

Decizia nr. / .2010
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. xxxxx S.R.L. din
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția generală
de soluționare a contestațiilor sub nr.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de către Direcția
Generală a Finanțelor Publice - Administrația Finanțelor Publice prin adresa nr.
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul
A.N.A.F. sub nr. asupra contestației formulată de **S.C. xxxx** .

S.C. S.R.L. din, Șoș., nr., sector, este înregistrată la Registrul
Comerțului sub nr.J și are codul unic de înregistrare RO.

*Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere
nr. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite prin raportul de
inspecție fiscală nr., întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul A.F.P.
- Activitatea de inspecție fiscală.*

S.C. xxxx S.R.L. contestă suma totală de **lei**
reprezentând :

- impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor
fizice în sumă de **lei**;

- majorări de întârziere în sumă de **lei** aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice stabilit suplimentar de plată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data primirii titlului de creanță contestat, respectiv așa cum reiese din semnătura de primire de pe decizia de impunere nr. și data înregistrării contestației la A.F.P. respectiv, așa cum reiese din amprenta ștampilei registraturii aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.b din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. S.R..L. din.

I. Prin contestația formulată S.C.xxx S.R.L., invocă în susținerea cauzei următoarele argumente:

Societatea invocă faptul că la data de 24.02.2006 a depus bilanța de verificare la 31.12.2005 și bilanțul contabil pentru anul 2005 la Administrația Finanțelor Publice și prin care a declarat un profit net aferent anului 2005 în sumă de lei.

Cu ocazia întrunirii A.G.A. din **31.01.2006** s-a stabilit de asociatul unic repartizarea profitului net pentru următoarele destinații:

- acoperire pierdere anul 2004 pentru suma de lei;
- rezervă legală în sumă de lei;
- dividende în sumă de lei.

Societatea invocă faptul că la data de **01.03.2006**, asociatul revine și hotărăște să reinvestească profitul anului 2005 în valoare de lei, care inițial fusese distribuit sub forma de dividende, întrucât acesta dorește să diversifice activitatea societății și să continue programul de investiții. La data de 22.10.2008 a avut loc cesiunea părților sociale ale S.C. de la asociatul unic către noii asociați.

Societatea în luna decembrie 2008 cu nota contabilă nr. din înregistrează Hotărârea A.G.A. din 01.03.2006 prin care s-a revenit asupra repartizării profitului realizat la finele exercițiului financiar 2005, astfel că soldul contului 457 " dividende de platit " este zero, sumele fiind stornate în luna decembrie 2008, fiind înregistrate pe rezerve.

În susținerea punctului său de vedere că a procedat corect și legal societatea invocă punctul 222 alin.44 din O.M.F.P. nr.1752/2005 așa cum a fost modificat de punctul 17 din Ordinul 2374/12.12.2007 care prevede:

" 17. La punctul 222, alineatele (4) și (5) se modifică și vor avea următorul cuprins:

"(4) Sumele reprezentând rezerve constituite din profitul exercițiului financiar curent, în baza unor prevederi legale, se înregistrează prin articolul contabil 129 <<Repartizarea profitului>> = 106 <<Rezerve>>. Profitul contabil rămas după această repartizare se preia la începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale în contul 117 <<Rezultatul reportat>>, de unde urmează a fi repartizat pe celelalte destinații legale. Evidențierea în contabilitate a destinațiilor profitului contabil se efectuează după adunarea generală a acționarilor sau asociaților care a aprobat repartizarea profitului, prin înregistrarea sumelor reprezentând dividende convenite acționarilor sau asociaților, rezerve și alte destinații, potrivit legii. Entitățile nu pot reveni asupra înregistrărilor efectuate cu privire la repartizarea profitului."

Societatea invocă faptul că până la data de 14.01.2008, O.M.F.P. nr.1752/2005 nu conținea astfel de dispoziții, astfel că în anii 2006 și 2007 restricția valabilă începând cu 14.01.2008 (entitățile nu pot reveni asupra înregistrărilor efectuate cu privire la repartizarea profitului) nu era prevăzută.

Societatea invocă faptul că textele de lege și anume prevederile art.67 alin1 din Legea nr. 571/2003 și art.216 lit.c din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV –a a Comunităților Economice Europene enunțate de organele de inspecție fiscală în susținerea afirmațiilor este vădit eronată, deoarece asociatul unic a pierdut dreptul la dividende distribuite inițial ca urmare a Hotărârii A.G.A. din 01.03.2006, astfel că el a pierdut și calitatea de subiect al impunerii nemaifiind aplicabile dispozițiile art.67 alin.1 din Codul fiscal.

