



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE



**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice Bacau
Biroul de soluționare contestații**

Str. Dumbava Rosie nr. 1-3
Cod postal 600045, Bacau
Tel : +0234 51 00 15
Fax : +0234 51 00 03
e-mail : mail@mfinante.ro

nr...

DECIZIA NR.99/23.04.2012

Direcția generală a finanțelor publice Bacau a primit spre soluționare cu adresa nr. x înregistrată la instituția noastră sub nr.x, contestația SC X cu sediul social în x, jud.Bacau.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor dispuse de organele de inspecție fiscală prin decizia de impunere nr. F-BC x privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. x, iar obiectul contestației îl constituie suma de **x lei**, reprezentând:

- x lei – impozit pe dividende.
- x lei – dobânzi întârziere impozit pe dividende.
- x lei – penalități întârziere impozit pe dividende.
- x lei – TVA.
- x lei - dobânzi întârziere TVA.
- x lei - penalități întârziere TVA.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207, alin.(1) din OG nr.92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală republicată cu modificările și completările ulterioare.

În îndeplinirea regulilor procedurale, contestația este semnată de reprezentantul legal al societății și confirmată cu stampila acesteia.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Prin contestatia formulata, petenta nu este de acord cu masurile stabilite de organele de inspectie fiscala prin raportul de inspectie fiscala F-BC nr.x care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.F-BC x, respectiv cu plata obligatiilor fiscale stabilite suplimentar reprezentand impozit pe dividende si tva precum si accesoriile aferente, aducand urmatoarele argumente:

a . Referitor la impozitul pe dividende:

- OMFP nr.1376/2004 publicat in Monitorul Oficial nr.1012/03.x4, este actul normativ de aprobare a normelor metodologice privind reflectarea in contabilitate a principalelor operatiuni de fuziune, divizare, dizolvare si lichidare a societatilor comerciale precum si retragerea sau excluderea unor asociati din cadrul societatilor comerciale si tratamentul fiscal al acestora.

- In cadrul cap.3, alin.1 din actul normativ mentionat, se mentioneaza ca retragerea sau excluderea unor asociati din cadrul societatilor comerciale, este reglementata de art.217-221 din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale, republicata cu modificarile si completarile ulterioare care stabilesc situatiile in care asociatii pot fi exclusi din cadrul societatilor comerciale sau se pot retrage si situatia partilor sociale aferente asociatilor exclusi sau retrasi.

- Legea nr.31/1990, prevede la art.197², alin.1 ca partile sociale pot fi transmise intre asociati, ceea ce reprezinta posibilitatea recunoscuta de legiuitor asociatilor de a decide asupra transferului partilor sociale chiar daca nu se afla in cazurile exprese de renuntare sau excludere explicitate in cadrul art.217-221.

- Din punct de vedere fiscal, situatiei juridice stabilite in cadrul art. 217-221 din Legea nr.31/1990 i se aplica prevederile OMFP nr.1376/2004, in vreme ce situatiei reglementate prin art.197, alin.1, i se aplica prevederile art.66 si 67 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, in care se stipuleaza ca in cazul castigurilor determinate din transferul valorilor mobiliare, in cazul societatilor inchise si din transferul partilor sociale, obligatia calcularii, retinerii si virarii impozitului revine dobanditorului.

In cadrul SC X , sustine petenta cesiunea partilor sociale a reprezentat aplicarea art. 197, alin.1 din Legea nr.31/1990, cedentul x transferand de buna voie partile sociale si nu ca urmare a unei situatii de excludere/retragere reglementata de art.217-221.

Doar in cazul in care x era exclus sau renunta (renuntare in sensul art.217-221), afirma societatea, aceasta avea obligatia respectarii OMFP nr.1376/2004, ori cesiunea de parti sociale efectuata de un asociat impune obligatii fiscale in raportul dintre acest asociat cedent si cel ce primeste partile sociale.

De asemenea contestatoarea mentioneaza ca, confuzia pe care agentul constator o comite intre modalitatile diferite de valorificare a partilor sociale, nu ii poate permite sa incalce pe de o parte principiul libertatii de vointa a partilor la incheierea conventiilor si pe de alta parte vointa legiuitorului care intelege sa trateze diferit din punct de vedere fiscal renuntarea/excluderea si cesiunea benevola de parti sociale.

