



**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**  
Direcția Generală a Finanțelor Publice a  
județului Bistrița-Năsăud

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Biroul de soluționare a contestațiilor**

**DOSAR NR.37/2011**



Str. 1 Decembrie nr. 6-8  
Bistrița, Bistrița-Năsăud  
Tel. direct : +0263 212 039  
Secretariat : +0263 210 661 int. 503 , 510  
Fax : +0263 216 880  
E-mail : contestații@dgfp-bn.ro

**DECIZIA NR.34/20.07.2011**

privind soluționarea contestației depusă de SC E. H. SRL, cu sediul în loc. M., str.  
P., nr. .... sub nr. ..../27.04.2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, cu adresa nr. .../22.04.2011, în legătură cu contestația formulată de SC E.-H. SRL, cu sediul în loc. M., str. P., nr. ...., CUI .....

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor dispuse de organele Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud prin Decizia de impunere nr. .../16.03.2011 (filele 43-46), act prin care s-au stabilit în sarcina petentei obligații fiscale în sumă de ... lei, constând în impozit pe profit în sumă de ... lei, majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei, impozit pe veniturile din dividende ale persoanelor fizice în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei. Prin decizia de impunere nr. .../16.03.2011 organele inspecției fiscale au anulat impozitul pe veniturile microintreprinderilor calculat, declarat și virat de către petentă cu suma de ... lei. În cererea depusă, SC E. -H. SRL solicită anularea parțială a obligațiilor fiscale în sumă de ... lei, constând în impozit pe profit în sumă de ... lei, dobânzi aferente în sumă de ... lei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, dobânzi aferente de ... lei, impozit pe dividende de ... lei și majorări aferente de .... lei.

Având în vedere prevederile art. 205, art. 207 și art. 209 din Codul de Procedură Fiscală-republicat, constatăm că Direcția Generală a Finanțelor Publice, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra contestației.

Din analiza datelor și documentelor aflate la dosarul cauzei se desprind următoarele:

**I.** Prin Decizia de impunere nr. .../16.03.2011 (filele 43-46) s-au stabilit suplimentar în sarcina petentei obligații fiscale reoprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei, majorări de întârziere de ... lei, taxă pe valoarea adăugată de ... lei, majorări de întârziere aferente taxei de ... lei, impozit pe veniturile din dividende ale persoanei fizice în sumă de ... lei și obligații fiscale accesorii aferente în sumă de ... lei. Totodată, prin decizia de impunere nr. .../16.03.2011 **s-a anulat obligația**

**fiscală în sumă de .... lei** privind impozitul pe veniturile microintreprinderilor declarată și virată de către petentă în anul 2008. Din totalul obligațiilor fiscale stabilite suplimentar, SC E. – H. SRL contestă suma de **.... lei**, constând în impozit pe profit în sumă de .... lei, dobânzi aferente în sumă de .... lei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de ....lei, impozit pe dividende în sumă de .... lei și dobânzi aferente în sumă de .... lei.

Argumentele organelor de control se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr. ..../16.03.2011(filele 1-38), raport întocmit în urma inspecției fiscale generale.

Potrivit raportului de inspecție fiscală și în referatul cu propuneri de soluționare, SC E.... – H..... SRL a desfășurat activități de prestări de servicii și consultanță tehnică pentru implementarea proiectelor de energie.

Organul de inspecție fiscală a stabilit suplimentar în sarcina petentei **impozit pe profit în sumă de .... lei**, astfel:

- în anul 2008, petenta nu a ținut seama la calculul profitului impozabil de cheltuielile cu amenzi, despăgubiri și penalități în sumă de .... lei, care potrivit art. 21 alin. (4) lit. b) sunt nedeductibile fiscal, diminuând astfel impozitul pe profit cu suma de **.... lei**;

