

**MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR**  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**  
**Directia generala de solutionare a contestatiilor**

**DECIZIA nr.        /        . 2007**

privind solutionarea contestatiei formulata de **SC X**  
inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr.\*

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice prin adresa nr.\*, înregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr.\* asupra contestatiei formulata de **SC X**.

Contestatia este formulata impotriva Deciziei de impunere nr.\* si priveste suma totala de lei din care:

- impozit pe profit ;
- majorari de intarziere.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art.207 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 31.07.2007, in raport de data emiterii Deciziei de impunere nr.\* si de data depunerii contestatiei la Directia generala a finantelor publice , inregistrata sub nr.\*, conform stampilei aplicate de registratura acesteia pe originalul contestatiei .

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205, art.207 alin.1 si art.209 alin.1 lit.c) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 31.07.2007, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este competenta sa solutioneze contestatia formulata de **SC X** .

I. Prin contestatia formulata impotriva Decizeii de impunere nr.\* privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala si a Raportului de inspectie fiscala nr.\* societatea solicita urmatoarele :

Admiterea contestatiei si desfiintarea precizarilor cuprinse in cele doua acte contestate cu privire la suma de lei reprezentand impozit pe profit si accesoriile aferente.

Contestatia se refera la impozitul pe profit in suma de lei aferent profitului impozabil in suma de lei, din anul 2006, calculat ca urmare a neacordarii de catre echipa de inspectie fiscala a dreptului

de deducere din profitul impozabil a veniturilor in suma de lei obtinute de **SC X** ca urmare a distribuirii beneficiilor obtinute din contractele de asociere in participatiune la care societatea este parte.

**SC X** arata ca in data de 27.05.2005 a incheiat doua contracte de asociere in participatiune cu persoanele fizice D N si SG, urmand ca in cadrul acestor contracte sa desfasoare activitati comerciale in comun. Obiectul ambelor asocieri a fost achizitionarea de catre persoanele fizice a unor actiuni emise de societati inchise, prin punerea la dispozitie de catre **SC X** a fondurilor necesare, urmand ca persoanele fizice sa valorifice mai departe actiunile astfel dobandite, beneficiile fiind impartite intre parti in cotele precizate in cele doua contracte.

**SC X** arata ca nu este de acord cu punctul de vedere al organelor de inspectie fiscala si aduce in sustinere faptul ca asocierea in participatiune este reglementata de art.251-256 din Codul comercial si in alte acte normative cu caracter subsecvent, cum sunt articolele 13 lit.e, 14 lit.e si 28 din Codul fiscal, care prevad regimul fiscal al acestui tip de contracte.

In sustinerea contestatiei societatea arata ca atat doctrina de specialitate, cat si reglementarile amintite mai sus contureaza institutia asocierii in participatiune ca fiind acel contract comercial in care partile convin sa efectueze impreuna o anumita operatiune comerciala.

In cazul contractelor de asociere in participatiune in cauza, persoanele fizice D N si S G au incheiat cu persoana juridica **SCX** uncontract de asociere in participatiune care prevede impartirea in cotele precizate a beneficiilor obtinute din operatiunile realizate in comun.

Partile unui contract de asociere in participare sunt denumite de doctrina de specialitate ca fiind "*asociatul administrator (fatis)*" cel care savarseste faptele de comert in numele asocierii, platind celorlalti asociati cota cuvenita din beneficii si "*asociatul participant (ocult)*", care aduce in asociere miza sociala prevazuta de contract .

In contractele incheiate de **SC X** partile sunt denumite "asociat prim" in cazul persoanei juridice si respectiv "asociat secund" pentru fiecare persoana fizica.