Cesiunea partilor sociale, sustine petenta, nu atrage nici o inregistrare in evidenta contabila a societatii comerciale, intrucat un asociat este inlocuit cu altul, capitalul social ramane la aceeasi valoare, societatea nu realizeaza un venit din cesionarea de parti sociale, asa incat nu datoreaza impozit si nu completeaza nici o declaratie.

b. Referitor la TVA.

Prin contractul nr.x, incheiat intre SC X si x, contribuabilul a beneficiat de servicii de asistenta juridica si reprezentare in cadrul unui proces in care unul dintre asociati solicita mai mult decat i se cuvenea din dividende, respectiv suma de aprox. 42 miliarde lei, in conditiile in care avea dreptul la 30 miliarde lei, asa cum s-a stabilit prin raportul de expertiza contabila judiciara efectuata in dosarul x aflat pe rolul Tribunalului Bacau.

Contribuabilul a apreciat ca diferenta de 12 miliarde lei dintre dividendele solicitate si cele cuvenite reclamantului, sunt venituri ce apartin societatii si pentru a le proteja a apelat la servicii profesionale de asistenta si reprezentare juridica, astfel ca aceste servicii au fost prestate in interesul si beneficiul societatii.

Contrar sustinerilor inspectorilor, mentioneaza societatea, nu exista nici un dubiu asupra realitatii prestatiilor intrucat la dosarul cauzei (aflat in pastrarea unei institutii a statului) exista toate documentele intocmite de casa de avocatura pentru clientul sau si mai mult decat atat exista si Incheierile de sedinta intocmite de catre completul de judecata din care reiese faptul ca societatea de avocatura a fost prezenta si fizic la termenele de judecata pentru a reprezenta SC X in fata instantei pe toata durata de existenta a litigiului.

In consecinta, afirma contestatoarea deducerea tva aferenta facturilor emise in baza contractului de asistenta juridica este legala si intemeiata.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, societatea solicita admiterea contestatiei, anulara celor doua inscrisuri invocate ca nelegale si neintemeiate precum si exonerarea de la plata sumei de x lei, reprezentand impozit pe dividende, tva si accesorii aferente.

II. Prin raportul de inspectie fiscala nr.x, incheiat la SC X Onesti, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.F-BC x, organele de inspectie fiscala au avut ca obiectiv verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea dupa caz a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora.

Perioada supusa verificarii este 01.01.2008 – 30.09.2011.

1. Referitor la TVA.

In urma verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 2008 – 2009, societatea a dedus tva in suma de x lei, in baza facturilor de

prestari servicii emise de catre Societatea civila de avocati X (centralizate in anexa nr.1.5 la raportul de inspectie fiscala), fara a justifica cu documente ca aceste servicii au fost efectiv prestate, contrar prevederilor art.146, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru justificarea deductibilitatii fiscale a tva aferenta facturilor de prestari de servicii, contribuabilul a prezentat doar contractul de asistenta juridica nr.x, seria 330873, al carui obiect il constituie asigurarea de servicii juridice in dosarul de recuperare dividende initiat de x (fost asociat al SC X), fara a detine documente din care sa rezulte detalii cu privire la serviciul efectiv prestat (data, locul, componenta suma facturata, etc).

Intrucat din documentele prezentate de societate, nu rezulta ca serviciile au fost prestate in interesul si in beneficiul societatii, organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma de x lei, aferenta facturilor de prestari servicii emise de catre Societatea civila de avocati X, reprezinta tva nedeductibila fiscal.

Pentru neplata la termen a tva de plata stabilita suplimentar in suma de x lei, in conformitate cu prevederile art.119, alin.1 si art.120, alin.2, lit.c din OG nr.92/2003 cu modificarile si completarile ulterioare au fost caculate pana la data de 25.11.2011 dobanzi/majorari de intarziere in suma de x lei si penalitati de intarziere in suma de x lei (conform anexei 2.2 la raportul de inspectie fiscala).