- în anul 2009, SC E. H. SRL a solicitat organului fiscal teritorial (prin declarația 010) scoaterea din evidența plătitorilor de impozit pe profit începând cu data de 31.12.2008 și înregistrarea în categoria plătitorilor de impozit pe veniturile microintreprinderilor începând cu data de 01.01.2009 . Organul de control a constatat că petenta nu a îndeplinit condițiile prevăzute de art. 103 alin. a) din Codul fiscal pentru a putea opta pentru înregistrarea ca plătitor de impozit pe veniturile microintreprinderilor și avea obligația de a calcula, declara și vărsa la bugetul de stat impozit pe profit pentru activitatea desfășurată. În aceste condiții petenta a calculat, declarat și vărsat impozit pe veniturile microintreprinderii în mod eronat, întrucât avea obligația de a calcula, declara și vărsa impozit pe profit. Începând cu trim IV al anului 2009, petenta a calculat, declarat și vărsat impozit pe profit, luând în considerare veniturile și cheltuielile aferente întregului an 2009. În raport de această constatare organul de inspecție a procedat la stabilirea impozitului pe profit aferent fiecărui trimestru a anului 2009 , astfel: trim I- .... lei, trim. II cumulat cu trim. I – .... lei, trim III cumulat cu celelalte 2 trim.- .... lei , iar pe total an 2009, .... lei cu **.... lei** mai mult decât a calculat, declarat și vărsat petenta pentru anul 2009. Diferența provine din cuprinderea în profitul impozabil a cheltuielii cu impozitul pe veniturile microintreprinderii în sumă de .... lei și a cheltuielilor cu despăgubiri, penalități și amenzi în sumă de ... lei [(...+....) X 16%].

- în anul 2010 petenta înregistrează în contul 628 „Cheltuieli cu prestări de servicii” suma de .... lei fără a prezenta documente justificative care să probeze că aceste cheltuieli sunt aferente veniturilor impozabile, încălcând prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal . Organul de control a stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de **.... lei**.

De asemenea, a înregistrat în evidența contabilă două facturi în sumă totală de .... lei, emise pe numele unei alte societăți, încălcând prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal. Organul de control a stabilit suplimentar în sarcina petentei impozit pe profit în sumă de **.... lei**.

Aferent impozitului pe profit suplimentar au fost stabilite în sarcina petentei, în conformitate cu art. 119-120 din Codul de procedură fiscală, majorări de întârziere în sumă de .... lei până la data de 8.03.2011 și majorări de întârziere până la data de 25.02.2010 în valoare de ..... lei.

În ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .... lei stabilită suplimentar, organul de control a constatat că societatea înregistrează în evidență nota contabilă 5121=419 cu suma de .... lei, reprezentând avansuri de la clienți. În conformitate cu prevederile art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. b) din Codul fiscal („exigibilitatea taxei intervine la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator”), organul de control a stabilit suplimentar taxă pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei aferent avansului înregistrat.

Privitor la impozitul pe dividende stabilit suplimentar, organul de control a apreciat că ridicând avansuri de trezorerie în cuantum de .... lei, pe care le-a folosit în scopuri personale, petenta avea obligația de calcula și vărsa la bugetul de stat impozit pe dividende în sumă de .... lei, potrivit prevederilor art. 67 alin. (1) din Codul fiscal.

Aferent impozitului pe dividende au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .... lei.

**II.** Împotriva Deciziei de impunere nr. ..../16.03.2011 petenta a formulat și a depus contestație înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud sub nr. ..../20.04.2011(filele 48-55). Contestația, completată cu referatul cu propuneri de soluționare întocmit de organele emitente ale deciziei de impunere, a fost înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, sub nr. ..../22.04.2011 (filele 48-63).

Din actele depuse la dosar, reținem că petenta solicită anularea parțială a deciziei de impunere nr..../16.03.2011 pentru obligațiile fiscale stabilite suplimentar în sumă de .... lei constând în impozit pe profit în sumă de .... lei, majorări de întârziere aferente în sumă de .... lei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de .... lei, majorări de întârziere aferente în sumă de .... lei, impozit pe dividende în sumă de ..... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ..... lei.

#### **Referitor la impozitul pe profit**

În cererea formulată, SC E. H. SRL arată că în mod eronat a aplicat organul de control prevederile art. 107<sup>1</sup> din Codul fiscal și ale art. 109 alin. (2) din Codul de procedură fiscală. Astfel, la calculul impozitului pe profit, organul de control nu a ținut seama de impozitul pe veniturile microîntreprinderii calculat și virat , pe care trebuia să-l scadă din impozitul pe profit datorat pe întreg anul 2009.

