

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI PRAHOVA
Biroul Solutionare Contestatii

DECIZIA nr. 147 din X iunie 2010
privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. "X" S.R.L. din X

Cu adresa nr. X/X.05.2010, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr. X/X.05.2010, **Ministerul Finantelor Publice - Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor Bucuresti** a inaintat **dosarul contestatiei** formulata de **S.C. "X" S.R.L.** din X, Jud. Prahova, impotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X din X.03.2010* intocmita de reprezentanti ai A.I.F. Prahova.

Decizia de impunere nr. X/X.03.2010 a avut la baza masurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspectie fiscala generala incheiat in data de X.03.2010 si inregistrat la organul fiscal sub nr. X/X.03.2010.

Precizam ca initial contestatia a fost inregistrata la D.G.F.P. Prahova - A.I.F. Prahova sub nr.X/X.04.2010, dosarul contestatiei fiind transmis catre Ministerul Finantelor Publice - **Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor Bucuresti** cu acelasi numar in data de X.04.2010. Dosarul a fost retransmis organelor de solutionare a contestatiilor din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice Prahova ca urmare a modificarii prevederilor legale din Codul de procedura fiscala, asa cum au fost ele precizate la art.26 din O.U.G. nr.39/21.04.2010, respectiv competenta organelor teritoriale in solutionarea contestatiilor avand ca obiect impozite si taxe in cuantum de **pana la 3.000.000 lei**.

S.C. "X" S.R.L. are sediul social in X, str. ..., nr....., jud. Prahova, este inregistrata la O.R.C. Prahova sub nr. J29/X/1994 si detine codul unic de inregistrare nr.X cu atribut fiscal RO.

Obiectul contestatiei il constituie suma totala de **X lei** reprezentand:

- X lei - impozit pe profit;
- X lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- X lei - impozit pe veniturile din dividende;
- X lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din dividende;
- X lei - impozit pe veniturile nerezidentilor;
- X lei -majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 de zile prevazut de art.207 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007 - Titlul IX "*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat societatii contestatoare in data de X.03.2010, iar contestatia a fost depusa si inregistrata la D.G.F.P. Prahova sub nr.X/X.04.2010.

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

I. - Sustinerile societatii contestatoare sunt urmatoarele:

“ [...] In primul rand, in legatura cu afirmatia organului de cercetare fiscala, potrivit careia, referitor la sumele inscrise in facturile emise de firmele cipriote [...] In contul unor servicii de consultanta, respectiv de servicii de marketing, in valoare totala de X lei, acestea au fost stabilite ca fiind nedeductibile, [...], intrucat nu au fost prezentate documentele care sa justifice prestarea efectiva a acestor servicii, va rog sa aveti in vedere urmatoarele aspecte:

Practica judiciara si doctrina de specialitate fac urmatoarele precizari cu privire la emiterea unei facturi:

Se considera ca factura este un in scris sub semnatura privata prin care se constata executarea unei operatiuni comerciale, in conditiile in care a fost acceptata la plata de catre destinatarul acesteia. Factura face dovada cu privire la existenta actului juridic si cu privire la executarea operatiunii care constituie obiectul ei, iar acceptarea acesteia poate fi expresa sau tacita. [...]

Pe cale de consecinta, va rugam sa observati faptul ca emiterea facturilor de catre societatile cipriote [...] catre societatea noastra comerciala face dovada cu privire la existenta actului juridic (a contractului de consultanta, respectiv a contractului de marketing) si cu privire la executarea operatiunilor care constituie obiectul acestora. Faptul ca societatea noastra nu a prezentat documente (inscrisuri) care sa justifice prestarea efectiva a acestor servicii, in sensul de instrumentum probationis, nu inseamna ca intre societatea noastra si cele doua societati cipriote nu s-au incheiat si executat contractele in sensul de negotium jure. Ori ceea ce este relevant cu privire la orice operatiune juridica incheiata intre doua sau mai multe parti contractante este executarea acesteia si nu proba acestei executari prin inscrisuri privite in sens de instrumentum probationis.

