



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrație Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr.17  
Sector 5 , București,  
CP 050741  
Tel : +021 319 97 54

**DECIZIA nr. 233/2014**

privind soluționarea contestației depusă de

**S.C. .X. S.A. .X. la**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor -

Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.920970/07.07.2014

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală .X. prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.x/07.07.2014 asupra contestației formulată de **S.C. .X. S.A. .X.** cu sediul în municipiul .X., str. .X., nr..X., jud. .X., CIF .X. .

**S.C. .X. S.R.L.** contestă parțial Decizia de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Direcția Generală .X. privind suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plata;
- .X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- .X. lei - accesorii aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice .

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice respectiv **.X./2014**, așa cum rezultă din confirmarea de primire anexată în copie la dosarul cauzei și de data depunerii contestației la D.G.X., respectiv **.X./2014**, conform ștampilei aplicată de Registratura Generală pe originalul contestației, aflat la dosarul cauzei.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile

art.205, art.206, art.207 alin.(1) si art.209 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și că la data depunerii contestației, contribuabilul figura la poziția .X. din anexa nr..X. la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. .X./2013 pentru aprobarea listei marilor contribuabili si a listei contribuabililor mijlocii, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. .X. S.A.**

**I. Prin contestația formulată, S.C. .X. S.A. susține următoarele :**

**1. Referitor la impozitul pe profit:**

S.C. .X. S.A. învederează faptul că, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale .X. au stabilit în mod eronat că pentru cheltuielile cu sponsorizarea acordate Fundației .X. în sumă de .X. lei nu i se acordă dreptul la deducere din impozitul pe profit, conform prevederilor art. 21 alin. 2 lit. p din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile art. 6 lit. c din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea.

Prin contestație, societatea precizează că a efectuat în perioada 2007-2011 cheltuieli cu sponsorizarea în sumă totală de .X. lei defalcate astfel: în 2007 – .X. lei, în 2009 -.X. lei și în 2011- .X. lei, dintre acestea, .X. lei reprezentând cheltuieli cu sponsorizarea .X.

În susținerea sa, S.C. .X. S.A. invocă faptul că din analiza documentelor prezentate rezultă că S.C. .X. S.R.L. (CUI .X.), denumită ulterior .X. S.R.L., este membru fondator al fundației, iar la semnarea contractelor de sponsorizare aceasta nu avea niciun fel de legătură cu S.C. .X. S.A.

Astfel, S.C. .X. S.A. invocă prevederile art. 6 alin. 1 lit. c din Legea nr. 32/1994, în înțelesul căruia conducerea sau controlul direct asupra persoanei juridice sponsorizate (.X.) se refera, în fapt, la controlul detinut de către societatea care sponsorizează (.X. S.A.) ca urmare a deținerilor care conferă drept de vot în cadrul Fundației. În acest sens, societatea susține ca notiunea de « control direct » ar fi trebuit înțeleasă de către organele de control în sensul deținerii majorității drepturilor de vot de către S.C. .X. S.A. în Fundație, pe de o parte, iar pe de alta parte, poate consta în puterea deținută de către .X. S.A. de a numi majoritatea membrilor în consiliul director al Fundației.

Totodata, S.C. .X. S.A. susține ca are ca acționari persoane fizice care nu au niciun fel de legatura cu fondatorul .X.. De asemenea, S.C. .X. S.A. nu poate numi membrii Consiliului director al Fundației, nu ii poate revoca și nici societățile detinute de S.C. .X. S.A. nu au acest drept.

S.C. .X. S.A. consideră ca în speță nu poate fi vorba de un control direct în sensul art. 6 lit. c) din Legea nr. 32/1994, dar admite existența unui control indirect așa cum este definit de art. 27 alin. 4 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din acest motiv fiind aplicabile facilitățile fiscale prevăzute de art. 21 alin. (4) lit. p) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Un alt argument al societății este principiul de drept conform căruia „unde legea nu distinge nici noi nu trebuie să distingem”, referitor la art. 6, alin. c) din Legea nr. 32/1994 care face vorbire doar de persoana juridică ce „conduce sau controlează direct persoana juridică sponsorizată”.

