

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECTIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI P R A H O V A
Biroul Solutionare Contestatii

DECIZIA nr. 304 din 18 octombrie 2010

Cu adresa nr. /, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr. /, **Activitatea de Inspectie Fiscala** din cadrul D.G.F.P. Prahova a inaintat dosarul contestatiei formulata de **S.C. "....." S.R.L.** din, Jud. Prahova, impotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. din2010* emisa de reprezentanti ai Activitatii de Inspectie Fiscala Prahova.

Decizia de impunere nr. /2010 a avut la baza masurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de2010 si inregistrat la organul fiscal sub nr. /2010.

Obiectul contestatiei il constituie suma totala de lei reprezentand:

- lei - impozit pe profit;
- lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- lei - impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti persoane juridice;
- lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti persoane juridice.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 zile prevazut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/24.12.2003 privind Codul de procedura fiscala, actualizata - Titlul IX "*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*".

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

I. Sustinerile societatii contestatoare sunt urmatoarele:

"[...]. 1. Referitor la impozitul pe profit in suma de lei aferent cheltuielilor efectuate in anul 2008 si 2009 cu serviciile de mentenanta desfasurate de cetateanu turc F.S. in Turcia; [...].

Intradevar, la prima vedere si in lipsa unor justificari adecvate, se poate trage concluzia organului de control.

Analizand insa prin prisma OMF nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene si a legii nr.571/2003 de adoptare a Codului fiscal, rezulta urmatoarele: [...].

Societatea a indeplinit aceste conditii in sensul ca au fost inregistrate ca cheltuieli cu personalul, au fost impozitate la angajat, are incheiat contract depus la ITM Ph sub nr...../.....2008 iar necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate este data de faptul, subliniat partial si de organul de control, al prestarii serviciilor catre firmele din Turcia apartinand grupului Y..... si O.....

Desi legea nu precizeaza expres existenta beneficiarilor directi in Turcia asa cum pretinde organul fiscal, din punct de vedere al afacerilor cu grupul Y...., produsele noastre livrate societatii Y..... Bulgaria apartin proiectului transferat din Bulgaria in Turcia, a fost necesar suportul tehnic pentru testarea acestor echipamente in Turcia.

In acest sens prezentam anexat solicitarea primita de la Y.... Europe Limited prin care din 2008 a fost necesara prezenta unui reprezentant al SC SRL in Turcia pentru asigurarea suportului tehnic al produselor societatii noastre livrate proiectului

Intradevar, solicitarea a venit de la asociatul unic al societatii, intrucat discutiile s-au purtat la nivel inalt de conducere cu grupul Y..... din motive de confidentialitate al afacerilor.

Mentionam ca incepand cu anul 2010 s-au realizat vanzari directe catre Y..... pe baza continuitatii activitatii sustinute de DI F., care se ocupa in continuare de relatia cu aceste societati din Turcia. [...].

2. Referitor la impozitul in suma de lei aferent veniturilor din dividende; [...].

In perioada octombrie 2009 pana la data intocmirii raportului de inspectie fiscala, dividendele neplatite au ramas inregistrate in contul de dividende 457, societatea considerand ca nu se datoreaza impozit pe dividende intrucat beneficiarul dividendelor C..... Limited Marea Britanie a detinut in perioada decembrie 2004-octombrie 2009 (peste 2 ani), 100% din titlurile de participare la capitalul social al SC SRL, acesta indeplinind-asa cum subliniaza si organul de control la pag.17 din raport-conditiile prevazute la art.117, alin.1) lit.h) din legea nr.571/2003 privind scutirea la plata a impozitului pe dividendele achitate persoanei juridice nerezidente cu sediul in UE. [...].

Comunicand noilor asociati rezultatul controlului, acestia au luat legatura cu asociatul C.I. Company-SUA pentru clarificarea acestui aspect, primind urmatorul raspuns:

- dupa cumpararea partilor sociale, la initiativa consilierilor lui fiscali care au analizat legislatia romaneasca, asociatul C.I. Company-SUA a emis o hotarare in11.2009 prin care dividendele aflate in sold neachitate au fost reinvestite in scopul pastrarii si cresterii de noi locuri de munca pentru dezvoltarea activitatii SC SRL in conformitate cu prevederile art.II din OUG nr.200/2008 pentru modificarea si completarea Legii nr.571/2003 privind

Codul fiscal, aprobată prin legea nr.343/2009, având drept consecință scutirea impozitului pe dividendele reinvestite. [...].

Această hotărâre-pe care o anexăm la prezenta, a fost pusă la dispoziția noastră de C.I. Company-SUA după încheierea controlului. [...].

Drept urmare pentru dividendele în sumă de lei, repartizate și aflate în sold la data controlului, societatea nu avea obligația să calculeze, să declare și să vireze până la data de 31.12.2009 impozit pe veniturile din dividende datorat de persoana juridică nerezidentă, întrucât acestea au rămas la dispoziția societății pentru a fi reinvestite în scopul păstrării și creșterii de noi locuri de muncă pentru dezvoltarea activității SC SRL fiind scutite în conformitate cu prevederile art.11 din OUG nr.200/2008 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobată prin legea nr.343/2009. [...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de2010 de reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. Prahova la S.C. "....." S.R.L. din, Jud. Prahova, s-au menționat următoarele, referitor la sumele contestate:

"[...] b) Referitor la impozitul pe profit aferent perioadei 01.04.2006 - 31.03.2010 [...]