2. Referitor la impozitul pe dividende.

Din consultarea dosarului fiscal al contribuabilului a reiesit ca in luna septembrie 2009, a fost inregistrata la ORC Bacau mentiunea nr.x cu privire la retragerea unui asociat si cesionarea partilor sale sociale asociatului ramas in societate ca asociat unic.

In urma verificarii documentelor de evidenta contabila puse la dispozitie de catre societate, organele de inspectie fiscala, au constatat urmatoarele:

- nu au fost efectuate inregistrari in evidenta contabila care sa reflecte atat decontarile cu asociatii cu privire la retragerea unui asociat, schimbarea structurii partilor sociale ce compun capitalul social, calcularea drepturilor cuvenite asociatului care se retrage, stingerea acestei obligatii a societatii, precum si a obligatiilor datorate bugetului de stat ca urmare a faptului ca asociatul cedent a incasat un venit supus impozitarii prin retinere la sursa.

- desi a fost solicitat, nu a fost pus la dispozitia organului de inspectie fiscala un document din care sa rezulte modul de calcul al sumei cuvenite asociatului cedent, inainte de inregistrarea retragerii acestuia la Oficiul Registrului Comertului Bacau.

- prin actul constitutiv al societății s-a prevăzut că fiecărui asociat i se cuvin dividende proporțional cu cota de participare la capitalul social și nu au fost stabilite clauze speciale care să reglementeze un alt mod de distribuire a dividendelor sau a veniturilor asimilate dividendelor ce se vor încasa la retragerea din societate;

- sumele încasate de către asociatul care s-a retras peste suma reprezentând aportul direct la capitalul social sunt venituri asimilate dividendelor, pentru care societatea avea obligația să calculeze, să înregistreze în evidența contabilă, să rețină și să vireze la bugetul de stat impozit pe dividende.

În consecință, venitul în sumă de x lei obținut de asociatul care s-a retras din societate, reprezentând cota parte din capitalul social care i se cuvenea, potrivit actului constitutiv al societății (capital majorat prin încorporarea altor rezerve) constituie venit net asimilat veniturii din dividende, pentru care societatea datorează impozit pe dividende în sumă de x lei, impozit calculat prin aplicarea cotei de 16 % asupra bazei de impunere reprezentând venitul brut din dividende în suma de x.

Pentru neplata la termen a impozitului pe dividende de plată stabilit suplimentar, în conformitate cu prevederile art.119, alin.1 și art.120, alin.2, lit.c din OG nr.92/2003 cu modificările și completările ulterioare au fost calculate până la data de 25.12.2011 dobânzi/majorări de întârziere în suma de x lei și penalități de întârziere în suma de x lei.

III. Luând în considerare motivele invocate de petenta în contestația formulată, constatarile organului de inspecție fiscală, precum și prevederile legale în vigoare la data verificării, se rețin următoarele:

SC X, are sediul social în municipiul x, jud. Bacău, este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.x, are codul de înregistrare fiscală RO 960020 și are ca activitate principală - "Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale" – cod CAEN - x.

1. Referitor la TVA.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bacău prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de x lei aferentă cheltuielilor cu prestarile de servicii de asistență juridică, în condițiile în care societatea nu prezintă documente din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate și au fost destinate în scopul operațiunilor taxabile.

În fapt, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, aferente facturilor emise în perioada 2008 -2009 de către Societatea civilă de avocați X (centralizate în anexa nr.1.5 la raportul de inspecție fiscală), reprezentând servicii juridice în baza contractului de asistență juridică nr.x.

Întrucât societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor de asistență juridică, precum și faptul că au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile, organele de inspecție fiscală

nu au acordat acesteia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei, aferenta serviciilor respective.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.1 si 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

La art. 146, alin.1 din același act normativ se precizează:

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);

Potrivit dispozițiilor legale invocate în drept, persoanele impozabile își pot exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente serviciilor, numai dacă serviciile respective îndeplinesc mai multe condiții cumulative și anume: serviciile să fie prestate efectiv și să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile.

