



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



Str. Avram Iancu, bl. H3, parter,
 Deva, jud.Hunedoara,
 Tel: +0254 21 95 44 int.204
 Fax:+0254 23 27 97

Decizia nr. 226 emisa de DGFP Hunedoara in anul 2010

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara a fost sesizată cu adresa nr.X de către Activitatea de inspecție fiscală asupra contestației formulată de **SC X SRL**, cu sediul în X, împotriva **Deciziei de impunere nr.Xprivind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală**, încheiată de către Activitatea de inspecție fiscală și care vizează suma totală de **Xlei reprezentând:**

- **Xlei - impozit pe profit**
- **Xlei - majorări de întârziere**
- **Xlei - impozit pe veniturile din dividende**
- **Xlei - majorări de întârziere.**

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

Constatând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 si art.209 alin.1 lit.a din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, agentul economic solicită anularea deciziei de impunere, considerând măsurile dispuse prin actul de control și decizia de impunere privind obligațiile fiscale, ca fiind netemeinice și nelegale, arătând că, în determinarea creanței fiscale **privind impozitul pe profit și majorările aferente** ca obligații fiscale suplimentare, organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice relevante

pentru impunere, contrar dispozițiilor art.105 alin.1 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

La nivelul anului X, organele de inspecție fiscală nu acordă drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de Xlei reprezentând achiziții servicii efectuate de firma X, invocandu-se prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Cheltuielile în sumă de Xlei au avut drept scop realizarea de venituri impozabile în sumă de Xlei, organele de inspecție fiscală considerându-le venituri impozabile, iar cheltuielile ce au generat aceste venituri, ca nedeductibile.

Obligatia de apreciere a fost incalcata de inspectorii fiscali, deoarece s-au raportat la un fapt nerelevant (viza de turist pentru X) desi lucrarile efectuate (sudura, ridicare hala metalica, montaj, etc.) s-au efectuat in baza unui contract, justificate prin devize.

Contribuabilul a dovedit necesitatea acestor servicii prin specificul activitatii desfasurate in X si X, fiind indeplinite conditiile de deductibilitate prevazute de pct. 48 din Normele metodologice aprobate in baza H.G. 44/2004.

Organele de inspectie in fundamentarea obligatiilor suplimentare privind impozitul pe profit au incalcat si prevederile art 46 din Codul Comercial care stipuleaza imperativ ca obligatiunile se probeaza cu facturi acceptate și care reprezinta documente justificative legale prin care se probeaza operatiuni reale taxabile.

Cu privire la impozitul pe veniturile din dividende in suma de Xlei si majorarile de întârziere de Xlei stabilite ca obligatii suplimentare se aduc urmatoarele argumente de fapt si de drept.

Determinarea bazei de impunere suplimentara de X lei privind impozitul pe dividende, s-a facut prin neluarea in considerare a documentelor justificative si evidentelor contabile care potrivit art 64 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, constituie probe in stabilirea bazei de impunere.

Asa cum rezulta din Situatiile financiare ale anului X si Notele explicative, societatea a realizat in anul fiscal controlat profit in suma de 58.692 lei, repartizat la alte rezerve si rezerve legale, neefectuându-se distribuiți in bani ca o consecinta a detinerii de parti sociale.

In fapt, suma de X lei reprezinta c/valoarea contractelor de prestari servicii incheiate intre firma X in calitate de beneficiar si Xpersoane fizice in calitate de executanti a lucrarilor de sudura, confectii metalice, lacatuserie pentru ridicarea de hale mecanice, suma achitata legal celor X persoane fizice de catre beneficiar, respectându-se prevederile Codului Comercial Român privind compensarea reciproca a datoriiilor.

In fapt, societatea potrivit art.65 din OG nr.92/2003 privind Codul fiscal, a dovedit legalitatea din punct de vedere al Codului Comercial, a

Legii contabilitatii nr.82/1991 si Codului Fiscal, prin prezentarea celor 9 contracte de prestari servicii, a suportarii pe cheltuieli a sumei de X lei, care nu reprezinta dividende, cum eronat au interpretat organele de inspectie fiscala.

II. Organele de inspectie fiscală din cadrul Activității de inspectie fiscală, au consemnat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit

Perioada verificata: X

Incepând cu luna X, societatea înregistrează facturile emise de furnizorul X SRL, constând în lucrări sudură, montaj construcții, ridicare hală metalică realizate în X și X, în valoare de Xlei.

