în anii 2005, 2006 și 2007 la dividende nete în sumă de **906.782** lei, ce reprezintă soldul contului 461, constituit din avansurile pentru cumpărături ridicate de asociați în perioada 01.09.2005-31.05.2008, iar în luna iunie 2008 a calculat și virat la bugetul statului impozit în sumă de **145.085** lei, însă din eroare au fost luate ca bază de calcul dividendele nete și nu cele brute cum prevede legislația în vigoare.

Pentru avansurile ridicate din societate de către asociați în sumă de **907.848** lei înregistrate în soldul contului 461 „debitori diverși”, organele de inspecție fiscală au calculat dividende brute în sumă de **1.089.771** lei și impozit pe dividende în sumă de **172.973** lei.

Având în vedere impozitul pe dividende în sumă de **145.085** lei calculat de societate pentru dividendele nete distribuite în sumă de **906.783** lei, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății diferența de impozit pe dividende de plată în sumă de **17.838** lei.

Conform balanței de verificare încheiată la data de 30.09.2008 societatea înregistrează în contul 461 suma de **58.840** lei, ce reprezintă avansuri pentru cumpărături ridicate de asociați în perioada iunie – septembrie 2008 ce nu au putut fi justificate cu documente care să facă dovada utilizării în folosul societății.

Pentru avansurile ridicate din societate în perioada iunie-septembrie 2008 organele de inspecție fiscală au calculat dividende brute în sumă de [REDACTED] lei și impozit de dividende în sumă de [REDACTED] lei.

În drept: Titlul I, cap.III pct.12 – Definiții din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal precizează că „Dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate către un participant la persoana juridică depășește prețul pieței pentru astfel de bunuri sau servicii, atunci diferența se tratează drept dividend. De asemenea, dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui acționar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend”.

Potrivit art.67 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal „Veniturile sub forma 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 la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata”.

Având în vedere prevederile legale citate precum și documentele existente la dosarul cauzei, se reține că întrucât contestatoarea nu a justificat cu documente utilizarea avansurilor ridicate în perioada iunie-septembrie 2008 în folosul societății, acestea reprezintă dividende pentru care SC [REDACTED] SRL datorează impozit în sumă de [REDACTED] lei.

Susținerea contestatoarei că organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe dividende pentru perioada iunie-septembrie 2008 în condițiile în care în conformitate cu legislația în vigoare nu se pot calcula și distribui dividende decât la închiderea exercițiului financiar, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât așa cum rezultă din conținutul deciziei și din prevederile legale citate, sumele ridicate din societate nejustificate cu documente care să facă dovada utilizării banilor în folosul societății sunt dividende.

De altfel, contestatoarea recunoaște că sumele ridicate de societate de către asociați nu au fost decontate, fiind înregistrate în soldul contului 461, urmând a fi restituite pentru ca din ele să se efectueze plăta dividendelor.

Diferența de impozit pe dividende în sumă de 202 lei provine din impozitul în sumă de [REDACTED] lei calculat de organele de inspecție fiscală pentru avansurile ridicate din societate în perioada 01.09.2005-31.05.2008 în sumă de [REDACTED] lei, înregistrate în soldul contului 461 „debitori diverși”. Susținerea contestatoarei că impozitul pe care-l datorează este de [REDACTED] lei aferent dividendelor distribuite în luna iunie 2008, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât aceasta datorează impozit pentru avansurile ridicate din societate și evidențiate în soldul contului 461, care potrivit susținerilor administratorului societății reprezintă valoarea avansurilor ridicate

din societate și nedecontate, dar restituite, din care au fost distribuite dividendele nete în sumă de 206.78 lei.

Referitor la majorările de întârziere, art.119 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează că:

„(1) pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată se datorează supă acest termen majorări de întârziere”.

Art.120 alin.1 și 7 din același act normativ, prevede că majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

La cererea contestatoarei a fost dispusă efectuarea unei expertize financiar contabile de către d-nul expert **Cucoșel Constantin** (fila 218-264 dosar).

Contestatoarea a solicitat și suspendarea executării actelor administrative fiscale contestate, cerere de suspendare soluționată de către instanță prin sentința civilă nr. 578/10.02.2010 în sensul respingerii (fila 185 dosar).

