



Ministerul Finanțelor Publice
Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Hunedoara



DECIZIA Nr. 9 emisa de DGFP Hunedoara in anul 2010

Direcția generală a finanțelor publice a județului X a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală asupra contestației formulată de **SC X SRL**, cu sediul în municipiul X, județul X.

Contestația a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere nr. X**, emisă de Activitatea de inspecție fiscală, în baza **Raportului de inspecție fiscală nr. X**, privind stabilirea ca obligație de plată, către bugetul consolidat al statului, a sumei de **X lei**, reprezentând:

- **X lei** - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- **X lei** - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **X lei** - taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- **X lei** - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Prin Decizia nr. X, Direcția generală a finanțelor publice a județului X a suspendat soluționarea cauzei **SC X SRL**, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Potrivit Rezoluției din X asupra dosarului nr. X, Parchetul de pe lângă Tribunalul X, dispune neînceperea urmăririi penale față de X, administrator la **SC X SRL**, pentru infracțiunea de evaziune fiscală, dare de mită, folosirea cu rea credință de bunuri sau creditul de care se bucura societatea, într-un scop contrar intereselor acesteia sau în folosul

lui propriu pentru a favoriza o altă societate în care are interes direct sau indirect.

Prin adresa înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice a județului X sub nr. X, societatea solicită reluarea procedurii de soluționare a contestației, întrucât a încetat motivul care a determinat suspendarea.

Direcția generală a finanțelor publice a județului X, constatând că sunt indeplinite dispozițiile art. 205, art.206 și art. 207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, societatea contestatoare susține că, Decizia de impunere nr. X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, este netemeinică și nelegală, motivând următoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei și majorările de întârziere aferente în sumă de X lei

a) Cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la înregistrarea în contabilitate a unor cheltuieli fără documente justificative

SC X SRL a perfectat două contracte de asociere în participațiune, astfel:

- în data de X, cu **SC X SRL**;
- în data de X, cu **SC X SRL**.

Potrivit prevederilor celor două contracte, **SC X SRL** avea obligația de a organiza și conduce contabilitatea asocierii.

SC X SRL susține că:

- în perioada derulării contractelor, a condus, pe de o parte, contabilitatea pentru activitatea proprie, respectiv a înregistrat veniturile și cheltuielile aferente obiectului de activitate prevăzut în actul constitutiv, iar pe de altă parte a înregistrat veniturile și cheltuielile repartizate, în cotele prevăzute în contractele de asociere în participațiune;

- în cadrul asocierii, părțile contractante au efectuat cheltuieli aferente aducerii la îndeplinire a scopului asocierii;

- practic, cheltuielile efectuate de **SC X SRL**, aferente aducerii la îndeplinire a scopului asocierii, erau transferate din contabilitatea proprie în contabilitatea asocierii, prin debitarea contului 4581"Decontări din operațiuni în participație - pasiv" și creditarea conturilor de cheltuieli;

- cheltuielile efectuate de **SC X SRL**, respectiv, **SC X SRL**, erau transmise pentru a fi înregistrate în contabilitatea asocierii, în baza unui *decont inițial*, astfel că, aceste cheltuieli nu au fost niciodată înregistrate în contabilitatea proprie a **SC X SRL**, ci în contabilitatea asocierii(prin debitarea conturilor de cheltuieli și creditarea contului 4582"Decontări din operațiuni în participație - activ");

- deoarece, perioada de raportare a veniturilor și cheltuielilor asocierii, determinate de operațiunile realizate în cadrul asocierii în participațiune, este lunară, la sfârșitul perioadei de raportare, cheltuielile și veniturile înregistrate pe naturi au fost transmise pe bază de *decont final lunar*, potrivit cotelor de participare stabilite prin contractele de asociere în participațiune, în conformitate cu reglementările contabile în vigoare;

- în acest sens, ulterior înregistrării în contabilitatea asocierii, a cheltuielilor efectuate de ambii asociați, respectiv a veniturilor înregistrate de asociere, se realiza o partajare a cheltuielilor și veniturilor către cei doi asociați, cu respectarea cotelor, aceste venituri și cheltuieli fiind ulterior transmise și înregistrate în contabilitatea acestora, pe baza decontului final.

Față de cele susținute, mai sus, societatea contestatoare concluzionează faptul că, algoritmul de evidențiere a cheltuielilor și veniturilor asocierii se rezumă la următoarele etape:

- fiecare asociat efectuează propriile cheltuieli aferente asocierii;
- fiecare asociat realizează venituri în numele asocierii;
- cheltuielile efectuate de asociați sunt transmise pe bază de decont în vederea înregistrării acestora în contabilitatea asocierii;
- la finalul perioadei de raportare la nivelul asocierii, se contabilizau totalitatea veniturilor și cheltuielilor acesteia, care, apoi, se repartizau către cei doi asociați, printr-un decont final, în proporția stabilită prin contractul de asociere;
- În baza decontului final, fiecare dintre asociați își înregistrează veniturile și cheltuielile în contabilitatea proprie.

Prin urmare, la finalul perioadei de raportare, în contabilitatea **SC X SRL**, erau evidențiate numai cheltuielile repartizate din contabilitatea asocierii.

b) Cu privire la aspectele imputate societății comerciale, de către organele de inspecție fiscală, referitoare la inadmisibilitatea statuării, pe cale contractuală, a unor cote inegale de participare la venituri, raportate la cotele de participare la cheltuieli, societatea contestatoare susține următoarele:

- scopul urmărit de părți, la încheierea contractului de asociere în participațiune, îl reprezintă participarea la beneficiile obținute din activitatea desfășurată;

- participarea la beneficii și la pierderi este de esența contractului de asociere în participațiune și rezultă chiar din definiția dată acestui contract, de Codul comercial;

- inițial, părțile au convenit participarea la venituri și cheltuieli aferente asocierii, în cote egale de 50%, însă pe parcursul derulării contractelor, s-a convenit perfectarea unor acte adiționale, prin care s-a modificat cota de participație inițială, în sensul stabilirii unor cote diferite aferente participării la venituri, respectiv la cheltuieli;

- aspectele reținute de organele de inspecție fiscală, cuprinse în raportul de inspecție și preluate în decizia contestată sunt neconcorme cu realitatea și nesocotesc dispozițiile contractuale;

