

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
Direcția generală de soluționare a contestațiilor

DECIZIA nr. I 2007
privind soluționarea contestației depusa de
S.C. A S.A.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Direcția generală a finanțelor publice asupra contestației formulata de **S.C. A S.A.** împotriva Deciziei de impunere din 25.01.2007 încheiata de organele de inspecție fiscala ale Direcției generale a finanțelor publice– Activitatea de inspecție fiscala.

Contestația are ca obiect sume reprezentand taxa pe valoarea adaugata, majorari de intarziere aferente, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice, majorari de intarziere aferente, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice si majorari de intarziere aferente.

Contestația a fost depusa in termenul prevăzut de art. 177 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscală, republicata, in raport de data emiterii deciziei de impunere, respectiv 25.01.2007, si de data inregistrarii contestatiei la Direcția generală a finanțelor publice – Activitatea de control fiscal, respectiv 23.02.2007.

Vazand ca in speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 175 si art. 179 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Agenția Națională de Administrare Fiscala, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. A S.A. contesta decizia de impunere din 25.01.2007 emisa de organele de inspecție fiscala ale Directiei

generale a finanțelor publice– Activitatea de inspectie fiscala, precizând următoarele:

Referitor la impozitul pe dividende:

Starea de fapt a fost retinuta in mod corect de catre organele de inspectie fiscala, in sensul ca in data de 24.01.2005, societatea a efectuat o majorare de capital social de x lei prin incorporarea rezervelor constituite din profitul net realizat in exercitiile precedente.

Hotararea adunarii generale extraordinare si apoi actul constitutiv indica la art. 3 ca suma cu care se majoreaza capitalul social reprezinta dividende neridicate de actionari pentru anii 2003 – 2004.

La stabilirea impozitului suplimentar pe dividende, organele de inspectie fiscala nu au mentionat si art. 5 din hotararea de majorare si din actul constitutiv, conform caruia „urmare a majorarii capitalului social, actionarii isi pastreaza cota de participare la constituirea capitalului social, anterior majorarii de capital social”.

Acest articol are o importanta deosebita intrucat notiunea de „dividend” utilizata in dreptul societar nu coincide cu acceptiunea fiscala a dividendului. Potrivit art. 7 pct. 12 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, nemodificat de la data majorarii capitalului social, reprezinta dividend o distribuire in bani sau in natura, efectuata de o persoana juridica unui participant la persoana juridica, drept consecinta a detinerii unor titluri de participare la acea persoana juridica, exceptand „o distribuire de titluri de participare suplimentare care nu modifica procentul de detinere a titlurilor de participare ale oricarui participant la persoana juridica”.

Din moment ce urmare majorarii capitalului social au fost distribuite actiuni care nu au modificat cota de participare a actionarilor, chiar daca partile au folosit notiunea de dividend in formularea actului de majorare, din punct de vedere fiscal sumele respective nu constituie dividende, deci prevederile art. 27 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si normele de aplicare a acestuia, nu sunt aplicabile.

Mai mult, la momentul la care organele de inspectie fiscala au constatat ca fiind exigibil impozitul pe dividende, prevederile legale indicate in raportul de inspectie fiscala nu mai erau in vigoare, conform Hotararii Guvernului nr. 84/2005.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor de asigurare:

Regimul juridic al cheltuielilor de asigurare prezinta o serie de particularitati in ceea ce priveste leasingul, in acest sens fiind prevederile art. 5 din Ordonanta Guvernului nr. 51/1997, republicata.

In materie de leasing exista astfel un regim juridic special al contractului de asigurare, in sensul ca obligatia de a incheia contractul de asigurare revine finantatorului, in timp ce obligatia de plata a primelor revine utilizatorului, daca partile nu convin altfel.

Si anterior ultimei modificari, desi art. 5 din Ordonanta Guvernului nr. 51/1997 prevedea doar obligatia finantatorului de a asigura bunul, partile puteau conveni ca sarcina platii primelor de asigurare sa revina utilizatorului.

Conform art. 26 din Ordonanta Guvernului nr. 51/1997, in vigoare in perioada verificata, „cheltuielile de asigurare a bunului care face obiectul unui contract de leasing sunt deductibile fiscal de catre partea obligata prin contract sa plateasca primele de asigurare”.

In contractele de leasing incheiate de S.C. A S.A. in calitate de finantator, obligatia de plata a primelor de asigurare revine utilizatorilor, desi contractele sunt incheiate cu societatile de asigurare de catre S.C. A S.A.