Lucrările au fost înregistrate pe contul 628 "Cheltuieli cu alte servicii efectuate de terți". Societatea deține un contract cu furnizorul de servicii iar la facturile atașate există un deviz privind valoarea lucrărilor efectuate.

Organele de inspectie fiscală nu au luat în considerare aceste cheltuieli, arătând următoarele:

- societatea X SRL a prezentat în probă pentru serviciile achiziționate, copii după vize de turist în X pentru persoanele care ar fi fost participante la lucrare) și nu de muncă, care restrânge posibilitatea de a lucra legal;
- perioadele de ședere ale participanților, nu corespund cu perioada în care s-a realizat lucrarea și respectiv cu valoarea prestării ore/om;
- societatea X SRL nu a achitat contravaloarea facturilor emise de societatea X în contul din Slovacia al societății americane;
- în contabilitate, contul 401 "Furnizori" a fost compensat prin contul 461 "Debitori diverși", acesta conținând valorile virate de SC X SRL în contul personal al asociaților SC X SRL.

Societatea comercială X SRL a încălcat prevederile art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, coroborate cu prevederile pct.48 HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice la Codul Fiscal

Ca urmare, organele de inspectie fiscală au considerat ca nedeductibile cheltuielile cu serviciile efectuate de societatea americană în valoare de Xlei, modificând baza impozabilă cu suma de Xlei, stabilind o diferență suplimentară la impozit pe profit în sumă de **Xlei și** majorari/dobânzi aferente în suma de **Xlei**.

Cu privire la impozitul pe dividende.

Perioada verificată: X

Societatea repartizează și virează asociaților, sume de bani din contravaloarea facturilor încasate de la clientul X.

In același timp evidențiază in situații extracontabile atașate extrasului de cont în valută, impozit pe dividende, cu toate că nu era

încheiat anul fiscal și nu există nicio hotărâre de repartizare a dividendelor.

Având în vedere repartizările de bani și faptul că în loc să se returneze societății sumele ridicate de asociați, acestea s-au compensat cu obligațiile față de furnizorul american, organele de control au considerat aceste plăți ca retragere de dividende nete în avans și au calculat impozit pe dividende cu o cotă de 16%.

Societatea a încălcat prevederile art.7, art.115 și art.116 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală, au modificat baza impozabilă pentru sumele ridicate cu destinație de dividende, cu suma de X lei, stabilind un impozit pe dividende în sumă de **Xlei** și majorari/dobânzi aferente în suma de **Xlei**.

III. Având în vedere susținerile contestatorului și documentele invocate de acesta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestator și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

SC X SRL, are sediul în X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.X, cod unic de înregistrare X, reprezentată legal prin domnul X, în calitate de administrator.

A. Referitor la impozitul pe profit în sumă de Xlei, cauza supusă soluționării este dacă sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu serviciile facturate de un prestator extern, în condițiile în care societatea contestatoare nu probează cu documente realitatea și necesitatea prestării serviciilor.

In fapt, conform raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu serviciile constând în lucrări de sudură, montaj construcții, ridicare hală metalică realizate în X și X și efectuate de un prestator extern, întrucât în justificarea realizării contractelor economice, pentru persoanele participante la lucrare s-au prezentat în probă copii după vize de turist și nu vize de muncă, perioada de ședere a participanților nu corespunde cu perioada în care s-a realizat lucrarea și cu valoarea prestării ore/om, societatea comercială X SRL nu a achitat contravaloarea facturilor emise de societatea X.

In drept, în conformitate cu prevederile art.21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Cheltuieli

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”.

[...]

(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 activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

coroborate cu prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Titlului II din Codul fiscal, astfel cum au fost aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

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 care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică 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”.**

Ca atare, în cazul prestărilor de servicii expres prevăzute la articolele de lege mai sus-citate, pentru a fi deductibile în sensul legii fiscale, cheltuielile aferente trebuie să îndeplinească mai multe **condiții cumulative**, respectiv să aibă la bază contracte economice și să fie justificate prin prisma **prestării efective a serviciilor și a necesității lor**, în raport de specificul activităților desfășurate.

In speța, cheltuielile cu serviciile constând în lucrări de sudură, montaj construcții, ridicare hală metalică efectuate în X și X, facturate de

prestatorul extern în sumă de Xlei, provin din facturile emise de societatea X.