Din acest motiv, petenta consideră că organul de control trebuia să dispună depunerea de declarații rectificative pentru impozitul pe venitul microîntreprinderii aferente perioadei verificate, iar în vederea corectării erorilor din evidența contabilă și fiscală, se putea proceda în două moduri:

- impozitul pe profit suplimentar să rămână așa cum a fost stabilit, inclusiv dobânzile, și să se emită decizie de impunere în roșu pentru suma de ..... lei și dobânzile aferente de la plată până la restituire;

- să se compenseze impozitul pe profit suplimentar cu impozitul pe venit plătit în plus și să se calculeze dobânzile la sumele suplimentare de la scadența acestora până la stingerea prin compensare. În acest caz, situația corectă ar fi fost : impozit pe profit plătit în plus de ..... lei care ar fi urmat a se compensa cu obligații viitoare reprezentând impozit pe profit (... lei-.... lei) și dobânzi de .... lei (... lei-.... lei -..... lei ).

#### **Referitor la taxa pe valoarea adăugată**

Din totalul taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, petenta contesta suma de ..... lei și majorări de întârziere aferente de ..... lei.

SC E. H. SRL arată că suma de .... lei a fost de fapt restituită de către SC P. 90 SRL și a fost eronat înregistrată în contul 419 “Clienți-creditori”, aceasta reprezentând de fapt un avans virat către SC P. 90 SRL cu ordinul de plată ..../20.01.2010 și cu ordinul de plată nr. ..../22.02.2010, ambele anexate (fila 50). Prin urmare, incorect a apreciat organul de inspecție fiscală că suma reprezintă un avans primit de la un client, pentru care avea obligația de a colecta taxă pe valoarea adăugată.

#### **Referitor la impozitul pe dividende**

Din suma impozitului pe veniturile din dividende ale persoanelor fizice stabilită suplimentar, SC E. H. SRL contestă .... lei și obligațiile fiscale accesorii în sumă de .... lei, susținând că din totalul sumei de ..... lei reprezentând soldul contului 542 “Avansuri de trezorerie”, organul de inspecție fiscală avea obligația de a diminua acest sold cu următoarele sume:

- ..... lei reprezentând dividende neridicate de administratorul societății, pentru care au fost calculate, declarate și virate obligațiile vizând impozitul pe dividende;
- ..... lei reprezentând profitul net al anului 2010 care nu putea fi repartizat până la încheierea bilanțului contabil.

Impozitul pe veniturile obținute de persoanele fizice din dividende în sumă de .... lei (... X 16/116%) și accesoriile aferente în sumă de ..... lei nu sunt datorate.

**III.** Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar, a motivelor invocate de contestator și a actelor normative aplicabile speței, se rețin următoarele:

Prin decizia de impunere nr. F-BN .../16.03.2011 s-au stabilit în sarcina SC E. H. SRL din M., obligații fiscale constând în impozit pe profit în sumă de .... lei, majorări de întârziere aferente de .... lei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de .... lei, majorări de întârziere aferente taxei în sumă .... lei, impozit pe veniturile din dividende obținute de persoane fizice în sumă de .... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ..... lei. Prin aceeași decizie s-a diminuat impozitul pe veniturile microintreprinderii cu suma de **..... lei.**

Din totalul sumelor stabilite suplimentar în sarcina petentei, aceasta contestă suma de **..... lei** constând în impozit pe profit în sumă de **..... lei**, accesorii aferente în sumă de **..... lei**, taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.... lei**, accesorii aferente taxei în sumă de **.... lei**, impozit pe veniturile din dividende în sumă de **.... lei** și majorări de întârziere aferente în sumă de **.... lei**.

Cu adresa nr. ..../04.04.2011 (fila 64) s-a solicitat petentei prezentarea motivelor de fapt și de drept pentru obligațiile fiscale contestate, precum și a documentele care probează cele susținute în contestația formulată.

SC E. H. SRL arată în adresa înregistrată la DGFP Bistrița –Năsăud sub nr. ..../10.05.2011 (filele 65-75) că își menține cererile pentru sumele menționate în contestația formulată și pune la dispoziția organului de soluționare documentele în susținerea cauzei sale.