Prin urmare, refacturarea cheltuielilor de asigurare catre utilizatori este doar consecinta decontarii unei obligatii de plata care revine acestora, fiind incidente prevederile art. 137 alin. (3) lit. e din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In masura in care obligatia de plata a primelor de asigurare revine utilizatorilor conform contractelor de leasing, acestia le vor deduce fiscal, iar societatea de leasing nu poate fi obligata la plata TVA aferenta acestora. Daca insa din contract rezulta obligatia finantatorului de a plati primele, respectivele cheltuieli vor intra in baza de impozitare a TVA daca vor fi cuprinse in quantumul ratei de leasing, insa societatea de leasing va avea posibilitatea sa le deduca fiscal.

Operatiunile de asigurare sunt scutite fara drept de deducere, insa regimul deductibilitatii este irelevant in prezenta cauza.

Atata timp cat S.C. A S.A nu a platit TVA aferenta primelor de asigurare, societatile de asigurare fiind scutite, nu a avut ce sa deduca pentru ca art. 126 alin. (4) lit. c din Legea nr. 571/2003 sa devina aplicabil. Textul legal priveste societatile de asigurare care

sunt scutite de la plata TVA aferenta primelor incasate, dar nu isi pot deduce TVA datorata sau platita pentru bunurile si serviciile achizitionate.

Nici art. 147 alin. (5) si urmatoarele din Codul fiscal nu sunt aplicabile in speta, atata timp cat nu exista bunuri si servicii pentru care destinatia in momentul achizitiei era necunoscuta. Obligatia de plata a TVA pe baza de prorata revine doar contribuabililor care desfasoara activitati scutite de TVA si activitati care nu sunt scutite de la plata TVA.

Incidenta acestui text in speta ar presupune ca S.C. A S.A sa desfasoare si activitati scutite. Invocarea acestuia in motivarea raportului de inspectie fiscala inseamna ca organele de inspectie fiscala apreciaza refacturarea cheltuielilor de asigurare ca fiind scutite de TVA, ceea ce contrazice concluzia actelor contestate.

In concluzie, cheltuielile efectuate de catre S.C. A S.A cu primele de asigurare, fiind inaintate in contul utilizatorilor, pentru obligatii contractuale care le revin acestora din urma, nu se cuprind in baza de impozitare pentru calculul TVA.

Concluzia ca S.C. A S.A nu a platit primele de asigurare in nume propriu rezulta si din faptul ca aceste cheltuieli nu au fost considerate ca fiind deductibile fiscal, nefiind luate in considerare pentru calcularea celorlalte obligatii fiscale.

Diferenta dintre regimul juridic al primelor de asigurare si cel al accizelor, taxelor vamale, comisionului vamal sau al impozitului pe mijloacele de transport este data de faptul ca acestea din urma reprezinta initial obligatii legale ale finantatorului, pe care partile convin ca in final le va suporta utilizatorul. Obligatia de plata a primelor de asigurare nu revine prin lege finantatorului. Partile pot conveni ca utilizatorul sa fie ab initio obligat la plata acestora, cu particularitatea ca finantatorul, avand calitatea de parte contractanta in contractul de asigurare, le va achita catre societatea de asigurare in contul clientului, urmand sa le recupereze apoi de la acesta.

II. Prin raportul de inspectie fiscala din 25.01.2007, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice– Activitatea de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

Referitor la impozitul pe dividende:

Perioada supusa inspectiei fiscale: **01.01.2003 – 30.11.2006.**

In data de 24.01.2005 societatea a efectuat o majorare de capital social, prin incorporarea rezervelor in suma de x lei, constituite din profitul net realizat in exercitiile precedente si pentru care societatea nu a calculat, nu a retinut si nu a virat impozit pe dividende.

In evidenta contabila societatea a inregistrat majorarea capitalului social prin urmatoarea nota contabila:

“alte rezerve” 1068 = 1012 “capital social subscris varsat” x lei.

Conform evidentei contabile a societatii si a notelor explicative anexate la bilanturile intocmite pentru anii fiscali 2003 si 2004, rezervele inregistrate in contul 1068, altele decat rezervele legale, au fost constituite de societate din profitul anilor 2003 si 2004.

Majorarea capitalului social a fost inregistrata in actul constitutiv al societatii prin actul aditional autentificat prin incheierea din 24.01.2005, fiind emis de catre Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunalul Arad, certificatul de inregistrare mentiuni din 25.01.2005.

Avand in vedere prevederile pct. 83, pct. 84, pct. 64 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004, precum si art. 3 din actul aditional la actul constitutiv al societatii si din Hotararea adunarii generale extraordinare a actionarilor, prin care se precizeaza ca “majorarea de capital social cu suma de x lei se face prin aport in numerar, in suma de x lei, reprezentand dividende neridicate de actionari, pentru anii 2003 – 2004, conform bilantului contabil intocmit pentru anul 2003 si a situatiei financiare anuale simplificate (balanta) la 31.12.2004”, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii impozit pe dividende suplimentar, aferent persoanelor juridice care detin o cota de 22 % din capitalul social si persoanelor fizice care detin o cota de 78% din capitalul social.

