

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului Vâlcea

DECIZIA NR. din .2005

privind modul de soluționare a contestației formulate de S.C....., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea .

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Structura de Administrare Fiscală - Activitatea de Control Fiscal, asupra contestației formulate de S.C....., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea .

Contestația are ca obiect suma destabilită prin decizie de impunere și respectiv raportul de inspecție fiscală, emise de organele de control ale Structurii de Administrare Fiscală - Activitatea de Control Fiscal alcătuită din impozit profit, dobânzi aferente impozitului pe profit, penalități aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adăugată, dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată, penalități aferente taxei pe valoarea adăugată, impozit pe veniturile din dividende, dobânzi aferente impozitului pe venituri din dividende, penalități aferente impozitului pe venituri din dividende.

Contestația este semnată de avocat în baza împuternicirii avocațiale anexată la dosarul cauzei.

Petenta a respectat termenul legal de 30 zile prevăzut de art.176 alin.1 și condițiile prevăzute la art. 175 din Codul de procedură fiscală aprobat de OG nr. 92/2003 republicată .

Constatând că în speță sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art.174 alin.(1) și art. 178, alin.1 lit.a din Codul de procedură fiscală aprobat de OG 92/2003 republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să soluționeze contestația formulată de S.C.....

Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a cauzei .

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:

În contestația formulată petenta susține următoarele:

- Petenta arată că în mod eronat organele de control au considerat suma de ... cheltuielile nedeductibile la calculul profitului impozabil, în speță în cauza nefiind aplicabilă Legea 15/1994, deoarece terenul nu este amortizabil, singura lege aplicabilă, după care a calculat impozitul pe profit fiind OG70/1994, rep. valabilă la data tranzacției, respectiv luna mai 2002 .

Petenta susține că situația în cauză nu este printre cele pe care legiuitorul le-a prevăzut în mod expres și limitativ, iar art.22 alin.2 al Ordinului 217/1999 menționează clar că în cazul tranzacției la preț de vânzare mai mic decât prețul de achiziție se va include pe cheltuieli nedeductibile diferența rămasă neacoperită, numai în cazul în care acestea sunt încheiate între contribuabili asociați sau acționari în comun, situație în care nu se afla.

Petenta susține că " organul de control încalca în mod direct prevederile legale, atunci când se substituie consiliului de administrație al societății controlate, prin faptul că stabilește perioada de amortizare".

- Petenta susține că în mod nelegal organul de control a majorat veniturile societății cu suma de....., hotărând că factura de stornare emisă de societate către societatea X, sa nu fie înregistrată în contabilitate, în mod tendențios luându-se în considerare doar factura inițială

emisa catre societatea X oi nu a luat în considerare oi factura de stornare care a fost transmisa beneficiarului în aceleaoi condiții ca oi prima .

Petenta susține ca societatea X deoi a recunoscut factura inițiala, nu a recunoscut-o pe cea de stornare deoi " ambele facturi au fost înmânate în original firmei în aceleaoi condiții ", deoarece daca ar fi procedat la stornarea operațiunii, ar fi rezultat o creștere a profitului imposibil precum oi a TVA -ului datorat statului, situație pe care societatea X s-a straduit din rasputeri sa o evite. Petenta susține ca prima factura este recunoscuta de catre aceasta, deoi nu a semnat pentru ea oi nu recunoaște obligația de plata oi nici nu a facut vreo plata până în prezent, pentru simplu fapt ca o avantajeaza în raport cu obligațiile față de bugetul statului, acest avantaj trecându-l în sarcina societății ca obligație de plata catre finanțele statului.

Petenta susține ca societatea X avea obligația fie sa înregistreze în evidența contabilă factura emisa pe numele sau, fie sa comunice refuzul de plata emitentului, odata cu motivația pentru asemenea demers.

Petenta susține ca obligația societății supuse controlului este de a înregistra în evidențe toate datele contabile emise, potrivit normelor metodologice de aplicare a art.6 din Legea contabilității iar firma care a negat oi neaga primirea documentului avea aceeași obligație.

Petenta arata ca din actul de control rezulta ca în urma verificării registrului de evidența al formularelor cu regim special, nu au fost gasite nereguli în evidențierea acestora, ceea ce ar însemna ca factura de stornare urmeaza a fi anulata fara a exista la cotorul facturierului toate cele trei exemplare, situație ieșita în afara reglementarilor legale, fapt care depășește competența organelor de control.

