



ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice

AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Bistrita-Nasaud

Biroul de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR. 96/17.12.2008

privind soluționarea contestației depusă de SC M SRL, cu sediul în loc. B,
înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. .../2008

Direcția Generală a Finanțelor Publice B-N a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, în legătură cu contestația formulată de SC M SRL din loc. B.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor dispuse de organele fiscale ale Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii B-N prin Decizia de impunere nr. .../2008 (filele 34-36), act prin care s-au stabilit obligații fiscale de plată suplimentar în cuantum de S1 lei. Din totalul obligațiilor fiscale stabilite, s-a contestat suma de S2 reprezentând dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S3 **lei**, impozit pe dividende în sumă de S4 **lei** și dobânzi de întârziere aferente în sumă de S11 **lei**.

Având în vedere prevederile art.205, art.207 și art.209 din Codul de Procedură Fiscală-republicat, constatăm că în speță, Direcția Generală a Finanțelor Publice prin Biroul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

Prin adresa nr. .../2008 (fila 57) s-a solicitat petentei transmiterea deconturilor de taxă pe valoarea adăugată depuse la organul fiscal, precum și alte documente necesare soluționării contestației.

În cauză a fost întocmit referatul de verificare al contestației.

Din analiza datelor și documentelor aflate la dosarul cauzei se desprind următoarele:

I. Prin Decizia de impunere nr. .../2008 (filele 34-36) emisă de organele Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii B-N pentru SC M SRL Bi s-au stabilit de plată suplimentar obligații fiscale în sumă totală de S1 lei. Din totalul obligațiilor fiscale stabilite de plată suplimentar, petenta contestă suma de S2 **lei**, reprezentând dobânzi de întârziere în sumă de S3 **lei** aferente taxei pe valoarea adăugată neachitată în termen, impozit pe dividende stabilit suplimentar în sumă de S4 **lei** și dobânzi de întârziere aferente impozitului pe dividende în sumă de S 11 **lei**.

Argumentele organelor competente, se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr. .../2008 (filele 37-48), raport care a avut ca obiectiv inspecția fiscală generală și a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate.

Potrivit constatărilor înscrise în raportul de inspecție fiscală, rezultă că în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, între soldul de plată stabilit și evidențiat de contestatoare (în balanța de verificare la 31.07.2008, corelată cu deconturile de TVA) și soldul existent la aceeași dată în Fișa sintetică a Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Bistrița-Năsăud, există o neconcordanță de S5 lei. Astfel, în timp ce agentul economic avea evidențiat, în mod corect, un sold de plată la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S6 lei, în fișa organului fiscal era reflectată la acest tip de impozit o obligație de S7 lei. Organul de control constată că diferența de S5 lei, între soldul de plată stabilit și evidențiat corect de către contestatară și soldul stabilit de organul fiscal, se explică prin preluarea și operarea eronată a unor plăți de către administrația fiscală în fișa pe plătitor. Așa fiind, organul de inspecție a luat în considerare la calculul majorărilor de întârziere soldul taxei pe valoarea adăugată real de plată, astfel cum a fost stabilit de către contestatară, neluând în considerare punctele de vedere exprimate în note explicative date de către reprezentantul agentului economic.

Pentru neachitarea în termen a taxei pe valoarea adăugată datorată, în conformitate cu art. 119 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, organele de control au calculat majorări de întârziere în sumă totală de S8 lei. Întrucât, pentru aceeași perioadă, Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii B a calculat și încasat majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S10 lei, prin decizia de impunere .../2008 s-au stabilit în sarcina societății majorări de întârziere în cuantum de S9 lei.

În ceea ce privește impozitul pe dividende, organele de control au constatat că societatea a calculat, evidențiat și vărsat în anul 2006 un impozit pe dividende în cotă de 10% în loc de 16% conform prevederilor art. 39, alin. (4) din Legea 163/2005, care aprobă OUG 138/2004 pentru modificarea și completarea Legii 571/2003 privind Codul fiscal. Astfel, s-a procedat la recalcularea impozitului pe dividende, rezultând o diferență suplimentară de S4 lei, aferent căreia s-au calculat obligații fiscale accesorii în sumă de S11 lei.