Din analiza documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală s-au reținut următoarele:

Pentru justificarea deductibilității fiscale a TVA, dedusă în baza facturilor de prestări servicii juridice, contribuabilul a prezentat contractul de asistență juridică nr. x, seria x, al cărui obiect îl constituie asigurarea de servicii juridice în dosarul de recuperare dividende inițiat de x (fost asociat al X).

La solicitarea de către organul de inspecție fiscală de documente justificative din care să rezulte că aceste servicii au fost efectiv prestate (respectiv data, locul, componență sumă facturată, etc.) și au fost efectuate în interesul societății pentru operațiuni impozabile în sfera TVA, pentru evitarea de cheltuieli suplimentare ori pentru obținerea de venituri, contribuabilul a prezentat dosarul acțiunii înaintate de către fostul asociat x cuprinzând cererea inițială și citațiile, contractul de cesiune părți sociale nr. x și un extras de pe site-ul Tribunalului Bacău cu privire la evoluția dosarului nr. x înregistrat la data de 26.09.2007.

Având în vedere documentele prezentate, coroborate cu actele contabile ale societății a rezultat faptul că fostul asociat a deschis acțiunea pentru recuperarea dividendelor convenite din profitul net repartizat în acest scop în anii 2004 – 2006.

Prin actul constitutiv al societății s-a prevăzut că fiecărui asociat i se cuvin

dividende proporțional cu cota de participare la capitalul social, neexistând alte clauze speciale care să reglementeze un alt mod de distribuire a dividendelor. De asemenea nu au fost prezentate documente din care să rezulte că fostul asociat a încasat dividendele convenite pentru perioada 2004 – 2006, iar în data de 02.12.2009 acțiunea a fost închisă prin retragerea plângerii reclamantului.

În consecință, se reține faptul cheltuielile cu serviciile juridice nu au fost justificate de o acțiune îndreptată nelegal împotriva societății (nu a fost prezentată o hotărâre judecătorească în acest sens), care ar fi urmat să fie recuperate de la cei vinovați, dividendele solicitate de fostul asociat fiind cele legal și statutar convenite.

Prin contestația depusă la AIF Bacău sub nr. x , contestatorul susține că: *prin Contractul nr x încheiat între SC X și x contribuabilul a beneficiat de servicii de asistență juridică și reprezentare în cadrul unui proces în care unul dintre asociați solicita mai mult decât i se cuvenea din dividende respectiv, suma de aproximativ 42 de miliarde lei în condițiile în care avea dreptul la 30 de miliarde lei așa cum s-a stabilit prin Raportul de expertiză contabilă judiciară efectuată în dosarul x aflat pe rolul Tribunalului Bacău.*

Facem mențiunea că deși organele de inspecție fiscală au solicitat raportul de expertiză contabilă judiciară din care să rezulte drepturile convenite asociatului retras, acesta nu a fost prezentat până la încheierea verificării și nu a fost depus nici în susținerea contestației.

Referitor la afirmația petentei conform căreia, *nu există nici un dubiu asupra realității prestatilor de servicii întrucât la dosarul cauzei (aflat în pastrarea unei instituții a statului) există toate documentele întocmite de către casa de avocatură pentru clientul său, precum și încheierile de ședință întocmite de către completul de judecată din care reiese că societatea de avocatură a fost prezentă și fizic la termenele de judecată pentru a reprezenta SC X în fața instanței pe toată durata de existență a litigiului, fără însă a anexa aceste documente la dosarul contestației, pe considerentul că e de datoria organului fiscal să caute aceste documente la emitenții lor, facem precizarea că această afirmație, nu poate fi luată în susținerea favorabilă a cauzei, deoarece potrivit prevederilor art. 56 *Prezentarea de înscrisuri* din Codul de procedură fiscală:*

“ În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri.

Referitor la sarcina probei, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu completările și modificările ulterioare, prevede următoarele:

- art. 64 „Forta probantă a documentelor justificative și evidentelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

- art. 65 „Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale”

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii.”

In concluzie, intrucat societatea contestatoare, nu a prezentat documente justificative din care să rezulte necesitatea și realitatea efectuării acestor prestări pentru nevoile firmei în scopul desfășurării de operațiuni taxabile precum și modul de calcul al sumelor facturate, corect organele de inspectie fiscala au considerat ca aceasta nu poate beneficia de deducerea TVA aferenta serviciilor juridice facturate de Societatea civila de avocati in baza contractului de asistenta juridica nr.x in suma de x lei, motiv pentru care urmeaza a se respinge contestatia pentru acest capat de cerere ca fiind neintemeiata.