Impozitul a fost calculat prin aplicarea unei cote de 10% asupra sumei de x lei cu care a fost majorat capitalul social prin incorporarea rezervelor care au fost constituite din profitul net realizat in exercitiile precedente.

Pentru neplata la termen a impozitului pe dividende stabilit suplimentar, organele de inspectie fiscala au calculat in conformitate cu prevederile art. 116 si art. 121 din Ordonanta

Guvernului nr. 92/2003, republicata, majorari de intarziere si penalitati de intarziere.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata:

Perioada supusa inspectiei fiscale: **01.09.2002 – 30.11.2006.**

In perioada supusa verificarii, S.C. A S.A a emis facturi reprezentand contravaloarea asigurarilor (asigurari de raspundere civila, casco, medicale, carte verde), precum si contravaloarea impozitelor, taxelor (impozitul pe mijloacele de transport, taxe vamale, comision vamal si accize) care au fost achitate initial de catre societatea de leasing, in calitate de proprietar, iar ulterior au fost facturate utilizatorilor fara a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta acestora.

Pentru sumele reprezentand accize, taxe vamale sau comision vamal, stabilite conform actelor constatatoare emise de organele vamale, societatea a dedus TVA aferenta, dar in momentul refacturarii catre client a sumelor respective in vederea recuperarii acestora, nu a colectat TVA aferenta, incalcandu-se astfel prevederile art. 137 alin. (2) lit. a din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, pentru taxele asupra mijloacelor de transport achitate de S.C. A S.A, in calitate de proprietar al bunurilor care fac obiectul contractelor de leasing si care ulterior au fost facturate utilizatorilor in vederea recuperarii acestora, societatea nu a colectat taxa pe valoarea adaugata aferenta, fiind incalcate astfel prevederile art. 18 alin. (2) lit. a din Legea nr. 345/2002, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 137 alin. (2) lit. a din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

S.C. A S.A a achitat contravaloarea asigurarilor, in baza contractelor de asigurare incheiate de aceasta cu diverse societati de asigurare, in calitate de proprietar al bunurilor care fac obiectul contractelor de leasing, fiind facturate ulterior utilizatorilor fara a colecta TVA aferenta asigurarilor recuperate, incalcand astfel prevederile art. 18 alin. (2) lit. b din Legea nr. 345/2002 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 137 alin. (2) lit. a din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin adresa din 30.01.2004 Directia generala de politici si legislatie privind veniturile bugetului general consolidat din cadrul Ministerului Finantelor Publice, mentioneaza faptul ca „societatile de leasing datoreaza taxa pe valoarea adaugata pentru asigurarea refacturata beneficiarilor contractelor de leasing”.

Din verificarile efectuate s-a constatat ca societatea nu a tratat operatiunile de refacturare catre clienti a veniturilor din asigurari si din taxa pe mijloacele de transport, ca fiind operatiuni scutite cu drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata, asa cum mentioneaza societatea prin „notificarea privind discutia finala asupra sumelor stabilite prin raportul de inspectie finala”, deoarece nu a calculat prorata pentru TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii, conform prevederilor art. 23 din Legea nr. 345/2002, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu art. 61 din Hotararea Guvernului nr. 598/2002, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art. 147 alin. (5) – alin. (12) din Legea nr. 571/2003. Societatea a colectat din proprie initiativa TVA aferenta cheltuielilor de asigurare recuperate de la clienti, incepand din cursul lunii aprilie 2006.

Avand in vedere cele de mai sus, organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea TVA aferenta sumelor recuperate de la clienti reprezentand asigurari, impozite si taxe.

Urmare verificarii efectuate, taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar este compusa TVA pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere TVA aferenta sumelor refacturate reprezentand asigurari, impozite si taxe.

Pentru neplata la termen a TVA stabilita suplimentar, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii majorari de intarziere si penalitati de intarziere.

III. Luând in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

1) In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca

operatiunea de refacturare a primelor de asigurare catre utilizatori reprezinta operatiune taxabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

In fapt, in perioada septembrie 2002 – aprilie 2006 contestatoarea a refacturat utilizatorilor bunurilor preluate in regim de leasing primele de asigurare achitate catre diverse societati de asigurare fara sa colecteze taxa pe valoarea adaugata aferenta.

Societatea a realizat venituri prin recuperarea de la clienti, utilizatori, a acestor cheltuieli cu asigurarea autovehiculelor aflate in proprietatea sa si livrate in regim de leasing acestora.

In drept, potrivit art. 4 alin. (1) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, in vigoare in perioada 01.06.2002 – 31.12.2003, *“se consideră prestare de servicii orice activitate care nu constituie livrare de bunuri în sensul art. 3. Astfel de operațiuni pot fi:*

[...]

t) operațiuni de leasing.”