- Petenta susține ca beneficiarii dividendelor în cazul acțiunilor la purtator sunt posesorii acțiunilor la momentul distribuirii dividendelor oi nu acționarii fondatori aoi cum organul de control invoca.

Petenta arata ca nu exista nici un temei legal care sa permita societății controlate sa calculeze oi sa încaseze de la acționari - persoane fizice care s-au prezentat pentru distribuirea oi încasarea dividendelor, impozit pe dividende în alt procent decât cel legal de 5%.

Petenta arata ca acțiunile fiind la purtator oi fiind prin tradiție directă, în momentul distribuirii dividendelor nu s-a prezentat nici o persoana juridică sa ridice dividendele ci numai persoane fizice oi conform art.2 raportat la art.36 din OG 7/2001, impozitul pe dividende pentru persoane fizice este de 5% situație care a dus la calcularea ca atare a impozitului datorat, înregistrat ca atare .

Petenta arata ca nu exista nici o obligație asumată de catre acționarii sai prin care aceștia sa dea socoteala pentru modul sau momentul instrainării acțiunilor la purtator, iar tabelul nominal cu persoanele carora li s-au distribuit dividende a fost pus la dispoziția organului de control, dar nu a fost luat în considerare de catre acestuia.

Petenta susține ca valoarea corectă a dividendelor repartizate este cea stabilită de societate oi nu cât a stabilit organul de control respectând întocmai prevederile art.8 alin. 1 din OG 70/1994 privind impozitul pe profit oi HGR 402/2000 pentru aprobarea Normelor metodologice de aprobare a impozitului pe profit.

Petenta susține ca nicaieri în lege nu se face referire la faptul ca pierderile se vor recupera din profitul anilor precedenți ci din profiturile anilor următori, lucru efectuat oi de societate.

Petenta arata ca organul de control a solicitat serviciului metodologie reglementari cu privire la modul de calcul al dividendelor la care a primit un raspuns foarte evaziv oi neprofesionist, lasând la latitudinea organelor de control sa hotarasca cum vrea.

Petenta susține ca data până la care pot fi calculate majorările oi penalitățile de întârziere catre bugetul statului este 01.07.2002, data deschiderii procedurii de reorganizare oi nu data de 30.09.2003, data trecerii în procedura falimentului data deschiderii procedurii prevăzute de Legea 64/1995 republicată fiind echivalentă, în lipsa unui plan de reorganizare, cu deschiderea procedurii de faliment.

Petenta arata ca în situația de față sunt aplicabile prevederile art. 37 din Legea 64/1995, care nu face nici o diferențiere între data deschiderii procedurii reorganizării judiciare oi data deschiderii procedurii falimentului, astfel ca în dosarul, aflat pe rolul Tribunalului, privind

Petenta susține ca având în vedere faptul ca nu a fost depus spre aprobare nici un plan de reorganizare, în temeiul art. 59 alin.5, trecerea la faliment s-a facut din dispoziția judecătorului sindic, la data de 30.09.2003, prin încheierea nr...

Petenta susține ca scopul Legii 64/1995 nu este de a crea noi datorii prin adaugarea la nesfârșit a majorarilor și penalităților la debitele existente, ci de a stopa curgerea acestora iar prin sentința nr. Tribunalul Vâlcea stabilește pentru un alt creditor, ca penalitățile de întârziere să fie calculate până la data de 01.07.2002, data la care a fost deschisa procedura falimentului.

Petenta arata ca un efect al nedepunerii unui plan de reorganizare ,este faptul ca procedura falimentului trebuie considerata deschisa de la data deschiderii procedurii adica 01.07.2002 , caz în care majorările și penalitățile de întârziere vor fi calculate conform art.37 din Legea 64/1995, până la aceasta data.

B. Din decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală, anexa la acesta, contestate rezulta urmatoarele:

Impozitul pe profit s-a verificat în baza prevederilor Legii 414/2002 privind impozitul pe profit cu modificările și completările ulterioare, HGR 859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, Legea 571/2003 privind Codul fiscal și a cuprins perioada 01.01.2002 - 30.09.2004.

Organele de control au diminuat pierderea fiscală înregistrată de societate la 31.12.2002 cu diferența nefavorabilă rezultată în urma vânzării către societatea Z a unui " teren pentru construcție în suprafața de 5.500 mp + construcția cu profil zootehnic având destinația de grajd identificată pe acest teren".

Astfel organele de control au constatat ca nu au fost respectate art. 3, 5 și 17 din Legea 15/1994 republicată privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale.

La data de 31.12.2002 a rezultat faptul ca societatea înregistrează o pierdere fiscală în suma totală de ...