Avand in vedere cele expuse mai sus, consideram ca prin emiterea facturilor de catre cele doua firme cipriote si acceptarea la plata a acestora de catre societatea noastra este pe deplin probata incheierea si executarea contractelor incheiate intre parti, chiar daca societatea noastra nu a efectuat plata efectiva catre cele doua societati straine.

In aceste conditii, prin executarea de catre societatile cipriote a obligatiilor contractuale fata de societatea noastra s-a nascut in patrimoniul acestora un drept de creanta avand ca obiect sumele stipulate in facturile emise spre plata catre societatea noastra.

Societatile comerciale cipriote au cesionat drepturile de creanta celor doi asociati ai societatii noastre, SC X SRL.

Cesiunea de creanta este unul dintre modurile de transmitere a obligatiilor si reprezinta acel contract prin care un creditor transmite o creanta a sa unei alte persoane. [...]

Ulterior incheierii operatiunii juridice a cesiunii de creanta, intrucat societatea noastra nu a avut posibilitatea financiara de a-si achita datoriile fata de noi sai creditori (asociatii societatii), a apelat la unul din modurile de stingere a obligatiilor care duc la realizarea creantei creditorului, si anume darea in plata.

Tinand seama de rationamentele enuntate mai sus, va rugam sa observati faptul ca toate operatiunile contractuale descrise mai sus sunt absolut legale, si ele trebuiesc avute in vedere de organele de inspectie fiscala.

Avand in vedere cele expuse mai sus, va rugam ca in temeiul art.216, alin.(2) din Codul de procedura fiscala sa dispuneti anularea totala a Deciziei de impunere nr.X/X.03.2010, [...]

II. - Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de X.03.2010 de reprezentantii D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Inspectie Fiscala la S.C. “X” S.R.L. din X, Jud. Prahova, s-au stabilit urmatoarele:

“Capitolul III - Constatari fiscale [...]

III.2 Impozitul pe dividende

[...] Din analiza efectuata asupra documentelor prezentate de unitate, au rezultat urmatoarele:

- in perioada supusa inspectiei fiscale (lunile iunie si decembrie 2008), au fost efectuate operatiuni patrimoniale de dare in plata a unor cladiri si terenuri in valoare totala de X lei, din

patrimoniul SC X SRL catre asociati (X si X), in baza contractelor incheiate in acest sens si autentificate prin notariat [...];

- operatiunile evidentiate in contabilitate au constat in trecerea activelor in valoare totala (contabila) de X lei [...], in proprietatea asociatilor, in schimbul preluarii de catre acestia a unor datorii ale societatii (valoare identica, respectiv de X lei), catre parteneri externi;

- serviciile in cauza, in valoare totala de X lei, mentionate anterior, au fost inregistrate de SC X SRL in cheltuieli de exploatare (rulaj cont contabil 628.3) aferente perioadei anterioare celei cuprinse in prezenta inspectie fiscala, respectiv lunile septembrie si decembrie 2006, astfel:

* X lei, echivalentul a X USD, reprezentand "servicii de consultanta" inscrise in factura externa nr.X emisa la data de X.09.2006, de catre firma X, in baza contractului nr.X;

* X lei, echivalentul a X USD, suma inscrisa in factura externa nr.X emisa la data de X.12.2006 de catre firma X, cu explicatia "servicii marketing" in baza contractului nr.X.

- potrivit fiselor de cont analitice de furnizori prezentate la control, respectiv a datelor din balantele de verificare, suma totala de X lei, reprezentand contravaloare servicii efectuate de terti, nu a fost achitata efectiv emitentilor de catre SC X SRL pana la data operatiunilor patrimoniale de dare in plata a unor imobile;

- intre firmele creditoare (creditori cedenti) si asociatii SC X SRL (creditori cesionari) au fost incheiate contracte de cesiune de creante, "ale caror efecte se produc incepand cu data semnarii" si al caror obiect a constat in instrainarea creantelor detinute de catre creditorii cedenti (firmele cipriote X si X), creditorilor cesionari - X si X, respectiv:

* contract nr.X din X noiembrie 2007 pentru cesiunea creantei in valoare totala de X USD detinuta de creditorul cedent X asupra debitorului cedat SC X SRL, generata de contractul X, catre cei doi asociati ai firmei romanesti, in calitate de creditori cesionari.