II. Împotriva Deciziei de impunere nr .../2008 (filele 34-36) petenta a formulat și a depus contestație, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii B-N sub nr. .../2008 (filele 51-52). Dosarul contestației a fost completat prin referatul cu propuneri de soluționare întocmit de organele emitente ale deciziei de impunere și înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice B-N, sub nr. .../2008 (filele 51-56).

Din actele depuse la dosar, reținem că petenta contestă suma de S2 lei, reprezentând majorări de întârziere în sumă de S3 lei aferente taxei pe valoarea adăugată de plată nevirată la termenul de scadență, impozit pe dividende stabilit de plată suplimentar în sumă de S4 lei și majorări aferente în sumă de S11 lei, susținând următoarele:

1. În ceea ce privește **majorările de întârziere în sumă de S3 lei, aferente taxei pe valoarea adăugată nevirată de către societate la scadență**, petenta consideră că prin solicitarea SC MI SA B de compensare a taxei pe valoarea adăugată de rambursat cu datoriile către bugetul consolidat existente în sold la data respectivă, organul fiscal avea obligația de a stinge întreaga sumă pe care societatea o datora.

Așa cum rezultă din evidența contabilă a SC M SRL și din deconturile de taxă pe valoarea adăugată întocmite și depuse la organul fiscal pe data de 30.04.2007, dată la care s-a făcut compensarea, obligația fiscală reprezentând taxa pe valoarea adăugată de plată a petentei era de S 12 lei. Organul fiscal a stins numai suma de S13 lei din total (cu S5 lei mai puțin), cu toate că suma aprobată la rambursare ar fi fost îndestulătoare.

În aceste condiții, contestatoarea consideră că de la data de 08.06.2007, dată la care s-a emis Nota de restituire nr. ... prin care s-a materializat compensarea, majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată neregularizată conform cererii, nu mai cad în sarcina societății.

În contestația formulată, SC M SRL face precizarea că suma de S5 lei, reprezentând diferența de taxa pe valoarea adăugată între evidența contabilă și fiscală a societății și evidențele organului fiscal, nu poate fi considerată sumă stabilită suplimentar, întrucât a fost evidențiată și declarată în mod corect.

2. Cu privire la **impozitul pe dividende în sumă de S45 lei și majorări de întârziere în sumă S11 lei**, petenta precizează că art. 67 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal în forma modificată aplicabilă anului 2006 se prevede cota de 10% pentru impozitul pe dividende datorat de persoanele fizice. Cota de 16% a fost introdusă doar din data de 01.01.2007 prin Legea nr. 343/2006, când în mod expres s-a dispus noua cotă pentru impozitul pe dividende.

Legea nr. 163/2005 pentru aprobarea OUG nr. 138/2004 nu modifică în mod expres impozitul pe dividende, consideră petenta.

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar, a motivelor invocate de contestatoare și actele normative aplicabile speței, se rețin următoarele:

1.Referitor la capătul de cerere privind majorările la taxa pe valoarea adăugată, urmează a se stabili dacă, în raport cu motivele invocate de contestatoare, a împrejurărilor concrete în care s-au realizat compensările și regularizările solicitate, precum și a drepturilor și obligațiilor corelative izvorate din raporturile de drept material și procedural fiscal, majorările de întârziere stabilite de organele de inspecție pentru neplata la scadență a taxei pe valoarea adăugată, sunt sau nu datorate.

În concret, prin adresa nr. .../2007 (fila 94) înregistrată la Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii B-N sub nr. .../2007, SC MI SA B a solicitat ca, în conformitate cu Codul de procedură fiscală, din soldul sumei negative a taxei pe valoarea adăugată aprobată la rambursare, aferent lunii aprilie 2007, să fie compensate obligațiile fiscale ale SC M SRL B existente în sold la acea dată, respectiv 30.04.2007.

Prin cererea de mai sus, SC MI SA Bistrița nu a precizat natura concretă și nici cuantumul exact al fiecărei obligații datorate bugetului de către SC M SA B.