Prin contestația formulată, petentul susține dovedirea realității operațiunilor și totodată necesitatea prestării acestor servicii prin specificul activității desfășurate în X și X, invocând în esență faptul că, lucrările s-au efectuat în baza unui contract, au fost justificate prin deize și facturi fiscale, care reprezintă documente justificative legale prin care se probează îndeplinirea condițiilor de exercitare a deductibilității fiscale a cheltuielilor.

La art.206 alin.1 lit.d din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...] d) dovezile pe care se întemeiază; [...]”

Art.213 “Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării...”

...(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei ...”

Norme metodologice:

182.1. “În temeiul art.182 alin.(4) din Codul de procedură fiscală, contestatorul, intervenienții și/sau împuterniciții acestora, în fața organelor de soluționare a contestațiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală.”

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației și care au fost puse la dispoziția organului de soluționare de către organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Se constată că **SC X SRL în calitate de beneficiar, a contractat servicii** cu societatea X, în calitate de prestator, constând în lucrări de sudură, montaj construcții și ridicare hală metalică.

În realizarea obiectului contractului de prestări servicii nr.X, **personalul angajat de societatea prestatoare X**, îl reprezintă persoanele care sunt **asociate în societatea beneficiară X SRL**.

În devizele de lucrări privind contractul de prestări servicii, există o înșiruire de operațiuni constând în aceleași lucrări de sudură, montaj construcții și ridicare hală metalică, efectuate cu același număr de personal, pe o perioadă de desfășurare diferită X, X, X și din care, prin compararea vizelor eliberate de X pe numele persoanelor angajate, cu mențiunea „turist”, cu valabilitate diferită pentru fiecare persoană X etc., rezultă inadvertențe în ceea ce privește posibilitatea prestării serviciilor de către majoritatea angajaților, în condițiile în care perioada de valabilitate a vizelor nu concide cu perioada de desfășurare a lucrărilor.

De asemenea, în cuprinsul contractului de prestări servicii nr.X, nu se regăsește nicio mențiune referitoare la locul prestării serviciilor, iar societatea comercială X SRL X, nu face dovada încheierii unui contract sau orice alte documente care să demonstreze că achiziția serviciilor a fost efectuată în mod efectiv, în scopul propriilor afaceri ale societății și care, să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

În concluzie, un contract încheiat cu prestatorul extern, facturile și devizele emise, deși strict necesare, **nu sunt suficiente pentru a dovedi că serviciile constând în lucrări de sudură, montaj construcții și ridicare hală metalică au fost efectiv prestate și sunt necesare prin specificul activității, în condițiile în care ele nu sunt justificate prin dovezi obiective, care să și demonstreze în mod indubitabil că lucrările enumerate în mod formal au și fost prestate în fapt și care să depășească caracterul pro-causa al susținerilor prezentate prin contestația formulată.**

De altfel, în virtutea art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economice asupra juridicului*, **autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al realității economice a tranzacției**, astfel că societatea contestatoare era obligată să demonstreze că a beneficiat în mod efectiv de prestațiile contractate și facturate.

În acest sens, **dispozițiile legale incidente referitoare la dovedirea realității și necesității prestațiilor ar fi golite de efecte juridice dacă ar fi suficientă existența formală a unor situații de**

lucrări, pentru justificarea cheltuielilor, fără ca informațiile cuprinse în aceste materiale să poate fi certificate și verificate prin coroborarea cu alte documente.

Față de cele mai sus reținute, contestația **SC X SRL X**, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru capătul de cerere privind impozitul pe profit în sumă de Xlei.

In ceea ce privește majorările de întârziere în sumă Xlei, întrucât în sarcina contestatorului a fost reținut impozitul pe pe profit în sumă de Xlei, care a generat accesoriile, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, societatea datorează și accesoriile în sumă de **Xlei**, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

B. Referitor la impozitul pe dividende în sumă de Xlei, Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara prin Biroul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra legalității încadrării în categoria dividendelor a sumelor plătite asociaților.

In fapt, în perioada X, **SC X SRL din X** a repartizat și virat asociaților sume de bani.

În același timp, a evidențiat în situații extracontabile atașate extrasului de cont în valută, impozit pe dividende, cu toate că nu era încheiat anul fiscal și nu exista nicio hotărâre de repartizare a dividendelor.