An fiscal 2008 [...]

În urma verificării efectuate, prin sondaj, s-a constatat că societatea a diminuat nejustificat profitul impozabil aferent anului 2008 prin înregistrarea sumei de lei, drept cheltuielă deductibilă fiscal, contrar prevederilor art.21 alin.1) din Legea nr.571/2003. Astfel aratăm:

- conform datelor prezentate în anexa nr.1.3, în perioada februarie-decembrie 2008, societatea a înregistrat suma de lei în contul cheltuielilor de natură salariale (cont 641), reprezentând remunerația pentru activitatea de mentenanță a bancurilor de testare cablaje desfășurată de cetățeanul turc F.S.. Potrivit contractului individual de muncă înregistrat la I.T.M. Prahova, sub nr...../.....02.2008 (anexat), încheiat între S.C. S.R.L. și F.S., cu domiciliul în localitatea - Turcia, activitatea salariatului s-a desfășurat în Turcia, la sediul firmelor: Y....., B..... și G.....

La control, s-a constatat că în perioada verificată S.C. S.R.L. nu a avut beneficiari din Turcia, iar cheltuielile efectuate nu au fost în scopul realizării veniturilor impozabile.

Conform explicațiilor date de reprezentantul societății verificate, cheltuielile în sumă de lei au fost efectuate la solicitarea asociatului unic și au avut la bază interese comerciale de grup, neafectate veniturilor realizate de societate.

Urmare aspectelor prezentate, la control s-a majorat profitul impozabil cu suma de lei, rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei (..... lei x 16%).

An 2009 [...]

În mod similar cu aspectele prezentate pentru anul 2008, la control s-a constatat că societatea a diminuat nejustificat profitul impozabil aferent anului 2009 cu sumă totală de lei, respectiv: lei (anexa nr.1.3), reprezentând cheltuielă de natură salariale (cont 641) și lei cheltuieli de deplasare (cont 625), decontate cetățeanului turc F.S., sume nedeductibile fiscal conform prevederilor art.21 alin.1) din Legea nr.571/2003.

La control, s-a majorat profitul impozabil cu suma de lei, rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei (..... lei x 16%). [...].

2. Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți [...]

2.c) Referitor la impozitul aferent veniturilor din dividende datorate persoanelor juridice nerezidente: SC C..... Limited Marea Britanie și C.I. Company - S.U.A.

În urma inspecției fiscale ce a vizat perioada aprilie 2006 - mai 2010, s-a stabilit un impozit pe veniturile din dividende suplimentar în sumă de lei, obligație de plată, pentru dividendele în sumă de lei datorate asociatului C.I. Company - S.U.A., ce nu a fost calculată, declarată și virată de societatea verificată. [...].

C. Referitor la impozitul aferent dividendelor repartizate în anul 2009 și neachitate către asociatul unic persoana juridică străină C.I. Company - S.U.A.

În perioada octombrie 2009 - iunie 2010, capitalul social al societății, a fost detinut integral de persoana juridică străină C.I. Company - S.U.A., nr, Street

Conform datelor prezentate în anexa nr.2.3, în luna octombrie 2009, la data cesionării părților sociale către C.I. Company - S.U.A., în evidența contabilă a societății figurau dividende neachitate în sumă de lei (sold cont 457), sumă ce nu a fost decontată asociatului până la data controlului, așa cum rezultă din datele înregistrate în bilanțul contabil pe anul 2009 și în balanța de verificare pe luna mai 2010 (anexată).

La control, s-a constatat că societatea nu a respectat prevederile art.115 alin.1 lit.a) alin.2 lit.b) și art.116 alin.4) din Legea nr.571/2003 și H.G. nr.44/2004, în sensul că pentru dividendele distribuite, neachitate până la sfârșitul anului 2009, nu a calculat, declarat și virat până la data de 31.12.2009, impozitul pe veniturile obținute din România de persoana juridică nerezidentă, aferente dividendelor.

La control, societatea a prezentat certificatul prin care se atestă rezidența fiscală a C.I. Company - S.U.A., pe anul 2009.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.118, alin.1) și 2) din Legea nr.571/2003, sunt indeplinite condițiile de aplicare a prevederilor Convenției de Evitare a dublei impuneri încheiate între România și SUA.

Conform datelor prezentate în anexa nr.2.3, în baza art.10 alin.2 din Convenția de Evitare a dublei impuneri încheiate între România și SUA (Decret 238/1974), coroborate cu prevederile art.115 alin.1 lit.a) alin.2 lit.b) și art.116 alin.4) din Legea nr.571/2003 și H.G. nr.44/2004, la control s-a stabilit un impozit pe veniturile din dividende suplimentar în sumă de lei (..... lei x 10%). [...]."