Aceleasi prevederi legale au fost mentinute si prin art. 129 din Legea nr. 571/2002 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2004.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspectie fiscala din 25.01.2007 si a contestatiei S.C. A S.A rezulta ca asigurarile au fost incheiate in nume propriu de catre contestatoare care este atat beneficiarul politelor de asigurare cat si proprietarul autovehiculelor predate in regim de leasing catre utilizatori, aceasta avand totodata si obligatia legala de a asigura autovehiculele, astfel incat **veniturile reprezentand recuperarea de la clienti a cheltuielilor cu primele de asigurare reprezinta, in fapt, venituri conexe activitatii de baza - leasing financiar.**

Prin urmare operatiunea prin care societatea a refacturat catre utilizatori contravaloarea primelor de asigurare achitate este asimilata prestarilor de servicii, impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Veniturile realizate de contestatoare in perioada septembrie 2002 – aprilie 2006 privind recuperarea de la clienti - utilizatori, a unor cheltuieli cu asigurarea autovehiculelor aflate in

proprietatea sa si livrate in regim de leasing acestora reprezinta in fapt venituri aferente activitatii de baza - leasing financiar - si care intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata fiind o activitate de prestari servicii, astfel incat societatea avea obligatia legala de a colecta taxa pe valoarea adaugata pentru perioada mai sus mentionata.

Mai mult, potrivit art. 18 alin. (2) din Legea nr. 345/2002, in vigoare in perioada 01.06.2002 – 31.12.2003, “sunt cuprinse în baza de impozitare:

[...]

b) cheltuieli accesorii cum ar fi: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, decontate cumpărătorului sau clientului.

[...].”

Conform art. 137 din Legea nr. 571/2003, in vigoare incepand cu data de 01.01.2004, “baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

(1) a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

[...]

(2) Se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată:

a) impozitele, taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, exclusiv taxa pe valoarea adăugată;

b) cheltuielile accesorii, cum ar fi: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, decontate cumpărătorului sau clientului.

[...].”

Avand in vedere cele de mai sus, contestatoarea are obligatia includerii in baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata si a cheltuielilor cu asigurarea, decontate utilizatorilor, si in consecinta, colectarea taxei aferenta. Astfel, baza de impozitare a operatiunii de leasing nu poate fi fragmentata pe parti componente. In fapt, contravaloarea asigurarii face parte din rata de leasing.

Se retine ca in sensul celor de mai sus este si punctul de vedere al Directiei legislatie impozite indirecte, exprimat prin adresa din 30.01.2004.

Avand in vedere cele de mai sus, pentru acest capat de cerere se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de S.C. A S.A.

Argumentele contestatoarei referitoare la faptul ca refacturarea cheltuielilor de asigurare catre utilizatori este doar consecinta decontarii unei obligatii de plata care revine acestora, fiind incidente prevederile art. 137 alin. (3) lit. e din Legea nr. 571/2003 si art. 18 alin. (3) lit. d din Legea nr. 345/2002, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei intrucat societatea a inregistrat in evidentele contabile veniturile obtinute din aceste activitati.

Prin urmare, nu este vorba despre sume achitate de prestator in contul clientului si care apoi se deconteaza acestuia, ci se refactureaza serviciile prestate de catre diverse societati de asigurare pentru S.C. A S.A.

Mai mult, la art. 56 alin. (1) din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata se precizeaza clar care este modalitatea de decontare a sumelor achitate de prestator in contul clientului, respectiv:

"Sumele achitate de furnizor/prestator în contul clientului se decontează acestuia pe baza unei facturi fiscale pe care se înscrie mențiunea "factură de decontare - pentru plăți în numele clientului", însoțită de copii de pe facturile achitate în numele clientului. În factura fiscală de decontare vor fi evidențiate facturile fiscale sau alte documente legal aprobate care au fost achitate, baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată aferentă. Furnizorul/prestatorul nu exercită dreptul de deducere pentru sumele achitate în numele clientului și nu colectează taxa pe valoarea adăugată din factura fiscală de decontare.

De asemenea, nu va înregistra aceste sume în conturile de cheltuieli, respectiv de venituri, sumele respective contabilizându-se prin contul 462 "Creditori diverși", inclusiv taxa pe valoarea adăugată. Clientul are dreptul de deducere a taxei pe valoarea

adăugată înscrise în factura fiscală de decontare, însoțită de copiile de pe documentele fiscale în baza cărora a fost întocmită."