Interpretarea clauzelor contractuale se face prin prisma prevederilor art.977 din Codul civil, potrivit caruia interpretarea contractelor se face dupa intentia comuna a partilor contractante, iar nu dupa sensul literar al termenilor, astfel ca este justificata afirmatia ca intentia reala a partilor a fost aceea de a acorda persoanelor fizice calitatea de asociati administratori care sa reprezinte asocierea in

raporturile cu tertii si sa incheie acte juridice in nume propriu, dar in contul asocierii, in timp ce persoanei juridice **SC X** i-a acordat calitatea de asociat participant, care nu semneaza actele incheiate in numele asocierii, dar participa la beneficiile obtinute ca urmare a derularii operatiunilor comerciale.

Atribuirea prin contract a calitatii de asociat administrator catre persoanele fizice este in concordanta cu prevederile art.252 din codul Comercial, potrivit caruia asocierea in participatiune poate sa aiba loc asemenea si pentru operatiunile comerciale facute de catre necomercianti.

Contestatoarea mai arata ca desi intruneste aparent caracterele contractului de societate comerciala, asocierea in participatiune se deosebeste de aceasta prin faptul ca nu are personalitate juridica si nu constituie in sine o entitate, incat sa poata fi angajata juridic si in acest context singurul care reprezinta asocierea in participatiune in raporturile cu tertii este asociatul administrator, in numele caruia se vor efectua toate operatiunile si care va actiona in raporturile cu tertii in nume propriu, dar pe seama asocierii. Normele contabile si fiscale impun totusi, in cazul asocierii contabilizarea operatiunilor de catre asociatul persoana juridica. Contestatoarea considera ca in acest context constatarile organului de inspectie fiscala din raportul de inspectie fiscala potrivit carora *“inregistrarea in patrimoniul societatii a titlurilor de participare nu s-a facut corect, pe baza de documente care sa ateste proprietatea acestora”* sunt nejustificate.

Contestatoarea sustine ca singura cerinta pentru constituirea unei asocieri in participatiune este incheierea unui contract de asociere in participatiune in care sa se prevada aporturile partilor, obligatiile lor contractuale, modul de administrare a asocierii, modul de repartizare a beneficiilor si pierderilor. In acest sens contestatoarea arata ca nu sunt corecte constatarile organului de inspectie fiscala potrivit carora societatea trebuia sa indeplineasca obligatiile prevazute la art.28 din Codul fiscal , respectiv inregistrarea asocierii, plata impozitului in numele asociatilor si depunerea unei declaratii fiscale trimestriale care sa contina informatii cu privire la partea din veniturile si cheltuielile asocierii atribuibile fiecarui asociat, asocierii in participatiune fiindu-i aplicabile prevederile art.28 alin.(4) din Codul fiscal.

Contestatoarea sustine ca aportul in cadrul asocierii in participatiune poate fi in egala masura sume de bani, folosinta unor bunuri sau chiar prestatii in natura, iar in vederea realizarii obiectului asocierii, asociatul participant, **SC X** nu a intrat in raporturi directe cu

tertii, reprezentarea asocierii fiind in sarcina asociatilor administratori persoane fizice.

Contestatoarea sustine ca din punct de vedere fiscal obligatia inregistrarii veniturilor si cheltuielilor rezultate din asociere revine asociatului administrator sau asociatului participant, persoana juridica romana .

In executarea contractului de asociere in participatie, persoanele fizice, asociatii administratori, au achizitionat actiunile de la SC R si SC A in nume propriu, dar in contul asocierii. Actiunile au fost instrainate in baza contractului de asociere la o alta persoana juridica, respectiv la SC P care in momentul efectuarii platii catre persoanele fizice D N si S G a retinut cota de impozit prevazuta la art. 67 alin.3 lit.b din Codul fiscal, aferenta diferentei dintre valoarea de cumparare si valoarea de vanzare.

Contestatoarea sustine ca potrivit contractului de asociere, profitul obtinut a fost impartit intre asociati, profitul net obtinut prin revanzarea actiunilor catre SC P a intrat efectiv in contul asocierii si a fost impartit intre asociati conform prevederilor contractuale, fara sa mai calculeze si sa verse impozitul pe profit prevazut de art.14 lit.e si art.28 din Codul fiscal, deoarece acesta a fost deja calculat si virat de catre SC P.

