



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrație Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare
a Contestatiilor**



Str. Apolodor nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336 85 48
e-mail :contestatii.anaf@mfinante.ro

DECIZIA nr. ____ / ____ 2009

privind soluționarea contestației depusă de
SC*

înregistrată la Agenția Națională de Administrație Fiscală - Direcția
generală de soluționare a contestațiilor sub
nr. *

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de
Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii * prin adresa
nr. *, înregistrată la Agenția Națională de Administrație Fiscală - Direcția
generală de soluționare a contestațiilor sub **nr. *** asupra contestației
formulată de **SC ***

SC * contestă decizia de impunere nr.* emisă de
Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii * in baza
raportului de inspecție fiscală nr.*pentru suma totală de * **lei**,
reprezentând:

impozit pe dividende
majorări de întârziere aferente impozit pe dividende.

În raport de data comunicării deciziei de impunere nr.* ,
respectiv la data de **02.03.2009** conform semnăturii de pe confirmarea
de primire a deciziei contestate, contestația a fost depusă în termenul
prevazut de art.207 alin.(1) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003
privind Codul de procedură fiscală, republicata, fiind înregistrată la
Direcția generală de administrarea marilor contribuabili la data de

27.03.2009, conform ștampilei aplicată de serviciul registratură pe originalul contestației.

Văzând că în spetă sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art. 207 și art.209 alin. (1) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **SC *** .

I. SC * contestă suma totală de * lei stabilită prin decizia de impunere nr.* emisă de Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii in baza raportului de inspecție fiscală nr.* susținând următoarele:

Societatea a luat ființă la data de 06.02.2006, având ca acționari pe:

- * care deține 16 părți sociale
- * care deține 4 părți sociale

*deține calitatea de acționar și administrator la mai multe societăți care fac parte din grupul *, respectiv SC *

Societatea contestatoare arată că, la data de 20.02.2006, în baza hotărârii AGA a acționarilor a fost încheiat contractul de împrumut nr.* între **SC *** și acționarul *, conform căruia „SC * acordă un împrumut în sumă maximă de * ron în scopul finanțării activității celorlalte societăți din grup SC *la care dl * deține participații, fiind acționar majoritar. Împrumutul se acordă fără dobândă”.

Contractul este încheiat pe o perioadă de 5 ani, iar restituirea sumelor se va efectua treptat, până la data de 20.02.2011, în funcție de „*posibilitățile financiare ale împrumutului*”.

Societatea contestatoare susține ca reîncadrarea, de catre organul de inspecție fiscală a tranzacției reprezentând sumele împrumutate acționarului majoritar drept dividend este „nelegală”, invocând următoarele:

- dividendele se plătesc din profitul societății iar, în speță, organele de inspecție fiscală au reținut că profitul societății nu a fost repartizat, acesta regăsindu-se la data de 30.06.2008 în soldul contului 117 – rezultat reportat , si în consecință dividendele nefiind plătite nu se putea calcula în sarcina societății impozit pe dividende,

având în vedere ca plata acestuia se naște la momentul plății dividendului.

- în speță nu este aplicabil art. 144 indice 4 din Legea societăților comerciale, deoarece textul acestui articol se referă la societățile pe acțiuni, iar **SC *** „este o societate cu răspundere limitată, căreia îi sunt aplicabile dispozițiile „capitolului VI” din legea societăților comerciale, respectiv articolele de la 19 la 203, în care nu se interzice acordarea de împrumuturi de către societate administratorului sau asociatului”;

- prin acordarea împrumutului nu a fost prejudiciat bugetul de stat

- organele de inspecție fiscală nu se pot substitui adunării generale a asociaților, care a hotărât nerepartizarea profitului, conform hotărârii anexate;

- organele de inspecție fiscală „au greșit, când au considerat că un împrumut reprezintă un dividend, deoarece acesta a fost acordat numai unui singur asociat, iar societatea noastră are doi asociați, care au dreptul fiecare la profit proporțional cu părțile sociale deținute”.