- practic, cota contractuală, stabilită de părți, trebuia aplicată la veniturile lunare încasate de asociere și repartizate asociaților.

c) Cu privire la neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor efectuate de către SC X SRL în baza contractului de asociere cu SC X SRL, societatea contestatoare susține următoarele:

- la data de X, a fost perfectat, între **SC X SRL** și **SC X SRL**, contractul de asociere nr. X având ca obiect, *prestarea unor servicii de marketing, de reprezentare medicală, respectiv de consultanță de specialitate în domeniul medical*, în vederea promovării produselor medicale și extinderea pieței de desfacere;

- perfectarea acestui contract de asociere, implicit executarea obligațiilor contractuale asumate de **SC X SRL** a avut drept consecință imediată creșterea simțitoare a volumului vânzărilor și implicit a

încasărilor societății, fapt care se poate constata încă din primele luni de derulare a contractului;

- pe termen lung, prestarea serviciilor de consultanță de către **SC X SRL** s-a concretizat în creșterea explozivă a cifrei de afaceri, corelată cu extinderea pieței de desfacere a produselor;

- sumele de bani plătite în baza contractului de asociere, reprezintă contraprestația societății față de consultanța efectiv prestată de **SC X SRL**;

- potrivit contractului de asociere, contraprestația societății raportată la serviciile de consultanță constă în plata unui comision de X% (inclusiv TVA) din valoarea vânzărilor realizate datorită marketingului desfășurat de **SC X SRL** precum și toate cheltuielile necesare îndeplinirii obligației de promovare a produselor **SC X SRL**;

- cheltuielile cu aceste servicii au fost înregistrate în evidența contabilă pe baza unor facturi fiscale, care îndeplinesc toate condițiile de deductibilitate fiscală statuate de legislația fiscal - contabilă

Față de cele susținute, mai sus, societatea contestatoare concluzionează faptul că, toate cheltuielile aferente contractului de asociere – consultanță sunt cheltuieli deductibile , având regimul juridic stabilit acestora, întrucât:

- serviciile de consultanță au fost efectiv realizate în baza contractului de asociere;

- întreg procesul de consultanță a fost statuat în rapoarte pentru fiecare perioadă de referință și care au îmbrăcat forma unei corespondențe comerciale purtate între părți;

- societatea a dovedit necesitatea efectuării cheltuielilor cu serviciile de consultanță, prin creșterea cifrei de afaceri și implicit a profitului obținut în perioada acelor exerciții financiare;

- comisionul de X% din valoarea vânzărilor (sumă fluctuantă de la o perioadă la alta în funcție de vânzările realizate ca urmare a serviciilor de consultanță prestate);

- cheltuielile necesare realizării consultanței oscilau de la o perioadă la alta, în funcție de intensitatea activității de consultanță, respectiv necesitatea realizării unor deplasări mai dese, care implicau costuri mai mari.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei și majorările de întârziere aferente în sumă de X lei

Prin contestația formulată, petiționara arată următoarele:

- organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor fiscale emise de **SC X SRL**, înregistrate în evidența contabilă a societății în perioada X, pe motiv că, nu au fost prezentate documente justificative care să demonstreze faptul că, serviciile facturate sunt aferente realizării unor operațiuni taxabile;

- susținerile organelor de inspecție fiscală sunt nelegale și nefondate, întrucât, societatea a realizat operațiunea de deducere a cheltuielilor rezultate din contractul de asociere cu **SC X SRL**, cu respectarea dispozițiilor legale în materie;

- societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe bază de facturi fiscale, întocmite potrivit prevederilor legale și care cuprind toate elementele prevăzute de formular;

- serviciile de consultanță prestate de **SC X SRL** au fost utilizate de către societate în vederea realizării unor operațiuni taxabile;

- executarea obligațiilor contractuale asumate de **SC X SRL**, a avut drept consecință imediată creșterea simțitoare a volumului vânzărilor și implicit a încasărilor societății, fapt care se poate constata încă din primele luni de derulare a contractului;

- pe termen lung, prestarea serviciilor de consultanță de către **SC X SRL** s-a concretizat în creșterea explozivă a cifrei de afaceri, corelată cu extinderea pieței de desfacere a produselor.

Față de cele susținute mai sus, **SC X SRL** solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată, exonerarea de la plata obligațiilor fiscale în cuantum de X lei și anularea Deciziei de impunere nr. X și Raportului de inspecție fiscală înregistrat sub nr. X, ca fiind nelegale și netemeinice.

De asemenea, societatea contestatoare solicită suspendarea executării Deciziei de impunere nr. X și Raportului de inspecție fiscală înregistrat sub nr. X, până la soluționarea contestației, în temeiul prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 92/2003.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală, înregistrat sub nr. X, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. X, organele de

control ale Activității de inspecție fiscală, au consemnat următoarele:

Perioada supusă controlului: X.

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei și majorările de întârziere aferente în sumă de X lei

a) Cu privire la cheltuielile înregistrate în contabilitate, transmise prin decont de SC X SRL și SC X SRL

În evidența contabilă a **SC X SRL**, s-au înregistrat venituri și cheltuieli, astfel:

- în perioada X, aferente contractului de asociere în participațiune din data de X, încheiat cu **SC X SRL**;
- în perioada X, aferente contractului de asociere în participațiune din data de X, încheiat cu **SC X SRL**.

Conform art. 4 din contractele de asociere în participațiune, **SC X SRL** este titularul activității, *calitate în care va înregistra în evidențele proprii tehnico-operative și financiar contabile activitatea comună [...]*.

Potrivit art. 11 din aceleași contracte, cheltuielile și veniturile rezultate din activitatea ce face obiectul contractelor, se împart în proporție de X%.

Veniturile și cheltuielile înregistrate în evidența contabilă a **SC X SRL** cuprind și veniturile și cheltuielile aferente asocierii.

La finele fiecărei luni, **SC X SRL** operează veniturile și cheltuielile aferente asocierii, astfel:

Veniturile

- se diminuează suma veniturilor activității totale a societății cu suma veniturilor totale aferente asocierii, debitând conturile de venituri prin creditul contului de decontări privind asocierea în participațiune (70X = 458 cu 100%);

- se înregistrează 50% din veniturile aferente asocierii prin creditarea conturilor de venituri și debitarea contului de de decontări privind asocierea în participațiune (458 = 70X cu 50%).