Mentionam ca, asa cum s-a precizat in raportul de inspectie fiscala nr.X/2007, incheiat de organele de specialitate din cadrul AFP - CM Prahova si potrivit evidentei contabile a unitatii verificate, fata de valoarea totala de X USD a creantei cesionate asociatilor de partenerul extern, contravaloarea serviciilor de consultanta inregistrate de SC X SRL in baza facturii externe nr.X/X.09.2006, emisa de X a fost de X USD, echivalentul a X lei.

* contract nr.X din X noiembrie 2007 pentru cesiunea creantei in valoare de X USD detinuta de creditorul cedent X asupra debitorului cedat SC X SRL.

Potrivit clauzelor contractuale "conditiile precedente" constau in preluarea integrala, in baza unei intelegeri private, de catre X si X Natalia, a creantei detinute de firma cipriota asupra unitatii verificate, urmare derularii contractului nr.X, in valoare totala de X USD.

Mai mult, potrivit clauzelor, "dovada" creantei de X USD se face cu facturi, fisa analitica de furnizor, contract.

- urmare instrainarii creantelor in valoare totala de X lei de catre firmele X (X lei, echivalentul a X USD), respectiv X (X lei, echivalentul a X USD), intre cei doi asociati - X si X si SC X SRL a fost incheiat in data de X.11.2007 un contract de imprumut in valoare totala de X lei, reprezentand atat creante comerciale (contravaloare bunuri si servicii neachitate tertilor externi), cat si imprumuturi acordate de creditori straini in baza unor contracte de imprumut.

In ce priveste sumele neachitate tertilor externi in contul serviciilor inscrise in facturile emise catre unitatea verificata, mentionam ca valoarea totala a acestora este de X lei, respectiv X lei, echivalentul a X USD in contul firmei X si X lei, echivalentul a X USD in contul firmei X, asa cum a fost detaliat anterior.

Potrivit clauzelor contractuale, obiectul acestei intelegeri consta in acordarea de catre creditori (X si X) a unui imprumut in valoare totala de X lei, echivalentul a X USD si X EUR, prin preluarea creantelor detinute asupra imprumutatului (SC X SRL) de catre parteneri de afaceri din X, in speta:

- X.....X USD;
- X.....X USD;
- X.....X USD;
- X.....X EUR.

Termenul de rambursare prevazut initial in contract, respectiv X noiembrie 2007 a fost prelungit pana la X ianuarie 2009 prin act aditional.

Asa cum reiese din procesele verbale de conciliere incheiate in data de X.11.2008, X.12.2008 si X.02.2009 [...], intre SC X SRL si asociatii X si X, care au avut ca obiect "datoria certa, lichida si exigibila" generata de contractul de imprumut incheiat la X.11.2007, respectiv "solutionarea pe cale amiabila a litigiului nascut ca urmare a neexecutarii obligatiei de restituire integrala a imprumuturilor".

In acest sens, s-a convenit de catre SC X SRL si asociatii sai, ca "singura modalitate echitabila de stingere a conflictului...o reprezinta darea in plata de catre SC X SRL a bunurilor imobiliare" din patrimoniu.

Ca urmare, in lunile iunie si decembrie 2008 au fost incheiate contracte, autentificate prin notariat, care au avut ca obiect "darea cu titlu de dare in plata", de catre SC X SRL, catre asociatii firmei - X si X, "in deplina proprietate, libere de orice sarcini si cu garantia oricarei evictiuni, a bunurilor imobile proprietatea firmei" in valoare totala de X lei [...]

Potrivit clauzelor contractuale, transmiterea proprietatii asupra imobilelor in cauza - constructii si terenuri, se face prin dare in plata in vederea stingerii obligatiei de plata" a SC X SRL in contul asociatilor sai, X si X.

Referitor la sumele inscrise in facturile emise de firmele cipriote X (X lei, echivalentul a X USD) si X (X lei, echivalentul a X USD) in contul unor servicii de consultanta, respectiv de servicii de marketing, in valoare totala de X lei acestea au fost stabilite ca fiind nedeductibile de catre organele de inspectie fiscala, asa cum s-a inregistrat in raportul nr.X/2007 incheiat cu ocazia inspectiei generale asupra obligatiilor datorate bugetului consolidat.