II. Prin decizia de impunere nr.* emisă de Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii în baza raportului de inspecție fiscală nr.* organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe dividende în sumă de * lei și majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende în sumă de * lei.

Prin raportul de inspecție fiscală nr.*, organele de inspecție fiscală au verificat perioada februarie 2006 – iunie 2008 și au constatat următoarele:

La sfârșitul anului 2006, **SC *** a înregistrat profit în sumă de * lei pe care nu l-a repartizat, suma regăsindu-se la data de 30.06.2008 în soldul contului 117 – rezultatul reportat.

Totodata, organele de inspecție fiscală au constatat că pe parcursul anului 2006 au fost plătite prin virament bancar către *, acționar majoritar, diverse sume de bani, care la sfârșitul anului 2006 totalizează * lei, sume înregistrate în contul 542 - „avansuri de trezorerie” cu sold debitor în sumă de * lei la data de 31.12.2006.

SC * a prezentat organului de inspecție fiscală contractul de împrumut nr.* prin care societatea se obligă să-l împrumute pe domnul * „pe o perioadă de 5 ani, cu suma maximă de 25.000.000 lei, fără a percepe dobândă. Scopul împrumutului îl constituie finanțarea activității

celorlalte societăți din grup. Organul de inspecție fiscală a stabilit ca **SC *** nu are în obiectul de activitate efectuarea de activități de creditare, iar împrumutul acordat fără dobândă nu poate fi asimilat unui act de comerț întrucât nu conduce la realizarea de profit, scopul economic al oricărei societăți comerciale.

În conformitate cu prevederile art.7 alin. (1) pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele distribuite de persoana juridică acționarului, reprezintă dividende și, potrivit prevederilor art.67 alin.(1) din actul normativ mai sus precizat, persoana juridică avea obligația reținerii și virării impozitului pe dividende în cotă de 10% până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a făcut plata dividendelor, calculând suplimentar impozit pe dividende afarent sumelor plătite pe parcursul anului 2006 de * lei .

Totodată, aferent impozitului pe dividende suplimentar stabilit, au fost calculate de organele de inspecție fiscală majorări de întârziere în sumă de * lei.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor fiscale, actele normative invocate de contestatoare și de organele fiscale, se rețin următoarele:

Referitor la impozitul pe dividende în sumă de * lei și majorările de întârziere aferente în sumă de * lei , ANAF, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra legalității încadrării în categoria dividendelor a sumei plătită acționarului majoritar, în condițiile în care, urmare desființării contractului de împrumut nr.* prin actul adițional la contractul de împrumut din data de 21.02.2006, acționarul deține, cu titlu definitiv, sumele respective.

În fapt, în perioada martie – decembrie 2006, **SC *** a înregistrat în contul 542 „avansuri de trezorerie”, suma totală de * lei reprezentând plăți prin virament bancar către acționarul majoritar al societății.

SC * a considerat suma totală de * lei ca reprezentând un împrumut în bani acordat acționarului majoritar în baza contractului de împrumut nr.*.

Organul de inspecție fiscală a stabilit că suma de *lei reprezintă dividende achitate acționarului majoritar, pentru care **SC** * datorează impozit în sumă de* lei și majorări de întârziere aferente în sumă de * lei.

Prin contestația formulată, **SC** * arată că suma în cauză nu reprezintă dividende, deoarece profitul societății înregistrat la data de 31.12.2006 nu a fost repartizat și că, prin acordarea împrumutului, bugetul de stat nu a fost prejudiciat, „*întrucât societatea a înregistrat pe venituri sumele respective la care a plătit la bugetul de stat impozit pe profit*”.

De asemenea, societatea contestatoarea invocă în susținere raportul de expertiză contabilă extrajudiciară, anexat la dosarul cauzei.