Organele de control au constatat ca la data de 14.09.2003 societatea a întocmit către societatea X, factura reprezentând " dobânda legală conform anexei pentru perioada 10.06.1999 - 10.09.2003" și "actualizare în funcție de inflație conform anexei pentru perioada 10.06.1999 - 10.09.2003". Totodată, la data de 31.12.2003, **societatea** a întocmit factura prin care " stornează factura inițială".

Organele de control au constatat ca nu s-a justificat întocmirea facturii prin care s-a stornat factura inițială, constatând totodată ca nu au fost respectate prevederile pct.9.11 din Instrucțiunile nr. 859/2002 privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, art.6 din Legea 82/1991 cu modificările și completările ulterioare.

Astfel organele de control au majorat veniturile societății cu suma de .. . Din acestea s-a scăzut pierderea fiscală de recuperat la data de 31.12.2003 rezultând un profit impozabil în suma de cu un impozit pe profit suplimentar cu dobânzi aferente și penalități.

Taxa pe valoarea adăugată, a fost verificată în baza OUG 17/2000 privind TVA, Legea 345/2002 cu modificările și completările ulterioare, Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de control au colectat TVA în conformitate cu prevederile pct.10.10 din Normele de aplicare a OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată.

De asemenea, așa cum s-a aratat la capitolul " Impozit pe profit ", organele de control au considerat ca factura prin care a fost stornată factura inițială, din care TVA colectată în suma de, nu reprezintă document justificativ. Astfel organele de control au constatat ca societatea trebuia să colecteze TVA în suma de

La 31.12.2003, societatea datoră TVA, debit suplimentar, dobânzi aferente și penalități.

Impozitul pe venituri din dividende, a fost verificat în conformitate cu prevederile OG 73/1999 privind impozitul pe venit .

Organele de control au constatat ca în conformitate cu prevederile art. 67 din Legea 31/1990 privind societățile comerciale suma ce se putea distribui pentru dividende este de și nu cât a repartizat societatea.

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 2 din OG 26/1995 privind impozitul pe dividende și ale art. 36 din OG 73/1999 privind impozitul pe venit și ținând cont de structura

acționariatului, organele de control au stabilit ca impozitul pe dividende datorat de societate este în suma de.... oi nu cât a evidențiat societatea .

Rezulta astfel un debit suplimentar reprezentând impozit pe dividende cu dobânzi aferente oi penalități.

II. Luând în considerare constatarile organelor de control, motivațiile invocate de petenta, documentele existente la dosarul cauzei, precum oi actele normative pe perioada supusa controlului, se rețin următoarele :

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investita sa se pronunțe dacă suma este legal datorată de societate.

1.Referitor la impozitul pe profit în suma oi la TVA în suma de.....

a) În ceea ce privește suma de ... lei considerată de organele de control cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil.

În fapt, la data de 31.12.1999,societatea a achiziționat de la societatea A, o hala în valoare de .. fara TVA oi un teren de 5.500 mp în valoare de fara TVA, în baza facturii , existenta în copie la dosarul cauzei. Pe factura este menționat faptul ca hala oi terenul sunt înscrise în CF.

La data de 27.05.2002 societatea a vândut catre societatea " imobil CF adica teren 5.500 mp cu cladirea de pe acesta" la o valoare de mai mica decât cea de achiziție fara TVA, conform facturii, existenta în copie la dosarul cauzei

Totodata, societatea a înregistrat în evidența contabilă venituri din vânzarea halei oi a terenului .

Societatea a calculat oi înregistrat în contabilitate, amortizarea halei în suma de

În luna decembrie 2002 societatea a efectuat descarcarea din gestiune a terenului oi halei vândute, prin articolul contabil :

672.1	= %	lei "	"Cheltuieli
priv.op de capital"	211		
	" Imobilizari corporale - terenuri "	lei	
	212.1 "Cladiri "	lei	

În drept, art. 3 din Legea 15/1994, republicata privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale oi necorporale prevede:

"Activele corporale aferente capitalului imobilizat sunt:

- a) terenurile, inclusiv investițiile pentru amenajarea acestora;
- b) mijloacele fixe.

Sunt considerate mijloace fixe obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizeaza ca atare oi îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- a) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilita prin hotărâre a Guvernului. Aceasta valoare poate fi actualizata anual, în funcție de indicele de inflație;
- b) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Pentru obiectele care sunt folosite în loturi, seturi sau care formeaza un singur corp, la încadrarea lor ca mijloace fixe se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set".