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si avand in vedere legislatia in vigoare din perioada verificata, rezulta urmatoarele:

* **Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de2010** de organele fiscale apartinand D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Inspectie Fiscala a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, declarare si virare a obligatiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului de catre S.C. "....." S.R.L. din, jud. Prahova.

Societatea comerciala are ca principal obiect de activitate "*Productia de fire si cabluri electrice si optice (cabluri electrice de masini)*" - cod CAEN 3130.

In perioada verificata, aprilie 2006 - mai 2010, capitalul social a fost detinut in totalitate de persoane juridice straine, respectiv pana in octombrie 2009 de firma C..... LIMITED din Marea Britanie si dupa aceasta data capitalul a fost detinut de firma C.I. COMPANY din S.U.A..

1) Referitor la impozitul pe profit in suma de lei si la majorarile de intarziere aferente in suma de lei, precizam urmatoarele:

* In urma verificarilor efectuate privind **impozitul pe profit**, organele de inspectie fiscala au constatat deficiente privind modul de determinare a bazei impozabile care, pe total perioada verificata, respectiv 01 aprilie 2006 – 31 martie 2010, avand in vedere si rezultatul fiscal stabilit de societatea comerciala, au condus la stabilirea unei diferente suplimentare privind impozitul pe profit in suma totala de lei, aferent careia, conform prevederilor art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, actualizata, au fost calculate majorari de intarziere in suma totala de lei.

Din aceste sume, societatea comerciala contesta impozitul pe profit in suma de lei aferent cheltuielilor efectuate in anii 2008 si 2009 cu serviciile de mentenanta desfasurate de cetateanul turc F.S. in Turcia, precum si majorarile de intarziere aferente in suma de lei.

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea comerciala si-a diminuat nejustificat profitul impozabil aferent anilor 2008 si 2009 cu suma totala de lei prin inregistrarea sumei de lei, respectiv lei drept cheltuieli deductibile fiscal, contrar prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, in perioada februarie 2008 - decembrie 2009 societatea comerciala a inregistrat in contul cheltuielilor de natura salariala (cont contabil 641) suma totala de lei (..... lei + lei) reprezentand remuneratia pentru activitatea de mentenanta a bancurilor de testare cablaje desfasurata de cetateanul turc F.S.. De asemenea, in anul 2009 societatea comerciala a inregistrat cheltuieli de deplasare in suma de lei (cont contabil 625) decontate cetateanului turc F.S..

La inspectia fiscala s-a constatat ca, potrivit Contractului individual de munca inregistrat la I.T.M. Prahova sub nr...../.....2008 incheiat intre angajatorul S.C. "....." S.R.L. cu sediul in localitatea, Jud. Prahova si angajatul F.S. cu domiciliul in localitatea - Turcia, activitatea salariatului s-a desfasurat in Turcia la sediul firmelor Y....., B..... si G....., iar in perioada verificata S.C. "....." S.R.L. nu a avut beneficiari din Turcia, concluzia fiind aceea ca suma totala de lei (..... lei + lei) nu reprezinta cheltuieli efectuate in scopul realizarii veniturilor impozabile.

In Raportul de inspectie fiscala se precizeaza: "*Conform explicatiilor date de reprezentantul societatii verificate, cheltuielile in suma de lei au fost efectuate la solicitarea asociatului unic si au avut la baza interese comerciale de grup, neaferente veniturilor realizate de societate.*"

Drept urmare, la control s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de lei (..... lei + lei), aferent caruia au fost calculate majorari de intarziere in suma de lei.

* Societatea comerciala sustine ca nu datoreaza impozitul pe profit in suma de lei intrucat au fost indeplinite conditiile prevazute la art.21 alin.(4) lit.l) si m) din Codul fiscal, respectiv au fost inregistrate cheltuieli cu personalul care au fost impozitate la angajat, cetateanul turc are incheiat contract de munca depus la I.T.M. Prahova, iar necesitatea prestarii serviciilor in scopul activitatilor desfasurate este data de faptul, subliniat partial si de organul de control, al prestarii serviciilor catre firmele din Turcia apartinand grupului Y.....

Se sustine deasemenea ca din punct de vedere al afacerilor cu grupul Y....., produsele firmei din Romania, livrate societatii Y..... Bulgaria, apartin proiectului transferat din Bulgaria in Turcia, astfel ca a fost necesar suportul tehnic pentru testarea acestor echipamente

in Turcia, iar incepand cu anul 2010 s-au realizat vanzari directe catre firma Y..... din Turcia, pe baza continuitatii activitatii sustinute de dl. F.S..

* **Legea nr.571/2003 privind Codul de procedura fiscala**, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza urmatoarele:

"Art. 21. - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare."

