

DOSAR Nr. 31/2007

DECIZIA NR.28/11.06.2007

privind soluționarea contestației formulate de S.C. T. S.R.L. din Bistrita, înregistrată la
D.G.F.P. Bistrița - Năsăud sub nr.9112/11.05.2007

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița - Năsăud, a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție fiscală Bistrița-Năsăud prin adresa nr.9112/11.05.2007 în legătură cu contestația depusă de S.C. T. S.R.L. din Bistrita.

Contestația este formulată împotriva măsurilor dispuse prin decizia de impunere nr.396/26.03.2007 (fila 1) întocmită de Activitatea de control fiscal Bistrița - Năsăud, act prin care, în baza Raportului de inspecție fiscală din 23.03.2007, s-a stabilit, printre altele, în sarcina petentei obligația suplimentara de plată în quantum de S lei, reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice (S1 lei) și dobânzi de întârziere (S2 lei).

În raport cu datele din dosar constatăm că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.175, 177 și art.179 alin.(1) din Codul de procedură fiscală- republicat-, și pe cale de consecință Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud prin Biroul de soluționare a contestațiilor este investit să soluționeze cauza.

Cu adresa nr.9112/16.05.2007(fila 35) s-a pus în vedere petentei comunicarea unor documente, cele transmise fiind anexate la dosarul cauzei (filele 37-95).

În cauză a fost întocmit referatul cu propuneri de soluționare.

Din analiza datelor și documentelor aflate la dosar, se desprind următoarele :

I. Prin Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr.1095/23.03.2007 (filele 11-22) care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele Activității de

control fiscal Bistrița-Năsăud au stabilit suplimentar în sarcina petentei pentru perioada 01.01.2004-31.01.2007, obligații fiscale în cuantum de S lei, reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice (S1 lei) și dobânzi de întârziere (S2 lei).

În cuprinsul Raportului de inspecție fiscală se face trimitere la Procesul verbal din data de 29.03.2006 prin care acționarii societății petente au hotarat ca profitul net al anului 2005 în sumă de S3 lei, precum și profitul nerepartizat din anii precedenți în sumă de S4 lei să fie repartizat la dividende. Organele de inspecție constată că până la data efectuării controlului dividendele în cuantum de S5 lei sunt înregistrate în bilanțele de verificare lunare începând cu 31.12.2005, societatea neînregistrând și nedeclarând până la data de 31.12.2006 obligația de plată a impozitului pe dividende și de asemenea nu a achitat până la data controlului obligația de plată a impozitului în cuantum de S1 lei ($S5 \times 16\%$). Prin neînregistrarea în evidența contabilă și nedeclararea obligației de plată la impozitul pe dividende au fost încălcate prevederile art.60 alin.(1) din Legea nr.82/1991 – republicată-, [în realitate este vorba de art.6 alin.(1)] și art 79 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 –republicată.

Din nota explicativă luată reprezentantului legal al societății rezultă că nu se datorează impozit pe dividende, (acestea nefiind ridicate de acționari), întrucât urmează a fi stornate și repartizate către alte fonduri. Având în vedere că repartizarea profitului la dividende a fost înregistrată în evidența contabilă a lunii decembrie 2005, în bilanțul contabil încheiat la 31.12.2005 și în raportarea semestrială la 30.06.2006, organele de inspecție conchid “ că nu este posibilă din punct de vedere legal stornarea repartizării “. Menționăm și faptul că în cuprinsul referatului cu propuneri de soluționare organul de inspecție arată că nu a avut cunoștința de existența și conținutul Hotărârii nr.2/14.12.2006 (document prin care s-a hotărât schimbarea destinației sumelor repartizate la dividende la surse proprii de finanțare – fila 1), astfel că, la data emiterii deciziei de impunere motivele avute în vedere la stabilirea obligației fiscale au fost legale.