Potrivit prevederilor art. 213 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, adresa petentei și documentele anexate au fost transmise organului de inspecție fiscală (adresa ..../11.05.2011- filele 65- 76), solicitându-le să se pronunțe punctual asupra acestora și asupra aspectelor ridicate de către aceasta.

Prin adresa înregistrată sub numărul ..../04.07.2011 (fila nr. 99) contestatara transmite documentele privind lichidarea contului .... pentru suma de .... lei, ordine de plată și bilanța de verificare (filele nr.91-98), iar prin adresa nr. ..../21.06.2011 (fila 159) transmite un set de documente legat de modul de declarare, evidențiere și plată a dividendelor și a impozitului aferent, inclusiv a corecturilor din evidențele contabile referitoare la operațiunile înregistrate în contul 457, 446, cu reflectare în bilanța de verificare (filele 100-158).

Punctul de vedere al organelor de control a fost comunicat prin adresa nr. ..../24.05.2011 (77-79).

În raport de documentele existente la dosarul cauzei, de normele legale incidente speței și de susținerile părților, constatăm următoarele:

#### **Referitor la impozitul pe profit**

Prin declarația 010 depusă la Administrația Finanțelor Publice Sîngeorz-Băi, SC E. H. SRL M.a solicitat scoaterea din evidența plătitorilor de impozit pe profit și înregistrarea în evidența plătitorilor pe veniturile microintreprinderi.

În drept sunt aplicabile prevederile art. 103 din Codul fiscal modificat prin de pct. 67 al art. I din Legea nr. 343 din 17 iulie 2006, cu aplicabilitate începând cu 01.01.2009, potrivit căruia:

#### **Art. 103**

*În sensul prezentului titlu, o microîntreprindere este o persoană juridică română care îndeplinește cumulativ următoarele condiții, **la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent:***

*a) **realizează venituri, altele decât cele din consultantă și management, în proporție de peste 50% din veniturile totale;***

*b) are de la 1 până la 9 salariați inclusiv;*

*c) a realizat venituri care nu au depășit echivalentul în lei a 100.000 euro;*

*d) capitalul social al persoanei juridice este deținut de persoane, altele decât statul, autoritățile locale și instituțiile publice.*

#### **Art. 104**

*(1) Impozitul reglementat de prezentul titlu **este opțional.***

*(2) Microîntreprinderile plătitoare de impozit pe profit pot opta pentru plata impozitului reglementat de prezentul titlu **începând cu anul fiscal următor, dacă***

îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 103 și dacă nu au mai fost plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

În raport de normele legale citate, rezultă că oricare contribuabil poate opta pentru plata impozitului pentru veniturile microîntreprinderii, începând cu anul fiscal următor dacă îndeplinește condițiile prevăzute la art. 103 din Codul fiscal.

Analizând modul în care SC E. H. SRL a îndeplinit condițiile prevăzute de art. 103 din Codul fiscal, astfel încât să fie îndreptățită de a opta pentru plata impozitului pe veniturile microîntreprinderii începând cu anul 2009, constatăm că aceasta, în anul 2008 a obținut venituri din consultanță în proporție de peste 50% din veniturile întregului an. Astfel, din totalul veniturilor de .....lei înregistrate în contul 704 „Venituri din prestări de servicii”, suma de ..... lei reprezintă servicii de consultanță facturate către S. F. Franța.

Prin prisma celor prezentate, rezultă că una din condițiile cumulative ce trebuie îndeplinite la înregistrarea ca plătitor de impozit pe veniturile microîntreprinderii și anume cea referitoare la structura și proporția veniturilor obținute din consultanță în anul precedent (din total venituri), prevăzută de lit. a) a art. 103 din Codul fiscal, nu a fost realizată la sfârșitul anului 2008. **Prin urmare, SC E. H. SRL nu era îndreptățită de a opta pentru plata impozitului pe veniturile microîntreprinderii începând cu data de 01.01.2009,** fiind obligată ca pentru anul 2009 să calculeze, să declare și să verse la bugetul de stat impozit pe profit. Așadar, este limpede că petenta a calculat, declarat și virat eronat impozit pe veniturile microîntreprinderii în trim I și II a anului 2009.