Ca rezultat final, în evidența **SC X SRL**, suma veniturilor aferente asocierii este reflectată în conformitate cu prevederile contractuale.

Cheltuielile

- se diminuează suma cheltuielilor activității totale a societății cu suma cheltuielilor totale aferente asocierii, creditând conturile de cheltuieli prin debitul contului de decontări privind asocierea în participațiune (458 = 6XX cu 100);

- se înregistrează 50% din cheltuielile aferente asocierii debitând conturile de cheltuieli prin creditul contului de decontări privind asocierea în participațiune (6XX = 458 cu 50%);

- asociatul **SC X SRL** întocmește lunar un decont de cheltuieli, în care, conform răspunsului din nota explicativă dată de administratorul **SC X SRL**, înscrie *cheltuieli legate de desfășurarea activității în teritoriul său*, din care 50%, se înregistrează în contabilitatea **SC X SRL** prin operațiunea contabilă 6XX = 458 cu suma de **X lei**;

- asociatul **SC X SRL** întocmește în luna X și X, decont de cheltuieli, în care, conform răspunsului din nota explicativă dată de administratorul **SC X SRL**, înscrie *cheltuieli legate de desfășurarea activității în teritoriul său*, din care 50%, se înregistrează în contabilitatea **SC X SRL** prin operațiunea contabilă 6XX = 458 cu suma de **X lei**.

Ca rezultat final, în evidența **SC X SRL** se reflectă 50% din cheltuielile aferente asocierii și 50% din cheltuielile înregistrate la celălalt asociat în participațiune, respectiv **SC X SRL** și **SC X SRL** și transmise prin decont la **SC X SRL**.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de **X lei**, întrucât:

- această sumă, cuprinsă în deconturile de cheltuieli întocmite de **SC X SRL** și **SC X SRL**, înregistrată în cheltuielile **SC X SRL**, reprezintă plăți suplimentare care nu au fost prevăzute în contractele de asociere în participațiune;

- deconturile de cheltuieli întocmite de **SC X SRL** și **SC X SRL** nu pot fi asimilate documentelor justificative, în condițiile în care contabilitatea asocierii se ține la **SC X SRL**.

Față de cele constatate, organele de inspecție au calculat, suplimentar, **impozit pe profit** în sumă de **X lei**.

Pentru neplata în termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar au fost calculate **majorări de întârziere** în sumă de **X lei**.

b) Cu privire la transmiterea prin decont către SC X SRL și SC X SRL a veniturilor și cheltuielilor în alte cote decât cele prevăzute în contractele de asociere

În evidența contabilă a **SC X SRL**, s-au înregistrat venituri totale aferente contractelor de asociere, astfel:

- în anii fiscali X și X, aferente contractului de asociere în participațiune din data de X încheiat cu **SC X SRL**, în sumă totală de X lei, din care a transmis asociatului **SC X SRL**, prin decont, suma de X lei, din care: în anul X suma de X lei și în anul X suma de X lei

- în anul X, aferente contractului de asociere în participațiune din data de X, încheiat cu **SC X SRL**, în sumă totală de X lei, din care a transmis asociatului **SC X SRL**, prin decont, suma de X lei, reprezentând X% din veniturile realizate din asociere.

Potrivit art. 11 din contractele de asociere, cheltuielile și veniturile rezultate din activitatea ce face obiectul contractelor, se împart în proporție de X%.

Față de cele prezentate mai sus, organele de inspecție au constatat faptul că, prin transmiterea prin decont, către asociați, a veniturilor realizate din asociere, în cote mai mari decât cele prevăzute în contracte, **SC X SRL** a diminuat profitul său cu suma de X lei, astfel:

- cu suma de X lei, din contractul de asociere în participațiune încheiat la data de X, cu **SC X SRL**;

- cu suma de X lei, din contractul de asociere în participațiune încheiat la data de X, cu **SC X SRL**.

Având în vedere cele constatate, a fost calculat, suplimentar, **impozit pe profit** în suma de **X lei** și **majorări de întârziere** aferente în sumă de **X lei**.

c) Cu privire la cheltuielile înregistrate în evidența contabilă reprezentând contravaloarea serviciilor facturate de SC X SRL

În perioada X, **SC X SRL** a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea serviciilor facturate de **SC X SRL** X, în sumă totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei.

Între **SC X SRL** și **SC X SRL** s-a încheiat contractul de asociere nr. X, având ca obiect *reprezentare medicală, care constă în vizitarea medicilor de specialitate, prezentarea produselor de aparatură medicală, proteze, orteze, încălțăminte ortopedică și alte dispozitive medicale; consultanță de specialitate, servicii de marketing, consultanță în domeniul informaticii, service specializat al sistemului informatic al SC X SRL*.

Organele de inspecție au constatat că, prin contractul respectiv, nu au fost stabilite tarifele pentru activitățile care fac obiectul contractului.

Din verificarea efectuată, organele de inspecție au constatat că, nu există documentele necesare justificării necesității prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii.

Prin raportul de inspecție fiscală, organele de control consemnează faptul că, din răspunsul D.G.F.P. a județului X rezultă că, în perioada X, **SC X SRL X** nu a depus nici o declarație privind obligațiile către bugetul consolidat al statului și nici un decont privind taxa pe valoarea adăugată.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă totală de X lei, înregistrate pe baza facturilor emise de **SC X SRL X**.

Urmare neacordării dreptului de deducere pentru cheltuielile cu serviciile facturate de **SC X SRL X**, organele de inspecție fiscală au calculat, suplimentar, **impozit pe profit** în sumă de X lei și **majorări de întârziere** aferente de X lei.

d) Cu privire la determinarea nivelului de deductibilitate a cheltuielilor de protocol și cheltuielilor cu sponsorizarea

Cheltuieli de protocol

În anul fiscal X, **SC X SRL** a înregistrat cheltuieli de protocol în sumă totală de X lei și un profit brut în sumă totală de X lei.

Organele de inspecție au stabilit că societatea are drept de deducere a cheltuielilor de protocol la nivelul sumei de X lei.

Cheltuieli cu sponsorizarea

În anul fiscal X, **SC X SRL** a înregistrat cheltuieli cu sponsorizarea în sumă de X lei și o cifră de afaceri de X lei.

Organele de inspecție au constatat faptul că, societatea comercială a dedus, în plus, din impozitul pe profit, cheltuieli cu sponsorizarea în sumă de 733 lei.