Având în vedere repartizările și sumele de bani ridicate de asociați, organele de inspecție fiscală au considerat că suma de X lei reprezintă retragere de dividende nete în avans, pentru care **SC X SRL din X** datorează impozit pe dividende în sumă de Xlei și majorări de întârziere aferente în sumă de Xlei.

Prin contestația formulată, SC X SRL din X, arată că suma de X lei reprezintă în fapt contravaloarea contractelor de prestări servicii încheiate între societatea X - în calitate de beneficiar și cele 9 persoane fizice - în calitate de executanți a lucrărilor de sudură, confecții metalice, lăcătușerie pentru ridicarea de hale mecanice.

In drept, la art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal.

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Se reține că, la stabilirea unui impozit, autoritățile fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

Așa cum s-a prezentat la capitolul privind impozitul pe profit, **SC X SRL în calitate de beneficiar, a contractat servicii** cu societatea X, în calitate de prestator, constând în lucrări de sudură, montaj construcții și ridicare hală metalică.

În realizarea obiectului contractului de prestări servicii nr.X, **personalul angajat de societatea prestatoare X**, este reprezentat de aceleași persoane care sunt **asociați în societatea beneficiară X SRL**.

În urma verificării efectuate, s-a constatat că **SC X SRL din X** a achitat sume de bani propriilor asociați și care reprezintă contravaloarea executării de către aceștia a lucrărilor de sudură, montaj construcții, ridicare hală metalică, în calitate de angajați ai societății X, societate prestatoare de servicii pentru **SC X SRL din X** - în calitate de beneficiar, în baza contractului de prestări servicii nr.X.

De asemenea, așa cum s-a reținut și la capitolul privind impozitul pe profit, referitor la deductibilitatea la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor cu serviciile facturate de prestatorul extern, nu s-a demonstrat că achiziția serviciilor a fost efectuată în mod efectiv în scopul propriilor afaceri ale societății și care să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Totodată, organele de inspecție fiscală, prin Referatul cu propunerile de soluționare a contestației, arată faptul că *“nu li s-a prezentat niciunul din cele 9 contracte de prestări servicii dintre persoanele fizice și societatea X, dovada plății către statul american sau ungar a unui impozit pentru venitul obținut de persoanele fizice în cauză...”*.

In drept, prevederile Capitolului III. Definiții, la art.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“Definiții ale termenilor comuni

(1) În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație:

12. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, [...]”

d) [...] dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui acționar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend”.

Potrivit textului de lege sus citat, se reține că dividendul este definit ca o distribuire de bani, efectuată de o societate comercială către o persoană ce deține titluri de participare la societatea respectivă.

In cazul în speță, asociații societății comerciale **SC X SRL din X** au încasat de la societate sume de bani și aferent acestora, asociații nu au oferit nicio contraprestație societății contestatoare.

In condițiile în care suma în cauză a fost încasată de asociați fără nicio contraprestație, nu poate fi încadrată decât în categoria dividendelor, fiind ridicată în folosul personal al asociaților.

Având în vedere cele prezentate, faptul că suma de X lei, virată asociaților fără titlu, constituie în fapt dividende, cât și prevederile art.67 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

Art.67 “Reținerea impozitului din veniturile din investiții.

(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. [...]”

se reține că, în mod legal organul de inspecție fiscală a calculat impozitul pe dividende în sumă totală de Xlei.

Față de cele mai sus reținute, contestația **SC X SRL X**, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru capătul de cerere privind impozitul pe dividende în sumă de Xlei.

In ceea ce privește majorările de întârziere în sumă Xlei, întrucât în sarcina contestatorului a fost reținut impozitul pe dividende în sumă de Xlei, care a generat accesoriile, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, societatea datorează și accesoriile în sumă de **X lei**, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principale**" (accesoriul urmează principalul).

Având în vedere cele arătate și în temeiul prevederilor art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată și nesuținută cu documente a contestației formulată de **SC X SRL din X**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X, referitoare la suma de **Xlei reprezentând:**

- **Xlei - impozit pe profit**
- **Xlei - majorări de întârziere**
- **Xlei - impozit pe veniturile din dividende**
- **Xlei - majorări de întârziere.**

Prezenta poate fi atacată la Tribunalul Hunedoara în termen de 6 luni de la comunicare.

Director Executiv