Art.5 din același act normativ prevede :

"Sunt considerate active corporale, dar nu se supun amortizării: mijloacele fixe aflate în proprietatea publică, lacurile, bălțile, iazurile, care nu sunt rezultatul unei investiții, precum oi terenurile, inclusiv cele împadurite".

Art.17 din același act normativ:

"În cazul nerecuperării integrale, pe calea amortizării, a valorii de intrare a mijloacelor fixe scoase din funcțiune, agenții economici asigură acoperirea valorii neamortizate din sumele rezultate în urma valorificării acestora. Diferența ramasă neacoperită se include în cheltuieli excepționale, nedeductibile fiscal, pe o perioadă de maximum 5 ani, sau diminuează capitalurile proprii, cu respectarea dispozițiilor legale"

Din cele de mai sus rezulta ca agenții economici care imobilizeaza capital în active corporale oi necorporale supuse deprecierii, prin utilizare sau în timp, vor calcula, vor înregistra în contabilitate oi vor recupera uzura fizică oi morală a acestora, pentru refacerea capitalului angajat

Potrivit pct.19 din Normele metodologice de aplicare a Legii 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările ulterioare, aprobată prin HGR 909/1997, în cazul nerecuperării integrale, pe calea amortizării, a valorii de intrare a mijloacelor fixe, se va asigura recuperarea valorii neamortizate a acestora.

Prin valoarea neamortizată în acest context legiuitorul se referă la diferența dintre valoarea de intrare a mijloacelor fixe și valoarea amortizării, recuperată prin includerea pe cheltuieli de exploatare, din care se deduc sumele rezultate în urma valorificării.

Din actele și documentele existente la dosarul cauzei rezultă că pentru suma totală, la care hala și terenul au fost achiziționate, petenta a constituit cheltuieli cu amortizarea în suma ..., aferentă halei, și a efectuat descarcarea din gestiune a acestora la o valoare totală de (val achiziție - amortizarea). Întrucât hala și terenul au fost vândute ulterior la suma mult mai mică a rezultat o diferență rămasă nerecuperată nici pe calea amortizării și nici în urma valorificării, în suma de....

În raport cu prevederile legale menționate anterior, se reține că în mod corect organele de control au acceptat deductibilitatea fiscală a cheltuielilor înregistrate de petenta la scaderea din gestiune a celor două imobile, numai la nivelul sumei obținute de societate prin vânzarea imobilelor, stabilind în consecință cheltuieli nejustificate deduse de societate în suma de

Susținerea petentei potrivit căreia terenul reprezintă un activ corporal ce nu este supus amortizării deși adevărată aceasta nu poate fi luată în considerare la soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece stabilirea valorii rămase neacoperite de către organul de control nu contrazice aceasta.

Mai mult decât atât, pentru că o cheltuială să poată fi considerată deductibilă din punct de vedere al impozitului pe profit, aceasta trebuie să se regasească în prețul produselor comercializate și/sau serviciilor prestate și recuperată prin venituri, dacă legea nu prevede altfel. De asemenea, prețul de vânzare trebuie să acopere cel puțin prețul de achiziție al bunurilor, dat fiind faptul că prin definiție, scopul înființării unei societăți comerciale este obținerea de profit, conform obiectului de activitate al acesteia.

În drept, art. 4 alin.1 și 2 din OG 70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare precizează:

"Profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile din livrarea bunurilor mobile, a bunurilor imobiliare pentru care s-a transferat dreptul de proprietate, servicii prestate și lucrări executate, inclusiv din câștiguri din orice sursă, și cheltuielile pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Pentru determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor [...]"

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată mai sus contestația petentei pentru acest capăt de cerere apare ca neîntemeiată.

b). În ceea ce privește suma de ... suma cu care organele de control au majorat veniturile societății și suma de ... TVA.

În fapt, la data de 20.12.1999, societatea X, în calitate de cedent a încheiat cu petenta, în calitate de cesionar " contractul de cesiune de creanță " prin care cedentul a vândut cesionarei creanțele pe care le deținea asupra debitorului SC în valoare de ..., plus toate drepturile, garanțiile și privilegiile ce însoțesc creanța. În contract se menționează că prețul cesiunii este de ... +10% din ceea ce se va încasa.