În anul fiscal X, SC X SRL a înregistrat cheltuieli cu sponsorizarea în sumă de 8.068 lei și o cifră de afaceri de X lei.

Organele de inspecție au constatat faptul că, societatea comercială a dedus, în plus, din impozitul pe profit, cheltuieli cu sponsorizarea în sumă de X lei.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție au calculat, suplimentar, **impozit pe profit în sumă de X lei și majorări și penalități de întârziere de 663 lei.**

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei și majorările de întârziere aferente în sumă de X lei

În perioada X, **SC X SRL** a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea serviciilor facturate de **SC X SRL X**, în sumă totală de X lei, din care TVA în sumă de **X lei**.

Între **SC X SRL** și **SC X SRL** s-a încheiat contractul de asociere nr. X, având ca obiect *reprezentare medicală, care constă în vizitarea medicilor de specialitate, prezentarea produselor de aparatură medicală, proteze, orteze, încălțăminte ortopedică și alte dispozitive medicale; consultanță de specialitate, servicii de marketing, consultanță în domeniul informaticii, service specializat al sistemului informatic al SC X SRL* .

Organele de inspecție au constatat că, prin contractul respectiv, nu au fost stabilite tarifele pentru activitățile care fac obiectul contractului.

Din verificarea efectuată, organele de inspecție au constatat că, nu există documentele necesare justificării necesității prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii.

Prin raportul de inspecție fiscală, organele de control consemnează faptul că, din răspunsul D.G.F.P. a județului X rezultă că, în perioada X, **SC X SRL X** nu a depus nici o declarație privind obligațiile către bugetul consolidat al statului și nici un decont privind taxa pe valoarea adăugată.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă

totală de **X lei**, înscrisă în facturile emise de **SC X SRL X.**, înregistrate în contabilitatea societății contestatoare.

Urmare neacordării dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile fiscale emise de **SC X SRL X**, organele de inspecție fiscală au calculat, suplimentar, **taxă pe valoarea adăugată de plată** în sumă de **X lei** și **majorări de întârziere** aferente de **X lei**.

III. Avand în vedere constatările organelor de control, motivațiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, invocate de societatea contestatoare și de organele de control, se rețin următoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei și majorările de întârziere aferente în sumă de X lei

a) Cu privire la cheltuielile înregistrate în contabilitate, transmise prin deconturile întocmite de SC X SRL și SC X SRL

Direcția generală a finanțelor publice a județului X este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor înregistrate în contabilitate pe baza deconturilor primite de la SC X SRL și SC X SRL în condițiile în care aceste cheltuieli suplimentare nu au fost prevăzute în contractele de asociere în participațiune.

În fapt, în perioada supusă controlului, au fost încheiate două contracte de asociere în participație, astfel:

A. Contractul de asociere în participație din X, între **SC X SRL**, în calitate de asociat ocult și **SC X SRL**, în calitate de asociat fățiș, al cărui obiect este constituit de următoarele activități pe care părțile convin să le desfășoare în comun în județul X și județele limitrofe:

- *comercializarea și producția de proteze, orteze, încălțăminte ortopedică și alte dispozitive medicale;*
- *servicii de reprezentanță, asistență tehnică și marketing;*
- *alte activități conexe.*

B. Contractul de asociere în participație din X, între **SC X SRL**, în calitate de asociat ocult și **SC X SRL**, în calitate de asociat fățiș, al cărui obiect este constituit de următoarele activități pe care părțile convin să le desfășoare în comun:

- prezentarea și promovarea produselor firmei X;
- comercializarea produselor X;
- servicii de reprezentanță, asistență tehnică și marketing.

Art. 4 din contractele de asociere în participație încheiate cu cele două societăți precizează următoarele:

*„**SC X SRL** va fi titularul activității (asociatul fățiș), calitate în care va înregistra în evidențele proprii, tehnico-operative și financiar-contabile activitatea comună, va angaja personal și colaboratori, dacă va fi cazul, va intra în raporturi juridice comerciale, civile, administrative, cu terții, pentru realizarea activității comune, răspunzând de respectarea normelor legale incidente în activitatea comună.”*

De asemenea, potrivit art. 11 din contractele de asociere în participație, se precizează:

„Asociatul fățiș va încasa contravaloarea produselor și serviciilor vândute.

Cheltuielile și beneficiile rezultate din activitatea ce face obiectul prezentului contract, se împart între părți, astfel:

- Cheltuieli: X%
- Beneficii: X%.

Asociatul ocult va factura către asociatul fățiș contravaloarea cheltuielilor proprii, conform unei liste înaintate lunar către asociatul fățiș să asigure toate cheltuielile cu forța de muncă proprie, spațiul și logistica necesară executării obiectului de activitate al asocierii.”

SC X SRL, a înregistrat, în evidența contabilă a asocierii cheltuieli, în sumă totală de **X lei**, astfel:

- **X lei**, cheltuieli înregistrate în perioada X pe baza decontului de cheltuieli transmis de asociatul **SC X SRL**;
- **X lei**, cheltuieli înregistrate în perioada X, pe baza decontului de cheltuieli transmis de asociatul **SC X SRL**.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de **X lei**, întrucât:

- această sumă, cuprinsă în deconturile de cheltuieli întocmite de **SC X SRL** și **SC X SRL** și înregistrată în cheltuielile **SC X SRL**, reprezintă plăți suplimentare care nu au fost prevăzute în contractele de asociere în participațiune;

- deconturile de cheltuieli întocmite de **SC X SRL** și **SC X SRL** nu pot fi asimilate documentelor justificative, în condițiile în care contabilitatea asocierii se ține la **SC X SRL**.

Pe de altă parte, societatea contestatoare susține faptul că, algoritmul de evidențiere a cheltuielilor și veniturilor asocierii se rezumă la următoarele etape:

- fiecare asociat efectuează propriile cheltuieli aferente asocierii;
- fiecare asociat realizează venituri în numele asocierii;
- cheltuielile efectuate de asociați sunt transmise pe bază de decont în vederea înregistrării acestora în contabilitatea asocierii;
- la finalul perioadei de raportare la nivelul asocierii, se contabilizau totalitatea veniturilor și cheltuielilor acesteia, care, apoi, se repartizau către cei doi asociați, printr-un decont final, în proporția stabilită prin contractul de asociere;
- în baza decontului final, fiecare dintre asociați își înregistrează veniturile și cheltuielile în contabilitatea proprie.