În baza acestei cereri și a sumei de rambursat rezultată din decontul de taxă pe valoarea adăugată nr. .../2007 (S14 lei, filele nr. 116-117), organul fiscal a procedat după cum urmează :

a) Prin nota de compensare nr. .../07.06.2007 (fila 58-59) au fost stinse obligațiile fiscale ale SC M SA B, în cuantum total de S15 lei, obligații nominalizate analitic, operațiune realizată în temeiul art. 112 din Codul de procedură fiscală în vigoare la acea dată.

b) Prin nota de restituire nr. .../18.06.2007 (fila 26), în temeiul art. 113 din Codul de procedură fiscală se restituie efectiv SC MIRO SA Bistrița suma de S16 lei

c) Prin Notificarea nr. .../02.07.2007 (filele 21-25) se comunică SC M SRL B stingerea creanțelor bugetare ce figurau în evidențele unității fiscale, a căror cuantum total erau în sumă de S17 lei, din care S18 lei reprezenta taxa pe valoarea adăugată reflectată în fișa pe plătitor.

Din punct de vedere procedural , capătul de cerere al SC MI SA B nr. .../06.06.2007 înregistrată la organul fiscal sub nr. .../07.06.2007 (fila 60 și 94 din dosar) având ca obiect compensarea din suma negativă a taxei pe valoarea adăugată existentă în sold la finele lunii aprilie cu obligațiile fiscale ale SC M SRL B, putea fi tratată și soluționată de către autoritatea fiscală competentă numai prin prisma prevederilor art. 30 din Codul de procedură fiscală, referitoare la cesiunea creanțelor fiscale, coroborate cu dispozițiile art. 1341-1404 Cod civil, proba cesiunii rezultând indirect din cererea la care s-a făcut referire mai sus.

Potrivit art. 30 alin. (1), creanțele principale reprezentând drepturi de rambursare sau de restituire ale contribuabililor pot fi cesionate numai după stabilirea lor potrivit legii. Pct. 30.1 și 30.2 din Normele metodologice de aplicare ale Codului de procedură fiscală aprobate prin H.G. nr. 1050/2004 prevăd că cesiunea de creanță trebuie să îndeplinească cerințele de validitate din dreptul comun cu precizarea că din momentul notificării cesiunii, creanța fiscală se transferă către cesionar.

În raportul de drept material fiscal născut ca urmare a depunerii decontului de taxa pe valoarea adăugată cu sumă negativă, SC MI SA B a devenit creditorul administrației fiscale, iar în această calitate avea și posibilitatea de a cesiona drepturile de rambursare, integral sau parțial, după ce au fost stabilite potrivit legii.

Raportat la procedurile legale precitate, rezultă că cesiunea de creanță nu constituie o modalitate de stingere a obligațiilor ci un mijloc juridic de transmitere a acestora de la cedent la cesionar și în consecință SC MI SA B, în calitate de cedentă, nu putea să ceară compensarea obligațiilor bugetare ale SC M B, întrucât instituția compensării reglementată de art. 112 din Codul de procedură fiscală (în vigoare la acea dată) impunea dobândirea reciprocă a calității creditor cât și pe cea de debitor a ambelor părți participante la o asemenea operațiune (organul fiscal, respectiv contribuabilul).

Atâta vreme cât cesiunea de creanță are ca efect transferul dreptului de creanță din patrimoniul cedentului (în speță SC MI SA) în patrimoniul cesionarului (SC M SRL), apreciem că urmare a cesiunii numai SC M SRL B avea posibilitatea solicitării compensării obligațiilor pe care le datora bugetului de stat cu respectarea procedurilor prevăzute la pct. 111.2 și 111.3 din Normele de aplicare a OG nr.

92/2003, proceduri care dispun imperativ că asemenea cerere trebuie să cuprindă, printre altele, **suma și natura creanțelor fiscale ce fac obiectul compensării.**

Având în vedere că aceste elemente (suma și natura creanțelor fiscale) nu au fost indicate nici de către SC MI SA în documentația depusă, și nici de către SC M SRL B, organul fiscal, în mod rațional a procedat la efectuarea compensărilor în limita debitelor bugetare pe care contestatoarea le avea evidențiate în fișa pe plătitor condusă de autoritatea fiscală.

În acest context, prin notificarea nr. .../02.07.2007 (filele 21-25 din dosar) Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii a transmis contestatoarei modalitatea analitică de stingere a creanțelor, pe categorii și sume, în cuantum total de S17 lei, din care S18 lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată.