În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, așa cum a fost modificată prin O.G. nr. 83/2004, la art. 7 (12) lit. d), precizează următoarele:

“Definiții ale termenilor comuni

1) În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație:

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, [...]

d) [...] 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.

Potrivit textului de lege sus citat, se reține că dividendul este definit ca o distribuire de bani, efectuată de o societate comercială către o persoană ce deține titluri de participare la societatea respectivă.

În cazul în speță, acționarul majoritar al **SC** *a încasat de la societate, în perioada martie – decembrie 2006 suma totală de * lei ,

înregistrată în contul 542 „avansuri din trezorerie”. Aferent acestei sume, acționarul nu a oferit nicio contraprestație societății.

În susținerea contestației, **SC** * a prezentat Hotărârea Adunării Generale a Asociaților din data de 20.02.2006 și contractul de împrumut nr.*.

Prin Hotărârea Adunării Generale a Asociaților din data de 20.02.2006, semnată de cei doi asociați, * și * , se hotărăște ca **SC** * să împrumute celelalte societăți comerciale „*care fac parte din grupul de firme care au aceiași asociați și același administrator* „ cu „*sume de bani necesare pentru finanțarea activității curente a societății respective*”.

De asemenea, se hotărăște ca împrumutul, în sumă maximă de * lei, să fie acordat administratorului unic * sau direct firmelor respective , pe o perioadă de 5 ani, fără dobândă.

Contractul nr.* încheiat între **SC***, în calitate de împrumutător și * , în calitate de împrumutat, are ca obiect împrumutarea sumei de * lei, fără dobândă, pe termen de 5 ani, „*în scopul finanțării activității celorlalte societăți din grup în care domnul* deține participații , fiind acționar majoritar*”.

Referitor la cele două înscrisuri prezentate mai sus , se reține că acestea nu au conținutul documentelor încheiate în cazul finanțării unor societăți comerciale de către alte societăți, toate făcând parte dintr-un grup.

Astfel, din cele două înscrisuri rezultă că **SC** * împrumută pe acționarul majoritar și administratorul **SC** * și al unor societăți comerciale cu o sumă în lei, fără dobândă , pe o perioadă de 5 ani , sumă pe care acționarul majoritar o distribuie celorlalte societăți comerciale, fără a se preciza modul în care sunt înregistrate finanțările respective în societățile comerciale beneficiare, respectiv majorare de capital sau împrumut rambursabil.

De asemenea, se reține că, deși se invocă noțiunea de „grup”, din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă că **SC** * și celelalte societăți comerciale la care domnul * este acționar majoritar și administrator, funcționează ca un grup cu implicații fiscale corespunzătoare.

Astfel, la pct.168 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, se precizează următoarele:

“Contabilitatea decontărilor între entitățile din cadrul grupului și cu acționarii/asociații, cuprinde operațiile care se înregistrează reciproc și în aceeași perioadă 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 coparticipanților referitoare la operațiunile efectuate în comun, în cazul asocierilor în participație”.

Așadar, dacă operațiunea ce face obiectul prezentei ar fi reprezentat o creditare efectuată de **SC*** către alte societăți comerciale din grup, atunci sumele în cauză se regaseau înregistrate concomitent și în aceeași perioadă, atât în contabilitatea creditoarei **SC *** cât și în contabilitatea debitoarelor, astfel că rezultatul financiar raportat de grup prin bilanțul consolidat nu era influențat cu sumele împrumutate de societatea contestatoare.

Or, în cazul de față, **SC ***, societatea care a făcut obiectul verificării materializată prin raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr.*, în baza căruia s-a emis decizia de impunere contestată, încheie și depune bilanț anual, la 31.12.2006, conform bilanțului depus la organele fiscale teritoriale figurând cu profit net în sumă de * lei și cu avansuri de trezorerie ridicate de acționarul majoritar în sumă de * lei.