În drept, art. 251 din Codul Comercial precizează:

“Asociatiunea în participațiune are loc atunci când un comerciant sau o societate comercială acordă uneia sau mai multor persoane ori societăți o participațiune în beneficiile și pierderile uneia sau mai multor operațiuni, sau chiar asupra întregului comerț.”

La pct. 101 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 704/1993, se precizează:

“Cheltuielile și veniturile determinate de operațiunile asocierilor în participație se contabilizează distinct de către unul din asociați, conform prevederilor contractului de asociere.

La sfârșitul perioadei de raportare, cheltuielile și veniturile înregistrate, în funcție de natura lor, se transmit pe baza de decont fiecărui asociat în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie.”

De asemenea, pct. 5.8. din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, prevede următoarele:

“Cheltuielile și veniturile determinate de operațiunile asocierilor în participație se contabilizează distinct de către unul din asociați, conform prevederilor contractului de asociere.

La sfârșitul perioadei de raportare, cheltuielile și veniturile înregistrate pe naturi se transmit pe bază de decont fiecărui asociat în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie.”

Având în vedere clauzele din contractele de asociere în participație precum și prevederile legale menționate mai sus, se reține faptul că, **SC X SRL** (titular al activității) avea obligația să înregistreze pe baza documentelor justificative, distinct, cheltuielile și veniturile determinate de operațiunile asocierilor în participație iar la sfârșitul perioadei de raportare, să transmită fiecărui asociat, pe bază de decont, cheltuielile și veniturile înregistrate pe naturi, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea acestora.

Din analiza contractelor de asociere în participație, în cauză, se constată faptul că, acestea nu prevăd posibilitatea transmiterii, pe bază de decont, a cheltuielilor de la asociați către contabilitatea asocierii.

În drept, în perioada X sunt aplicabile prevederile art. 4 alin. (1) și alin. (6) lit. k) din ordonanța Guvernului nr. 70/1994, republicată, privind impozitul pe profit, potrivit căroră:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile obținute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate și lucrărilor executate, din vânzarea bunurilor imobile, inclusiv din câștiguri din orice sursă, și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

(6) În înțelesul alin. (1) cheltuielile nedeductibile sunt:[...]

k) sumele angajate la nivelul contractului de asociere în participație în favoarea partenerului contractual, sub forma unor sume fixe sau cote procentuale raportate la venit, altele decât cele rezultate pe baza decontului întocmit;”

coroborate cu Instrucțiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 402/2000, care precizează:

“Sunt considerate cheltuieli nedeductibile plățile efectuate între partenerii contractului de asociere în participațiune, în cazul în care acestea nu respectă prevederile art. 1 alin. (1) lit. c) și d) din ordonanță și ale art. 101 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991.”

Pentru perioada X, sunt aplicabile prevederile art. 5 alin. (2) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, potrivit căroră:

“În cazul asociațiilor în participațiune sau al asocierilor similare, veniturile și cheltuielile sunt alocate acestora în limita cotelor de participațiune deținute de fiecare asociat. Orice plăți suplimentare prevăzute în contractul de asociere, inclusiv contribuțiile suplimentare, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.”

Pentru perioada X, sunt aplicabile prevederile art. 28 alin. (1) și alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, care precizează:

“(1) În cazul unei asocieri fără personalitate juridică, veniturile și cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat, corespunzător cotei de participare în asociere.

(3) Într-o asociere fără personalitate juridică între două sau mai multe persoane juridice române, veniturile și cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat, corespunzător cotei de participare din asociere.”

Față de cele arătate mai sus, se reține că, organele de inspecție fiscală au procedat în mod legal la neacordarea dreptului de deducere pentru cheltuielile în sumă totală de **X lei**, înregistrate în evidența contabilă a **SC X SRL** pe baza deconturilor primite de la **SC X SRL** și **SC X SRL**, contestația urmează a fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli, respectiv pentru suma de **X lei**.

b) Cu privire la transmiterea prin decont către SC X SRL și SC X SRL a veniturilor cheltuielilor în alte cote decât cele prevăzute în contractele de asociere

Direcția generală a finanțelor publice a județului X este investită să se pronunțe asupra legalității înregistrărilor privind veniturile transmise prin decont către SC X SRL și SC X SRL în

condițiile în care aceste venituri au fost calculate în alte cote decât cele prevăzute în contractele de asociere

În fapt, în perioada supusă controlului, au fost încheiate două contracte de asociere în participație, astfel:

A. Contractul de asociere în participație din X, între **SC X SRL**, în calitate de asociat ocult și **SC X SRL**, în calitate de asociat fățiș, al cărui obiect este constituit de următoarele activități pe care părțile convin să le desfășoare în comun în județul X și județele limitrofe:

- *comercializarea și producția de proteze, orteze, încălțăminte ortopedică și alte dispozitive medicale;*
- *servicii de reprezentanță, asistență tehnică și marketing;*
- *alte activități conexe.*

B. Contractul de asociere în participație din X, între **SC X SRL**, în calitate de asociat ocult și **SC X SRL**, în calitate de asociat fățiș, al cărui obiect este constituit de următoarele activități pe care părțile convin să le desfășoare în comun:

- *prezentarea și promovarea produselor firmei X;*
- *comercializarea produselor X;*
- *servicii de reprezentanță, asistență tehnică și marketing.*

Art. 4 din contractele de asociere în participație încheiate cu cele două societăți precizează următoarele:

„SC X SRL va fi titularul activității (asociatul fățiș), calitate în care va înregistra în evidențele proprii, tehnico-operative și financiar-contabile activitatea comună, va angaja personal și colaboratori, dacă va fi cazul, va intra în raporturi juridice comerciale, civile, administrative, cu terții, pentru realizarea activității comune, răspunzând de respectarea normelor legale incidente în activitatea comună.”

De asemenea, potrivit art. X din contractele de asociere în participație, se precizează:

„Asociatul fățiș va încasa contravaloarea produselor și serviciilor vândute.

Cheltuielile și beneficiile rezultate din activitatea ce face obiectul prezentului contract, se împart între părți, astfel:

- Cheltuieli: X%
- Beneficii: X%.