Procedând la soluționarea cauzei pe baza probațiunii de la dosar, cu aplicarea dispozițiilor legale incidente în cauză, instanța reține următoarele:

Urmare a inspecției fiscale generale efectuate de inspectori din cadrul pârâtei la SC **Constar 92 SRL** au fost stabilite sume suplimentare la capitolele impozit pe profit și impozit pe dividende ce au fost cuprinse în raportul de inspecție fiscală înregistrată la pârâtă sub nr. 6456/12.11.2008, emițându-se și decizia de impunere nr. 2397/13.11.2008 pentru suma de 49.505 lei impozit pe dividende și 67.200 lei majorări de întârziere.

Astfel, în perioada septembrie 2005 – septembrie 2008, administratorii societății **Pop Vasile Ștefan** și **Statou Gheorghe** au ridicat din casieria societății sume de bani sub forma avansurilor de trezorerie, în sumă totală de 889.594 lei.

Ridicarea sumelor s-a făcut în baza dispozițiilor de plată către casierie pe care este menționat la scopul plății avansuri pentru cumpărături sau avansuri cumpărături.

Sumele respective au fost evidențiate în contabilitate prin înregistrarea contabilă 542 Avansuri de trezorerie = 5311 Casa în lei. O parte din aceste sume au fost justificate prin plăți efectuate către diverși furnizori, suma de 28.83 lei (contul 401 Furnizori), iar sumele nedecontate la sfârșitul lunii au fost evidențiate în contul 461, suma totală de 860.764 lei prin înregistrarea contabilă 461 debitori diverși = 542 avansuri de trezorerie.

Cu nota contabilă nr. 730.04.2006 se înregistrează compensare luna IV 2006 între contul 461 și contul 1068 Alte rezerve cu suma de 25.846 lei prin înregistrarea contabilă 1068 Alte rezerve = 461 Debitori diverși.

Cu nota contabilă nr. 430 noiembrie 2007 se înregistrează repartizarea profitului reportat din anul 2006 în sumă de 202.583 lei la alte rezerve, prin înregistrarea contabilă 117 Rezultatul reportat = 1068 Alte rezerve și concomitent se înregistrează diminuarea datoriilor evidențiate în contul 461 pe seama altor rezerve, cu suma totală de 525.574 lei, prin înregistrarea contabilă 1068 Alte rezerve = 461 Debitori diverși.

În luna decembrie 2007, se revine asupra acestor înregistrări contabile care se anulează prin nota contabilă nr. 431 decembrie 2007, dar cu sumele în roșu.

De menționat faptul că în Raportul de Inspecție Fiscală la capitolul II 6 Impozitul pe dividende este consemnată doar înregistrarea contabilă din luna decembrie 2007, prin care organele de inspecție fiscală consideră că agentul economic a înregistrat în evidența contabilă următoarea formulă 1068=461 cu suma de 525.574 lei, diminuându-și astfel rezervele constituite din profit și ridicând această sumă din societate fără a o impozita cu impozit pe dividende, această înregistrare fiind efectuată cu încălcarea prevederilor OMF 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, nefiind respectată funcționarea conturilor respective.

Deci, înregistrarea contabilă efectuată în luna decembrie 2007 a avut rolul de a anula înregistrarea contabilă efectuată în luna noiembrie 2007, neavând nici un efect asupra rezervelor constituite din profitul societății și nici asupra patrimoniului societății. În acest sens, expertul precizează că în Bilanțul prescurtat la data de 31 decembrie 2007 rezultatul reportat (cont 117) este în sumă de 202.583 lei, iar rezervele societății sunt în sumă de 343.448 lei, identice cu sumele existente la 01.01.2007, ceea ce demonstrează că profitul realizat în anul 2006 a rămas în continuare nerepartizat și în anul 2007, iar rezervele societății nu au suferit modificări în anul 2007.