* **Avand in vedere cele prezentate mai sus, rezulta urmatoarele:**

Conform Contractului individual de munca inregistrat la I.T.M. Prahova sub nr...../.....02.2008, dl. F.S., cetatean turc domiciliat in localitatea - Turcia, detinand permisul de munca in Romania nr...../.....2008, a fost angajat de S.C. "....." S.R.L. pentru a desfasura activitate de mentenanta si start-up al bancurilor de testare cablaje. Durata contractului este nedeterminata, incepand cu data de 01.02.2008, iar locul de desfasurare, conform pct. D din contract, este: "1. [...] la clientii din Turcia, Y....., B....., G....., Turcia, cod

2. In lipsa unui loc de munca fix salariatul va desfasura activitatea astfel: la alti clienti."

Din evidenta contabila a S.C. "....." S.R.L. a rezultat ca in anii 2008 si 2009 aceasta nu a avut relatii de afaceri cu societati beneficiare din Turcia. Din explicatiile date organelor de inspectie fiscala de catre reprezentantul societatii verificate rezulta ca in anii 2008 si 2009 salariatul turc F.S. a desfasurat activitate numai la societatile Y....., B....., G..... din Turcia, iar toate cheltuielile inregistrate cu acest salariat (cheltuieli de natura salariala, cheltuieli de deplasare) au fost efectuate la solicitarea asociatului unic, persoana juridica straina si au avut la baza interese comerciale de grup.

Conform prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil cheltuielile in suma totala de lei reprezentand cheltuieli de natura salariala si cheltuielile de deplasare acordate in anii 2008 si 2009 salariatului turc F.S. intrucat acesta nu a desfasurat activitate in folosul angajatorului S.C. "....." S.R.L., deci nu sunt aferente veniturilor impozabile realizate de societate in anii 2008 si 2009.

In sustinerea contestatiei societatea contestatoare invoca prevederile pct.218 din Reglementarile contabile conforme cu directivele europene aprobate prin O.M.F.P. nr.1752/2005, respectiv: "*Cheltuielile entitatii reprezinta valorile platite sau de platit pentru: [...] - cheltuieli cu personalul*", precum si prevederile art.21 alin.(4) lit.I) din Codul fiscal, care mentioneaza ca nu sunt deductibile "*alte cheltuieli salariale si/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu exceptia prevederilor titlului III.*".

Aceste prevederi legale nu pot fi retinute insa in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat, asa cum am prezentat mai sus, cheltuielile in suma totala de lei nu se incadreaza in regula generala de deductibilitate prevazuta la art.21 alin.(1) din Codul fiscal, respectiv nu au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Art.10 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, precizeaza urmatoarele: "*Contractul individual de munca este contractul in temeiul caruia o persoana fizica, denumita salariat, se obliga sa presteze munca **pentru** si sub autoritatea unui angajator, persoan fizica sau juridica, in schimbul unei remuneratii denumite salariu.*"

Insa, munca prestata de cetateanul turc F.S. in anii 2008 si 2009 nu a fost in folosul angajatorului S.C. "....." S.R.L., aceasta societate neobtinand niciun beneficiu din prestatie.

Astfel, se constata ca desi a fost incheiat un contract individual de munca intre angajatorul S.C. "....." S.R.L. si cetateanul turc F.S., inregistrat la Inspectoratul Teritorial de Munca Prahova, totusi acesta nu imbraca forma legala prevazuta la art.10 din Codul muncii, respectiv persoana fizica angajata nu a prestat munca in folosul si sub autoritatea angajatorului din Romania si deci sumele acordate de societatea comerciala persoanei fizice straine in perioada 2008 - 2009 nu reprezinta "*salariu*" care, in acceptiunea art.154 alin.(1) din Codul muncii reprezinta "*contraprestatia muncii depuse de salariat in baza contractului individual de munca*", suma deductibila fiscal.

De asemenea, societatea comerciala citeaza in sustinerea contestatiei, prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, respectiv faptul ca sunt nedeductibile fiscal "*cheltuielile cu serviciile de [...] asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte*", precizand ca are incheiat contract de munca depus la I.T.M. Prahova sub nr...../.....02.2008 iar necesitatea prestarii serviciilor in scopul activitatilor desfasurate este data de faptul "*prestarii serviciilor catre firmele din Turcia apartinand grupului Y..... [...].*"

Insa, munca salariatilor se desfasoara in baza unui contract de munca, activitate reglementata de Codul muncii, in vreme ce prestarile de servicii se desfasoara in baza contractelor de prestari reglementate de Codul civil. De altfel, art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal se refera la cheltuielile cu achizitiile de servicii, pentru care trebuie justificata necesitatea prestarii, ori, in cazul de fata, societatea contestatoare nu a achizitionat servicii prestate de persoana fizica F.S. in baza unui contract incheiat conform Codului civil deci nu i se aplica aceste prevederi. Asa cum recunoaste chiar societatea contestatoare, serviciile prestate de persoana fizica F.S. nu au fost in folosul S.C. "....." S.R.L., ci au fost prestate in folosul unor firme din Turcia.

La dosarul contestatiei a fost anexata de societatea comerciala o adresa in limba engleza si traducerea ei in limba romana, emisa de firma Y..... Limited, neprezentata la inspectia fiscala, prin care se comunica societatii S.C. "....." S.R.L. ca incepand cu luna martie 2008 se transfera proiectul de la Y..... Bulgaria la Y..... si O..... si, pentru a asigura o demarare optima si pentru a realiza livrarile in bune conditii catre client se solicita societatii din Romania sa asigure pe plan local suportul tehnic necesar echipamentului de testare. Precizam ca acesta adresa nu are numar si nici data de emitere.