Asciatul ocult va factura către asociatul fățiș contravaloarea cheltuielilor proprii, conform unei liste înaintate lunar către asociatul fățiș să asigure toate cheltuielile cu forța de muncă proprie, spațiul și logistica necesară executării obiectului de activitate al asocierii.”

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada supusă controlului, **SC X SRL** a înregistrat în evidența contabilă venituri totale, aferente contractelor de asociere, astfel:

- în anii fiscali X și X, aferente contractului de asociere în participațiune din data de X încheiat cu **SC X SRL**, în sumă totală de X lei, din care a transmis asociatului **SC X SRL**, prin decont, suma de X lei, din care: în anul X suma de X lei și în anul X suma de X lei
- în anul X, aferente contractului de asociere în participațiune din data de X, încheiat cu **SC X SRL**, în sumă totală de X lei, din care a transmis asociatului **SC X SRL**, prin decont, suma de X lei, reprezentând din veniturile realizate din asociere.

Față de cele constatate, organele de inspecție au concluzionat faptul că, prin transmiterea pe bază de decont, către asociați, a veniturilor realizate din asociere, în cote mai mari decât cele prevăzute în contracte, **SC X SRL** a diminuat profitul său cu suma de **X lei**, astfel:

- cu suma de **X lei**, aferentă contractului de asociere în participațiune încheiat la data de X, cu **SC X SRL**;
- cu suma de **X lei**, aferentă contractului de asociere în participațiune încheiat la data de X, cu **SC X SRL**.

Pe de altă parte, societatea contestatoare susține că:

- aspectele reținute de organele de inspecție fiscală, cuprinse în raportul de inspecție și preluate în decizia contestată sunt neconcorme cu realitatea și nesocotesc dispozițiile contractuale;
- inițial, părțile au convenit participarea la venituri și cheltuieli aferente asocierii, în cote egale de 50%, însă pe parcursul derulării contractelor, s-

a convenit perfectarea unor acte adiționale, prin care s-a modificat cota de participație inițială, în sensul stabilirii unor cote diferite aferente participării la venituri, respectiv la cheltuieli;

- practic, cota contractuală, stabilită de părți, trebuia aplicată la veniturile lunare încasate de asocieri și repartizate asociaților.

În drept, art. 251 din Codul Comercial precizează:

“Asociatiunea în participație are loc atunci când un comerciant sau o societate comercială acordă uneia sau mai multor persoane ori societăți o participație în beneficiile și pierderile uneia sau mai multor operațiuni, sau chiar asupra întregului comerț.”

La pct. 101 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 704/1993, se precizează:

“Cheltuielile și veniturile determinate de operațiunile asocierilor în participație se contabilizează distinct de către unul din asociați, conform prevederilor contractului de asociere.

La sfârșitul perioadei de raportare, cheltuielile și veniturile înregistrate, în funcție de natura lor, se transmit pe baza de decont fiecărui asociat în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie.”

De asemenea, pct. 5.8. din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, prevede următoarele:

“Cheltuielile și veniturile determinate de operațiunile asocierilor în participație se contabilizează distinct de către unul din asociați, conform prevederilor contractului de asociere.

La sfârșitul perioadei de raportare, cheltuielile și veniturile înregistrate pe naturi se transmit pe bază de decont fiecărui asociat în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie.”

Având în vedere clauzele din contractele de asociere în participație precum și prevederile legale menționate mai sus, se reține faptul că, **SC X SRL** (titular al activității) avea obligația să înregistreze pe baza documentelor justificative, distinct, cheltuielile și veniturile determinate de operațiunile asocierilor în participație iar la sfârșitul perioadei de raportare, să transmită fiecărui asociat, pe bază de decont, cheltuielile și veniturile înregistrate pe naturi, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea acestora.

Din analiza contractelor de asociere în participațiune, în cauză, se constată faptul că, acestea nu prevăd posibilitatea transiterii, pe bază de decont, a cheltuielilor de la asociați către contabilitatea asocierii.

În drept, în perioada X sunt aplicabile prevederile art. 4 alin. (1) și alin. (6) lit. k) din ordonanța Guvernului nr. 70/1994, republicată, privind impozitul pe profit, potrivit căroră:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile obținute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate și lucrărilor executate, din vânzarea bunurilor imobile, inclusiv din câștiguri din orice sursă, și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

(6) În înțelesul alin. (1) cheltuielile nedeductibile sunt:[...]

k) sumele angajate la nivelul contractului de asociere în participațiune în favoarea partenerului contractual, sub forma unor sume fixe sau cote procentuale raportate la venit, altele decât cele rezultate pe baza decontului întocmit;”

coroborate cu Instrucțiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 402/2000, care precizează:

“Sunt considerate cheltuieli nedeductibile plățile efectuate între partenerii contractului de asociere în participațiune, în cazul în care acestea nu respectă prevederile art. 1 alin. (1) lit. c) și d) din ordonanță și ale art. 101 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991.”

Pentru perioada X, sunt aplicabile prevederile art. 5 alin. (2) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, potrivit căroră:

“În cazul asociațiilor în participațiune sau al asocierilor similare, veniturile și cheltuielile sunt alocate acestora în limita cotelor de participațiune deținute de fiecare asociat. Orice plăți suplimentare prevăzute în contractul de asociere, inclusiv contribuțiile suplimentare, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.”

Pentru perioada X, sunt aplicabile prevederile art. 28 alin. (1) și alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, care precizează:

“(1) În cazul unei asocieri fără personalitate juridică, veniturile și cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat, corespunzător cotei de participare în asocieră.

(3) Într-o asocieră fără personalitate juridică între două sau mai multe persoane juridice române, veniturile și cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat, corespunzător cotei de participare din asocieră.

Față de cele arătate mai sus, se reține că, organele de inspecție fiscală au procedat în mod legal la majorarea profitului impozabil cu suma de **X lei** reprezentând venituri transmise eronat, pe bază de decont, către **SC X SRL** și **SC X SRL**, societăți cu care societatea contestatoare a încheiat contracte de asocieră în participațiune, astfel că, se impune respingerea contestației pentru impozitul pe profit în sumă de **X lei**.

c) Cu privire la cheltuielile înregistrate în evidența contabilă reprezentând contravaloarea serviciilor facturate de SC X SRL

Direcția generală a finanțelor publice a județului X este investită să se pronunțe asupra deductibilității acestor cheltuieli în condițiile în care SC X SRL nu probează cu documente realitatea efectuării unor astfel de servicii.