Reconsiderarea la control a deductibilitatii acestor servicii, in sensul nerecunoasterii ca si deductibila la calculul rezultatului fiscal a sumei totale de X lei, s-a impus urmare neprezentarii documentelor care sa justifice prestarea efectiva a acestora.

Prin urmare, firmele cipriote X si X reclama o creanta asupra unitatii verificate, (creanta cesionata ulterior asociatilor), in baza unei facturi externe (in fond doar un inregistrat), in sustinerea careia nu ofera documente justificative legale privind realitatea, oportunitatea si legalitatea operatiunilor in cauza.

Mentionam ca situatia prezentata a fost asumata si de catre SC X SRL in sensul ca, desi nu detine documente doveditoare ale prestarii efective de catre parteneri a serviciilor in cauza, intangibile, de altfel, a procedat la suportarea pe costuri a sumei totale de X lei.

Rezulta ca facturile externe emise de catre firmele cipriote de mai sus, pentru care nu exista un suport documentar justificativ legal, in conditiile asumarii si de catre unitatea verificata a nerecunoasterii la control a acestor cheltuieli, nu asigura si nu justifica generarea unei obligatii certe pentru SC X SRL fata de emitent, obligatie care sa poata fi preluata in contul valorii activelor date in plata.

In consecinta, preluarea de catre asociati a activelor din patrimoniul societatii in contul serviciilor nedeductibile in suma de X lei, constituie dividend, care, potrivit definitiei din Codul fiscal, reprezinta "o distribuire in bani sau in natura, efectuata de o persoana juridica unui participant la persoana juridica, drept consecinta a detinerii unor titluri de participare la acea persoana juridica".

In conformitate cu prevederile art.67, alin.(1), Titlul III, Cap.V din Legea nr.571/2003: "Veniturile sub forma de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a detinerii de titluri de participare la fondurile inchise de investitii, se impun cu o cota de 16% din suma acestora. Obligatia calcularii si retinerii impozitului pe veniturile sub forma de dividende revine persoanelor juridice, odata cu plata dividendelor catre actionari sau asociati cu termen scadent ziua de 25 inclusiv, a lunii urmatoare celei in care se face plata..."

Potrivit datelor [...], in ce priveste impozitul pe dividende, urmare inspectiei au fost retinute in sarcina unitatii urmatoarele:

- diferenta suplimentara.....X lei;
- obligatii fiscale accesorii.....X lei.

III. - Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si avand în vedere prevederile legale în vigoare din perioada verificata, au rezultat urmatoarele:

Controlul efectuat la S.C. "X" S.R.L. X, concretizat prin **Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere emise in data de X.03.2010**, a avut ca obiectiv, printre altele, stabilirea modului de calcul, evidentiere si virare a impozitului pe profit din perioada ianuarie 2007 - decembrie 2008, a impozitului pe dividende, cat si a impozitului pe veniturile nerezidentilor din perioada aprilie 2007 - iunie 2009.

S.C. "X" S.R.L. X are ca obiect principal de activitate "*Fabricarea de elemente de dulgherie si tamplarie din metal*" - cod CAEN 2812.

In urma controlului s-au stabilit diferente suplimentare, astfel: la impozitul pe profit in suma de **X lei** cu majorari de intarziere aferente in suma de **X lei**, la impozitul pe veniturile nerezidentilor in suma de **X lei** cu majorari de intarziere aferente in suma de **X lei** si la impozitul pe dividende in suma de **X lei** cu majorari de intarziere aferente in suma de **X lei**.

a) Referitor la impozitul pe dividende

* Diferenta de impozit pe dividende contestata a rezultat astfel:

In perioada verificata societatea a efectuat operatiuni patrimoniale de dare in plata a unor cladiri si terenuri catre asociati in valoare totala de **X lei**, pe baza de contracte autentificate notarial, ca urmare a preluarii de catre acestia a unor datorii de egala valoare reprezentand servicii externe (consultanta si marketing) facturate in lunile septembrie si decembrie 2006 de catre doua firme prestatoare din X (X si X).