2. Referitor la impozitul pe dividende.

Direcția Generală a Finantelor Publice Bacau prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea datoreaza la buget suma de x lei, reprezentand impozit pe dividende pentru veniturile incasate de un asociat la retragerea din societate, in conditiile in care suma incasata de catre acesta provine din profitul net repartizat initial la alte rezerve si utilizat ulterior la majorarea capitalului social .

Perioada verificată: 01.01.2008 – 30.09.2011.

In fapt, din consultarea dosarului fiscal al contribuabilului s-a constatat că în luna septembrie 2009 a fost înregistrată la ORC Bacău mențiunea nr. x cu privire la retragerea unui asociat și cesionarea părților sale sociale asociatului rămas în societate ca asociat unic.

Întrucât în evidența contabilă a societatii aferenta anului 2009, nu s-au găsit înregistrări cu privire la această operațiune, pentru clarificarea acestui aspect au fost solicitate precizări administratorului societății, acesta facand următoarele mentiuni:

- părțile sociale ale asociatului care s-a retras au fost transmise asociatului rămas în societate ca asociat unic în baza contractului de cesiune nr. x;

- contravaloarea cotei părți din capitalul social a asociatului care s-a retras a fost achitată direct acestuia de către asociatul rămas în societate ca asociat unic, fără a se mai înregistra în evidența contabilă a societății crearea obligației societății de restituire a capitalului social la retragerea unui asociat, stingerea acestei obligații în conformitate cu prevederile legale și respectiv depunerea de către asociatul rămas în societate ca asociat unic a capitalului social aferent părților sociale cesionate;

- la data retragerii asociatului cedent capitalul social era în sumă de x lei, acesta fiind compus din aportul direct al asociaților în sumă de x lei și din majorarea capitalului social efectuată prin încorporarea rezervelor constituite din profitul net, evidențiate în contul 1068 „*Alte rezerve*” în sumă de x lei, operațiunea de majorare fiind efectuată în luna martie 2004;

- la data majorării capitalului social prin încorporarea rezervelor constituite din profitul net societatea nu a calculat, înregistrat sau virat impozit pe dividende, datorat ca urmare a schimbării destinației acestor rezerve (încorporarea în capitalul social);

- contravaloarea cotei părți a capitalului social convenită asociatului care s-a retras a fost în sumă totală de x lei și reprezintă 50 % din capitalul social, compus la data retragerii, din suma de x lei aport direct al asociatului retras și suma de x lei care provine din majorarea capitalului social efectuată prin încorporarea rezervelor constituite din profitul net, evidențiate în contul 1068 „*Alte rezerve*”;

- pentru suma de x lei, achitată asociatului cedent, societatea verificată nu a calculat, înregistrat sau virat impozit pe dividende, deși acesta a încasat un venit pentru care legea fiscală stipulează obligativitatea reținerii la sursă a impozitului aferent.

Organele de inspecție fiscală, constatand ca nu au fost efectuate înregistrări în evidența contabilă care să reflecte atât decontările cu asociații cu privire la retragerea unui asociat, schimbarea structurii părților sociale ce compun capitalul social, calcularea drepturilor convenite asociatului care se retrage, stingerea acestei obligații a societății, precum și a obligațiilor datorate bugetului de stat ca urmare a faptului că asociatul cedent a încasat un venit supus impozitării prin reținere la sursă, pentru venitul în sumă de x lei obținut de asociatul care s-a retras, au stabilit un impozit pe dividende în sumă de x lei, impozit calculat prin aplicarea cotei de 16 % asupra bazei de impunere reprezentând venitul brut din dividende în suma de x.

In drept, spetei în cauza ii sunt aplicabile următoarele prevederi legale din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare în care se stipulează:

- art.7, alin.1, pct.12.