Prin aceeași notificare, autoritatea fiscală, în virtutea rolului activ consacrat de art. 7 din Codul de procedură fiscală și în vederea realizării cerințelor impuse de principiile obligației de colaborare și buneii-credințe statuate prin art. 10 și 12 din Codul de procedură fiscală, a solicitat contestatoarei verificarea corelării evidenței fiscale cu evidența sa, iar în caz de neconcordanță, efectuarea corecțiilor necesare.

Deși în evidența contabilă a contestatoarei soldul de plată a taxei pe valoarea adăugată la acea dată era de S12 lei (față de S18 lei cât figura eronat în evidențele fiscalului), aceasta nu a urmat procedurile de corecție și de sesizare a autorității fiscale pentru punerea de acord cu starea fiscală reală, ceea ce a condus la menținerea în evidențele fiscalului a unui sold greșit la taxa pe valoarea adăugată până la data controlului efectuat și consemnat în Raportul de inspecție fiscală încheiat la 12.09.2008 .

Pe de altă parte, trebuie să arătăm că nici inițiatorul operațiunilor de compensare - cesionare, respectiv SC MI SA, nu a făcut nici o observație sau contestație la Nota de restituire nr. .../ 08.06.2007 (fila 26) deși a luat la cunoștință că obligațiile SC M SRL constând în taxa pe valoare adăugată (societate afiliate) nu au fost stinse integral, acceptându-se tacit ca taxa pe valoarea adăugată rămasă necompensată și deci neachitată la SC M SRL să fie restituită SC MI SA B.

Față de cele de mai sus nu putem însuși apărările contestatoarei privitoare la exonerarea de la plată a majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, apărări conform cărora culpa ar aparține organelor fiscale.

Așa cum s-a arătat, respectarea principiilor generale de conduită în administrarea impozitelor și taxelor cât și a normelor de procedură referitoare la îndeplinirea modalităților de stabilire, exercitare și stingere a drepturilor și obligațiilor părților din raportul de drept material fiscal vizează, deopotrivă, organele fiscale cât și contribuabilii.

Din perspectiva celor anterior consemnate, este evident comportamentul culpabil al contestatoarei în raporturile cu fiscalul, concretizat prin neîndeplinirea obligațiilor ce-i reveneau, sintetizate în cele ce urmează:

a) refuzul contestatoarei de a proceda la punctarea evidențelor conduse de administrația fiscală cu propriile sale evidențe, în vederea clarificării stării de fapt fiscale, a eliminării și corectării neconcordanțelor și erorilor existente în soldul creanțelor fiscale, încălcându-se astfel dispozițiile imperative ale art. 10 din Codului de procedură fiscală;

b) încălcarea principiului bunei-credințe în relațiile dintre contribuabili și organele fiscale consacrat de art. 12 din Codul de procedură fiscală;

c) neindividualizarea obligațiilor fiscale solicitate a fi compensate și regularizate prin indicarea certă a sumelor și naturii lor, încălcându-se prevederile pct. 111.2 din Normele Metodologice date în aplicarea OG nr. 92/2003 aprobate prin H.G. nr. 1050/2004.

d) deși deonturile de taxa pe valoarea adăugată, prin care contribuabilul a realizat autoimpunerea acestor obligații bugetare, din perioada în care s-a declanșat și perpetuat litigiul fiscal (filele nr. 62-93), au fost întocmite corect și complet, cu respectarea prevederilor art. 82 alin. (2) și (3) din Codul de procedură fiscală coroborate cu art. 85 alin. (1) lit. a) din același Cod, contestatara nu a virat la termen obligațiile rămase în sold după compensare, încălcând astfel prevederile art. 158 alin. (1) din Codul fiscal, prevederi conform cărora, **orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat.**

e) suma de S5_lei pentru care organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere (evidențiată și menținută de contestatară, în toată perioada, în soldul obligațiilor de plată către buget) a fost utilizată de contribuabil în activitatea sa, beneficiind astfel de o creditare temporară din partea bugetului, care nu poate fi realizată cu titlu gratuit.