Documentul prezentat de societate nu justifica deductibilitatea cheltuielilor privind activitatea desfasurata de cetateanul turc F.S., intrucat nu este prezentata corespondenta intre aceste cheltuieli si veniturile realizate de societate in perioada 2008 - 2009. Din contra, acest document intareste afirmatia reprezentantului societatii din timpul inspectiei fiscale, conform careia cheltuielile mentionate au fost efectuate la solicitarea asociatului unic si au avut la baza interese comerciale de grup.

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta cu suma totala de lei reprezentand cheltuieli efectuate cu cetateanul turc F.S. sunt nedeductibile fiscal in baza prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nefiind efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, drept pentru care **se va respinge contestatia ca neintemeiata** pentru impozitul pe profit in suma de lei si majorarile de intarziere aferente in suma de lei, calculate conform prevederilor art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, actualizata.

2) Referitor la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente in suma de lei si la majorarile de intarziere aferente in suma de lei, precizam urmatoarele:

* In urma verificarilor efectuate privind **impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, persoane juridice**, organele de inspectie fiscala au stabilit pentru perioada 01 aprilie 2006 – 31 mai 2010 o obligatie suplimentara de plata in suma totala de lei, aferent careia, conform prevederilor art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, actualizata, au fost calculate majorari de intarziere in suma totala de lei.

Din aceste sume, societatea comerciala contesta impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoana juridica nerezidenta C.I. COMPANY - S.U.A. in suma de lei, precum si majorarile de intarziere aferente in suma de lei.

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada octombrie 2009 - iunie 2010 capitalul social al societatii a fost detinut integral de persoana juridica straina C.I. COMPANY din S.U.A., iar anterior capitalul social a fost detinut de persoana juridica straina C..... LIMITED din Marea Britanie.

In luna **octombrie 2009**, la data cesionarii partilor sociale de catre firma C..... LIMITED din Marea Britanie catre firma C.I. COMPANY din S.U.A., in evidenta contabila a societatii S.C. "....." S.R.L. se inregistrau dividende neachitate in suma de lei (sold cont 457 "*Dividende de plata*"), suma care nu a fost decontata asociatului unic pana la data controlului, asa cum

rezulta din datele inregistrate in bilantul contabil al anului 2009 si din balanta de verificare intocmita la luna mai 2010.

Intrucat pentru dividendele distribuite insa neachitate pana la sfarsitul anului 2009, societatea comerciala nu a calculat, declarat si virat pana la data de 31.12.2009 impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoana juridica nerezidenta, in baza prevederilor art.115 alin.(1) lit.a) si art.116 alin.(5) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile art.10 alin.(2) din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si S.U.A. si ratificata prin Decretul nr.238/1974, la inspectia fiscala s-a stabilit suplimentar un impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, persoane juridice in suma de lei (..... lei x 10%), aferent caruia s-au calculat majorari de intarziere in suma de lei.

* Societatea comerciala **sustine** ca nu datoreaza impozitul pe dividende in suma de lei intrucat, beneficiarul dividendelor in suma de lei este in fapt societatea C..... LIMITED Marea Britanie care a detinut in perioada decembrie 2004 - octombrie 2009 (peste 2 ani) 100% din titlurile de participare la capitalul social al S.C. "....." S.R.L., acesta indeplinind conditiile prevazute la art.117 alin.(1) lit.h) din Legea nr.571/2003 privind scutirea la plata impozitului pe dividende achitate persoanei juridice nerezidente cu sediul in U.E..

Se sustine de asemenea, ca actionarul C.I. COMPANY - S.U.A. a emis o hotarare in data de11.2009 - pusa la dispozitia societatii contestatoare dupa incheierea inspectiei fiscale - prin care dividendele aflate in sold neachitate au fost reinvestite in scopul pastrarii si crearii de noi locuri de munca pentru dezvoltarea activitatii S.C. "....." S.R.L., astfel ca, in conformitate cu prevederile art.II din O.U.G. nr.200/2008 pentru modificarea si completarea Codului fiscal, aprobat prin Legea nr.343/2009, societatea este scutita de impozitul pe dividende reinvestite.

*** Legislatia in vigoare din perioada analizata precizeaza urmatoarele:**

- **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare, forma valabila la 31.12.2009:

"Art. 113. - Nerezidentii care obtin venituri impozabile din Romania au obligatia de a plati impozit conform prezentului capitol si sunt denumiti in continuare contribuabili.

Art. 115. - (1) Veniturile impozabile obtinute din Romania, indiferent daca veniturile sunt primite in Romania sau in strainatate, sunt:

a) dividende de la o persoana juridica romana; [...].

Art. 116. - (1) Impozitul datorat de nerezidenti pentru veniturile impozabile obtinute din Romania se calculeaza, se retine si se varsa la bugetul de stat de catre platitorii de venituri.

(2) Impozitul datorat se calculeaza prin aplicarea urmatoarelor cote asupra veniturilor brute: [...]

c) 16% in cazul oricaror alte venituri impozabile obtinute din Romania, asa cum sunt enumerate la art. 115, cu exceptia veniturilor din dobanzile obtinute [...].