Temeiul de drept invocat de organul de inspecție în stabilirea impozitului pe dividende îl reprezintă prevederea de la art.67.alin.(1) din Legea nr.571/2003, iar pentru accesorii, art.116 din O.G. nr.92/2003.

II. Împotriva deciziei de impunere nr.396/26.03.2007(filele 23-25) petenta depune contestație înregistrată la Activitatea de control fiscal Bistrița-Năsăud sub nr.1194/05.05.2007 (filele 26-28) și la registratura generală a D.G.F.P Bistrița - Năsăud sub nr.9112/11.05.2007 (fila 34), solicitând admiterea acesteia și anularea obligațiilor fiscale în sumă totală de S lei reprezentând impozit suplimentar pe veniturile din dividende distribuite (S1 lei) și dobânzi de întârziere aferente(S2 lei).

Contestatoarea susține că nu datorează impozit pe dividende întrucât prin voința celor doi asociați, concretizată în cuprinsul Hotărârii nr.2/14.02.2006 s-a convenit nedistribuirea dividendelor, urmând ca acestea să fie trecute la ct.1068 “ alte rezerve “, ca și fonduri proprii de dezvoltare, iar bilanțul contabil încheiat la data de 31.12.2006 a fost întocmit “ potrivit normelor contabile incidente cu respectarea voinței asociaților “.

În motivarea schimbării destinației profitului net se arată că sumele reprezentând dividende vor fi utilizate de societate în activitatea curentă pentru realizarea obiectivelor stabilite (construcție cu destinație spații de birou și spații de depozitare mărfuri).

Fată de această stare de fapt, prin interpretarea eronată a voinței asociaților, constatările organului de inspecție sunt contrare realității, măsura de stabilire suplimentară a sumei de S lei cu titlu de impozit pe veniturile din dividende fiind de natură a prejudicia societatea. În opinia petentei aspectul litigios de care depinde soluționarea contestației îl reprezintă considerarea/ neconsiderarea repartizării stabilite prin hotărârea asociaților din data de 14.02.2006 ca valabilă (în realitate data este 14.12.2006).

Contestatoarea arată că Legea nr.31/1990 consacră libertatea asociaților de a decide modalitatea de împărțire a beneficiilor. Astfel, potrivit dispozițiilor art.111 din Legea nr.31/1990 adunarea generală discută și aprobă bilanțul contabil, iar în ceea ce privește distribuirea în avans a dividendelor (soluție neconsacrată de lege), petenta arată că această operațiune trebuie înțeleasă doar ca o repartizare provizorie, definitivarea operațiunii urmând să fie hotărâtă de adunarea generală a asociaților. Potrivit Legii contabilității nr.82/1991-republicată, bilanțul contabil vizează exercițiul financiar (1 ianuarie - 31 decembrie) fiind supus aprobării în anul următor până cel târziu în luna aprilie când bilanțul trebuie depus la autoritatea fiscală competentă.

Concluzionând petenta susține că în mod corect nu a înregistrat și declarat ca și obligație de plată impozit pe dividende, deoarece “ asociații uzând de libertatea de a dispune “ au redirecționat dividendele spre o finalitate utilă activității societății, situație care, pe baza argumentelor de mai sus o exonerează de la plata impozitului pe dividende și a accesoriilor aferente.

III. Luând în considerare constatările organului de control, motivele invocate de petentă, în raport cu documentația existentă la dosar și prevederile legale incidente în spetă se rețin următoarele :

Analizând documentele dosarului prin prisma actelor normative în vigoare care au reglementat impozitul pe dividende pentru perioada la care se referă controlul, reținem că atât constatările cât și măsurile dispuse prin Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere nr.396/26.03.2007 (filele 11-22 și 23 la 25) sunt criticabile pentru considerentele ce urmează.