Societatea invocă faptul că dividendele despre care se face vorbire în raportul de inspecție nr., nu pot fi recunoscute, întrucât nu este stabilit dreptul asociatului de a le încasa, ele neavând un caracter cert și exigibil.

De asemenea, societatea invocă faptul că potrivit dispozițiilor Legii nr.31/1990, singurul organ competent să dispună asupra repartizării profitului net este Adunarea Generală a Asociaților, așa cum și dispozițiile art.185 din Legea nr.31/1990 nu interzice revenirea asupra unei hotărâri A.G.A.

Societatea invocă faptul că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere faptul că societatea a schimbat destinația dividendelor nu pentru a evita plata impozitului pe dividende, ci pentru a întârzi din punct de vedere financiar societatea, pentru a fi competitivă pe piață, pentru a realiza investițiile pe care și le-a propus pentru anul 2006. Chiar dacă inițial o parte din venitul net a fost repartizat /distribuit sub forma de dividende, ulterior, ca urmare a revenirii asupra repartizării profitului aferent anului 2005, aceste sume nu au mai fost nici distribuite și nici achitate vreunui dintre asociați.

Societatea invocă faptul că atâta timp cât hotărârea A.G.A. din 01.03.2006 este în conformitate cu cerințele legale și reprezintă baza acțiunilor ulterioare a societății de a nu distribui dividende, ci de a reinvesti profitul respectiv, **S.C. xxxx S.R.L.**, nu poate avea obligația distribuirii/plătirii dividendelor și nici pe aceea a reținerii și plății impozitului pe dividende.

Societatea invocă și faptul că legea prevede pentru contribuabilul persoana juridică doar obligația de a depune situațiile financiare anuale, nu și eventualele rectificări ale acestora și astfel, textele de lege invocate de organele de inspecție fiscală Ordinul nr.917/2005 și pct.266 alin.1 din O.M.F.P. nr.1752/2005 nu sunt incidente speței, întrucât societatea își îndeplinesc și aceste obligații prin depunerea la Registrul Comerțului și la Administrația Finanțelor Publice a Procesului verbal a A.G.A. din 31.01.2006.

Ca urmare a celor menționate mai sus societatea contestatoare solicită anularea în totalitate a Deciziei de impunere nr. și a Raportului de inspecție pentru suma totală de lei reprezentând :

- impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de lei;

- majorări de întârziere în sumă de lei aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice stabilit suplimentar de plată.

II. În urma inspecției fiscale desfășurată la S.C.xxxx S.R.L., organele de inspecție fiscală din cadrul A.F.P. -Activitatea de Inspecție Fiscală au constatat următoarele:

S.C. xxxx S.R.L. este o societate cu răspundere limitată, cu capital privat autohton, care are ca obiect principal de activitate: închirierea și subînchirierea bunurilor imobiliare proprii sau închiriate.

Prin decizia de impunere nr. organele de inspecție fiscală din cadrul A.F.P. -Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit debite suplimentare în baza constatărilor din raportul de inspecție fiscală nr..

Verificarea a vizat perioada 05.11.2004-31.12.2008.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea pentru anul 2004 a înregistrat o pierdere în sumă de lei, neexistând obligația constituirii, declarării și plății impozitului pe dividende. Pentru anul 2005 a înregistrat profit net în sumă de lei conform bilanței de verificare întocmită la data de 31.12.2005 și bilanțului contabil întocmit și depus la Administrația Finanțelor Publice

În data de 31.01.2006 cu ocazia Adunării Generale a Asociaților din cadrul S.C. xxx S.R.L., asociatul unic de la vremea aceea a aprobat bilanțul contabil, contul de profit și pierdere și a întocmit un proces verbal prin care s-a făcut repartizarea profitului net pentru următoarele destinații și totodată s-au înregistrat în contabilitate astfel:

- acoperire pierdere anul 2004 pentru suma de lei;
- rezervă legală în sumă de lei;
- dividende în sumă de lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit în conformitate cu datele înregistrate în evidența contabilă în contul 457 "dividende de platit" că, dividendele distribuite nu au fost plătite asociatului până la data de 30.11.2008. De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit că impozitul pe dividende nu a fost calculat, evidențiat și nici virat până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare, respectiv 31.12.2006 și nici ulterior datei pentru perioada verificată.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că, impozitul aferent dividendelor distribuite și nevirate către asociatul unic până la data de