(5) Impozitul se calculeaza, respectiv se retine in momentul platii venitului si se vireaza la bugetul de stat pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care s-a platit venitul. Impozitul se calculeaza, se retine si se varsa, in lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pietei valutare, comunicat de Banca Nationala a Romaniei, valabil in ziua retinerii impozitului pentru nerezidenti. In cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost platite actionarilor sau asociatilor pana la sfarsitul anului in care s-au aprobat situatiile financiare anuale, impozitul pe dividende se declara si se plateste pana la data de 31 decembrie a anului respectiv.

Art.117. - (1) Sunt scutite de impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti urmatoarele venituri: [...]

h) dupa data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, dividendele platite de o intreprindere, care este persoana juridica romana, unei persoane juridice rezidente intr-un alt stat membru al Uniunii Europene sau in unul din statele Asociatiei Europene a Liberului Schimb, [...], sunt scutite de impozit, daca beneficiarul dividendelor detine minimum 15% din titlurile de participare la intreprinderea persoana juridica romana, pe o perioada neintrerupta de cel putin 2 ani, care se incheie la data platii dividendului. Conditia de detinere minima va fi de 10%, incepand cu anul 2009. [...]."

Art. 118. - (1) In intelesul art. 116, daca un contribuabil este rezident al unei tari cu care Romania a incheiat o conventie pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si capital, cota de impozit care se aplica venitului impozabil obtinut de catre acel contribuabil din Romania nu poate depasi cota de impozit, prevazuta in conventie, care se aplica asupra acelui venit, potrivit alin. (2). In situatia in care cotele de impozitare din legislatia interna sunt mai favorabile decat cele din conventiile de evitare a dublei impuneri se aplica cotele de impozitare mai favorabile.

(2) Pentru aplicarea prevederilor conventiei de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligatia de a prezenta platitorului de venit, in momentul realizarii venitului, certificatul de rezidenta fiscala eliberat de catre autoritatea competenta din statul sau de rezidenta. [...]."

- **Conventia intre guvernul Republicii Socialiste Romania si guvernul Statelor Unite ale Americii** privind evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale asupra veniturilor, **ratificata prin Decretul nr. 238/1974:**

"Art. 10. - *Dividende*

(1) *Dividendele platite de catre o societate a unuia dintre statele contractante unui rezident al celui alt stat contractant pot fi impuse in ambele state contractante.*

(2) *Cota de impozit aplicata de primul stat contractant mentionat asupra unor atare dividende nu va depasi 10% din venitul brut al dividendului. [...]."*

* **Avand in vedere cele prezentate mai sus, rezulta urmatoarele:**

In perioadadecembrie 2004 - octombrie 2009 capitalul social al S.C. "....." S.R.L. a fost detinut integral de persoana juridica straina C..... LIMITED Marea Britanie, cu sediul social in Londra.

Prin C.I.M. nr...../.....10.2009, in urma Hotararii asociatului unic autentificata sub nr...../.....10.2009 de Biroul notarial "....." din, societatea C..... LIMITED Marea Britanie a hotarat cesionarea integrala a partilor sociale detinute la S.C. "....." S.R.L. catre persoana juridica straina C.I. COMPANY cu sediul in S.U.A..

Din evidenta contabila intocmita pentru perioada mai 2008 - octombrie 2009, rezulta ca din dividendele repartizate in suma totala de lei, S.C. "....." S.R.L. a achitat catre asociatul unic C..... LIMITED Marea Britanie dividende in suma totala de lei, rezultand astfel la data cesionarii partilor sociale catre C.I. COMPANY - S.U.A. dividende neachitate in suma totala de lei (..... lei - lei).

Conform prevederilor Hatararii autentificata sub nr...../.....10.2009, Cedentul C..... LIMITED Marea Britanie a transmis cesionarei C.I. COMPANY - S.U.A. "*in regim de drept comercial, intregul patrimoniu social al societatii, respectiv intreg fondul de comert cu toate elementele sale patrimoniale si nepatrimoniale determinate pe baza de bilant. Activul si pasivul existent la data semnarii prezentului act se preia conform documentelor contabile existente la aceasta data si despre care cesionarii au luat cunostinta.*"

Rezulta astfel ca suma de lei reprezentand dividende aflate in soldul contului 457 "*Dividende de plata*" la data cesionarii partilor sociale se cuvin de drept noului actionar C.I. COMPANY din S.U.A.. In acest sens sunt si prevederile art.67 alin.(6) din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv: "*(6) Dividendele care se cuvin dupa data transmiterii actiunilor apartin cesionarului, in afara de cazul in care partile au convenit altfel. [...]."*

Conform prevederilor **art. 115 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal**, dividendele obtinute de nerezidenti de la o persoana juridica romana reprezinta venituri impozabile obtinute din Romania, iar conform **art. 113 din Codul fiscal**, nerezidentii care obtin venituri impozabile din Romania au obligatia de a plati impozit asupra acestor venituri. Impozitul datorat, potrivit art.118 din Codul fiscal, coroborat cu prevederile **art.10 alin.(2) din Conventia** intre guvernul Republicii Socialiste Romania si guvernul Statelor Unite ale Americii privind evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale asupra veniturilor, ratificata prin Decretul nr. 238/1974, este de **10%** din venitul brut al dividendului, iar termenul de plata a impozitului este data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care s-a platit venitul, conform prevederilor **art.116 alin.(5) din Codul fiscal**.