În aceste condiții, se reține că sumele primite de celelalte societăți comerciale la care domnul* este acționar majoritar și administrator nu îmbracă forma unor credite rambursabile acordate de **SC ***, ci sunt asimilate cu creditări efectuate de administrator din surse proprii.

De altfel, în același sens se pronunță și expertul contabil prin raportul de expertiză contabilă extrajudiciară, anexat la dosarul cauzei, care, la pagina 15 consemnează că „în anul 2007, suma de *ron a fost investită de domnul * în societățile de mai sus, din banii personali”, bani personali pe care, apoi, domnul * îi retrage din societăți.

Or, în cazul în speță, pentru ca suma de * lei înregistrată de **SC *** în contul 542 „avansuri de trezorerie” să se poată constitui în „bani personali” ai acționarului majoritar, se impune încadrarea acestei sume în

categoria dividendelor, dividendele reprezentând singura modalitate legală prin care deținătorul titlurilor de participare beneficia, în regim de „*bani personal*”, de profitul realizat de societățile la care deține titluri .

În condițiile în care suma în cauză a fost încasată de acționarul * fără nicio contraprestație, nu poate fi încadrată decât în categoria dividendelor , fiind ridicată în folosul personal al asociatului. Aceasta, întrucât nu societatea contestatoare împrumută firmele din grup, ci persoana fizică * .

Din acest motiv organul de soluționare nu își poate însuși concluziile din raportul de expertiză contabilă extrajudiciară aflat la dosarul cauzei, în care se concluzionează că sumele ridicate de asociat de la societate nu se încadrează în categoria dividendelor.

Având în vedere cele prezentate anterior, se reține că în mod legal organul de inspecție fiscală a încadrat suma de *lei ca fiind dividende.

Asupra solicitării societății contestatoare de a se menține încadrarea sumei de * lei în categoria „*împrumutului acordat de societate administratorului*” în baza contractului de împrumut nr.* , precizăm că prin contestația formulată, **SC** * invocă în susținere acest contract, omțând faptul că în data de 21.02.2006, prin actul adițional anexat la dosarul cauzei, părțile, respectiv **SC** * și domnul * au convenit „să desființeze contractul de împrumut nr.*, care este declarat nul și neavenit”.

În aceste condiții, se reține că suma totală de* lei a fost virată acționarului și administratorului **SC** * fără nici un titlu, societatea nemaiputându-se prevala de clauzele contractului de împrumut nr.* , potrivit căruia domnul * urma să restituie suma împrumutată într-o perioadă de 5 ani, fapt pentru care suma deținută cu titlu definitiv de administrator nu poate fi încadrată decât în categoria dividendelor.

Referitor la susținerea **SC** *potrivit căreia prin acordarea împrumutului bugetul de stat nu a fost prejudiciat, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât acordarea unui împrumut pe o perioadă de 5 ani, fără dobândă, în moneda națională și fără nicio măsură de a preveni efectele inflației, conduce inevitabil la înregistrarea de pierderi financiare de către societatea care a acordat un

astfel de împrumut și, pe cale de consecință, la diminuarea impozitelor datorate bugetului de stat.

Având în vedere cele prezentate, faptul că suma de * lei , virată acționarului majoritar fără titlu, constituie, în fapt, dividende, cât și prevederile art.67 (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal potrivit căruia :

“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. [...]”

se reține că, în mod legal organul de inspecție fiscală a calculat impozitul pe dividende în sumă totală de * lei.

Față de cele reținute, contestația formulată de **SC *** va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe dividende în sumă de * lei.

Totodată, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, se retine ca întrucât a fost respinsă contestația societății pentru impozitul pe dividende, urmează a se respinge și pentru majorările aferente impozitului pe dividende în sumă de * lei.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor art.7, art.67 din Legea nr.571/2003 coroborat cu art.216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC *** pentru suma totală de * lei, reprezentând:

impozit pe dividende
lei majorări de întârziere aferente impozit pe dividende,

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel București, în termen de 6 luni de la comunicare.