Cât privește aserțiunea contestata referitoare la compensarea impozitului pe profit cu impozitul pe veniturile microîntreprinderii, în conformitate cu prevederile art. 107<sup>1</sup> din Codul fiscal, facem următoarele precizări:

Potrivit alin. (3) al art. 109 din Codul fiscal în cazul în care, în cursul anului fiscal, una dintre condițiile impuse nu mai este îndeplinită, microîntreprinderea are obligația de a păstra pentru anul fiscal respectiv regimul de impozitare pentru care a optat, fără posibilitatea de a beneficia pentru perioada următoare de prevederile prezentului titlu, chiar dacă ulterior îndeplinește condițiile prevăzute la art. 103.

Iar potrivit art. 107<sup>1</sup> din Codul fiscal:

**„Prin excepție de la prevederile art. 109 alin. (2) și (3), dacă în cursul unui an fiscal o microîntreprindere realizează venituri mai mari de 100.000 euro sau ponderea veniturilor realizate din consultanță și management în veniturile totale este de peste 50% inclusiv, aceasta va plăti impozit pe profit luând în calcul veniturile și cheltuielile realizate de la începutul anului fiscal, fără posibilitatea de a mai beneficia pentru perioada următoare de prevederile prezentului titlu. Calculul și plata impozitului pe profit se efectuează începând cu trimestrul în care s-a depășit oricare dintre limitele prevăzute în acest articol, fără a se datora majorări de întârziere. La determinarea impozitului pe profit datorat se scad plățile reprezentând impozitul pe veniturile microîntreprinderilor efectuate în cursul anului fiscal”.**

Din textul legal citat, rezultă că se compensează impozitul pe profit cu impozitul pe veniturile microîntreprinderii, fără a datora majorări de întârziere, numai în condițiile în care contribuabilul a depășit în cursul anului plafonul de 100.000 euro

sau în cursul anului a realizat venituri din consultanță în proporție de peste 50% din totalul veniturilor, având obligația de a determina, declara și vărsa impozit pe profit luând în calcul veniturile și cheltuielile întregului an. Or, SC E. H.SRL **nu intra în această categorie, fiind plătitor de impozit pe profit de la începutul anului 2009.**

În raport de cele prezentate, de documentele existente la dosarul cauzei, normele legale în vigoare și susținerile părților urmează a se stabili dacă petenta datorează legal impozitul pe profit în sumă de **..... lei** și majorările aferente de **..... lei**.

În temeiul art.7 alin. (5) din Codul de procedură fiscală și a pct. 2.5 din OMFP 519/2005, organul de soluționare a solicitat petentei prin adresa nr. ..../04.05.2011 (fila 64), completarea contestației cu motivele de fapt și de drept ale acesteia, precum și dovezile pe care se întemeiază, pentru toate obligațiile fiscale cuprinse în aceasta. Astfel, deși petenta solicită **anularea parțială a deciziei de impunere nr. ..../16.03.2011 pentru impozit pe profit în sumă de .... lei și obligații fiscale accesorii aferente de ..... lei**, în cererea sa nu prezintă motivele pentru care nu este de acord cu nedeductibilitatea sumei de .... lei reprezentând prestare de servicii înregistrate fără a prezenta documente justificative, a sumei de .... reprezentând cheltuieli facturate pe numele altei societăți, a modului de calcul a impozitului pe profit aferent anului 2008 (când nu au fost avute în vedere la determinarea profitului impozabil cheltuielile cu amenzi în sumă de ..... lei), precum și a modului de calcul a impozitului pentru anul 2009.

În adresa înregistrată sub nr. ..../10.05.2011 (filele 77-79) la DGFP Bistrița-Năsăud petenta reiterează aceleași solicitări și anume **anularea parțială a deciziei ..../16.03.2011** pentru suma de ..... lei și accesorii aferente de ..... lei, fără însă a formula și depune motivele de fapt și de drept precum și dovezile care să justifice contestația formulată, încălcând astfel prevederile art. 206 alin.(1) din Codul de procedură fiscală-republicat, coroborat cu art. 65 alin. (1) ale aceluiași Cod conform căruia contribuabilul are obligația "*de a dovedi actele și faptele care au stat la baza [...] oricăror cereri adresate organului fiscal.*"

În această ordine de idei, precizăm că potrivit prevederilor art.206 alin.(1) din OG. 92/2003 privind Codului de procedură fiscală-republicat :

*"Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*[.....]*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;*

*[.....]"*

iar, dispozițiile pct.11.1 și pct 2.5 din Ordinul președintelui Agenției de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a titlului IX din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală-republicat, stipulează următoarele:

*"11.1. Contestația poate fi respinsă ca :*

*[.....]*

*b) nemotivată, în situația în care contestatarul nu prezintă argumentele de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării; [.....],*

2.4: " Organul de soluționare competent **nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de drept și de fapt** pentru care a contestat actul administrativ fiscal".