În concluzie, S.C. .X. S.A. consideră că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod nelegal impozit pe profit suplimentar în suma de .X. lei, rezultat din neacordarea creditului fiscal, în urma sponsorizării acordate .X..

## **2. Referitor la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice :**

În perioada .X./2007 – .X./2009, S.C. .X. S.A. a înregistrat în evidența contabilă și a declarat la Oficiul Național al Registrului Comerțului un număr de trei diminuări de capital social, efectuate în conformitate cu prevederile art. 207 alin.1 lit.c) din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, cu modificările și completările ulterioare. Aceste diminuări au fost operațiuni de reducere de capital social prin dobândirea propriilor acțiuni (răscumpărare) urmată de anularea lor.

Cele trei diminuări ale capitalului social au fost înregistrate în evidența contabilă a societății, modificându-se proporțional procentul deținerilor de titluri de participare la S.C. .X. S.A. atât a acționarului majoritar, cât și a celorlalți acționari.

S.C. .X. S.A. susține că în perioada 2007-2011, în timpul operațiunilor de răscumpărare a propriilor acțiuni, a impozitat deja cu 16% câștigul de capital obținut de către fiecare acționar, persoana fizică, calculând, reținând, declarând și plătind impozit pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare. Societatea contestată, menționează faptul că, în speță, răscumpărarea acțiunilor a fost urmată de anularea acestora și de reducerea capitalului social. Astfel, societatea susține că „majorarea procentului de deținere a titlurilor de participare a acționarilor la persoana juridică nu generează nicio distribuție nici în bani, nici în natură”.

Având în vedere cele menționate, S.C. .X. S.A. susține că în mod greșit organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art. 7 pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare iar prin plata impozitului pe dividende în suma de .X. lei ar fi obligată nelegal la o

dubla impunere asupra operatiunii de rascumparare a propriilor acțiuni „în condițiile în care subscrisa a calculat, reținut, declarat și plătit impozit pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare a cedentilor(...)”.

### **3. Referitor la accesoriile impozitului pe profit si impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice stabilite suplimentar:**

S.C. .X. S.A. considera ca nu datorează obligatiile fiscale stabilite suplimentar reprezentand impozit pe profit si impozit pe dividende, iar in temeiul principiului *accessorium sequitur principale* consideră că nu datorează nici accesorii in suma de .X. lei stabilite potrivit art. 119, art.120 si art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

## **II. Prin Decizia de impunere nr. .X. din .X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală pentru persoane juridice din cadrul Directiei Generale .X. în baza constatarilor din Raportul de inspecție fiscală nr..X. din .X./2014, s-au stabilit urmatoarele :**

### **Impozitul pe profit**

În urma verificarilor efectuate, organele de inspecție fiscală din cadrul Directiei Generale .X. au stabilit faptul ca S.C. .X. S.A. a efectuat cheltuieli cu sponsorizarea, pentru care nu avea drept de deducere dupa cum urmează:

1. în anul 2007 a încheiat cu Fundația .X. în calitate de beneficiar, contractul de sponsorizare nr. .X./2007, în valoare de .X./ lei;
2. în anul 2009 a încheiat cu Fundația .X. contractul de sponsorizare nr. .X./2009 , în valoare de .X. lei;
3. în anul 2011 a încheiat cu Fundația .X. contractul de sponsorizare nr. .X./2011, în valoare de .X. lei.

Conform actului constitutiv al fundației, Consiliul Director al acesteia avea în 2007, urmatoarea componenta: .X. - presedinte, .X.-vicepresedinte si .X. -secretar.

În conformitate cu prevederile O.G. nr. 26/2000 cu privire la asociații și fundații, art. 29, alin. 1 în baza căreia funcționează și Fundația .X. consiliul director al unei fundații este „organul de conducere și de administrare al acesteia”.