Aceleasi prevederi au fost mentinute si prin pct. 22 alin. (2) din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Prevederile legale mai sus mentionate nu au fost respectate de catre S.C. A S.A intrucat societatea nu a prezentat facturi fiscale cu mentiunea "factură de decontare - pentru plăți în numele clientului", in factura fiscală de decontare nu au fost evidențiate facturile fiscale sau alte documente legal aprobate care au fost achitate, iar sumele reprezentand contravaloarea asigurarilor au fost inregistrate pe conturile de cheltuieli, iar in momentul refacturarii au fost inregistrate in conturile de venituri, fara a utiliza contul 462 "creditori diversi".

De asemenea, argumentele societatii potrivit carora prin invocarea in raportul de inspectie fiscala a prevederilor art. 147 alin. (5) si urmatoarele din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala apreciaza refacturarea cheltuielilor de asigurare ca fiind scutita de TVA, fapt ce contrazice constatarile din decizia de impunere contestata, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat, aceste prevederi legale nu au fost invocate de organele de inspectie fiscala pentru sustinerea constatarii faptului ca societatea are obligatia colectarii TVA aferenta primelor de asigurare refacturate utilizatorilor, ci pentru a raspunde argumentelor societatii prezentate prin notificarea "privind discutia finala asupra sumelor stabilite prin raportul de inspectie fiscala", argumente referitoare la faptul ca pentru veniturile din asigurari si din taxa asupra mijloacelor de transport, venituri care au fost refacturate clientilor, nu se datoreaza TVA deoarece aceste operatiuni sunt de natura operatiunilor scutite de TVA.

De asemenea, argumentele societatii potrivit carora S.C. A S.A nu a platit primele de asigurare in nume propriu, ceea ce rezulta si din faptul ca aceste cheltuieli nu au fost considerate ca fiind deductibile fiscal, nefiind luate in considerare pentru calcularea celorlalte obligatii fiscale, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat, asa cum s-a retinut mai sus, societatea a inregistrat sumele reprezentand asigurarile bunurilor care au facut

obiectul contractelor de leasing in conturile de cheltuieli care au fost deductibile din punct de vedere fiscal, iar in momentul refacturarii au fost inregistrate in conturile de venituri, impozabile din punct de vedere fiscal.

2) In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de **y lei**, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate investi pe fondul cauzei in conditiile in care, prin contestatie, S.C. A S.A. nu aduce nici un argument in sustinerea cauzei.

In fapt, suma de y lei se compune din taxa pe valoarea adaugata aferenta taxei pe mijloacele de transport refacturate, taxa pe valoarea adaugata aferenta accizelor, taxelor vamale si comisioanelor vamale refacturate, TVA neadmisa la deducere si pentru care societatea nu aduce niciun argument in sustinerea contestatiei, care sa inlature constatările organelor de inspectie fiscala.

In drept, art.176 alin. (1) lit. c si lit.d din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

“Contestatia se formulează în scris si va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...].”

Potrivit pct.12.1 din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, ***“contestația poate fi respinsă ca:***

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;

[...]”.

Astfel, organele de solutionare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care intelege sa conteste aceste sume.

Avand in vedere cele precizate mai sus, precum si faptul ca societatea nu aduce niciun argument de fond in sustinerea contestatiei care sa fie justificat cu documente si motivat pe baza de dispozitii legale, prin care sa inlature constatarile organelor de inspectie fiscala, se va respinge contestatia formulata de S.C. A S.A. ca nemotivata pentru acest capat de cerere.

3) Referitor la majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, se retine ca stabilirea de majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar intrucat in sarcina S.C. A S.A. a fost retinut debitul de natura taxei pe valoarea adaugata, aceasta datoreaza si suma cu titlu de majorari de intarziere reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "***accessorium sequitur principalem***", drept pentru care contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

Se retine, totodata, ca societatea nu contesta modul de calcul al accesoriilor aferente taxei pe valoarea adaugata.

4) In ceea ce priveste impozitul pe dividende, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea datoreaza impozit pe dividende aferent sumei de x lei reprezentand majorarea de capital social, in conditiile in care urmare acestei majorari, actionarii isi pastreaza cota de participare la constituirea capitalului social, anterior majorarii acestuia.

In fapt, S.C. A S.A. a efectuat o majorare de capital social, prin incorporarea rezervelor in suma de x lei, constituite din profitul net realizat in exercitiile precedente.

In evidenta contabila, societatea a inregistrat majorarea capitalului social prin urmatoarea nota contabila:

"alte rezerve" 1068 = 1012 "capital social subscris varsat" x lei.

Conform evidentei contabile a societatii, rezervele inregistrate in contul 1068, altele decat rezervele legale, au fost constituite de societate din profitul net al anilor 2003 si 2004.

Potrivit Hotararii Adunarii Generale a Actionarilor si prin actul aditional la actul constitutiv al S.C. A S.A., urmare majorarii capitalului social, actionarii isi pastreaza cota de participare la constituirea capitalului social, anterior majorarii acestuia.