Contestatoarea mai sustine ca modalitatea in care ar trebui impozitate veniturile din asociere nu este explicit reglementata in actele normative in vigoare, respectiv Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala si instructiunile si normele aprobate in baza acestora.

**SC X** concluzioneaza ca in acest context veniturile obtinute in baza contractelor de asociere in participatiune sunt neimpozabile la calculul impozitului pe profit deoarece au fost impozitate prin retinerea la sursa de catre SC P, dobanditorul actiunilor care a si virat la bugetul de stat acest impozit.

II. Prin Decizia de impunere nr.\* emisa de Directia generala a finantelor au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse in Raportul de inspectie fiscala nr \*, astfel:

In luna mai a anului 2005, **SC X** reprezentata de administrator B F in calitate de "asociat prim" incheie doua contracte de asociere in participatiune cu D N si cu S G in calitate de "asociati secunzi", avand ca obiect *"punerea la dispozitie de catre asociatul prim a fondurilor necesare dobandirii de catre asociatii secunzi de actiuni emise de catre SC R si respectiv SC A"* .

Prin cele doua contracte de asociere s-a prevazut ca asociatul prim sa plateasca sumele necesare achitarii pretului contractelor, iar asociatii secunzi sa incheie documente prin care sa dobandeasca in nume propriu actiuni emise de catre SC R si respectiv SC A.

Conform art.4 din cele doua contracte, asociatul prim - **SC X**, va participa la beneficiile si pierderile asocierii cu 80%, asociatii secunzi - D N si S G vor participa la beneficiile asocierii cu 20%.

Prin aceleasi contracte s-a convenit ca suma reprezentand impozitul pe profit obtinut din vanzarea actiunilor sa fie blocata intr-un cont escrow, in care tertul dobanditor va efectua plata, urmand a fi achitat la data scadentei impozitul datorat, calculat conform legislatiei aplicabile, in cazul in care acest impozit nu a fost achitat de tertul dobanditor.

Astfel cele doua persoane au dobandit in nume propriu actiuni la SC P si respectiv SC A pe baza de contracte incheiate cu detinatorii acestor actiuni.

In luna septembrie 2005 cele doua persoane fizice au incheiat contracte de vanzare-cumparare de actiuni cu SC P prin care :

- una din persoanele fizice a vandut \* actiuni (din care detinute de persoana fizica \* actiuni), cu valoare totala de \* milioane euro din care persoana fizica va primi 44,3447% din pretul de cumparare,
- cea de a doua persoana vinde \* actiuni (din care persoana fizica detine actiuni) cu valoare totala de \* milioane euro din care persoana fizica va primi 49,4212% din pretul de cumparare.

In luna februarie 2006, **SC X** a inregistrat in evidenta contabila venituri financiare din vanzarea actiunilor detinute la cele doua societati de catre persoanele fizice in suma totala de \*lei prin efectuarea urmatoarelor articole contabile :

5121	=	261	* ron
“Conturi curente la banci”		“Titluri de participare detinute la filiale din cadrul grupului”	

261	=	7611	* ron
“Titluri de participare detinute la filiale din cadrul grupului”		“ Venituri din imobilizari financiare”	

Din punct de vedere fiscal societatea a considerat veniturile in suma de \* lei drept venituri neimpozabile la calcul impozitului pe profit si le-a scazut din baza de impozitare, inscriindu-le la rd.21 din Declaratia de impozit pe profit pentru anul 2006.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea in mod nejustificat a diminuat profitul impozabil cu aceasta suma, incalcand prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Totodata organele de inspectie mentioneaza ca art.20 in aceiasi lege nu prevede in categoria veniturilor neimpozabile si acest tip de venituri si in consecinta a procedat la reintregirea profitului impozabil si stabilirea obligatiei de plata cu titlu de impozit pe profit corespunzatoare.

Deasemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca inregistrarile contabile nu s-au efectuat in concordanta cu prevederile contractuale, in sensul ca desi prin contractul de asociere nu s-a stabilit dreptul de proprietate asupra actiunilor, nici a **SC X**, nici a asocierii, acestea au fost evidentiata in contabilitatea societatii si raportate prin bilantul contabil pe anul 2005, la imobilizari financiare.

Organele de inspectie fiscala au mai constatat ca in cazul contractelor de asociere incheiate nu se respecta prevederile art.254 din Codul comercial potrivit carora participantii nu au nici un drept de proprietate asupra bunurilor puse in asociatiune, intrucat contractele in cauza au prevazut ca proprietatea actiunilor apartine numai celor doua persoane fizice.

III. Avand in vedere sustinerile contestatoarei, constatările organelor de inspectie fiscala, documentele existente la dosar, precum si actele normative in vigoare invocate de contestatoare si de organele de inspectie fiscala in perioada verificata, se retin urmatoarele:

***Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca veniturile financiare realizate in urma tranzactiilor efectuate in baza contractului de asociere in participatiune incheiat intre SC X si doua persoane fizice sunt impozabile, in conditiile in care cheltuielile necesare achizitionarii actiunilor sunt suportate de societate.***

*In fapt*, in data de 27.05.2005, **SC X** a incheiat doua contracte de asociere in participatiune cu doua persoane fizice, respectiv D N si S G, urmand ca in cadrul acestor contracte sa desfasoare activitati in comun. Activitatea desfasurata in cadrul acestor contracte a fost reprezentata de achizitionarea de catre persoanele fizice a unor actiuni emise de societati inchise, cu fondurile necesare puse la dispozitie de catre **SC X** si valorificarea acestor actiuni prin revanzare catre alte societati, iar beneficiile astfel obtinute sa fie impartite intre partile contractante in cotele precizate in contract, respectiv 80% sa revina **SC X** si 20% persoanelor fizice.

Potrivit celor doua contracte asociatul prim, respectiv **SC X** se obliga sa plateasca sumele necesare achizitionarii de actiuni, iar asociatii secunzi, respectiv persoanele fizice, sa incheie documente prin care sa dobandeasca in nume propriu actiuni la SC P si respectiv SC A.



Astfel cele doua persoane au dobandit in nume propriu actiuni la SC P si respectiv SC A pe baza de contracte incheiate cu detinatorii acestor actiuni.

In luna septembrie 2005 cele doua persoane fizice au incheiat contracte de vanzare-cumparare de actiuni cu SC P prin care :

- una din persoanele fizice a vandut \* actiuni (din care detinute de persoana fizica \* actiuni), cu valoare totala de \* milioane euro din care persoana fizica va primi 44,3447% din pretul de cumparare,
- cea de a doua persoana vinde ' actiuni (din care persoana fizica detine \* actiuni) cu valoare totala de \* milioane euro din care persoana fizica va primi 49,4212% din pretul de cumparare.

In luna februarie 2006 **SC X** a inregistrat in evidenta contabila venituri financiare din vanzarea actiunilor detinute la cele doua societati de catre persoanele fizice in suma totala de \* lei.

Societatea a considerat veniturile in suma de \* lei drept venituri neimpozabile la calcul impozitului pe profit si le-a scazut din baza de impozitare, inscriindu-le la rd.21 din Declaratia de impozit pe profit pentru anul 2006.

*In drept*, sunt incidente prevederile art.19.alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora :

*“(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între **veniturile realizate din orice sursa** si cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile”.*

In acest sens se retine ca in categoria veniturilor neimpozabile prevazute la art.20 din acelasi act normativ, nu au fost prevazute si acest tip de venituri, respectiv “venituri din asociere “ sau “venituri financiare”, asa cum au fost considerate de catre societate.