În fapt, SC X SRL a înregistrat în perioada X cheltuieli, în baza Contractului de asocieră nr. X încheiat cu SC X SRL X, contract ce are ca obiect „*reprezentare medicală, care constă în vizitarea medicilor de specialitate, prezentarea produselor de aparatură medicală, proteze, orteze, încălțăminte ortopedică și alte dispozitive medicale; consultanță de specialitate, servicii de marketing, consultanță în domeniul informaticii, service specializat al sistemului informatic al SC X SRL*” .

Potrivit art. 5 din contract, „**SC X SRL va fi titularul activității, calitate în care va înregistra în evidențele proprii tehnico-operative și financiar-contabile activitatea comună, va angaja personal și colaboratori dacă va fi cazul, va intra în raporturi juridice comerciale, civile, administrative cu terții, pentru realizarea activității comune, răspunzând de respectarea normelor legale incidente în activitatea comună.**”

În conformitate cu prevederile art. 11 din contract, „**SC X SRL X va factura către asociatul administrator contravaloarea serviciilor executate reprezintă X% din vânzările rezultate în urma activității (incluzând TVA).**”

Organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu serviciile în sumă de X lei, înregistrate de **SC X SRL** în baza Contractului de asociere nr. X, încheiat cu **SC X SRL X**, motivând următoarele:

- prin contractul respectiv, nu au fost stabilite tarifele pentru activitățile care fac obiectul contractului;
- societatea nu a prezentat documente care să ateste că aceste servicii au fost efectiv prestate.

Totodată, prin raportul de inspecție fiscală, organele de control consemnează faptul că, din răspunsul D.G.F.P. a județului X rezultă că, în perioada X, **SC X SRL X** nu a depus nici o declarație privind obligațiile către bugetul consolidat al statului și nici un decont privind taxa pe valoarea adăugată.

Pe de altă parte, societatea contestatoare susține faptul că, toate cheltuielile aferente Contractului de asociere nr. X, încheiat cu **SC X SRL X**, sunt cheltuieli deductibile, întrucât:

- serviciile de consultanță au fost efectiv realizate în baza contractului de asociere;
- întreg procesul de consultanță a fost statuat în rapoarte pentru fiecare perioadă de referință și care au îmbrăcat forma unei corespondențe comerciale purtate între părți;
- societatea a dovedit necesitatea efectuării cheltuielilor cu serviciile de consultanță, prin creșterea cifrei de afaceri și implicit a profitului obținut în perioada acelor exerciții financiare;
- comisionul de X% din valoarea vânzărilor (sumă fluctuantă de la o perioadă la alta în funcție de vânzările realizate ca urmare a serviciilor de consultanță prestate);
- cheltuielile necesare realizării consultanței oscilau de la o perioadă la alta, în funcție de intensitatea activității de consultanță, respectiv necesitatea realizării unor deplasări mai dese, care implicau costuri mai mari.

În drept, pentru perioada X sunt aplicabile prevederile art. 9 alin. (7) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, care precizează:

„(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:

s) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, prestări de servicii sau asistență, în situația în care nu sunt încheiate contracte în formă scrisă și pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizată;

De asemenea, pentru anul X sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. 4 lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;

coroborate cu prevederile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, care precizează:

„48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”

Condițiile care trebuie îndeplinite cumulative pentru a deduce cheltuielile cu serviciile sunt expres prevăzute la articolele de lege mai sus citate, respectiv existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate.

În susținerea contestației, **SC X SRL** a depus, pentru justificarea serviciilor prestate, următoarele documente:

- contractul de asociere și actele adiționale;
- facturile fiscale emise de **SC X SRL X**;
- facturile fiscale emise de **SC X SRL** către diverși beneficiari;
- corespondența comercială dintre **SC X SRL** și **SC X SRL**.

Din analiza contractului de asociere nr. X și a modificărilor aduse prin: Actul adițional fără nrX, Actul adițional nr. X și Actul adițional nr. X, reiese că serviciile ce fac obiectul acestui contract, nu sunt cuantificate, nu sunt prevăzute termene de execuție, astfel încât să se poată verifica dacă **SC X SRL X** a prestat serviciile, de calitatea și la termenele asumate, justificând în acest mod suma facturată.

Prin contestația formulată, **SC X SRL** precizează faptul că, *“întreg procesul de consultanță a fost statuat în rapoarte pentru fiecare perioadă de referință și care au îmbrăcat forma unei corespondențe comerciale purtate între părți.”*

Având în vedere caracterul de maximă generalitate a datelor din corespondența comercială purtată între cele două părți, se reține că acestea date nu sunt de natură a proba prestarea efectivă a serviciilor de consultanță, astfel că, nu pot fi avute în vedere în soluționarea favorabilă a contestației.

Așadar, documentele prezentate, în susținere de societatea contestatoare, nu sunt de natură a proba prestarea efectivă a serviciilor de consultanță, așa cum prevăd legile fiscale aplicabile, astfel că, serviciile pentru care **SC X SRL** a înregistrat în perioada X cheltuieli în sumă totală de **X lei**, nu sunt deductibile fiscal.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, în ceea ce privește caracterul nedeductibil al cheltuielilor cu serviciile facturate de **SC X SRL X**, cât și faptul că societatea contestatoare nu aduce argumente de natură a modifica constatarea organelor de inspecție fiscală, contestația urmează a fi respinsă ca nemotivată pentru impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli, respectiv pentru suma de **X lei**.

Prin urmare, față de cele prezentate mai sus, se reține că, în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății **impozitul pe profit** în sumă de **X lei**, motiv pentru care se impune respingerea contestației formulată de **SC X SRL**, ca neîntemeiată.

În ceea ce privește suma de X lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, se reține că, stabilirea de majorări aferente acestui impozit, în sarcina contestatoarei, reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece, în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul de natura impozitului pe profit, iar prin contestație nu se prezintă argumente privind

modul de calcul al majorarilor de întârziere, societatea comerciala datoreaza si suma de **X lei**, cu titlu de majorari aferente acestui impozit, în conformitate cu prevederile art. 119 si art.120 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei și majorările de întârziere aferente în sumă de X lei

Direcția generală a finanțelor publice a județului X este investită să se pronunțe dacă societatea comercială poate să beneficieze de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor servicii de consultanță în condițiile în care SC X SRL nu probează cu documente realitatea efectuării unor astfel de servicii.