Tot la **alin.(5) al art.116 din Codul fiscal** se precizeaza: "*In cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost platite actionarilor sau asociatilor pana la sfarsitul anului in care s-au aprobat situatiile financiare anuale, impozitul pe dividende se declara si se plateste pana la data de 31 decembrie a anului respectiv.*"

Avand in vedere cele prezentate mai sus, rezulta ca pentru dividendele distribuite in anul 2009, dar care nu au fost platite nici vechiului actionar C..... LIMITED Marea Britanie pana in luna octombrie 2009 si nici noului actionar C.I. COMPANY din S.U.A. incepand cu luna octombrie 2009 si **pana la 31 decembrie 2009, S.C. "....." S.R.L. avea obligatia sa declare si sa plateasca pana la data de 31.12.2009** impozitul aferent in cota de 10%, respectiv suma de lei.

In sustinerea contestatiei, societatea comerciala precizeaza ca impozitul pe dividendele neplatite pana la sfarsitul anului 2009 nu a fost declarat si virat la bugetul de stat intrucat s-a considerat ca **beneficiarul dividendelor** este firma **C..... LIMITED Marea Britanie**, iar

societatea este **scutita** de plata acestui impozit in baza prevederilor art.117 alin.(1) lit.h) din Codul fiscal, respectiv: " Art. 117. - Sunt scutite de impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti urmatoarele venituri: [...]"

h) dupa data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, dividendele platite de o intreprindere, care este persoana juridica romana, unei persoane juridice rezidente intr-un alt stat membru al Uniunii Europene sau in unul din statele Asociatiei Europene a Liberului Schimb, [...], sunt scutite de impozit, daca beneficiarul dividendelor detine minimum 15% din titlurile de participare la intreprinderea persoana juridica romana, pe o perioada neintrerupta de cel putin 2 ani, care se incheie la data platii dividendului. Conditia de detinere minima va fi de 10%, incepand cu anul 2009. [...]."

Insa aceste prevederi legale privind scutirea de impozit **sunt aplicabile** dividendelor in suma de lei achitate de societate asociatului unic din Marea Britanie in perioada mai 2008 - iulie 2009, conform anexei nr.2.3 la Raport, asa cum se mentioneaza la pagina 17 din Raport, pct.B "Referitor la sumele reprezentand dividende achitate catre C..... Limited Marea Britanie".

Aceste prevederi privind scutirea de impozit **nu sunt aplicabile** si in cazul celor lei **dividende repartizate, dar neplatite** catre asociatul unic C..... LIMITED din Marea Britanie, intrucat **nu a fost indeplinita conditia privind plata dividendelor**, asa cum prevede expres textul de lege.

Mai mult, odata cu cesionarea partilor sociale detinute la S.C. "....." S.R.L., firma C..... LIMITED Marea Britanie a transmis cesionarei C.I. COMPANY - S.U.A. intregul activ si pasiv existent la data semnarii actului de cesiune -10.2009 - deci a transmis cesionarei inclusiv dividendele in suma de lei aflate in soldul contului 457 "Dividende de plata" la data intocmirii bilantului de cesiune.

Insa, acest nou asociat unic, firma C.I. COMPANY din S.U.A., **nu se incadreaza** in prevederile **art.117 alin.(1) lit.h) din Codul fiscal**, respectiv nu este o persoana juridica rezidenta intr-un alt stat membru al Uniunii Europene sau in unul din statele Asociatiei Europene a Liberului Schimb si la data de 31.12.2009 nu detine titlurile de participare la intreprinderea persoana juridica romana pe o perioada neintrerupta de cel putin 2 ani.

Drept urmare, pentru dividendele neplatite in suma de lei, **nu se aplica scutirea de impozit prevazuta la art.117 alin.(1) lit.h) din Codul fiscal**, asa cum sustine societatea comerciala.

In contestatie se mai precizeaza ca, in urma inspectiei fiscale, comunicand noilor asociati, respectiv I.A.E. S.L. din Spania si I.A.D. S.L. din Spania, incepand cu luna iunie 2010, ca urmare a cesionarii partilor sociale detinute de C.I. COMPANY din S.U.A. la societatea din Romania, acestia au luat legatura cu fostul asociat C.I. COMPANY din S.U.A. pentru clarificarea acestui aspect. Se precizeaza ca, dupa cumpararea partilor sociale (octombrie 2009), asociatul **C.I. COMPANY din S.U.A.** a emis o hotarare in data de11.2009 prin care, dividendele aflate in sold neachitate au fost **reinvestite** in scopul pastrarii si cresterii de noi locuri de munca pentru dezvoltarea activitatii S.C. "....." S.R.L., astfel ca societatea este **scutita** de impozitul pe **dividendele reinvestite**, conform prevederilor art.II din **O.U.G. nr.200/2008** pentru modificarea si completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, ordonanta aprobata prin Legea nr.343/2009, respectiv:"(1) Dividendele reinvestite incepand cu 2009, in scopul pastrarii si cresterii de noi locuri de munca pentru dezvoltarea activitatii persoanelor juridice romane distribuitoare de dividende, conform obiectului de activitate al acestora inregistrat la Oficiul National al Registrului Comertului, sunt scutite de la plata impozitului pe dividende." Societatea mentioneaza, de asemenea, ca hotararea emisa de firma C.I. COMPANY - S.U.A., anexata contestatiei, a fost pusa la dispozitia sa de catre fostul investitor dupa incheierea inspectiei fiscale.