În fapt prin Hotărârea nr.1/29.03.2006 (fila 52) adunarea generală a acționarilor aprobă bilanțul contabil pe anul 2005 și repartizează profitul net în sumă de S3 lei, precum și profitul nerepartizat din anii precedenți în sumă de S4 lei la dividende convenite acționarilor. Hotărârea a fost înregistrată în evidența contabilă și reflectată în bilanța de verificare a lunii decembrie 2005 (fila 71), în care în creditul contului 457 “ Dividende “ este înscrisă suma de S5 lei, precum și în formularul 10 poziția D. “ Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de până la un an “ din bilanțul contabil încheiat cu aceeași dată (fila 79).

În concret însă, prin Hotărârea nr.2/14.12.2006 (fila 1) adunarea generală extraordinară a hotărât revenirea la repartizarea inițială a profitului net realizat în anul

2005 și în anii precedenți, stabilind că sumele în cauză să fie afectate altor rezerve în scopul asigurării resurselor proprii de finanțare pentru activitățile viitoare ale societății. Astfel, potrivit celor înscrise în hotărâre rezultă că în perspectiva aderării României la U.E. este necesară dezvoltarea activității economice a societății, sens în care se va realiza o construcție cu destinație de spații de birou și încăperi pentru depozitarea mărfurilor. Prin declarația din 22.03.2007 (fila 31) reprezentantul societății petente arată că dividendele în cauză nu au fost ridicate, ele urmând a fi stornate din evidența contabilă. Menționăm, că în contabilitatea petentei a fost operată hotărârea asociaților prin N.C. nr. 908/14.12.2006 (fila 49) cu articolul contabil 1068 – 457 = - S5 lei care reflectă stornarea dividendelor și revenirea la repartizarea profitului net prin schimbarea destinației dată inițial acestuia, așa cum s-a hotărât de adunarea generală extraordinară a acționarilor. Constatăm că în bilanța de verificare a lunii decembrie 2006, urmare a operațiunii contabile de mai sus soldul contului reprezentând dividende este zero (fila 58), iar rezervele reflectate în contul 1068 însumează S5 lei (fila 60). Urmare acestor operațiuni în bilanțul contabil încheiat la 31.12.2006 (fila 67 - formular 10) constatăm că rezervele (ct.106) sunt de S5 lei, (suma care coincide cu profitul net din anul 2005 și cel din anii precedenți repartizat inițial la dividende și pentru care organul de inspecție a calculat impozit suplimentar), iar soldul conturilor de la grupa D. (care cuprinde și ct.457 – dividende-) s-a diminuat de la S6 lei cât era la începutul anului 2006, la S7 lei la sfârșitul anului.

Despre Hotărârea nr.2/14.12.2006 contestatoarea face vorbire și în documentul de la fila 47 în care se arată, pe de o parte că, “impropriu” au fost repartizate și înregistrate din profitul net pentru anul în curs dividende (când de fapt acestea trebuiau repartizate doar în anul următor), iar pe de altă parte arată că, dividendele în cauză nu au fost ridicate de acționari, urmând a fi redirecționate spre surse proprii de finanțare. Întrucât organul de inspecție susține că nu a avut cunoștință de existența documentului de mai sus, la solicitarea noastră contestatoarea depune în probațiune la dosarul contestației copie după registrul de intrare a societății, unde la poziția 51 este evidențiată hotărârea nr.2/14.12.2006 (fila 41), precum și copie după Certificatul de urbanism nr.792/07.05.2007 (filele 38- 39) privind executarea unei construcții cu destinație de depozit și spații de birou.

În raport cu starea de fapt reținută mai sus urmează a se stabili dacă prin prisma reglementărilor în vigoare, este legală impunerea dividendelor distribuite din profitul net al anului 2005 și a celui din anii precedenți în condițiile în care în cursul anului 2006 s-a revenit asupra repartizării inițiale în maniera descrisă anterior.

În drept sunt aplicabile prevederile art.7 alin.(1) pct.12 din Codul Fiscal, art.65 și art.67 din Codul Fiscal actualizat și modificat prin O.U.G. nr.138/29.12.2004 precum și dispozițiile din Legea nr.31/1990 – republicată, (M.O. nr.1066/17.11.2004) privind societățile comerciale referitoare la dividende și la atribuțiile și competențele adunării generale.