Din actul constitutiv al S.C. .X. S.A., organele de inspecție fiscală au constatat ca acționarul majoritar și președintele Consiliului de Administrație în perioada 2007-2011 a fost dl. .X., care a deținut un procent de 90% din acțiunile

societății, iar conducerea executivă în perioada 2007-2011 a fost asigurată de dl. .X., având funcția de director general.

Astfel, organele de inspecție fiscală au reținut faptul că Fundația .X. în calitate de beneficiar al sponsorizării, a fost condusă și controlată de către aceleași persoane fizice care au controlat și condus direct S.C. .X. S.A., respectiv dl. .X., acționar majoritar și dl. .X., având funcția de director general.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a sponsorizării din impozitul pe profit, respectiv au stabilit că, în speță nu se pot aplica prevederile art. 21, alin.(2), lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, calculând astfel un impozit pe profit suplimentar în suma de .X. lei.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. .X. S.A. datorează un impozit suplimentar de plată la bugetul statului în valoare de .X. lei.

## **Impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice**

Urmare verificărilor, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A. a înregistrat în contabilitate și a declarat la Oficiul Național al Registrului Comerțului un număr de .X. diminuări de capital social, efectuate în conformitate cu prevederile art. 207 alin. 1 lit. c) din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./ din .X./2014, organele de inspecție fiscală au reținut faptul că diminuările de capital au fost, în fapt, operațiuni de reducere de capital social prin dobândirea propriilor acțiuni (răscumparare) conform hotărârilor A.G.A. din .X./2006, .X./2008 și .X./2010, societatea achiziționând din disponibilitățile financiare proprii, acțiuni în valoare totală de .X. lei.

Din documentele verificate a rezultat faptul că, ulterior operațiunilor de răscumparare a acțiunilor, Adunarea Generală Extraordinară a Acționarilor a adoptat hotărârile din .X./2007, .X./2009 respectiv .X./2011 prin care s-a hotărât reducerea capitalului social cu valoarea nominală a acțiunilor răscumparate de la acționari persoane fizice alții decât acționarul majoritar .X. cu modificarea procentului de deținere a titlurilor de participare la persoana juridică.

Organele de inspecție fiscală au reținut, prin raportul de inspecție fiscală, că sursa utilizată pentru răscumpararea acțiunilor proprii a fost fondul de rezerva ce a fost constituit din profitul net repartizat din anii precedenți și că, în fapt, această răscumparare a reprezentat o distribuție de bani care în temeiul art. 7, alin.(1)

pct.12 lit. b din Legea nr. 571 privind Codul fiscal cu modificarile si completările ulterioare este considerat dividend.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit ca S.C. .X. S.A. datorează impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice stabilit suplimentar in suma de .X. lei, pentru care s-au calculat dobanzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

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

#### **A. Impozitul pe profit**

**Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de .X. lei aferent acțiunilor de sponsorizare efectuate catre .X., Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.A. avea drept de deducere a cheltuielilor cu sponsorizarea în condițiile în care sponsorizarea a fost efectuată către o persoană juridică fără scop lucrativ controlată de contestatară, ceea ce contravine prevederilor legale în materie.**

**În fapt**, s-a constatat că S.C. .X. S.A. a dedus cheltuieli cu sponsorizarea acordata Fundației .X. în cuantum de .X. lei, care deși s-au încadrat în facilitatile stabilite la art. 21 alin. 4, lit. p din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completările ulterioare, nu sunt respectate prevederile art. 6 din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea.

Conform documentelor prezentate de S.C. .X. S.A., organele de inspecție fiscală au constatat ca acționarul majoritar si presedintele Consiliului de administratie al societății a fost, in perioada 2007-2011 dl. .X. care a detinut 90% din acțiunile societății, iar conducerea executiva a societății a fost asigurata de dl. .X..