În perioada X, **SC X SRL** a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea serviciilor facturate de **SC X SRL X**, în sumă totală de X lei, din care TVA în sumă de **X lei**.

Între **SC X SRL** și **SC X SRL** s-a încheiat contractul de asociere nr. 10/X, având ca obiect *reprezentare medicală, care constă în vizitarea medicilor de specialitate, prezentarea produselor de aparatură medicală, proteze, orteze, încălțăminte ortopedică și alte dispozitive medicale; consultanță de specialitate, servicii de marketing, consultanță în domeniul informaticii, service specializat al sistemului informatic al SC X SRL* .

Organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**, înscrisă în facturile emise de **SC X SRL X**, în baza Contractului de asociere nr. X, motivând următoarele:

- prin contractul respectiv, nu au fost stabilite tarifele pentru activitățile care fac obiectul contractului;
- societatea nu a prezentat documente care să ateste că aceste servicii au fost efectiv prestate și dacă acestea au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Totodată, prin raportul de inspecție fiscală, organele de control consemnează faptul că, din răspunsul D.G.F.P. a județului X rezultă că, în perioada X, **SC X SRL X** nu a depus nici o declarație privind obligațiile către bugetul consolidat al statului și nici un decont privind taxa pe valoarea adăugată.

Pe de altă parte, societatea contestatoare susține faptul că:

- susținerile organelor de inspecție fiscală sunt nelegale și nefondate, întrucât, societatea a realizat operațiunea de deducere a cheltuielilor rezultate din contractul de asociere cu **SC X SRL**, cu respectarea dispozițiilor legale în materie;

- societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe bază de facturi fiscale, întocmite potrivit prevederilor legale și care cuprind toate elementele prevăzute de formular;

- serviciile de consultanță prestate de **SC X SRL** au fost utilizate de către societate în vederea realizării unor operațiuni taxabile;

- executarea obligațiilor contractuale asumate de **SC X SRL**, a avut drept consecință imediată creșterea simțitoare a volumului vânzărilor și implicit a încasărilor societății, fapt care se poate constata încă din primele luni de derulare a contractului;

- pe termen lung, prestarea serviciilor de consultanță de către **SC X SRL** s-a concretizat în creșterea explozivă a cifrei de afaceri, corelată cu extinderea pieței de desfacere a produselor.

În drept, pentru perioada X sunt aplicabile prevederile art. 22 alin. (4) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată

“(4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:

a) operațiuni taxabile; [...]”

Acestea se coroborează cu prevederile art. 24 alin. (2) lit. a) din aceeași lege, care precizează:

“(2) Nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la:

a) operațiuni care nu au legătură cu activitatea economică a persoanelor impozabile;”

Pentru perioada X, sunt incidente prevederile art. 145 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) **taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;**”

Având în vedere prevederile menționate mai sus, se reține faptul că o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată dacă serviciile în cauză sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, se reține că, la data inspecției fiscale s-a solicitat contestatoarei prezentarea de documente doveditoare, din care să rezulte necesitatea efectuării acestor servicii, scopul desfășurării prestărilor de servicii, prestarea efectivă a serviciilor de consultanță.

Din explicațiile date organelor de control reiese că, *principala activitate prestată a fost de reprezentare medicală și de prezentare a produselor oferite de **SC X SRL**.*

De asemenea, prin contestația formulată, **SC X SRL** precizează faptul că, *“întreg procesul de consultanță a fost statuat în rapoarte pentru fiecare perioadă de referință și care au îmbrăcat forma unei corespondențe comerciale purtate între părți.”*

Prin urmare, chiar în situația în care societatea prezintă facturi fiscale emise de **SC X SRL** cu toate datele prevăzute de formular, acestea nu reprezintă singura condiție de deductibilitate a taxei pe valoarea adăugată, întrucât așa cum s-a reținut mai sus, contestatoarea nu poate justifica cu documente doveditoare necesitatea, oportunitatea și realitatea efectuării acestor cheltuieli, în scopul realizării operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că societatea contestatoare, în mod eronat, a dedus TVA în baza unor facturi fiscale care nu sunt însoțite de documente probatorii prin care să se facă dovada că serviciile respective sunt destinate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, se reține că, în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății taxă pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**, motiv pentru care se impune respingerea contestației formulate de **SC X SRL**, ca neîntemeiată.

În ceea ce privește suma de X lei, reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține că stabilirea de majorări aferente acestei taxe, în sarcina contestatoarei, reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece, în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul de natura taxei pe valoarea adăugată, iar prin contestație nu se prezintă argumente privind modul de calcul al majorărilor de întârziere, societatea comercială datorează și suma de X lei, cu titlu de majorări aferente acestei taxe, în conformitate cu prevederile art. 119 și art. 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

3. Referitor la cererea de suspendare a executării Deciziei de impunere nr. X și Raportului de inspecție fiscală înregistrat sub nr. X, până la soluționarea contestației, în temeiul prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 92/2003.

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală a finanțelor publice a județului X are competența materială de a se investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care cererea de suspendare a executării actului administrativ fiscal nu este în competența sa materială de soluționare.

În fapt, SC X SRL a formulat cerere de suspendare a executării privind obligațiile de plată în sumă totală de X lei, stabilite prin Decizia de impunere nr. X.

În drept, art. 215 alin.(1) și alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare:

“Suspendarea executării actului administrativ fiscal

(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul [Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004](#), cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauțiune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauțiune de până la 2.000 lei.”

Având în vedere dispozițiile imperative ale legii, cererea **SC X SRL** de suspendare a executării actului contestat intră sub incidența prevederilor Legii nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ, cu modificările ulterioare, motiv pentru care Direcția generală a finanțelor publice a județului X nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere neavând competența materială.

Avand in vedere considerentele aratate mai sus și în temeiul art. 213 și art. 216 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, se

DECIDE:

Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată **SC X SRL**, împotriva **Deciziei de impunere nr. X**, privind stabilirea ca obligație de plată, către bugetul consolidat al statului, a sumei de **X lei**, reprezentând:

- **X lei** - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- **X lei** - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **X lei** - taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- **X lei** - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul X in termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR COORDONATOR,