Potrivit art.7 alin.(1) pct.12 din Codul fiscal prin dividend se înțelege : **“o distribuire în bani sau natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la**

persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică.....”. Art.67 alin.(1) din Legea nr.31/1990 –republicată privind societățile comerciale definește dividendul ca fiind **“ cota parte din profit ce se plătește fiecărui asociat “**.

Reglementând modul de calcul și reținere a impozitului pe dividende, art.67 alin.(1) din Codul fiscal actualizat și modificat prin O.U.G. nr.138/2004 statuează că această obligație **“ revine persoanelor juridice odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați “**, termenul de plată fiind până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. Ultima teză a articolului precizat conține și dispoziția de excepție în sensul că **“ 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 “**.

Din analiza textelor legale sus citate rezultă că obiectul impunerii îl constituie dividendele distribuite care se plătesc sau care urmează a se plăti acționarilor ori asociaților. Având în vedere că adunarea generală extraordinară a venit asupra repartizării profitului net aferent anului 2005 și a celui din anii precedenți prin alocarea la alte rezerve a sumelor distribuite inițial ca dividende, este limpede că suma în litigiu reprezentând venituri luate drept bază de calcul de către organul de inspecție nu mai poate constitui obiect al impunerii. Prin revenirea asupra repartizării profitului net în maniera de mai sus asociații societății petente au pierdut nu numai dreptul la dividendele distribuite inițial ci și la calitatea de subiecți ai impunerii. În acest context apreciem că prevederile art.67 alin.(1), ultima teză, din Codul fiscal actualizat și modificat prin O.U.G. nr.138/2004 nu mai sunt aplicabile, ipoteza acestei norme referindu-se numai la dividendele distribuite, datorate asociaților, care nu au fost plătite până la sfârșitul anului. Or, în speta analizată, la finele anului 2006, ca urmare a revenirii la repartizarea inițială, contestatoarea nu mai înregistrează dividende distribuite, datorate asociaților, adică a unor dividende care, conform Codului Fiscal **“ nu au fost plătite asociaților până la sfârșitul anului în care s-a aprobat bilanțul contabil “**, acestea fiind, așa cum s-a arătat mai sus, stornate și înregistrate ca și rezerve.

Învederăm și faptul că legea societăților comerciale și legislația fiscală nu conțin dispoziții care interzic revenirea asupra unei hotărâri a adunării generale a asociaților sau acționarilor. În cazul analizat potrivit prevederilor stipulate la art.18 și art.19 din Actul constitutiv al societății (filele 89-94) asociaților le revin obligațiile prevăzute de lege pentru adunarea generală privind aprobarea situației financiare anuale și a stabilirii repartizării profitului net, precum și răspunderea acestora cu privire la **“ existența reală a dividendelor plătite “**.

Față de cele de mai sus arătate rezultă că impozitul pe dividende stabilit suplimentar în sarcina petentei nu a fost corect determinat și, pe cale de consecință cererea petentei pentru suma de S1 lei, precum și a accesoriilor aferente în sumă de S2 lei urmează a fi admisă.

Pentru aceste motive, în temeiul art.186 alin.(1) din Codul de procedură fiscală-republicat, se

DECIDE :

Admiterea contestației formulate de S.C. T.S.R.L. din Bistrița, și pe cale de consecință anularea măsurilor stabilite prin Decizia de impunere nr.396/26.03.2007, încheiată de Activitatea de control fiscal Bistrița-Năsăud, pentru suma de S lei, reprezentând impozit pe veniturile din dividende (S1 lei) și dobânzi de întârziere (S2 lei).

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

DIRECTOR EXECUTIV,
Țintean Ioan

Adresa: Bistrita, Str. 1 Decembrie, nr. 6-8, jud. Bistrita-Nasaud, cod postal 420080
Telefon: 0263-210661; 212623 Fax: 0263-216880