Majorarea de capital social cu suma de x lei a fost consemnata in actul aditional la actul constitutiv al societatii, in conformitate cu Hotararea adunarii generale a actionarilor, modificare admisa de Tribunal, prin Incheiere, fiind inscrisa la Registrul Comertului de pe langa Tribunal conform certificatului de inregistrare mentiuni.

Organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii impozit pe dividende rezultat in urma aplicarii unei cote de 10% asupra sumei de x lei cu care a fost majorat capitalul social, pe considerentul ca prin Hotararea adunarii generale extraordinare a actionarilor s-a folosit notiunea de dividend, in sensul ca **majorarea de capital s-a realizat prin aport in numerar, reprezentand dividende neridicate de actionari, pentru anii 2003 - 2004, conform bilantului contabil intocmit pentru anul 2003 si a situatiei financiare anuale simplificate (balanta), la 31.12.2004.**

Din totalul impozitului pe dividende, o suma reprezinta impozit pe dividende aferent persoanelor juridice care detin o cota de 22% din capitalul social, iar o suma reprezinta impozit pe dividende aferent persoanelor fizice care detin o cota de 78% din capitalul social.

Prin contestatia formulata, S.C. A S.A. invoca in sustinerea acesteia prevederile art. 7 pct. 12 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In drept, potrivit pct. 83 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, *“impozitul pe dividende se determină după calculul profitului impozabil, se reține și se virează pentru următoarele elemente:*

- capital social majorat prin utilizarea unor elemente de capitaluri proprii (diferențe provenite din reevaluarea imobilizărilor și a stocurilor, potrivit legii, sume înregistrate la rezerve din diferențe de curs valutar și altele asemenea);

- capitaluri proprii constituite din profitul brut, potrivit prevederilor legale (rezerve legale, reduceri sau scutiri de impozit pe profit pentru profitul reinvestit și altele asemenea);

[...]", iar potrivit pct. 84 din același act normativ, "pentru elementele de capital propriu, constituite din profitul net (rezerva statutară, alte rezerve, profitul net realizat în exercitiile precedente a cărui repartizare a fost amânata etc.), se calculează și se virează numai impozit pe dividende".

Se reține ca art. 7 pct. 12 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, definește noțiunea de dividend astfel:

"dividend - o distribuție în bani sau în natura, 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 distribuție de titluri de participare suplimentare care nu modifică procentul de deținere a titlurilor de participare ale oricărui participant la persoana juridică;

[...]"

De asemenea, se reține ca potrivit Hotărârii adunării generale a acționarilor și actului adițional la actul constitutiv al S.C. A S.A., urmare majorării capitalului social prin incorporarea rezervelor în suma de x lei, constituite din profitul net realizat în exercitiile precedente, acționarii își păstrează cota de participare la constituirea capitalului social, anterior majorării acestuia.

Totodată, se reține ca modificarea actului constitutiv al S.C. A S.A. a fost înscrisă la Registrul Comerțului de pe lângă Tribunal conform certificatului de înregistrare mențiuni, iar potrivit art. 5 alin. (1) din Legea nr. 26/1990 privind registrul comerțului, republicată, "înmatricularea și mențiunile sunt opozabile terților de la data efectuării lor în registrul comerțului ori de la publicarea lor în Monitorul Oficial al României, Partea a IV-a, sau în altă publicație, acolo unde legea dispune astfel."

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține ca în situația în care majorarea capitalului social prin incorporarea

rezervelor constituite din profitul net realizat in exercitiile precedente, se efectueaza prin distribuirea de titluri de participare suplimentare care nu modifica procentul de detinere a titlurilor de participare ale oricarui participant la persoana juridica, pentru sumele respective nu se datoreaza impozit pe dividende.

Astfel, prin nemodificarea cotei de participare la constituirea capitalului social, anterior majorarii acestuia, societatea se afla in situatia de exceptie prevazuta de art. 7 pct. 12 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In acest sens este si punctul de vedere al Directiei generale legislatie impozite directe din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor exprimat la speta in cauza prin adresele din 10.04.2007 si din 29.05.2007.

In ceea ce priveste dispozitiile pct. 84 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004, se retine ca aceste prevederi legale sunt aplicabile numai in cazul in care societatea nu se afla in situatia de exceptie prevazuta la art. 7 pct. 12 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, caz in care potrivit principiului de drept "exception est strictissima interpretationis" nu mai opereaza regula generala.

In consecinta, atata timp cat societatea se afla in situatia de exceptie mai sus mentionata, prin nemodificarea procentului de detinere a titlurilor de participare, nu sunt aplicabile prevederile pct. 84 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004.