În aceeași perioadă, respectiv 2007-2011, conform actului constitutiv al Fundației .X. dl. .X. a fost presedintele consiliului director, iar dl. .X. vicepreședinte, exercitand astfel un control direct asupra fundației deoarece, conform prevederilor art. 29, alin. 1 din O.G. nr. 26/2000 cu privire la asociații si fundații, organul de administrare si conducere a unei fundatii este consiliul director.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu sponsorizarea în sumă de .X. lei în baza prevederilor art. 21 alin.4 lit.

P) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

**În drept**, art. 21 alin. 4 lit. p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, referitor la cheltuielile cu sponsorizarea prevede urmatoarele:

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*... p) cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare, și ale Legii bibliotecilor nr. 334/2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente în limita minimă precizată mai jos:*

*1. 3 la mie din cifra de afaceri; pentru situațiile în care reglementările contabile aplicabile nu definesc indicatorul "cifra de afaceri" această limită se determină potrivit normelor;*

*2. 20% din impozitul pe profit datorat.”*

Conform prevederii legale invocate se reține că agenții economici pot scădea din impozitul pe profit cheltuielile cu sponsorizarea cu respectarea limitelor prevăzute de legiuitor.

Totodată, prevederile codului fiscal referitoare la deductibilitatea limitată a cheltuielilor cu sponsorizarea trebuie coroborate cu prevederile art.6 alin.1 lit. c din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea conform căroră:

#### „ART. 6

*Facilitățile prevăzute în prezenta lege nu se acordă în cazul:*

*c) sponsorizării unei persoane juridice fără scop lucrativ de către o altă persoană juridică care conduce sau controlează direct persoana juridică sponsorizată.”*

Potrivit prevederilor legale invocate se reține că societățile comerciale nu pot beneficia de facilitățile legale în situația în care persoana juridică conduce sau controlează direct persoana juridică sponsorizată.

Din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că S.C. .X. S.A. a exercitat controlul direct asupra fundației sponsorizate întrucât dl. .X. (acționar majoritar al societății) a fost președintele consiliului director, iar dl. .X. vicepreședinte.

Așa cum se prevede și la art. 7 alin. 21 lit. b din referitoare la persoanele afiliate din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

*„ 21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:*

*b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;”.*

De asemenea, conform paragrafului 11 din Ghidul O.E.C.D., o “companie asociată” (entitate afiliată în sensul Codului fiscal) este o întreprindere care îndeplinește condițiile prevăzute la articolul 9, sub-paragrafele 1a) și 1b) din Convenția Fiscală Model a OCDE. Potrivit acestor condiții, două companii sunt asociate dacă una dintre cele două participă direct sau indirect la conducerea, controlul sau capitalul celeilalte, sau dacă “aceleși persoane participă direct sau indirect la conducerea, controlul sau capitalul ambelor companii” (adică ambele companii se află sub control comun).

În consecință, deși nu există o prevedere explicită în Codul fiscal cu privire la controlul direct în cazul acționariatului comun reprezentat de persoane fizice, Legea nr.571/2003 face trimitere directă la Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, iar prevederile Ghidului O.C.D.E., care completează legislația națională în domeniul afilierilor sunt aplicabile în speță.

Referitor la susținerea societății contestatoare, conform căreia în speță, nu-i sunt aplicabile prevederile art.6 lit.c) din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, „nefiind îndeplinite condițiile” întrucât „[...] subscrisa, în calitate de persoană care sponsorizează, sa dețină control direct asupra Fundației .X. ar fi trebuit sa fie membru fondator al Fundației sau ar fi trebuit sa fie numită în Consiliul Director al Fundației. Aceste ipoteze nu se regăsesc în situația subscrisei, care nu este nici membru fondator și nici nu face parte din Consiliul Director al Fundației.” nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere cele precizate mai sus, respectiv Legea nr.32/1994 precizează în mod expres că facilitățile nu se acordă în cazul sponsorizării unei persoane juridice fără scop lucrativ de către o altă persoană juridică care conduce sau controlează direct persoana juridică sponsorizată.