Precizam ca **Decizia adunarii generale a asociatilor din data de11.2009**, anexata contestatiei in limba engleza si in traducere in limba romana, poarta antetul S.C. "....." S.R.L. desi se sustine in contestatie ca societatea din Romania nu a avut cunostinta de ea decat dupa data de2010 (data incheierii inspectiei fiscale), este emisa si semnata de C.I. COMPANY si nu are numar de inregistrare la societate.

Coroborand cele prezentate mai sus, cu sustinerea anterioara a societatii contestatoare conform careia aceasta a considerat ca dividendele neplatite in suma de lei se cuvin fostului asociat C..... LIMITED din Marea Britanie, rezulta ca hotararea actionarului C.I. COMPANY din S.U.A., invocata in sustinerea contestatiei, nu a fost emisa in data de11.2009, ci a fost emisa ulterior incheierii inspectiei fiscale din data de2010.

De altfel, sustinerea privind reinvestirea dividendelor **nu este dovedita** nici de evidenta contabila a societatii, din care rezulta ca suma de lei a ramas in contul 457 "Dividende de plata" atat la sfarsitul anului 2009 cat si la sfarsitul perioadei verificate, conform balantei de verificare incheiata la 31 mai 2010, si nici cu documente justificative privind reinvestirea dividendelor.

O.U.G. nr.200/2008 prevede clar ca impozitul pe dividende este scutit in cazul "**dividendelor reinvestite**" si nu doar in baza unei hotarari privind reinvestirea dividendelor.

Avand in vedere cele doua sustineri ale societatii comerciale, prezentate mai sus, se constata ca acestea **sunt contradictorii**. Astfel, mai intai se sustine ca societatea beneficiaza de scutire la plata impozitului pe dividendele cuvenite firmei C..... LIMITED din Marea Britanie in baza prevederilor **art.117 alin.(1) lit.h) din Codul fiscal**, iar ulterior se sustine scutirea de impozit pe dividendele cuvenite firmei C.I. COMPANY din S.U.A. in baza prevederilor **art.II din O.U.G. nr.20/2008**, aprobata prin Legea nr.343/2009.

Insa, asa cum am prezentat mai sus, **societatea comerciala nu beneficiaza de scutirea impozitului pe veniturile din dividende obtinute din Romania de nerezidenti** in niciunul din cele doua cazuri invocate in contestatie, ci datoreaza bugetului de stat impozitul in suma de lei pentru **dividendele distribuite dar neachitate pana la 31.12.2009** catre asociatul unic, persoana juridica nerezidenta, firma C.I. COMPANY din S.U.A., conform prevederilor **art.113, art.115 alin.(1) lit.a), art.116 alin.(1), alin.(5) si art.118 alin.91) si (2) din Codul fiscal**, coroborate cu prevederile din **Conventia** intre guvernul Republicii Socialiste Romania si guvernul Statelor Unite ale Americii privind evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale asupra veniturilor, ratificata prin Decretul nr. 238/1974.

Fata de cele prezentate mai sus, se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente in suma de lei, ca si pentru majorarile de intarziere aferente in suma de lei, calculate conform prevederilor art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, actualizata.

S.C. "....." S.R.L. solicita prin contestatie **suspendarea executarii actului administrativ fiscal** pana la solutionarea pe cale administrativa a contestatiilor, in conformitate cu ORDINUL MFP nr.519/2005, pct.11 "*Instructiuni pentru aplicarea art. 148*".

Insa de la data publicarii Ordinului M.F.P. - A.N.A.F. nr. 519/2007 privind aprobarea instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata (republicata in data de 24.06.2004), O.G. nr. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala a suferit numeroase modificari, forma actualizata a ordonantei precizand urmatoarele:

"Art. 215. - Suspendarea executarii actului administrativ fiscal

(1) Introducerea contestatiei pe calea administrativa de atac nu suspenda executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozitiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executarii actului administrativ fiscal, in temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificarile ulterioare. Instanta competenta poate suspenda executarea, daca se depune o cautiune de pana la 20% din cuantumul sumei contestate, iar in cazul cererilor al caror obiect nu este evaluabil in bani, o cautiune de pana la 2.000 lei."

Rezulta astfel ca singurul organ abilitat sa pronunte suspendarea executarii unui act administrativ fiscal este instanta judecatoreasca, in temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004.

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

D E C I D E :

1. Respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru suma totala de lei reprezentand:

- lei - impozit pe profit;
- lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- lei - impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti persoane juridice;
- lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti persoane juridice.

2. Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, actualizata si ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta deciziei poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta.

DIRECTOR EXECUTIV,