Mai mult, prin adresa din 10.04.2007, Directia generala legislatie impozite directe din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor precizeaza ca prevederile pct. 84 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, erau aplicabile "in situatia in care elementele de capital propriu, constituite din profitul net (rezerva statutara, alte reserve, profitul net realizat in exercitiile precedente a carui repartizare a fost amanata, etc.) sunt distribuite ca dividende sau ca urmare a operatiunii de lichidare si nu in cazul utilizarii acestora pentru majorarea capitalului social."

Totodata, prin adresa din 29.05.2007 Directia generala legislatie impozite directe din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor precizeaza, in completare, ca "in situatia in care majorarea capitalului social din profitul net se efectueaza prin distribuirea de titluri de participare suplimentare care nu modifica procentul de detinere a titlurilor de participare ale oricarui participant la persoana

juridica, pentru sumele respective nu se datoreaza impozit pe dividende”.

Din analiza raportului de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, se retine ca organele de inspectie fiscala au constatat ca majorarea de capital social s-a efectuat prin incorporarea rezervelor in suma de x lei care au fost constituite din profitul net realizat in exercitiile precedente.

Asa cum s-a retinut anterior la stabilirea impozitului pe dividende organele de inspectie fiscala au avut in vedere faptul ca majorarea de capital s-a efectuat prin aport in numerar, in suma de x lei, reprezentand dividende neridicate de actionari.

Avand in vedere cele de mai sus, se retine ca prin adresa din 26.04.2007 Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat Directiei generale a finantelor publice – Activitatea de inspectie fiscala sa intocmeasca un proces verbal de cercetare la fata locului din care sa reiasa natura sumei cu care a fost majorat capitalul social, respectiv daca aceasta a fost distribuita ca dividende sau a fost utilizata doar pentru majorarea capitalului social.

Totodata, s-a solicitat Directiei generale a finantelor publice – Activitatea de inspectie fiscala modul de inregistrare a acestei operatiuni in evidenta contabila.

Urmare acestor solicitari, prin adresa din 03.05.2006, Directia generala a finantelor publice a transmis Directiei generale de solutionare a contestatiilor procesul verbal prin care s-a precizat ca “majorarea capitalului social cu suma de x lei s-a efectuat din dividende neridicate de catre actionari din profitul exercitiilor precedente, asa cum rezulta din inscrisurile (actul aditional la actul constitutiv, hotararea adunarii generale extraordinare a actionarilor) care sunt opozabile tertilor in urma mentiunilor facute de Oficiul Registrului Comertului si in forma in care judecatorul delegat a pronuntat incheierea.”

De asemenea, prin procesul verbal mai sus mentionat Directia generala a finantelor publice precizeaza ca in evidenta contabila societatea a inregistrat majorarea de capital social prin urmatoarea nota contabila:

“alte rezerve” 1068 = 1012 “capital social subscris varsat” x lei.

Avand in vedere cele de mai sus, se retine ca organele de inspectie fiscala nu au analizat modalitatea de repartizare a

profitului net din anii 2003 si 2004, respectiv daca aceasta s-a realizat prin contul 457 – “dividende de plata”.

Asa cum rezulta din bilanturile contabile la 31.12.2003 si 31.12.2004, precum si balantele aferente, transmise de contestatoare si inregistrate la Directia generala de solutionare a contestatiilor, repartizarea profitului din anii 2003 si 2004 nu s-a realizat prin contul 457 – “dividende de plata”.

Din balanta contabila, anexa la bilantul contabil la 31.12.2004 rezulta ca suma de x lei a fost inregistrata direct din contul 117 – “rezultatul reportat” in contul 1068 – “alte rezerve” si nu in contul 457 – “dividende de plata”.

Asa cum s-a retinut mai sus organele de inspectie fiscala nu au efectuat o analiza a documentelor mai sus mentionate, ci doar au constatat ca din contul 1068 – “alte rezerve” s-a efectuat majorarea de capital social cu suma de x lei, conform notei contabile.

In consecinta, conform evidentei contabile a societatii rezulta ca nu sunt inregistrate dividende distribuite si neridicate de catre actionari, fapt ce contazice constatarile organelor de inspectie fiscala referitoare la faptul ca "majorarea de capital cu suma de x lei se face prin aport in numerar, in suma de x lei, reprezentand dividende neridicate de actionari, pentru anii 2003 - 2004, conform bilantului contabil intocmit pentru anul 2003 si a situatiei financiare anuale simplificate (balanta), la 31.12.2004" .

In ceea ce priveste constatarile organelor de inspectie fiscala mai sus precizate, se retine ca simpla utilizare a notiunii de dividend nu poate influenta incadrarea in prevederile legale, societatea aflandu-se in situatia de exceptie prevazuta de art. 7 pct. 12 lit. a din Legea nr. 571/2003 prin nemodificarea procentului de detinere a titlurilor de participare, iar exceptiile sunt de stricta interpretare si aplicare.