In fapt, in luna noiembrie 2007 au fost incheiate X **contracte de cesiune de creanta** reprezentand instrainarea creantelor de catre firmele creditoare cedente sus mentionate catre creditorii cesionari reprezentati de asociatii S.C. "X" S.R.L. X, X si X, care au preluat integral creantele.

Ulterior, tot in luna noiembrie 2007, a fost incheiat un **contract de imprumut** intre asociatii S.C. "X" S.R.L. Xi in calitate de creditori si S.C. "X" S.R.L. X in calitate de imprumutat, prin care creditorii au acordat societatii contestatoare un imprumut in valoare de **X lei** (echivalentul a X USD si X EUR) pentru acoperirea unor datorii comerciale catre terti externi, cat si pentru rambursarea unor credite acordate de creditori straini.

Ca urmare a nerespectarii de catre S.C. "X" S.R.L. X a termenului de rambursare a imprumutului stipulat in contractul de imprumut sus mentionat (X noiembrie 2007), termen prelungit prin act aditional pana la X ianuarie 2008, cat si a imposibilitatii acesteia de a-si achita obligatiile de plata, intre parti s-a convenit "*solutionarea pe cale amiabila a litigiului nascut*", prin intocmirea unor procese verbale de conciliere care au avut ca obiect "*datoria certa, lichida si exigibila*" inregistrata de societate catre X si X.

Astfel, au fost incheiate in lunile iunie si decembrie 2008 **contracte de dare in plata**, autentificate prin notariat, prin care stingerea datoriei societatii catre asociatii acesteia s-a facut prin dare in plata a unor imobile (constructii si terenuri) in valoare totala de **X lei**.

Din datoria societatii stinsa prin aceste contracte de dare in plata, face parte si suma de **X lei** reprezentand **contravaloarea serviciilor de consultanta si marketing** facturate in anul 2006 de **firmele X si X**, suma inregistrata de societatea beneficiara contestatoare in cheltuieli de exploatare, stabilite nedeductibile fiscal de catre organele de inspectie fiscala apartinand A.F.P.C.M.

Prahova la controlul anterior din data de X.06.2007, deoarece nu au fost prezentate documente care sa justifice prestarea respectivelor servicii de consultanta si marketing.

La prezenta verificare, organele de inspectie fiscala au considerat ca preluarea de active de catre asociati din patrimoniul S.C. "X" S.R.L. in contul serviciilor considerate cheltuieli nedeductibile in suma de X lei, pentru care nu s-a dovedit prestarea efectiva a acestora, **reprezinta in fapt distribuire de dividende.**

Drept urmare, s-a procedat la stabilirea unei diferente suplimentare la impozitul pe dividende in suma de **X lei** (X lei X 16%) conform prevederilor art.67, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal pentru suma de X lei, suma ce reprezinta servicii de consultanta si marketing facturate de cele doua firme din Cipru considerate cheltuieli nedeductibile, cat si majorari de intarziere aferente in suma de **X lei**, sume contestate.

* **Prin contestatia formulata**, S.C. "X" S.R.L. X solicita anularea Deciziei de impunere emisa in data de X.03.2010 in ceea ce priveste impozitul pe dividende stabilit suplimentar la control, pornind de la faptul ca facturile de achizitie ce sunt inregistrari sub semnatura privata prin care se constata executarea unor operatiuni comerciale atunci cand acestea sunt acceptate la plata, inregistrari care demonstreaza existenta unui act juridic care da nastere unui drept de creanta asupra celui obligat la plata, respectiv S.C. "X" S.R.L. X, iar pentru fructificarea dreptului de creanta exista, fie posibilitatea executarii silite, fie posibilitatea cesionarii acestui drept. Posesorii drepturilor de creanta, in cazul de fata, cele doua firme cipriote, au optat pentru cesionarea acestora catre asociatii S.C. "X" S.R.L. X, iar intrucat societatea era in imposibilitatea achitarii datoriei, s-a apelat pentru stingerea obligatiei de plata, la darea in plata a unor imobile pe baza a doua contracte.