La data efectuării înregistrării contabile din luna decembrie 2007 consemnată în Raportul de inspecție fiscală prin care se invocă încălcarea prevederilor OMFP nr.306/2002, acest act normativ era abrogat atât la data întocmirii raportului cât și la data efectuării înregistrării contabile menționată în raport, în vigoare fiind, din data de 1 ianuarie 2006, prevederile OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

În luna ianuarie 2008 întreg soldul contului 461 Debitori diverși a fost transferat în contul 542 Avansuri de trezorerie cu suma de 906.155 lei prin înregistrarea contabilă 542 Avansuri de trezorerie = 461 Debitori diverși, dar această înregistrare a fost corectată în luna martie 2008, când întreg soldul contului 542 în sumă de 906.783 lei a fost retransferat în contul 461.

În debitul contului 461 au fost înregistrate și alte suma reprezentând garanții licitației achitate din contul de disponibil 5121 „Conturi la bănci în Lei” în sumă totală de 14.350 lei, care ulterior a fost încasată de la clienții societății, plăți efectuate direct de către asociați în sumă de 580 lei, precum și sume



ridicate direct din contul de disponibil la bancă sau din casieria societății în sumă totală de 554.919 lei.

În aceste condiții avansurile de trezorerie totale ridicate în perioada septembrie 2005 – septembrie 2008 au fost în sumă de 215.683 lei din care:

- perioada septembrie 2005-mai 2008 suma de 941.512 lei
  - cont 542 suma de 60.767 lei
  - cont 461 suma de 880.745 lei
- perioada iunie – septembrie 2008 suma de 74.077 lei
  - cont 461 suma de 74.077 lei

Din sumele înregistrate în debitul contului 461 Debitori diverși au fost compensate plățile efectuate direct de către asociați în sumă totală de 40532 lei prin înregistrarea contabilă 455 Sume datorate acționarilor/asociaților = 461 Debitori diverși, s-au încasat garanțiile achitate la licitații, în sumă de 14330 lei, reflectate prin înregistrarea contabilă 5121 Conturi la bănci în lei = 461 Debitori diverși s-a compensat suma de 25.846 lei, pe seama rezervelor societății prin înregistrarea contabilă 1068 Alte rezerve = 461 Debitori diverși, iar suma de 906.783 lei s-a restituit în casieria societății și a fost utilizată pentru plata dividendelor distribuite asociaților.

În luna mai 2008 asociații au hotărât distribuirea de dividende, iar datorită faptului că societatea nu a avut alte disponibilități pentru plata acestora, s-a hotărât distribuirea de dividende la nivelul sumei înregistrată în contul 461 ca atare sumele ridicate sub forma avansurilor de trezorerie în perioada 01.09.2005 – 31.05.2008 au fost restituite în casieria societății de unde s-a efectuat plata dividendelor distribuite.

În luna iunie 2008 au fost întocmite dispozițiile de încasare către casierie nr. 30.06.2008, respectiv 30.06.2008 care consemnează Datorii față de societate, prin care a fost restituită în casieria societății suma totală de 906.783 lei (850.633 lei de către asociatul Pop Vasile Ștefan și suma de 56.150 lei de către asociatul Stănoiu Gheorghe), sumă evidențiată în evidența contabilă prin nota contabilă nr. 30.06.2008 evidențiată prin nota contabilă 5311 Casa în lei = 461 Debitori diverși.

Pentru sumele distribuite sub formă de dividende societatea a calculat impozit pe dividende, însă dintr-o eroare de calcul impozitul s-a determinat la suma dividendelor nete în sumă de 906.783 lei, rezultând astfel un impozit în sumă de 145.083 lei, mai puțin cu suma de 27.638 lei impozit calculat la valoarea brută a dividendelor distribuite, în sumă de 72.721 lei, față de această sumă organele de inspecție fiscală au calculat un impozit pe dividende în sumă de 78.848 lei.

Diferența de impozit în sumă de 202 lei provine din faptul că societatea a calculat impozitul asupra dividendelor distribuite, iar organele de inspecție fiscală au stabilit impozitul asupra sumelor aflate în soldul contului 461 la data de 31 mai 2008, în sumă de 107.848 lei.

Expertul judiciar a reținut că soldul contului 1068 "alte rezerve" la data de 31 mai 2008 este în sumă de 46.260 lei, iar la data de 30 iunie 2008 soldul acestuia este în sumă de 1.175 lei, urmare a diminuării acestuia cu suma de 145.085 lei, reprezentând impozit aferent dividendelor distribuite calculate de societate și înregistrate cu nota contabilă nr. 2/30 iunie 2008.