Având în vedere prevederile normelor legale antecitate, precum și faptul că, deși i-a fost solicitată prezentarea motivelor de fapt și de drept și a dovezilor pe care se întemeiază contestația depusă, petenta nu a dat curs acestei cereri, neaducând argumente legale și nici documente probatorii prin care să combată și să înlăture constatările organelor de control, aceasta urmează a fi respinsă ca nemotivată, iar decizia de impunere nr. .../16.03.2011 menținută pentru impozitul pe profit în sumă de .... lei și obligații fiscale accesorii de .... lei.

În subsidiar, facem mențiunea că prin decizia de impunere nr .../16.03.2011 a fost anulată obligația petentei vizând impozitul pe microintreprindere în sumă de **.... lei** calculat, declarat și vărsat în anul 2009.

Referitor la solicitarea de compensare a impozitului pe profit calculat suplimentar și a accesoriilor aferente, precizăm că în conformitate cu prevederile alin. (3) al art. 116 din Codul de procedură fiscală astfel cum a fost modificat prin O.U.G. nr. 88 din 29 septembrie 2010,

(1) Prin compensare se sting creanțele statului sau unităților administrativ-teritoriale ori subdiviziunilor acestora reprezentând impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat cu creanțele debitorului reprezentând sume de rambursat, de restituit sau de plată de la buget, până la concurența celei mai mici sume, când ambele părți dobândesc reciproc atât calitatea de creditor, cât și pe cea de debitor, cu condiția ca respectivele creanțe să fie administrate de aceeași autoritate publică.

(2) **Creanțele fiscale ale debitorului se compensează cu obligații datorate aceluiași buget**, urmând ca din diferența rămasă să fie compensate obligațiile datorate altor bugete, în mod proporțional, cu respectarea condițiilor prevăzute la alin. (1).

(...)

(4) Dacă legea nu prevede altfel, compensarea operează de drept la data la care creanțele există deodată, fiind deopotrivă certe, lichide și exigibile.

(5) În sensul prezentului articol, creanțele sunt exigibile:

(...)

d) **la data comunicării deciziei**, pentru obligațiile fiscale principale, precum și pentru obligațiile fiscale accesorii stabilite de organele competente prin decizie;

e) **la data depunerii la organul fiscal a declarațiilor fiscale rectificative**, pentru diferențele de obligații fiscale principale stabilite de contribuabil;

(...)"

Având în vedere faptul că SC E. H. SRL nu a depus declarații fiscale rectificative până la data controlului, obligațiile fiscale stabilite suplimentar, urmează a fi compensate de organul fiscal în limita sumelor varsate și nedatorate de către SC E. H. SRL conform deciziei de impunere nr .../16.03.2011 în conformitate cu normele legale citate mai sus.



### Referitor la taxa pe valoarea adăugată

În concret, SC E. H. SRL a înregistrat în contul 419 „Clienți-creditori” suma de ..... lei, aferent căreia organul de inspecție fiscală a considerat că petenta avea obligația de a colecta taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei. În contradictoriu, contestatara arată că soldul contului nu reprezintă realitatea, fiind rezultatul unei erori de înregistrare (suma reprezentând, de fapt, un avans acordat de societate unui furnizor și restituit ulterior). În susținerea afirmațiilor sale petenta transmite extrasul de cont nr. .... emis de BRD (fila 71) și extrasul de cont nr 24 emis de aceeași bancă (fila 70 din care rezultă că au fost virate sumele de .... lei, respectiv .... lei către SC . P SRL , extrasul de cont nr. .... (fila 69) din care rezultă că petenta a încasat suma de .... de la SC P. SRL, precum și contractul de prestări servicii nr. .../10.01.2010 încheiat între cele două societăți (filele 65-68).