30.11.2008, este în sumă de lei. La 31.12.2008 contul 457 "dividende de platit" este zero, sumele fiind stornate în luna decembrie 2008 și înregistrate pe rezerve. Societatea pentru justificarea operațiunii de stornare a prezentat hotărârea A.G.A. din 01.03.2006 prin care se hotărăște reinvestirea profitului anului 2005 în valoare de lei. În contabilitatea contribuabilului această hotărâre prin care s-a revenit la repartizarea profitului realizat la finele exercițiului financiar 2005 prin care suma neplătită asociatului să fie afectată altor rezerve, a fost înregistrată în luna decembrie 2008.

Organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că societatea prin depunerea la organul fiscal a bilanțului contabil întocmit nu a mai înregistrat ca datorie și ca o obligație actuală dividendele în sumă de lei. Însă prin înregistrarea contabilă 129 = 457 aduce în evidența contabilă o datorie a societății, datorie care se naște după certificarea și aprobarea bilanțului contabil.

Acest fapt duce la nașterea dreptului organelor fiscale de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și anume impozitul pe dividende ce trebuie plătit până la sfârșitul anului 2006, dacă dividendele nu sunt ridicate mai devreme de această dată.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea contestatoare a încălcat prevederile *art.67 alin 1 din Legea nr.571/2003* privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.222 alin.4 din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene astfel cum a fost modificat de pct. 17 din Ordinul 2374/2007.

Organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe la impozitul pe dividende constatate în timpul controlului în sumă de lei și majorări de întârziere aferente în sumă de lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se reține:

Referitor la impozitul pe dividende în sumă de lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța

dacă societatea datorează acest impozit în condițiile în care dividendele distribuite asociatului unic în anul 2006 nu au fost plătite până la sfârșitul anului respectiv, iar hotărârea A.G.A. din 01.03.2006 nu a fost publicată la Registrul Comerțului.

În fapt, societatea a stabilit cu ocazia hotărârii A.G.A. din **31.01.2006** repartizarea din profitul net al anului 2005 a sumei de lei pe destinații, din care suma de lei drept dividende.

Împreună cu situațiile financiare întocmite pentru anul 2005, a fost publicată și propunerea de distribuire a profitului, în conformitate cu hotărârea asociatului unic din data de 31.01.2006. Repartizarea profitului net a fost înregistrată în evidența contabilă întocmită la data de **31.12.2005**.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a constituit, declarat și nu a achitat impozitul pe veniturile din dividende în sumă de lei aferent sumei de lei repartizate din profitul net realizat, încălcând prevederile art.65 alin.1 lit.a) și art.67 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În susținerea contestației societatea arată că, la data de **01.03.2006**, asociatul revine și hotărăște să reinvestească profitul anului 2005 în valoare de lei, care inițial fusese distribuit sub forma de dividende, întrucât acesta dorește să diversifice activitatea societății și să continue programul de investiții.

În drept, prevederile art. 67 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sume primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 10% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice o dată 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-a aprobat bilanțul contabil, termenul de plată a impozitului pe dividende este până la data de 31 decembrie a anului respectiv.”

Potrivit prevederilor legale sus citate, societatea avea obligația de a calcula, declara și vira impozitul pe veniturile din dividendele distribuite din profitul net realizat în perioada verificată, până la sfârșitul anului în care s-a aprobat bilanțul contabil dar care nu au fost plătite asociaților sau acționarilor.

Întrucât societatea contestatoare nu a virat impozitul pe dividende la data de 31 decembrie a anului 2006, în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina societății impozit pe dividende în sumă de lei.

Se reține că, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de hotărârea A.G.A. din 01.03.2006 întrucât au considerat că societatea contestatoare a încălcat prevederile pct.222 alin.4 din O.M.F.P.nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene astfel cum a fost modificat de pct.17 din O.M.F.P. nr. 2374/12.12.2007 privind modificarea și completarea O.M.F.P.nr.1752/2005 pe considerentul că nu avea dreptul să mai revină asupra înregistrărilor efectuate cu privire la repartizarea profitului.