De asemenea, in ceea ce priveste constatarea organelor de inspectie fiscala din procesul verbal, referitoare la faptul ca modificarea actului constitutiv al S.C. A S.A. in ceea ce priveste majorarea capitalului social cu suma de x lei, este opozabila tertilor, inclusiv organelor fiscale, in forma mentionata la Oficiul Registrului Comertului si in forma in care a fost publicata in Monitorul Oficial al Romaniei, respectiv “majorarea de capital cu suma de x lei se face

prin aport in numerar, in suma de x lei, reprezentand dividende neridicate de actionari, pentru anii 2003 – 2004”, se retine ca referitor la stabilirea in sarcina societatii a impozitului pe dividende, organele de inspectie fiscala aveau obligatia sa verifice si documentele contabile ale societatii din care rezulta modalitatea de repartizare profitului net.

Asa cum s-a retinut anterior, mentiunile sunt opozabile tertilor dupa inregistrarea la registrul comertului, in speta in cauza fiind vorba de mentiunea privind inregistrarea modificarii actului constitutiv al S.C. A S.A. cuprinse in actul aditional si hotararea generala a actionarilor.

Astfel, in ceea ce priveste modalitatea de repartizare a profitului net sunt opozabile documentele contabile ale societatii din care rezulta aceasta.

Mai mult, conform cererii referitoare la inscrierea in registrul comertului a mentiunilor privind modificarea actului constitutiv cu privire la actiuni si capital social, transmisa de contestatoare si inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor, S.C. A S.A a depus in sustinerea acestei cereri, conform “opis de documente depuse pentru inregistrare/autorizare functionare”, “dovada capital social”, iar potrivit art. 67 alin. (1) si alin. (2) din Normele Metodologice nr. 773/1998 privind modul de tinere a registrelor comertului si de efectuare a inregistrărilor, *“modificarea capitalului social se face cu respectarea cerințelor de fond și de formă pentru modificarea actului constitutiv, prevăzute la art. 59 alin. (1) și (2), precum și a dispozițiilor art. 206 din L.S.C.*

(2) Potrivit art. 205 din L.S.C., căile de majorare a capitalului social pot fi grupate în următoarele categorii:

[...]

b) majorarea capitalului social prin încorporarea rezervelor, a beneficiilor sau a primelor de emisiune, precum și a diferențelor favorabile din reevaluarea patrimoniului social, situație în care se va verifica existența actelor prevăzute la art. 59 alin. (3), precum și a bilanțului contabil. În cazul societăților pe acțiuni și în comandită pe acțiuni se mai prezintă raportul administratorilor și cel al cenzorilor;

[...]”.

Astfel, Incheierea, precum si certificatul inregistrare mentiuni privind inregistrarea modificarii actului constitutiv al S.C. A

S.A. cuprinse in actul aditional si hotararea generala a actionarilor au avut la baza bilanturile contabile la 31.12.2003 si 31.12.2004, precum si balantele aferente, anterior mentionate.

Avand in vedere cele de mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata intrucat organele de inspectie fiscala nu au analizat documentele contabile ale societatii din care sa rezulte modalitatea de repartizare a profitului net din anii 2003 si 2004, respectiv daca aceasta s-a realizat prin contul 457 – “dividende de plata”, pentru acest capat de cerere se va desfiinta decizia de impunere referitoare la impozitul pe dividende, urmand ca alte organe de inspectie fiscala decat cele care au incheiat decizia de impunere contestata sa procedeze la o noua verificare tinand cont de cele precizate prin prezenta decizie precum si de documentele anexate de societate in sustinerea contestatiei.

5) Referitor la majorarile de intarziere aferente impozitului pe dividende distribuite persoanelor juridice si impozitului pe dividende distribuite persoanelor fizice, avand in vedere faptul ca stabilirea de majorari de intarziere aferente impozitului pe dividende in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar in ceea ce priveste impozitul pe dividende a fost desfiintata decizia de impunere, aceasta va fi desfiintata si pentru suma cu titlu de majorari de intarziere, reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept *“accesorium sequitur principalem”*.

Pentru considerentele arătate in conținutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 4 alin. (1), art. 18 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, art. 7 pct. 12 lit. a, art. 137 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 176 alin. (1) lit. c si lit. d, art. 179 si art. 186 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, se

DECIDE

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. A S.A.** pentru suma referitoare la taxa pe valoarea adăugată și majorări de întârziere aferente.

2) Respingerea ca neargumentată a contestației formulată de de **S.C. A S.A.** referitoare la taxa pe valoarea adăugată.

3) Desființarea deciziei de impunere referitoare la sume reprezentând impozit pe dividende distribuite persoanelor juridice și impozit pe dividende distribuite persoanelor fizice și majorări de întârziere aferente urmând ca organele de inspecție fiscală, alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speta precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel în termen de 6 luni de la data comunicării.