În luna decembrie 1999, petenta, a înregistrat în evidența contabilă veniturile obținute din cesiunea de creanță prin articolul contabil :

461 " Debitori diverși " = %	lei
462	
Creditori	lei
767	
Venituri din sconturi	
obținute	lei

La data de 14.09.2003 petenta a întocmit factura, existentă în copie la dosarul cauzei,

anexei pentru perioada 10.06.1999 - 10.09.2003 " oi " actualizare în funcție de inflație conform anexei pentru perioada 10.06.1999 - 10.09.2003".

Petenta a înregistrat factura în cauza în evidența contabilă, conform Registru jurnal clienți, existent în copie la dosarul cauzei, folosind articolele contabile:

461 " Debitori diveroi "	=	766 " Venituri din dobânzi "	lei
oi			
461 " Debitori diveroi "	=	%	lei
		765	
		Venituri din dif de curs valutar	lei
		4427	
		TVA colectat	lei

Prin încheierea de oedinta din 30.09.2003, existenta în copie la dosarul cauzei, Tribunalul Vâlcea - Secția comercială oi de contencios administrativ a dispus trecerea la procedura falimentului față de debitoarea - petenta .

La data de 31.12.2003 petenta, prin lichidator, a întocmit factura, existenta în copie la dosarul cauzei, prin care stornează factura din 14.09.2003 în suma totală de ... lei din care TVA... întocmită inițial. Pe factura se menționează ca "această stornare nu reprezintă o renunțare la drepturile ce ni se cuvin".

De asemenea factura în cauza, la rubrica date privind expediția, este completată cu numele lichidatorului, iar la semnatura de primire este menționat " prin poșta ".

La data de 29.04.2004, petenta a formulat către Tribunal, cerere de chemare în judecată a S.C.... , existenta în copie la dosarul cauzei, prin care se solicită, obligarea acesteia la plata sumei reprezentând echivalentul în lei a obligației în natură, a sumei cu titlu de daune interese oi la suma reprezentând actualizarea sumelor datorate în funcție de indicii de inflație.

S.C. a comunicat Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vâlcea ca factura fiscală, reprezentând stornarea primei facturi nu i-a fost transmisă.

În drept, pct. 9.11 din HGR 859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit prevede :

"Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic oi sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare".

Art.6 alin.2 din Legea 82/1991, republicată, a contabilității, precizează :

" Orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ "

Lit.B, pct. 2 alin. 1 oi 2 din Normele Metodologice de întocmire oi utilizare a formularelor comune privind activitatea financiară oi contabilă, aprobate prin O.M.F. 425/1998 emis în temeiul prevederilor art. 4 din Legea contabilității 82/1991 oi art.2 din H.G. 831/1997, precizează :

" Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate:

- denumirea documentului;
- denumirea oi sediul unității patrimoniale care întocmește documentul (când este cazul);
- numărul documentului oi data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operației economice oi financiare(când este cazul);
- conținutul operației economice oi financiare, iar atunci când este cazul oi temeiul legal al efectuării ei;[...]
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.

Înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare."

contabile, trebuie sa cuprinda cel puțin elementele principale precizate mai sus, aceasta fiind o cerința legala expresa.

Deoarece factura fiscala prin care petenta storneaza factura inițiala, nu are completate toate datele privind expediția, nu poarta semnatura oi otampila beneficiarului, doar mențiunea "prin poota ", se reține ca organele de control în mod corect au apreciat ca aceasta nu reprezinta document legal de înregistrare în contabilitate.

Totodata, stornarea este o modalitate specifica contabilitații de corectare a unor erori care s-au produs cu ocazia înregistrării în contabilitate, or mențiunea de pe factura potrivit careia " aceasta stornare nu reprezinta o renunțare la drepturile ce ni se cuvin " contravine dispozițiilor legale.

În afara operațiunilor de corectare a erorilor, stornari se mai pot face în cazul operațiunilor de corectare a unor înregistrari cu caracter provizoriu cum ar fi stornarea rezervelor pentru cheltuieli preliminare neconsumate, stornarea intrarilor de materii prime oi materiale neînregistrate la prețuri provizorii, în vederea evidențierii la prețuri definitive oi alte operații de natura celor de mai sus. De asemenea, se mai pot face stornari în roou în cazul restituirii, la sfârșitul lunii, a materialelor neprelucrate în secțiile de fabricație, restituirii marfurilor refuzate clienților etc, situații în care petenta nu s-a aflat.

În aceste condiții, se reține ca petenta nu justifica întocmirea acestei facturi de stornare, cu atât mai mult cu cât a formulat catre Tribunal ,cerere de chemare în judecata a S.C....., prin care se solicita, printre altele oi plata dobânzii oi actualizarea la inflație a sumei în cauza, or otornarea efectuata contravine acțiunii de chemare în judecata de recuperare a unei sume pe care potrivit contestației, aoa cum a fost formulata, susține ca a otornat-o din contabilitate.