* **Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare prevede:

"ART. 7. - Definitii ale termenilor comuni

(1) In intelesul prezentului cod, cu exceptia titlului VI, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii: [...] 12. **dividend** - o distribuire in bani sau in natura, efectuata de o persoana juridica unui participant la persoana juridica, drept consecinta a detinerii unor titluri de participare la acea persoana juridica [...],

De asemenea, daca suma platita de o persoana juridica pentru bunurile sau serviciile furnizate in favoarea unui actionar sau asociat al persoanei juridice este efectuata in scopul personal al acestuia, atunci suma respectiva este tratata ca dividend. [...]

ART. 67. - Retinerea impozitului din veniturile din investitii (1) Veniturile sub forma de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a detinerii de titluri de participare la fondurile inchise de investitii, se impun cu o cota de 16% din suma acestora. Obligatia calcularii si retinerii impozitului pe veniturile sub forma de dividende revine persoanelor juridice, odata cu plata dividendelor catre actionari sau asociati. Termenul de virare a impozitului este pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care se face plata. [...]"

* **Fata de cele prezentate mai sus**, rezulta ca organele de inspectie fiscala au stabilit corect ca fiind datorata bugetului de stat diferenta suplimentara la impozitul pe dividende in suma de **X lei** si majorarile de intarziere aferente de **X lei**, intrucat:

Asa cum este clar precizat la **art.7, alin.(1), pct.12. din Codul fiscal**, sumele platite de o persoana juridica pentru servicii furnizate **in favoarea asociatilor** se considera a fi efectuata in scopul personal al acestora, drept pentru care suma respectiva este tratata din punct de vedere fiscal ca **dividend**.

In cazul de fata, cheltuiala cu serviciile de consultanta si marketing in suma de **X lei** efectuata de societatea comerciala ca urmare a facturilor emise in anul 2006 de prestatorii **X si X**, pentru care nu s-a justificat cu documente prestarea efectiva si nu s-a dovedit realitatea acestora, asa cum rezulta din constatările organelor de inspectie fiscala inscrise in Raportul de inspectie fiscala nr.X/X.06.2007 (suma a fost considerata nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2006 conform art.21, alin.(1) din Codul fiscal si pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal) reprezinta in fapt o **cheltuiala efectuata de societate in favoarea asociatilor firmei** la data incheierii contractelor de imprumut si de dare in plata sus mentionate, intrucat acestia au preluat creantele prestatorilor din X pentru recuperarea carora au acceptat primirea de bunuri imobile aflate in proprietatea societatii pe baza de **contracte de dare in plata autentificate notarial**.

Precizam ca impotriva constatarilor inscrise in Raportul de inspectie fiscala si in Decizia de impunere nr.X/X.06.2007 prin care s-au stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuielile de consultanta si marketing in suma de X lei si s-a calculat o diferenta suplimentara la impozitul pe profit, S.C. "X" S.R.L. X a formulat contestatie, care a fost respinsa ca neintemeiata prin Decizia nr.X/X.10.2007, atacata la instanta judecatoreasca competenta. Actiunea societatii comerciale a fost respinsa atat prin **Sentinta nr.X/X martie 2008 a Curtii de Apel Ploiesti**, cat si prin **Decizia nr.X/X.11.2008 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie**, ca urmare a faptului ca societatea comerciala nu a dovedit realitatea si legalitatea prestarilor de servicii externe in suma de X lei, nu au fost prezentate documente prin care sa se confirme efectuarea serviciilor, iar factura a fost acceptata fara o documentatie de control corespunzatoare.

De asemenea, instantele de judecata mentioneaza ca societatea nu a prezentat situatii de lucrari sau rapoarte de lucru, asa cum prevede **art.48 din H.G. nr.44/2004** de aprobare a Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal, iar materialele prezentate intocmite de societatile prestatoare de servicii continand aspecte teoretice si nu practice se regasesc si pe internet, astfel ca nu se poate sustine ca acestea au fost intocmite in mod special pentru reclamanta.

Cu cheltuiala in suma de **X lei** aferenta anului 2006 a fost redus nejustificat atat rezultatul fiscal al perioadei pentru calculul impozitului pe profit, cat si rezultatul net al aceleiasi perioade, respectiv profitul net, in speta dividendele convenite asociatilor fiind reduse cu respectiva suma.