În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

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, exceptând următoarele:

a) o distribuire de titluri de participare suplimentare care nu modifică procentul de deținere a titlurilor de participare ale oricărui participant la persoana juridică;

b) o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu răscumpărarea titlurilor de participare la persoana juridică, alta decât

răscumpărarea care face parte dintr-un plan de răscumpărare, ce nu modifică procentul de deținere a titlurilor de participare al nici unui participant la persoana juridică;

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

d) o distribuire în bani sau în natură, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social constituit efectiv de către participanți.

Dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate către un participant la persoana juridică depășește prețul pieței pentru astfel de bunuri sau servicii, atunci diferența se tratează drept dividend. De asemenea, dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui acționar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend.

- art.40, alin.1, lit.a.

☞ ① Impozitul prevăzut în prezentul titlu, denumit în continuare impozit pe venit, se aplică următoarelor venituri:

a) în cazul persoanelor fizice rezidente române, cu domiciliul în România, veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României;

- art.41, lit.d.

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

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

- art.65, alin.1,lit.a.

Veniturile din investiții cuprind:

a) dividende;

- art.67, alin.1.

(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 31 decembrie a anului respectiv.

Totodata potrivit prevederilor art.67, alin.1 din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale:

(1) Cota-parte din profit ce se plătește fiecărui asociat constituie dividend.

Conform acestor prevederi legale, reținem că dividendele se cuprind în categoria veniturilor din investiții, care sunt supuse impozitării cu o cotă de 16%, dividende fiind considerate, din punct de vedere fiscal și veniturile obținute de asociatul cedent care a încasat niste venituri provenite din profitul net repartizat initial la alte rezerve, care ulterior au fost utilizate pentru majorarea capitalului social, suma care nu provine din aportul direct al asociatilor.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei s-au retinut urmatoarele:

* prin actul constitutiv al societății s-a prevăzut că fiecărui asociat i se cuvin dividende proporțional cu cota de participare la capitalul social și nu au fost stabilite clauze speciale care să reglementeze un alt mod de distribuire a dividendelor sau a veniturilor asimilate dividendelor ce se vor încasa la retragerea din societate;

* deși i-a fost solicitat, contribuabilul nu a fost pus la dispoziția organului de inspecție fiscală un document din care să rezulte modul de calcul al sumei cuvenite asociatului cedent, înainte de înregistrarea la Oficiul Registrului Comerțului Bacău a retragerii acestuia;

* nu s-a înregistrat în evidența contabilă și în registrul asociațiilor modificarea structurii capitalului social conform prevederilor pct.168 și pct. 200, alin.3 din Ordinului 1752/2005 și respectiv art.198, alin.1 din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale, în care se precizeaza:

168. - *Contabilitatea decontărilor între entitățile din cadrul grupului și cu acționarii/asociații, cuprinde operațiile care se înregistrează reciproc și în aceeași perioada de gestiune, atât în contabilitatea entității debitoare, cât și a celei creditoare, precum și decontările între acționari/asociați și entitate privind capitalul social, dividendele cuvenite acestora, alte decontări cu acționarii/asociații și, de asemenea, conturile coparticipantilor referitoare la operațiunile efectuate în comun, în cazul asocierilor în participație.*

200.- (3) *Contabilitatea analitica a capitalului social se tine pe acționari sau asociați, cuprinzând numărul și valoarea nominală a acțiunilor sau a părților sociale subscrise și vărsate.*

art.198, alin.1 din Legea nr.31/1990.

Societatea trebuie sa țină, prin grija administratorilor, un registru al asociaților, în care se vor înscrie, după caz, numele și prenumele, denumirea, domiciliul sau sediul fiecărui asociat, partea acestuia din capitalul social, transferul părților sociale sau orice alta modificare privitoare la acestea.

* nu s-a înregistrat datoria societății către asociatul care s-a retras și implicit nici stingerea acestei obligații, prin utilizarea contului 456 “Decontări cu asociații”.

* asociatul cesionar a achitat direct contravaloarea părților sociale către asociatul cedent, motiv pentru care a considerat că veniturile obținute de asociatul care s-a retras nu este asimilat dividendelor pentru care se datorează impozit pe dividende.