Mai mult decât atât, societatea pentru care petenta a emis factura în cauza nu confirma primirea acesteia, iar petenta nu face dovada transmiterii prin poota a facturii catre beneficiar.

Totodata, potrivit atribuțiilor conferite de Legea 64/1995, lichidatorul trebuie sa urmareasca încasarea creanțelor oi sa faca demersuri pentru încasarea acestora oi nu sa întocmeasca acte prin care sa le anuleze.(a se vedea atribuțiile lichidatorului)

Astfel, având în vedere situația de fapt oi de drept prezentata mai sus se reține ca în mod corect organele de control nu au luat în considerare factura de stornare oi pe cale de consecința în mod corect au majorat veniturile societății oi au colectat TVA .

c) În ceea ce privește suma de ... lei, reprezentând TVA, se reține ca la acest capat de cerere petenta nu vine cu nici un argument de natura sa modifice masurile dispuse de organele de control **oi prin urmare contestația urmeaza sa fie respinsa la acest capat de cerere ca nergumentata oi nemotivata.**

ÎN CONCLUZIE, având în vedere considerentele reținute mai sus la pct.1 lit.a), b) oi c) organele de soluționare a contestației rețin ca impozitul pe profit oi TVA au fost legal stabilite în sarcina petentei .

2. Referitor la impozitul pe dividende în suma de lei.

În fapt, în anul 1999, societatea a înregistrat profit contabil în suma de ..., din care a repartizat la rezerve legale suma de ..oi... pentru acoperirea pierderilor din anii anteriori, rezultând un profit nerepartizat în suma de... lei.

La data de 31.12.2001 societatea avea înregistrat în evidența contabila , conform balanței de verificare anexate în copie la dosarul cauzei în contul 107 " Rezultat reportat " un sold creditor în suma de ..., reprezentând profit nerepartizat, iar în contul 121 " Profit oi pierdere " un sold creditor în suma de.... lei, reprezentând profit contabil aferent anului 2001.

Totodata, la data de 31.03.2002, societatea, avea înregistrat în contul 107 un sold creditor reprezentând profit nerepartizat în suma de.....

Adunarea Generala a Acționarilor, a societății, întrunita la data de 18.04.2002 , a împuternicit administratorul unic, prin hotărârea existenta în copie la dosarul cauzei, "sa repartizeze profitul pentru plata dividendelor aferente perioadei trecute, pâna la data de 31.12.2001".

Astfel, societatea a înregistrat în evidența contabila în luna aprilie 2002, în creditul contului 457 " Dividende de plata " suma de ..lei, iar în debitul aceluiaoi cont, plata dividendelor în suma de ..lei.

Totodata, societatea a calculat și înregistrat impozit pe dividende prin aplicarea cotei de 5% .

Cu adresa existentă în copie la dosarul cauzei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a solicitat Oficiului Registrului Comerțului de pe lângă Tribunal să-i comunice structura acționariatului, la data de 18.04.2002, la societate, având în vedere faptul că potrivit statutului și contractului societății aceasta are un capital social divizat într-un număr de acțiuni la purtător ce pot fi transmise între acționari prin tradiție directă.

Prin adresa, Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunal a comunicat Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vâlcea structura acționariatului la societate, din care rezultă că persoana juridică, înmatriculată la ORC, deține un număr de acțiuni, cota de participare la beneficii și pierderi de 75,625% și un număr de 9 persoane fizice dețin acțiuni, cu o cota de participare la beneficii și pierderi de 24,375 %. Totodata în adresa este menționat faptul că "de la data înmatriculării societății la ORC și până în prezent, nu au fost depuse acte referitoare la modificarea structurii acționariatului.

Cu adresa, existentă în copie la dosarul cauzei, s-a solicitat Direcției Generale a Finanțelor Publice, date referitoare la persoana juridică, societate acționară la petenta și anume dacă acțiunile sunt nominative sau la purtător, dacă acestea au fost vândute, dacă a înregistrat venituri din dividende aferente acțiunilor deținute etc.

Cu adresa, existentă în copie la dosarul cauzei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a comunicat că începând cu anul 2000 această firmă și-a încetat activitatea pe raza județului [...]"