În ceea ce privește susținerea conform căreia „X. S.A. realizează controlul prin intermediul a două persoane fizice” iar acest fapt, „conduce la concluzia că suntem în prezența unui control indirect (asa cum este definit inclusiv de art. 27, alin.4 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedura fiscală)”, de asemenea nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât expresia de “control indirect” este definită la art. 27 alin. 4 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare potrivit căruia:

“4) În înțelesul alin. (3), termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:



a) control - majoritatea drepturilor de vot, fie în adunarea generală a asociațiilor unei societăți comerciale ori a unei asociații sau fundații, fie în consiliul de administrație al unei societăți comerciale ori consiliul director al unei asociații sau fundații;

b) control indirect - activitatea prin care o persoană exercită controlul prin una sau mai multe persoane”, în cazul de față controlul fiind efectuat în mod direct de către dl. .X., care deține 90% din acțiunile S.C. .X. S.A. și funcția de președinte al consiliului director al Fundației .X. neexercitându-și controlul prin intermediul altei persoane fizice sau juridice.

Având în vedere cele reținute, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.a) din OPANAF nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice emisă de Direcția Generală .X. pentru suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plată.

În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit se reține că întrucât pentru debitul principal, pentru care au fost calculate aceste accesorii, s-a decis că este legal datorat de contestatară, iar potrivit principiului de drept accesoriile urmează principalul în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct. 11.1 lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru acest capăt de cerere, motivat și de faptul că prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul al acestora și al numărului de zile de întârziere.

## **B. Referitor la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice**

În ceea ce privește impozitul suplimentar pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice stabilit de către organele de inspectie fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.A. datorează impozitul în suma de .X. lei, în

## **condițiile în care contestatarea a răscumpărat acțiunile proprii de la acționari persoane fizice din resursele financiare ale societății.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că S.C. .X. S.A. a efectuat în perioada .X./2007-.X./2011 trei diminuări de capital, în conformitate cu prevederile art. 207 alin. 1 lit. c) din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, cu modificările și completările ulterioare, diminuări în urma cărora a fost modificat procentul de deținere a titlurilor de participare la S.C. .X. S.A., atât al acționarului majoritar dl. .X. cât și al celorlalți acționari persoane fizice.

Din analiza documentelor, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestată a achiziționat din disponibilitățile financiare proprii acțiuni în valoare totală de .X. lei, sursa utilizată fiind fondul de rezervă și nu s-a realizat din sursele acționarilor în favoarea cărora s-a modificat procentul de deținere, respectiv dl. .X., fondul de rezervă al societății fiind constituit din profitul net nerepartizat din anii precedenți.

Ulterior operațiunilor de răscumpărare a acțiunilor, Adunarea Generală Extraordinară a Acționarilor a adoptat hotărârile din .X./2007, .X./2009 respectiv .X./2011, prin care s-a hotărât anularea acestor acțiuni și diminuarea capitalului social cu valoarea nominală a acțiunilor răscumpărate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că operațiunea de răscumpărare a propriilor acțiuni, acțiuni pe care ulterior le-a anulat, modificând astfel procentul de deținere al acționarului majoritar, reprezintă în fapt o distribuire de dividend care subscie prevederilor legale ale art. 7 alin. 1 punctul 12 lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, art. 7 alin.1 pct. 12 lit. b din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare stipulează că:

*„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:*

*(...) **b) o distribuire efectuată în legătură cu dobândirea/răscumpărarea titlurilor de participare proprii de către persoana juridică, ce nu modifică pentru participanții la persoana juridică respectivă procentul de deținere a titlurilor de participare;***

și art. 67 alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare

*(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 25 ianuarie inclusiv a anului următor.”*

Potrivit temeiului legal invocat se reține că dividendul reprezintă o distribuție 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.

Per a contrario, în situația în care distribuția de bani sau în natură efectuată în legătură cu răscumpărarea titlurilor de participare proprii nu modifică procentul de deținere a titlurilor de participare, aceasta nu reprezintă dividend.