Din cele prezentate rezulta ca asociatii societatii contestatoare au intrat in posesia unor active ale acesteia in contul imprumutului acordat pentru stingerea de catre societate a obligatiei aferente unor servicii de consultanta externa si de marketing pentru care nu s-a putut demonstra realitatea si prestatia in folosul activitatii economice desfasurata de S.C. "X" S.R.L. X, ceea ce in acceptiunea art.7, alin.(1), pct.12 din Codul fiscal este considerata a fi **plata efectuata in scopul personal al asociatilor** si, in consecinta, suma respectiva este tratata ca

dividend pentru care se **datoreaza impozit pe dividende** prin aplicarea cotei de 16% conform **art.67, alin.(1) din Codul fiscal**.

Altfel spus, suma platita de o societate comerciala reprezentand bunuri sau servicii care nu sunt destinate utilizarii in scopul realizarii de catre aceasta a veniturilor impozabile, ci sunt destinate utilizarii de catre asociatii firmei in scop personal, constituie dividende cuvenite asociatilor pentru care se datoreaza impozit pe dividende.

Sustinerile din contestatie precum ca in practica judiciara si in doctrina de specialitate factura reprezinta un in scris sub semnatura privata prin care se constata executarea unei operatiuni comerciale in conditiile in care a fost acceptata la plata de catre destinatarul acesteia precum si faptul ca factura face dovada existentei actului juridic dintre parti, nu poate fi avuta in vedere de organul de solutionare a contestatiei intrucat in legislatia fiscala sunt prevazute conditii pentru dovedirea lucrarilor si a serviciilor inscrise intr-o factura.

Astfel, in speta cheltuielile cu serviciile de management si consultanta inscrise intr-o factura sunt deductibile fiscal doar daca se face dovada prestarii efective cu documente justificative (contracte, situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, etc) si daca este dovedita necesitatea efectuarii cheltuielilor, asa cum prevede **art.21, alin.(4), lit.m) din Codul fiscal** si **pct.48 din Normele metodologice** de aplicare a acestuia, aprobate prin **H.G. nr.44/2004**, actualizata.

Drept urmare, simpla intocmire a unei facturi si acceptarea ei la plata de catre beneficiar nu dovedeste implicit si realitatea prestarii inscrise in aceasta, asa cum s-au pronuntat si instantele judecatoresti apartinand Inaltei Curti de Casatie si Justitie in cazul S.C. "X" S.R.L. X, prezentat mai sus.

Sustinerea societatii precum ca prin executarea de catre firmele cipriote a obligatiilor contractuale s-a nascut in patrimoniul acestora dreptul de creanta avand ca obiect facturile emise, ca si sustinerea potrivit careia toate operatiunile contractuale dintre parti sunt absolut legale, nu pot fi avute in vedere in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat, asa cum se mentioneaza si in **Decizia nr.X/2008 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie**, nu a fost dovedita realitatea prestatiei inscrise in facturile externe si deci nu a fost dovedita realitatea creantei susmentionate.

Drept urmare, societatea comerciala a intocmit formalitati de stingere a unei creante nereale, materializata in trecerea din patrimoniul societatii in proprietatea individuala a celor doi asociati a unor active in valoare totala de **X lei**, caz in care sunt aplicabile prevederile art.7, alin.(1) pct. 12. din Codul fiscal, respectiv aceste bunuri (cladiri si terenuri) reprezinta dividende cuvenite asociatilor pentru care societatea datoreaza bugetului de stat impozit pe dividende in suma de **X lei**, conform art.67, alin.(1) din Codul fiscal ca si majorari de intarziere aferente in suma de **X lei** calculate in baza art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca suma totala de **X lei** reprezentand: diferenta suplimentara stabilita la impozitul pe dividende in suma de **X lei** si majorarile de intarziere aferente in suma de **X lei** sunt legal datorate bugetului de stat de catre S.C. "X" S.R.L. Ploiesti, drept pentru care **se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata pentru acest capat de cerere**.