Cu adresele, existente în copie la dosarul cauzei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a solicitat lichidatorului desemnat, ca în conformitate cu art. 122 alin.1 din Legea 31/1990, rep. privind societățile comerciale, să pună la dispoziția organelor de control evidențele societății care privesc acționarii și procesul verbal de depunere a acțiunilor întocmit de cenzori.

Nici în timpul controlului și nici în susținerea contestației nu au fost depuse documentele solicitate.

În drept, art. 67- Dispoziții comune - din Legea 31/1990 a societăților comerciale, republicată prevede:

" Cota-parte din beneficiu ce se va plăti fiecărui asociat constituie dividend.

Dividendele se vor plăti asociaților proporțional cu cota de participare la capitalul social versat, dacă prin actul constitutiv nu s-a prevăzut altfel.

Nu se vor putea distribui dividende decât din beneficiile reale.

Dividendele plătite contrar dispozițiilor de mai sus se vor restitui.[...] "

Potrivit prevederilor legale menționate rezultă că dividendele pot fi distribuite acționarilor/asociaților persoane fizice sau juridice numai din profituri determinate potrivit legii.

Prin definiție dividendul include orice distribuție, în bani sau în natură, în favoarea acționarilor sau asociaților, din profitul stabilit pe baza bilanțului contabil anual și a contului de profit și pierderi, proporțional cu cota de participare la capitalul social.

Potrivit Regulamentului de aplicare a Legii 82/1991 a contabilității cu ajutorul contului 107 "Rezultatul reportat" se ține evidența rezultatului sau părții din rezultatul exercițiului precedent a căror repartizare a fost amânata de adunarea generală a acționarilor iar cu ajutorul contului 121 " Profit și pierdere " se ține evidența profitului sau pierderii realizate în cursul exercițiului. Soldul creditor al contului 107 reprezintă profit nerepartizat iar soldul creditor al contului 121 reprezintă profitul realizat.

Având în vedere că la data de 31.12.2001, în soldul creditor al contului 107 " Rezultat reportat " petenta înregistrează suma de ..., iar în anul 2001 a înregistrat profit în suma de ... lei, rezultă că în mod corect organele de control au stabilit că suma ce putea fi distribuită ca dividende la data de 18.04.2002, este... .

Totodata, art. 36 din OG 73/1999 privind impozitul pe venit, aplicabilă contribuabililor, persoane fizice, prevede :

"Veniturile sub formă de dividende distribuite, precum și sumele prevăzute la art. 33 alin.

Art.2 din OG 26/1995 privind impozitul pe dividende, aplicabila în cazul contribuabililor persoane juridice, prevede :

"Dividendele sunt supuse impozitarii, prin reținere la sursa, cu o cota de 10% din suma acestora ".

Din cele de mai sus rezulta ca în situația în care dividendele sunt distribuite acționarilor persoanelor fizice, cota de impunere a acestora este de 5%, iar în situația în care dividendele sunt distribuite acționarilor persoane juridice cota de impunere este de 10 %.

Din actele și documentele existente la dosarul cauzei, rezulta ca la data de 18.04.2002, data când a avut loc Adunarea Generala a Acționarilor a societății, 75,625%, erau deținute de o persoană juridică și 24,375 % erau deținute de persoane fizice.

În aceste condiții, se reține ca în mod corect organele de control au aplicat cota de impozit pe dividende de 10% asupra sumei, reprezentând 75, 625 % din dividende cuvenite acționarului persoană juridică și cota de 5 % asupra sumei, reprezentând 24, 375% din dividende cuvenite acționarilor persoane fizice și pe cale de consecință, au stabilit ca impozitul pe dividende datorat de petenta este de ...

Totodată, având în vedere faptul ca petenta a înregistrat în evidența contabilă impozit pe dividende , rezulta ca în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit prin decizia de impunere contestată un debit suplimentar reprezentând impozit pe dividende .

Susținerea petentei potrivit căreia " în momentul distribuirii dividendelor nu s-a prezentat nici o persoană juridică să ridice dividende ci numai persoane juridice, acțiunile fiind la purtător și fiind prin tradiție directă... " , prezentând în acest sens un " tabel centralizator al modului de distribuire a dividendelor" și " tabel centralizator cu predarea la acționari a biletelor la ordin emise de societate", nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece prin adresa existentă la dosarul cauzei, ORC a comunicat ca 75,625% din acțiunile societății sunt deținute de persoane juridice.

Deoarece organele de control au solicitat petentei să prezinte evidențele societății care privesc acționarii și procesul verbal de depunere a acțiunilor, întocmit de cenzori, acestea nu au fost prezentate nici în timpul controlului și nici în susținerea contestației.