Pct.222 alin.4. din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene modificat de pct.17 din Ordinul 2374/2007 , invocat de organul de inspecție fiscală, precizează :

„ (4) Sumele reprezentând rezerve constituite din profitul exercițiului financiar curent, în baza unor prevederi legale, se înregistrează prin articolul contabil 129 "Repartizarea profitului" = 106 "Rezerve". Profitul contabil rămas după această repartizare se preia la începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale în contul 117 "Rezultatul reportat", de unde urmează a fi repartizat pe celelalte destinații legale. Evidențierea în contabilitate a destinațiilor profitului contabil se efectuează după adunarea generală a acționarilor sau asociaților care a aprobat repartizarea profitului, prin înregistrarea sumelor reprezentând dividende cuvenite acționarilor sau asociaților, rezerve și alte destinații, potrivit legii. Entitățile nu pot reveni asupra înregistrărilor efectuate cu privire la repartizarea profitului.”

Pct.222 alin.4 din același act normativ invocat mai sus aplicabil pe perioada 01.01.2006-31.12.2006, precizează:

“(4) Sumele reprezentând rezerve constituite din profitul exercițiului financiar curent, în baza unor prevederi legale, se înregistrează prin articolul contabil 129 = 106. Profitul contabil rămas după

această repartizare se preia în contul 117, de unde urmează a fi repartizat pe celelalte destinații legale.”

Din enunțarea textelor de lege de mai sus, se reține că prevederile pct.222 alin.4 așa cum a fost invocat de organul de inspecție fiscală se aplică începând cu data de 14.01.2008 dată la care a fost publicat în M.O. – Ordinul 2374/12.12.2007, pe perioada verificată nu exista vreo dispoziție legală prohibitivă cu privire la revenirea asupra unei hotărâri A.G.A..

Cu toate acestea hotărârea A.G.A. din 01.03.2006 nu poate fi avută în vedere la soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere prevederile art.131 alin.4 din Legea nr.31/1990 a societăților comerciale, cu modificările și completările ulterioare, care menționează:

“(4) Pentru a fi opozabile terților, hotărârile adunării generale vor fi depuse în termen de 15 zile la oficiul registrului comerțului, spre a fi menționate în registru și publicate în Monitorul Oficial al României, Partea a IV-a. În cazul în care aceste hotărâri implică modificarea actului constitutiv, se va putea publica numai actul adițional cuprinzând textul integral al clauzelor modificate” coroborat cu art.5 alin.1 și 2 din Legea nr.26/1990 privind registrul comerțului care precizează :

“(1) Înmatricularea și mențiunile sunt opozabile terților de la data efectuării lor în registrul comerțului ori de la publicarea lor în Monitorul Oficial al României, Partea a IV-a, sau în altă publicație, acolo unde legea dispune astfel.

(2) Persoana care are obligația de a cere o înregistrare nu poate opune terților actele ori faptele neînregistrate, în afară de cazul în care face dovada că ele erau cunoscute de acestea ”.

Din interpretarea acestor dispoziții legale se reține că societatea avea obligația să înregistreze la oficiul registrului comerțului orice modificare a hotărârilor pentru a putea fi opozabilă terților.

Din verificarea documentelor aflate la dosarul cauzei se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit obligația fiscală de natura impozitului pe dividende întrucât societatea contestatoare nu a calculat, declarat și virat impozitul pe dividende aferent anului 2005 până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare respectiv 31.12.2006.

Argumentul societății referitor la faptul că a schimbat destinația dividendelor în scopul *“asigurării resurselor proprii de finanțare a activității curente și a investițiilor efectuate în anul 2005-2006”* și *“pentru a întări din punct de vedere financiar societatea, pentru a fi competitivă pe piață”* nu se

poate reține în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece așa cum reiese din chiar susținerile contestatoarei acest fapt s-a realizat abia în luna decembrie a anului 2008.

Pe cale de consecință, având în vedere cele reținute mai sus și prevederile legale în vigoare, contestația formulată pentru acest capăt de cerere va fi respinsă ca neîntemeiată.

În ceea ce privește suma de lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de lei, prin Decizia de impunere nr. emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr..... , se reține că stabilirea majorărilor de întârziere aferente impozitului pe dividende în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a respins capătul de cerere pentru impozitul pe dividende de plată în suma de ... lei, urmează să se respingă și pentru suma de ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende, stabilite în baza prevederilor art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Pentru considerentele reținute și în temeiul art.67 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. xxxx S.R.L. pentru suma totală de lei reprezentând :

- impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de lei;

- majorări de întârziere în sumă de lei aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice stabilit suplimentar de plată.

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