b) Referitor la impozitul pe profit si impozitul pe veniturile nerezidentilor

* Prin **Raportul de inspectie fiscala din data de X.03.2010** organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina **S.C. "X" S.R.L. X** pentru **anii 2007 si 2008** o diferenta suplimentara aferenta impozitului pe profit prin influentarea profitului impozabil cu suma de **X lei**, reprezentand:

- cheltuieli nedeductibile in suma de **X lei** aferente anului 2007 neinregistrate in declaratia anuala aferenta impozitului pe profit;

- diminuarea eronata a cheltuielilor cu impozitul pe profit pentru anul 2007 cu suma de **X lei**, reprezentand *"impozit pe veniturile microintreprinderii, constituit si virat in plus la bugetul de stat, in exercitiile fiscale anterioare"*;

- cheltuieli nedeductibile in suma de **X lei** aferente anului 2007 pentru care societatea contestatoare *"nu detine documente care sa ateste realizarea efectiva a serviciilor si necesitatea acestora"*, asa cum este precizat la art.21, alin.(4) din Codul fiscal;

- cheltuieli nedeductibile in suma de **X lei** aferente anului 2008 pentru care societatea contestatoare *"nu detine documente care sa ateste realizarea efectiva a serviciilor si necesitatea acestora"*, asa cum este precizat la art.21, alin.(4) din Codul fiscal;

- comision avocat in suma de **X lei**, in scris in factura emisa de X, aferenta anului 2008, cheltuiala pentru care nu s-a demonstrat ca a fost efectuata in scopul realizarii de venituri impozabile, conform art.21, alin.(4) din Codul fiscal.

Aceste influente asupra profitului impozabil au determinat stabilirea unei diferentei suplimentare la impozitul pe profit in suma de **X lei**, pentru care au fost calculate, potrivit art.120 din Codul de procedura fiscala, majorari de intraziere aferente in suma de **X lei**.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii contestatoare o diferenta suplimentara aferenta impozitului pe veniturile nerezidentilor in suma de **X lei** cu majorari de intarziere aferente in suma de **X lei** calculate potrivit art.120 din Codul de procedura fiscala, urmare efectuarii unei plati externe catre X in luna mai 2008, reprezentand contravaloare comision si cheltuieli administrative, pentru care S.C. "X" S.R.L. X **nu a retinut si virat impozitul aferent**.

* **S.C. "X" S.R.L. X** solicita anularea totala a Deciziei de impunere nr.X din X.03.2010, deci si a diferentelor suplimentare prezentate mai sus cu majorarile de intarziere aferente in suma totala de **X lei**, in speta impozitul pe profit si impozitul pe veniturile nerezidentilor, **fara a motiva contestatia formulata** decat pentru obligatia suplimentara stabilita in sarcina impozitului pe dividende pentru care reprezentantii institutiei cu atributii de solutionare a contestatiilor s-au pronuntat la punctul anterior.

* **Fata de cele prezentate mai sus**, avand in vedere lipsa de motivatie a contestatiei pentru obligatiile suplimentare stabilite de organele de inspectie fiscala, astfel: in contul impozitului pe profit pentru suma de **X lei** cu majorarile de intarziere aferente in suma de **X lei** si in contul impozitului pe veniturile nerezidentilor in suma de **X lei** cu majorarile de intarziere aferente in suma de **X lei**, respectiv suma totala de **X lei** se va respinge contestatia ca nemotivata **pentru acest capat de cerere**.

IV. Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulata de **S.C. "X" S.R.L.** din X, Jud. Prahova, in conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007 actualizata, se

DECIDE

1. - Respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru suma totala de **X lei** reprezentand:

- X lei - impozit pe dividende;
- X lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe dividende.

2. - Respingerea ca nemotivata a contestatiei pentru suma totala de **X lei** reprezentand:

- X lei - impozit pe profit;
- X lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe dividende;
- X lei - impozit pe veniturile nerezidentilor;
- X lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe venit nerezidenti.

3. - Conform prevederilor art.218, alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, republicata in data de 31.07.2007 si ale art.11, alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Curtii de Apel Ploiesti.

DIRECTOR EXECUTIV,