În registrul de acțiuni se înregistrează, în ordine cronologică, toate modificările în deținerea proprietății asupra acțiunilor, indiferent de natura juridică a transmiterii proprietății - cesiune, succesiune și altele.

În drept, art.122 alin.3 din Legea 31/1990 republicată, privind societățile comerciale care prevede :

"Acționarii îndreptățiți să încaseze dividende sau să exercite orice alte drepturi sunt cei înscrși în evidențele societății sau în cele furnizate de registrul independent privat al acționarilor, corespunzătoare datei de referință ".

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată mai sus contestația petentei pentru acest capăt de cerere apare ca neîntemeiată.

3. În ceea ce privește accesoriile aferente, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, dobânzi și penalități aferente TVA, dobânzi și penalități aferente impozitului pe veniturile din dividende speța supusă soluționării este dacă acestea sunt legal datorate în condițiile în care stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat conform principiului de drept "accessorium sequitur principale" .

În consecință, întrucât în sarcina petentei s-a stabilit ca datorat debitul reprezentând impozit pe profit, reprezentând TVA și reprezentând impozit pe veniturile din dividende pe cale de consecință se reține ca aceasta datorează și dobânzile și penalitățile aferente debitului care le-a generat, contestația aparând ca neîntemeiată și la acest capăt de cerere.

În ceea ce privește susținerea petentei potrivit căreia majorările/dobânzile și penalitățile de întârziere se calculează până la data deschiderii procedurii de reorganizare și nu până la data deschiderii procedurii falimentului se rețin următoarele:

În drept, majorările /dobânzile și penalitățile de întârziere aferente debitelor neachitate la termen sunt datorate în temeiul art. 13 și 13 .1 din OG 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, astfel cum a fost modificată prin OG 26/2001, care precizează că :

" Pentru achitarea cu întârziere a obligațiilor bugetare, debitorul datorează majorări de întârziere, calculate pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației bugetare și până la data realizării sumei datorate inclusiv.

Plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor obligații bugetare, cu excepția dobânzilor, penalităților de orice fel și a amenzilor, se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care acestea aveau termene de plată. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor și/sau a penalităților".

În același sens sunt și prevederile art.12 și 14 alin.1 din OG 61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, precum și prevederile art.114 și 115 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

În cauză, sunt incidente și dispozițiile art.92 alin.7 din Legea 64/1995 republicată, privind procedura reorganizării judiciare și a falimentului, care prevede :

"Pentru neachitarea obligațiilor bugetare datorate atât înainte, cât și după deschiderea procedurii de reorganizare judiciară, debitorul datorează majorări de întârziere și penalități de întârziere conform legii speciale în materie, până la data achitării acestora sau, după caz, **până la data intrării în faliment**".

Având în vedere dispozițiile legale citate și actele existente la dosarul cauzei s-a reținut că în mod legal organele de control au calculat în sarcina petentei majorări/ dobânzi și penalități de întârziere aferente debitelor neachitate și în perioada în care aceasta se afla în procedura de reorganizare, până la data deschiderii falimentului.

Invocarea de către petentă a prevederilor art. 37 din Legea 64/1995 privind procedura reorganizării și lichidării judiciare, rep. cu modificările și completările ulterioare, potrivit căreia "Nici o dobândă, majorare sau penalitate de orice fel ori cheltuielile nu va putea fi adăugată creanțelor născute anterior deschiderii procedurii..." , nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât majorările/ dobânzile și penalitățile de întârziere prin natura lor sunt noțiuni specifice sistemului dreptului financiar fiscal și reprezintă atât o sancțiune pentru neplata la termen a unor obligații către stat cât și o reparare a prejudiciului adus bugetului de stat, neputându-se confunda cu o dobândă bancară, care reprezintă o sumă de bani percepută de creditor pentru împrumutul acordat debitorului într-un termen determinat și nici cu cheltuielile care intervin în cadrul procedurii prevăzute de Legea 64/1995, republicată.

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată mai sus contestația petentei pentru acest capăt de cerere apare ca neîntemeiată.

Asupra contestației formulate de societate serviciul juridic din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vâlcea opiniază în același sens.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul prevederilor art. 174 alin.(1); art. 178 alin.(1) lit.a) ; art. 179 și art.180 din OG 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală se :

DECIDE

Respingerea în totalitate a contestației formulate de....., ca neîntemeiată.

Decizia este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 30 de zile de la comunicare.

**DIRECTOR EXECUTIV,
Ec. Gheorghe Gogârnoiu**