* în conformitate cu prevederile art.65, alin.1, lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, sumele încasate de către asociatul care s-a retras peste suma reprezentând aportul direct la capitalul social sunt venituri asimilate dividendelor;

* potrivit prevederilor art.67, alin.1 din același act normativ, obligația privind calcularea, reținerea și virarea impozitului datorat pentru acest venit revine plătitorului de venit, respectiv societății în cadrul decontărilor cu asociații, deoarece o cotă parte din capitalul social al acesteia a fost restituită către asociatul retras;

De reținut faptul că organul fiscal nu a încadrat la categoria de venituri asimilate dividendelor, partea din capitalul social pe care asociatul care s-a retras l-a depus efectiv în numerar sau l-a adus ca aport în natură din bunurile personale.

Având în vedere cele precizate mai sus și întrucât venitul în sumă de x lei obținut de asociatul care s-a retras din societate, reprezentând cota parte din capitalul social care i se cuvenea, potrivit actului constitutiv al societății (capital majorat prin încorporarea altor rezerve) constituie venit net asimilat veniturii din dividende, pentru care în conformitate cu prevederile art.67, alin.1 din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, societatea datorează un impozit pe dividende în sumă de x lei, impozit calculat prin aplicarea cotei de 16 % pentru o bază de impunere reprezentând venitul brut din dividende .

Se menționează faptul că, dacă ar fi fost respectate prevederile legislației fiscale la data la care a avut loc retragerea, suma de x lei ar fi constituit venit brut din dividende, pentru care societatea ar fi trebuit să calculeze, să rețină și să vireze la bugetul statului impozitul de 16 % , iar asociatului cedent să-i achite doar diferența de venit net (în sumă de x lei).

Ori, așa cum rezulta și din informațiile furnizate de administratorul societății, pentru suma de x lei, achitată asociatului cedent, societatea verificată nu a calculat, înregistrat sau virat impozit pe dividende, deși acesta a încasat un venit pentru care legea fiscală stipulează obligativitatea reținerii la sursă a impozitului aferent.

Facem precizarea că, în ceea ce privește obligația de a calcula, înregistra, reține și vira la bugetul statului impozitul pe dividende aferent părții din suma încasată de asociatul cedent care provine din profitul net repartizat la alte rezerve și încorporate ulterior în capitalul social, societatea susține că nu datorează acest impozit deoarece transmiterea părților sociale s-a făcut prin cesiune, persoana juridică a rămas cu același capital social, iar părțile sociale nu au fost cesionate la o valoare mai mare decât valoarea lor nominală.

În susținerea celor afirmate, petenta invocă doar prevederile Legii nr. 31/1990 privind societățile comerciale republicată cu modificările și completările

ulterioare, fără a le corobora cu cele ale Codului fiscal, constatandu-se astfel ca există o confuzie în înțelegerea realității fiscale de către contribuabil, întrucât acesta s-a referit doar la faptul că asociatul care s-a retras nu a obținut venit din cedarea titlurilor de participare, întrucât cesiunea s-a făcut la valoarea nominală, în timp ce organul de inspecție fiscală a analizat sumele încasate de asociatul care s-a retras peste suma reprezentand aportul direct la capitalul social, ca fiind un venit aferent partii din profitul net repartizat inițial la alte rezerve și încorporat ulterior în capitalul social, venit asimilat dividendelor pentru care societatea datoreaza impozit pe dividende.

Referitor la mentiunea contestatoarei in sensul ca, *interpretarea data de organele de inspectie fiscala conform careia - valoarea marită prin majorarea de capital din 2004 a partilor sociale cesionate de x reprezinta dividend si trebuie impozitata ca atare, prin retinere la sursa de catre societatea comerciala la momentul plecarii acestuia din societatea comerciala - nu isi are corespondentul intr-o prevedere legala fiscala, aceasta este nefondata, intrucat asa cum s-a precizat la art.7, alin.1, pct.12 din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, termenul dividend, reprezinta, ***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***, iar la art.67, alin.1 din același act normativ stipuleaza ca, ***obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați***.*

Prin contestatia formulata, societatea sustine eronat ca se incadreaza in exceptia prevazuta la art.7, alin.1, pct.12 din Legea nr.571/2003, respectiv dividend reprezinta *o distribuire de titluri de participare suplimentare care nu modifica procentul de detinere a titlurilor de participare ale oricarui participant la persoana juridica*, afirmatie contrazisa inclusiv prin Încheierea judecatorului delegat nr. x in care s-a consemnat modificarea procentului de deținere a titlurilor de participare, respectiv de la câte 50 % de fiecare din cei doi asociați, la 100 % de către asociatul unic rămas.