S-a constatat că la data de 31 decembrie 2008 contul nr. 542 "Avansuri de trezorerie" nu prezenta sold, situație menținută la data de 31 decembrie 2009.

Societatea a virat la buget, în timpul inspecției fiscale, impozitul pe dividende stabilit de organele de inspecție fiscală și consemnat în Raportul de inspecție fiscală respectiv suma de 77.141 lei (suma de 27.838 diferență impozit stabilită ca datorată la data de 31 mai 2008 + 49.303 lei impozit stabilit ca datorat pe perioada iunie – septembrie 2008), sumă care a fost plătită cu ordinul de plată nr. 54/12 noiembrie 2008.

Mai mult cu ordinul de plată nr. 56/12 noiembrie 2008, societatea a virat la bugetul de stat și suma de 26.288 lei reprezentând impozit pe dividende aferent sumelor ridicate sub forma avansurilor de trezorerie în luna octombrie 2008 și nedecontate la finele lunii, evidențiate în soldul contului 461 la 31 octombrie 2008.

Expertul contabil a menționat că reglementările contabile conforme cu Directiva IV a Comunităților Economice Europene aprobate prin OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, la pct. 160 prevăd că „debitele provenite din avansuri de trezorerie nedecontate din distribuiri de uniforme și echipamente de lucru precum și debitele provenite din pagube materiale, amenzile și penalitățile stabilite în baza unor hotărâri ale instanțelor judecătorești și alte creanțe în legătură cu personalul”.

Din cele prezentate rezultă că în concepția legiuitorului dividendul reprezintă o distribuție în bani sau în natură și nicidecum o simplă plată de numerar din casieria societății, fără ca asociații să fi hotărât destinația și distribuția profitului realizat.

Societatea nu a plătit sub nici o formă nici o sumă pentru bunuri sau servicii furnizate unui asociat efectuată în scopul personal al acestora, așa cum este consemnat în Raportul de inspecție fiscală sume care au fost tratate de către organele de inspecție fiscală ca și dividende și supuse impozitului pe dividende.

Conform prevederilor legale susmenționate se pot distribui din profitul realizat numai după întocmirea și aprobarea bilanțului contabil, în anul următor, ca atare sumele ridicate din societate de către asociați sub formă avansurilor de trezorerie, în perioada iunie – septembrie 2008 nu pot fi considerate dividende distribuite și ca atare societatea nu datorează impozitu pe dividende în sumă de 49.303 lei și majorările de întârziere calculate de către organele de inspecție fiscală.

Pentru sumele distribuite sub formă de dividende societatea a calculat impozit pe dividende, însă dintr-o eroare însă dintr-o eroare de calcul impozitul s-a determinat la suma dividendelor nete în sumă de 906.783 lei, rezultând astfel un impozit în sumă de 145.085 lei, mai puțin cu suma de 27.636 lei impozit calculat la valoarea brută a dividendelor distribuite, în sumă de 172.721 lei, față de această sumă organele de inspecție fiscală au calculat un impozit pe dividende în sumă de 27.838 lei.

Diferența de impozit în sumă de 202 lei provine din faptul că societatea a calculat impozitul asupra dividendelor distribuite, iar organele de inspecție fiscală au stabilit impozitul asupra sumelor aflate în soldul contului 461 la data de 31 mai 2008, în sumă de 907.848 lei.

Majorările de întârziere calculate și considerate ca datorate de societate în sumă de 3012 lei au fost corect determinate având în vedere termenul de plată de 25.07.2008 și nu 25 a lunii următoare celei în care au fost ridicate din societate de către asociați sumele sub forma avansurilor de trezorerie, considerate de către organele de inspecție fiscală ca și dividende.

Potrivit prevederilor Codului fiscal Titlul III impozitul pe venit Capitolul V Venituri din investiții, la art.67 alin.1 este reglementat modul de calcul a impozitului pe veniturile sub formă de dividend astfel „Veniturile sub forma 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 la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 31 decembrie a anului respectiv.”

Astfel aceste prevederi nu fac altceva decât să confirme încă o dată cele menționate mai sus, în sensul că dividendul reprezintă o distribuire în bani sau în natură și nicidecum o simplă plată de numerar din casieria societății, fără ca societății să fi hotărât destinația și distribuirea profitului realizat.