Din constatările organelor de inspecție se reține că diminuările de capital au reprezentat, în fapt, operațiuni de reducere de capital social prin dobândirea propriilor acțiuni (răscumpărare) conform hotararilor A.G.A. din .X./2006, .X./2008 și .X./2010, societatea achiziționând din disponibilitățile financiare proprii, acțiuni în valoare totală de .X. lei.

Astfel, răscumpărarea de către S.C. .X. S.A. a propriilor acțiuni cu suma de .X. lei, acțiuni pe care ulterior le-a anulat și a diminuat capitalul social în condițiile majorării procentului de deținere a acționarului majoritar în total capital subscris vărsat, subscris prevederilor art. 7 alin. 1 punctul 12 lit. b din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Mai mult, răscumpărarea acțiunilor s-a realizat din fondul de rezervă al societății, constituit din profitul net nerepartizat din anii precedenți, sume cu care s-a diminuat capitalul social, conferind acționarului majoritar drepturi suplimentare prin majorarea procentului de deținere în capitalul societății.

Prin urmare, susținerea societății contestată conform căreia majorarea procentului de deținere a titlurilor de participare a acționarilor la persoana juridică nu a generat nicio distribuție nici în bani, nici în natură nu poate fi reținută.

Totodată, referitor la susținerea societății că *„prin obligarea la plata impozitului pe dividende în sumă de .X. lei (...) se poate vorbi de o dublă impunere asupra operațiunii de răscumpărare a propriilor acțiuni”*, organul de soluționare a contestației reține că în situația dată, este vorba de două impozite distincte, urmare a două acțiuni diferite: 1. câștigul de capital al vechilor acționari, obținut la răscumpărarea acțiunilor de către S.C. .X. S.A., rezultat din diferența între valoarea de piață la care au fost vândute acțiunile și valoarea nominală a acestora și 2. răscumpărarea realizată din fondul de rezervă, constituit din profitul brut al societății, care a modificat procentul de deținere în capitalul social al acționarului majoritar ca urmare a anulării acțiunilor răscumpărate de societate.

Astfel, fiind vorba de două acțiuni distincte, acestea sunt reglementate în mod distinct din punct de vedere al impozitării:

1. impozitul pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare calculat, reținut, declarat și virat de către S.C. .X. S.A. la care se face referire în cuprinsul contestației, este reglementat de art. 67, alin. 3 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Acest impozit a fost reținut la sursă de la persoanele fizice care au realizat veniturile din vânzarea acțiunilor deținute și are ca bază de impozitare, câștigurile brute realizate de către acestea din aceste operațiuni, calculate. Așadar, suma plătită acționarilor pentru răscumpărarea acțiunilor, alții decât acționarul majoritar, este o sumă netă din care s-a reținut impozitul pe câștigul din vânzarea acțiunilor, respectiv s-a calculat și virat suma de .X. lei.

2. impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice stabilit suplimentar de către organele de inspecție fiscală, în sumă de .X. lei, este datorat de S.C. .X. S.A. în temeiul art. 67 alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru acțiunea de răscumpărare a acțiunilor proprii cu consecința majorării procentului de deținere al acționarului majoritar .X., deoarece răscumpărarea acțiunilor proprii a fost urmată de anularea lor și diminuarea capitalului social.

Având în vedere cele menționate, susținerea societății contestatara privind dubla impunere nu se reține în prezenta cauză.

Având în vedere cele reținute, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.a) din OPANAF nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de Direcția Generală .X. pentru suma de .X. lei, reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

În ceea ce privește accesoriile în sumă totală de .X. lei aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**, prin urmare sunt corect determinate și datorate de contestatară.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, precum și în baza prevederilor legale invocate și în temeiul art. 216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu

modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

## **DECIDE**

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.X., pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit stabilit suplimentar de plată;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X. lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- .X. lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR GENERAL**