În raport de normele legale în vigoare, de documentele aflate la dosarul cauzei și de susținerile părților urmează a se stabili dacă taxa pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei a fost stabilită legal.

În drept sunt aplicabile prevederile, art. 134<sup>2</sup> din Codul fiscal, referitoare la exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, care dispun:

*ART. 134<sup>2</sup>*

*(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*

*(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:*

*a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;*

*b) **la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.** Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. **Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora.***

Potrivit normelor legale citate, în cazul avansurilor încasate de la orice client pentru bunuri care urmează a-i fi livrate, servicii care urmează a-i fi prestate sau lucrări care urmează a-i fi executate, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine înainte de faptul generator.

Așa cum rezultă din balanța de verificare întocmită la 31.01.2011 (filele 21-22), contului 419 Clienți creditori prezintă sold creditor de .... lei. Deși organul de inspecție fiscală a considerat că această sumă reprezintă un avans încasat de la un client, din cuprinsul raportului de inspecție fiscală și a anexelor acestuia, nu rezultă ce reprezintă acest avans, ce bunuri urmează a fi livrate, ce servicii urmează a fi prestate sau ce lucrări urmează a fi executate de către petentă către SC P. SRL în contul acestuia, astfel încât să îndeplinească condiția de **plată parțială în cadrul unor tranzacții** și să se poată constata fără dubiu că suma de .... lei reprezintă un avans la încasarea căruia petenta trebuie să colecteze taxă pe valoarea adăugată.

Deși în cererea formulată, SC E. H. SRL arată că s-a făcut o eroare în modul de înregistrare în evidența contabilă, în referatul cu propuneri de soluționare întocmit de organul de control, acesta nu se pronunță asupra propunerilor de soluționare a

contestației în raport de toate **argumentele și documentele contestatorului**, așa cum prevede pct. 3.6 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată aprobată prin Ordinul 519/2005. Menționăm că prin adresa ...../11.05.2011 (fila 76) s-a solicitat în mod expres organului de inspecție fiscală exprimarea unui punct de vedere referitor la susținerile petentei conform cărora suma de ..... lei reprezintă restituirea unui avans acordat anterior furnizorului SC P. SRL, și nicidecum un avans încasat de la un client pentru o livrare de bunuri, prestare de servicii sau executarea unei lucrări.

Față de aceste constatări și având în vedere că singura motivare a organelor de control referitoare la colectarea taxei pe valoarea adăugată în cuantum de .... lei este faptul că la data controlului contul 419 "Clienți-creditori" are sold, fără a avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere, așa cum prevede art. 105 din Codul de procedură fiscală, este limpede că nu se poate lua o decizie corectă și legală referitoare la acest capăt de cerere, starea de fapt fiscală nefiind complet și fidel determinată. În aceste condiții, baza de impunere nu este certă și prin urmare, se impune reverificarea tuturor aspectelor legate de tranzacțiile economice care s-au derulat sau care urmau a se derula între cele societăți, dacă această sumă reprezintă într-adevăr o restituire a unui avans acordat unui prestator de servicii, dacă la acordarea avansului s-a emis factură și dacă s-a dedus taxă pe valoarea adăugată aferentă acesteia, motivul pentru care contractul încheiat nu a mai fost derulat, astfel încât să se stabilească cu certitudine că suma de ..... lei reprezintă un avans pentru bunuri care urmează a fi livrate, servicii care urmează a fi prestate sau lucrări care urmează a fi executate de către petentă către SC P. SRL, avans la a cărui încasare este obligatoriu a se colecta taxa pe valoarea adăugată sau dimpotrivă că înregistrarea contabilă a acestei sume s-a făcut eronat.

Având în vedere aspectele anterior expuse decizia de impunere nr...../16.03.2011 urmează a fi desființată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.... lei** și accesoriile aferente de **..... lei**.

### **3. Referitor la impozitul pe veniturile din dividende**

Potrivit raportului de inspecție fiscală, contul 542 „Avansuri de trezorerie” prezenta, la data de 31.12.2010, un sold debitor în sumă de .... lei. În nota explicativă (filele 15-16), **administratorul societății arată că suma respectivă a fost folosită în scop personal.**

În drept sunt aplicabile prevederile art. 7 pct.12 coroborate cu cele ale art. 67 alin. (1) Cod fiscal, potrivit cărora:

#### **Art. 7**

(...)