Societatea a virat la buget, în timpul inspecției fiscale, impozitul pe dividende stabilit de organele de inspecție fiscală și consemnat în Raportul de inspecție fiscală respectiv suma de 77.141 lei (suma de 27.838 diferență impozit stabilită ca datorată la data de 31 mai 2008 + 49.303 lei impozit stabilit ca datorat pe perioada iunie – septembrie 2008), sumă care a fost plătită cu ordinul de plată nr. 12/12 noiembrie 2008.

Mai mult cu ordinul de plată nr. 12/12 noiembrie 2008, societatea a virat la bugetul de stat și suma de 6.286 lei reprezentând impozit pe dividende aferent sumelor ridicate sub forma avansurilor de trezorerie în luna octombrie 2008 și nedecontate la finele lunii, evidențiate în soldul contului 461 la 31 octombrie 2008.

Ridicarea unor sume în numerar sau valută sub formă de avansuri de trezorerie din casieria societății este o soluție practică la ora actuală de majoritatea societăților comerciale cu capital privat, urmând ca apoi, pe baza bilanțului contabil anual să se hotărască repartizarea profitului net pentru dividende pe seama cărora se compensează avansurile de trezorerie ridicate în timpul anului. Această soluție este practică având în vedere lipsa unui act normativ care să reglementeze legal primirea de către asociați sau acționari a unor avansuri din dividende.

Legea nu reglementează plata unor sume în avans în contul dividendelor, deși impozitul pe profit se calculează și se varsă la bugetul trimestrial. Ca atare, statul încasează impozit în avans, înainte de a se cunoaște existența și mărimea reală a profitului societății proprii, indisponibilizându-și numerarul pe timp de un an, nu pot încasa dividende decât după închiderea exercițiului financiar și numai după ce adunarea generală a decis și aprobat distribuirea de dividende.

Ca atare, plata de dividende în avans trebuie să fie decisă numai în condiții excepționale, pe baza unei situații financiare speciale, cazuri în care asociații ar trebui să apeleze la auditarea și expertizarea oricărei astfel de situații financiare, pentru a confirma realitatea datelor cuprinse în aceste situații.

În aceste condiții, instanța reține că se datorează de către contestatoare cu titlu de impozit pe dividende suma de 7.636 lei, iar ca majorări de întârziere suma de 3.012 lei după cum se reține în raportul de expertiză pagina 41 pct.C.

Văzând dispozițiile art.18 alin.1 din Legea nr.554/2004 modificată, instanța va admite, ca fiind întemeiată contestația și va anula în parte actele administrativ fiscale ale pârâtei, conform dispozitivului.

Văzând dispozițiile art.274 cod procedură civilă, pârâta va fi obligată și la suportarea cheltuielilor de judecată, reprezentând onorar apărător și contravaloarea lucrării de expertiză judiciar contabilă.

**PENTRU ACESTE MOTIVE  
IN NUMELE LEGII  
HOTĂRĂȘTE:**

Admite acțiunea în contencios fiscal formulată de contestatoarea SC Constar 9 SRL cu sediul în Băia Mare, str. Ia Balașcu nr. 10/3 în contradictoriu cu pârâta ANAF - Direcția Generală a Finanțelor Publice Maramureș, cu sediul în Băia Mare, Aleea Serelor nr. 2A și în consecință:

Anulează în parte atât Decizia nr. 27 din 19.02.2009 emisă de pârâta DGFP Maramureș cât și, în parte, Decizia de impunere nr. 397 din 13.11.2008 emisă în baza raportului de inspecție fiscală în sensul că reclamanta datorează suma de 7.636 lei ca impozit pe veniturile din dividende distribuie persoanelor

fizice și suma de **507** lei ca majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Obligă pârâta la plata către reclamanta contestatoare a sumei de **10.590,50** lei reprezentând cheltuieli de judecată.

Cu drept de recurs în termen de 15 zile de la comunicare.

Pronunțată în ședința publică, azi, 08.11.2010.

**Președinte,**

**Simona Oltea**

**Grefier,**

**Anca Herles**

Red.S.O. – 22.11.2010

Tehnored.A.H. – 29.11.2010 4 ex.