Potrivit art.251 din Codul Comercial :*“Asociatiunea în participatiune are loc atunci când un comerciant sau o societate comerciala acorda uneia sau mai multor persoane ori societati o participatiune în beneficiile si pierderile uneia sau mai multor operatiuni, sau chiar asupra întregului comert”, iar potrivit art. 254 din acelasi cod “participantii nu au nici un drept de proprietate asupra lucrurilor puse in asociatiune, chiar daca au fost procurate de dansii ”.*

Ori, din analiza contractelor de asociere incheiate de **SC X** cu persoanele fizice rezulta ca acestea nu respecta prevederile art.254 din Codul comercial, deoarece in cazul de fata proprietatea actiunilor apartine numai celor doua persoane fizice. In aceste conditii, sumele achitate de **SC X** catre SC R si respectiv catre SC A in numele persoanelor fizice pentru achizitionarea de actiuni nu pot fi considerate

ca aport la o asociere in participatiune intrucat actiunile achitate de contestatoare au devenit eronat proprietatea exclusiva a persoanelor fizice, actiunile fiind dobandite de persoanele fizice in nume propriu cu fonduri puse la dispozitie de **SC X**, cum de altfel recunoaste si societatea .

In acest sens se retine ca inregistrările contabile nu s-au efectuat in concordanta cu prevederile contractuale, avand in vedere ca desi prin contractul de asociere nu s-a stabilit dreptul de proprietate asupra actiunilor, nici in favoarea **SC X** si nici in favoarea asocierii, aceasta apartinand numai persoanelor fizice, actiunile in valoare de \* ron au fost evidentiata in contabilitatea **SC X** si raportate prin bilantul contabil pe anul 2005 in formularul 10, la pozitia III - "Imobilizari financiare"-Rd. 03.

In sprijinul celor retinute mai sus este si faptul ca societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte indeplinirea obligatiilor privind asocierile fara personalitate juridica cu persoane fizice romane asa cum de altfel este recunoscuta asocierea in cauza de societate, prevazute la art.28 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, asa cum a fost completat prin Ordonanta Guvernului nr.83/2004 care precizeaza ca :

*"(1) În cazul unei asocieri fara personalitate juridica, veniturile si cheltuielile înregistrate se atribuie fiecarui asociat, corespunzator cotei de participare în asociere".*

De asemenea, avand in vedere prevederile art.977 din Codul Civil care precizeaza ca *"interpretarea clauzelor contractuale se face dupa intentia comuna a partilor si nu dupa sensul literar al termenilor"* si situatia de fapt privind contractele incheiate de **SC X** cu cele doua persoane fizice, acestea nu au caracterul unor contracte de asociere in participatiune.

Afirmatia societatii potrivit careia nu datoreaza impozitul pe profit stabilit de organele de inspectia fiscala intrucat acesta a fost achitat de SC P in numele persoanelor fizice, conform art.67 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat SC P a achitat prin retinere la sursa impozit pe veniturile din orice investitii obtinute de cele doua persoane fizice, iar temeiul impozitarii veniturilor obtinute de societatea contestatoare urmare a cheltuielilor efectuate ocazionate de achizitionarea actiunilor este art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In consecinta, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **SC X**. pentru suma de \* lei reprezentand impozit pe profit.



In ceea ce priveste majorarile de intarziere in suma de \* lei aferente impozitului pe profit, se retine ca acestea reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar prin contestatia formulata **SC X** nu a obiectat asupra modului de calcul a acestora, in ceea ce priveste numarul zilelor de intarziere si cota aplicata.

Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut ca fiind datorat un debit de natura impozitului pe profit aceasta datoreaza si accesoriile aferente, conform *principiului de drept accesorium sequitur principale*, drept pentru care contestatia urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata si pentru aceasta suma .

Pentru considerentele retinute si in temeiul art.19.alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile art.216 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 31.07.2007, se

### **DECIDE**

Respingerea contestatiei formulata de **SC X** ca neintemeiata pentru suma totala de \* lei reprezentand impozit pe profit si majorarile de intarziere aferente.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel , in termen de 6 luni de la comunicare.