In ceea ce priveste, afirmatia contestatoarei conform careia, *Cesiunea partilor sociale nu atrage nici o inregistrare in evidenta contabila a societatii comerciale și că în mod eronat organul de inspectie fiscala a constatat că s-au încălcat reglementările emise în acest sens de Ministerul de Finanțe*, aceasta nu poate fi luata in considerare in solutionarea favorabila a cauzei, deoarece potrivit prevederilor pct. 168 și pct. 200 alin. (3) din OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare si art. 198 alin. (1) și art. 203 alin. (1) din Legea nr. 31/1990 republicată, cu modificările și completările ulterioare, societatea avea obligatia efectuării de operatiuni contabile care sa reflecte modificarea structurii capitalului social, decontarile între actionari/asociati si entitate privind capitalul social, dividendele convenite acestora, alte decontari cu actionarii/asociatii.

Referitor la accesoriile in suma totala de x lei se retine:

Cauza supusa solutionarii Directiei generale a finantelor publice Bacau este daca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina petentei accesorii in suma totala de x lei, din care: x lei - aferente impozitului pe dividende si x lei - aferente TVA, stabilite prin decizia de impunere nr. x, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr.x.

In ceea ce privește suma de x lei, reprezentand accesorii din care; x lei - aferente impozitului pe dividende (x lei – dobanzi si x lei - penalitati de intarziere) si x lei - aferente TVA (x lei - dobanzi si x lei – penalitati de intarziere), se reține faptul că stabilirea de majorări si penalitati de întârziere reprezintă măsuri accesorii în raport cu debitul, conform principiului de drept "accesoriul urmeaza principalul".

Referitor la stabilirea dobanzilor si penalitatilor de întârziere, spetei in cauza ii sunt aplicabile prevederile art.119 alin.1, art.120 alin.1 si art.120¹, alin.2, lit.c din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cumodificările și completările ulterioare, unde se precizează:

- art.119, alin.1.

„Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere”.

- art.120 , alin.1.

“Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

- art.120¹, alin.2, lit.c.

Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

Având în vedere faptul că, urmarea soluționării contestației s-a menținut în sarcina societății ca fiind datorat debitul privind impozitul pe dividende in suma de x lei si debitul privind TVA în sumă de x lei, iar prin contestația formulată societatea nu prezintă argumente împotriva modului de calcul al majorărilor si penalitatilor de întârziere, aceasta datorează și accesoriile aferente impozitului pe

dividende in suma de x lei (x lei – dobanzi si x lei - penalitati de intarziere) si accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată, in suma totala de x lei (x lei – dobanzi si x lei – penalitati de intarziere), reprezentând masuri accesorii în raport cu debitul stabilit suplimentar în sarcina sa, motiv pentru care se va respinge contestația ca fiind neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor pct. 168 și pct. 200 alin. (3) din OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, art. 198 alin. (1) și art. 203 alin. (1) din Legea nr. 31/1990 republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.7, alin.1, pct.12, art.40, alin.1, lit.a, art.41, lit.d, art.65, alin.1, lit.a si art.67, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, art.119 alin.1, art.120 alin.1 si art.120¹, alin.2, lit.c si art.217 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare, se:

DECIDE:

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de **SC X Onesti** pentru suma de **x lei**, reprezentand:

- x lei – impozit pe dividende.
- x lei – dobanzi intarziere impozit pe dividende.
- x lei – penalitati intarziere impozit pe dividende.
- x lei – TVA.
- x lei - dobanzi intarziere TVA.
- x lei - penalitati intarziere TVA.

Prezenta decizie, poate fi contestata la instanta competenta potrivit Legii contenciosului administrativ nr.554/2004, in termen de 6 luni de la comunicare.