În raport de considerentele de mai sus, urmează ca acest capăt de cerere să fie respins ca neîntemeiat.

2.Referitor la impozitul pe dividende de plată suplimentar

În concret, în urma verificării efectuate, s-a constatat că societatea a calculat, evidențiat și virat pentru dividendele aferente anului 2005, care au fost plătite în anul 2006, un impozit în cotă de 10% în loc de 16%. Organele de control au procedat la recalcularea impozitului pe dividende și au stabilit o diferență suplimentară de S4 lei, iar pentru neplata în termen s-au stabilit majorări de întârziere aferente în sumă de S11 lei.

În drept, Legea nr. 163 din 1 iunie 2005 privind aprobarea Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.138 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, la punctul 39 precizează următoarele:

"39. Articolul III va avea următorul cuprins:

(...)

*(4) **Începând cu data de 1 ianuarie 2006, pentru calculul impozitului pe veniturile realizate de persoane fizice din investiții și din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, definite potrivit dispozițiilor cap. V și VIII¹ din titlul III, cota de impozit este de 16%, cu excepția câștigurilor realizate din transferul titlurilor de valoare înstrăinate într-o perioadă mai mare de 365 de zile de la data dobândirii, pentru care se menține cota de 1% prevăzută la art. 67 alin. (2) lit.e).***

Referindu-ne la veniturile realizate de persoane fizice din investiții, prevederile art. 65 alin (1) lit. a) al capitolului V , titlul III din Codul fiscal arată clar că din această categorie fac parte și dividendele, astfel:

"Art. 65 Definierea veniturilor din investiții. (1) Veniturile din investiții cuprind:

a) **dividende;**

(....)"

Din prevederile legale prezentate mai sus rezultă indubitabil că începând cu data de 1 ianuarie 2006 cota impozitului pe dividende realizate de persoane fizice este de 16%.

Potrivit art. 67 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal " *obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice o data cu plata dividendelor către acționari sau asociați*".

Așadar, este limpede că pentru calculul impozitului pe dividende **achitate în anul 2006** se aplică cota de 16% și nu cota de 10%, cum eronat a apreciat contestatara.

Susținerea petentei că la art. 67 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal în *forma modificată aplicabilă* anului 2006 se prevede în mod expres cota de 10% întrucât până la această dată nu există o republicare a Codului fiscal cu toate modificările și actualizările aduse acestuia de la prima publicare în Monitorul Oficial din 23 decembrie 2003, nu poate fi luată în considerare. Aplicarea în timp a oricărei dispoziții legale, inclusiv a Codului fiscal, nu este dependentă de republicarea acestora. Modificările aduse Codului fiscal trebuie urmărite și aplicate pentru fiecare perioadă la care se referă, așa cum rezultă din ordonanțele de urgență sau legile de modificare sau completare a acestuia.

În ce privește aserțiunea petentei referitoare la faptul că pct. 46 al art. I din Legea nr. 343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571 privind Codul fiscal care dispune că impozitul pe dividende este de 16% , intră în vigoare la data de 1 ianuarie 2007, este corectă. Dar, pentru anul 2006 au fost aplicabile prevederile art. III din OUG nr. 138/2004 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobată cu modificări prin Legea nr. 163/2005, care, așa cum am precizat anterior, a stabilit cota de impozitare a veniturilor obținute de persoane fizice din investitii la 16%.

Având în vedere cele prezentate mai sus , contestația SC M SRL, împotriva impozitului pe dividende stabilit de plată suplimentar în sumă de S4 lei și implicit, împotriva majorărilor de întârziere aferente în sumă de S11 lei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul art.216 alin. (1) din Codul de procedură fiscală -republicat se

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC M SRL B pentru suma de S3 lei reprezentând majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adăugată neachitată în termen și, pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. .../2008 .

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC M SRL pentru suma de S19 lei, reprezentând impozit pe dividende în sumă de S4 lei și majorări de întârziere aferente în sumă de S11 lei și, pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr.../2008.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Județean Bistrița-Năsăud, Secția de contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV,

Adresa: Bistrita, Str. 1 Decembrie, nr. 6-8, jud. Bistrita-Nasaud, cod postal 420080
Telefon: 0263-21066; 212623 Fax: 0263-216880