*12. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică (...)*

(...)

*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.**

**Art. 67**

(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 venituri sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata.*

În raport cu normele legale antecitate rezultă că sumele plătite de o persoană juridică participanților la acea persoană juridică (acționari, asociați, etc.) în folosul personal al acestora se consideră, din punct de vedere fiscal (art. 7 pct. 12 alin. (2) din Codul fiscal), dividende, fiind supuse regimului de impozitare similare veniturilor din dividende.

În speța analizată, asociatul unic al SC SC E. H. SRL este și administratorul acesteia (unicul), calitate în care a dispus plata, încasarea și utilizarea sumei în scop personal. Că este așa rezultă indubitabil din probatoriul dosarului mai precis din nota explicativă a d-lui R. C. (fila 16) în calitate de asociat unic, administrator și reprezentant legal al contestatarei. Din explicațiile date de acesta reiese că , cităm: ”sumele încasate le-am considerat ca dividende și le-am folosit în scop personal, și sunt de accord să se calculeze și să plătesc impozitul pe dividende la suma aferentă.”

Privitor la aserțiunea petentei potrivit căreia “nu se poate susține legal că suma este dividend plătit de societate asociatului atât timp cât nu s-a făcut repartizarea profitului sau a altor reserve la dividende”, precizăm că suma în cauză nici nu a fost considerată dividend așa cum este definit de art. 67 din Legea 31/1990 Legea societăților comerciale ci a fost **asimilată din punct de vedere fiscal** cu dividendele, așa cum prevăd reglementările Codului fiscal citate anterior. Faptul că profitul net al anului 2010 în sumă de .... nu a fost repartizat nu poate constitui motiv potrivit căruia sumele folosite de asociat în scop personal să nu fie asimilate din punct de vedere fiscal cu dividendele.

Pentru aceste considerente acest capăt de cerere urmează a fi respins, iar decizia de impunere menținută pentru suma de **... lei** reprezentând impozit pe veniturile din dividende și accesorii aferente în cuantum de **... lei**.

Cât privește faptul că suma .... lei reprezentând dividende neridicate la 31.12.2010 (fila 155) și care ar fi trebuit scăzută din totalul de ... lei, acest capăt de cerere este justificat, având în vedere că pentru această sumă s-a calculat, declarat și achitat impozitul pe dividende (filele 144-158), iar reflectarea operațiunii privind diminuarea soldului contului 542 “avansuri de trezorerie” a fost operată în luna aprilie 2011 (filele 92-96).

În raport de cele prezentate, contestația petentei privind impozitul pe veniturile din dividende ale persoanelor fizice în suma de **.... lei** și obligații accesorii aferente în

suma de .... lei urmează a fi admisă, iar decizia de impunere nr. .../16.03.2011 anulată corespunzător.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul art. 216 alin. (1), (2) și (3) din Codul de procedură fiscală - republicat, coroborat cu pct. 11.1 lit. b) din Instrucțiuni, se

### **DECIDE:**

1. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de SC E.H. SRL M. pentru suma de ... lei constând în impozit pe profit în sumă de .... lei, majorări de întârziere aferente în sumă de .... lei și, pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. ..../16.03.2011.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC E. H. SRL pentru suma de .... lei constând în impozit pe veniturile din dividende în sumă de .... lei și majorări de întârziere aferente de .... lei și, pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. ..../16.03.2011.

3. Admiterea ca întemeiată a contestației formulată de SC E. H. SRL M. pentru suma de .... lei reprezentând impozit pe dividende persoane fizice de ... lei și accesorii aferente de ... lei și, pe cale de consecință, anularea corespunzătoare a Deciziei de impunere nr. ..../16.03.2011.

4. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. ..../16.03.2011 pentru suma de .... lei, constând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .... lei și majorări de întârziere aferente de .... lei și refacerea controlului cu respectarea prevederilor pct. 11.6 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr. 2137/2011 și a celor prevăzute în considerente.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Bistrița-Năsăud, Secția de contencios administrativ și fiscal.

**p. DIRECTOR EXECUTIV**

L.S.

---

<http://www.anaf.ro/wps/portal/Bistrița>