



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agencia Națională de**  
**Adminstrare Fiscală**  
**Direcția Generală a Finanțelor**  
**Publice a județului Bihor**



Str. Dimitrie Cantemir nr. 2b  
Z  
Tel : 0259 433 050  
Fax : 0259 433 055

**DECIZIA Nr. .... din .....2010**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**SC "X" SRL din Z**  
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor  
**sub nr. Z**

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr. Z cu privire la contestația formulată de SC "X" SRL din Z împotriva Deciziei de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z.

Obiectul contestației îl constituie măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală prin Decizia de impunere nr. Z emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z privind plata la bugetul de stat a sumei totale de Z lei, reprezentând:

- Z lei - impozit pe profit;
- Z lei - impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice;
- Z lei - majorări de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin poștă la la data de Z, fiind înregistrată la Direcția Generala a Finanțelor Publice Bihor sub nr. Z și repartizată Activității de Inspecție Fiscală spre întocmirea dosarului și a referatului cu propuneri de soluționare.

Procedura fiind îndeplinită Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor este investită să soluționeze pe fond contestația depusă conform art. 209(1) lit. a) din Codul de procedură fiscală.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. Z și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z întocmite de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală, SC "X" SRL aduce următoarele argumente:

- arată că diferențele de plată suplimentare stabilite sunt aferente relației comerciale desfășurate cu compania maghiară A în cursul anului 2008, organele de control considerând că sumele reprezentând contravaloarea facturilor emise de firma maghiară în urma prestațiilor de servicii sunt cheltuieli nedeductibile și că respectivelor tranzacții li se aplică și impozitul pe veniturile obținute în România de nerezidenți;

- menționează că în ce privește cheltuielile nedeductibile și impozitul pe profit calculat suplimentar, este de observat că în mod eronat s-a reținut de către organele de control obligația societății de a "prezenta prin documente justificarea achiziționării acestor servicii" conform art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, dar prin textul legal nu se prevede obligația societății de a prezenta "situații de lucrări, procese verbale, rapoarte de lucru, etc.";

- consideră ca era necesară prestarea respectivelor servicii de către firma maghiară deoarece și-a exprimat intenția de a intra pe piața maghiară de profil, având nevoie de a fi informați de diferite aspecte legate de acea piață, astfel cheltuielile au fost făcute în scopul obținerii de venituri și le consideră deductibile conform art. 21 alin.(1) din Codul fiscal, recalcularea impozitului pe profit și diminuarea pierderii fiscale fiind nelegale;

- susține că în ce privește impozitul pe veniturile obținute în România de nerezidenți calculat suplimentar, organele de control au aplicat trunchiat și greșit prevederile legale, neluând în considerare art. 118 alin.(1) din Codul fiscal și Convenția de evitare a dublei impuneri cu Republica Ungară al cărei rezident este firma A, adoptată prin Legea nr. 91/ 1994 care la art. 23 Alte venituri alin.(1) prevede că "Elementele de venit al unui rezident al unui stat contractant, indiferent de unde provin, care nu sunt tratate la articolele precedente ale prezentei convenții vor fi impozabile numai în acel stat contractant.";

- precizează că în textul anterior art. 23 din Convenția de evitare a dublei impuneri nu sunt tratate prestațiile de servicii, astfel că din interpretarea logică și juridică a acestor articole de lege rezultă că în cazul prestațiilor de servicii între firmele române și maghiare, veniturile sau profiturile obținute din aceste activități sunt impozabile doar în statul de rezidență al prestatorului.

În consecință, solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere nr. Z, a Raportului de inspecție fiscală nr. Z și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. Z.

II. Prin Decizia de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. Z, organele de inspecție

fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală au constatat următoarele :

### **1. Referitor la impozitul pe profit**

În anul 2007 conform declarației de impozit pe profit depusă în data de Z, SC "X" SRL a înregistrat o pierdere fiscală în sumă de Z lei, iar în anul 2008 conform declarației de impozit pe profit depusă sub nr. Z, societatea a înregistrat în evidența contabilă o pierdere fiscală în sumă de Z lei.

În perioada ..... 2008 societatea a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea unui număr de Z facturi fiscale, respectiv nr. Z în sumă totală de Z lei (echivalent a Z euro) emise de firma A din Ungaria reprezentând activitate de intermediere în cercetarea pieței, pentru care societatea nu a prezentat documente prin care să justifice achiziționarea acestor servicii și nici nu a putut justifica prestarea efectivă a serviciilor prin situații de lucrări, procese verbale, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate sau orice alte materiale corespunzătoare.

Urmare a celor constatate, organele de control au procedat la recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit pe anul 2008, stabilind în sarcina societății un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de Z lei, respectiv Z lei pe trimestrul II, Z lei pe trimestrul III și în sumă de Z lei pe trimestrul IV 2008.

Pentru anul 2009 societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în sumă totală de Z lei, din care suma de Z lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal, veniturile fiind în sumă de Z lei, rezultând astfel o pierdere fiscală la data de .....2009 în sumă de Z lei.

Pentru neachitarea la termenul de scadență a impozitului pe profit, au calculat majorări de întârziere în sumă de Z lei pe perioada .....2008 - .....2010.

### **2. Cu privire la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți**

În perioada ..... 2008 - ..... 2009 SC "X" SRL a achitat contravaloarea facturilor primite de la firma A în sumă totală de A lei, (Z euro) reprezentând veniturile obținute de aceasta din România, fără a calcula și fără a reține impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de Z lei.

Pentru neplata la termen a impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți au calculat majorări de întârziere în sumă de Z lei pe perioada .....2008 - .....2010.

III. Având în vedere cele constatate de organele de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, precum și documentele

aflăte la dosarul cauzei se rețin următoarele:

SC "X" SRL cu sediul în Z, str. Z nr. Z, ap. Z și sediul procedural ales la Cabinet de avocat Z din Z, str. Z, nr. Z, ap. Z, este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului Z sub nr. Z și are codul de înregistrare fiscală Z.

**1. Referitor la impozitul pe profit, Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor este investită să se pronunțe dacă SC "X" SRL datorează bugetului de stat impozitul pe profit în sumă de Z lei pe perioada ..... 2008, în condițiile în care societatea a dedus la calculul profitului impozabil cheltuieli cu servicii de intermediere în cercetarea pieței achiziționate de la firmă din Ungaria pentru care nu au putut justifica cu documente necesitatea și prestarea efectivă a acestora.**

În fapt, în anul 2008 SC "X" SRL a înregistrat în evidența contabilă și a dedus la calculul profitului impozabil contravaloarea facturilor fiscale nr. Z în sumă totală de Z lei (echivalent a Z euro) emise de firma A din Ungaria reprezentând servicii de intermediere în cercetarea pieței, pentru care societatea nu a prezentat contractul încheiat cu firma prestatoare și nu a putut justifica cu documente prestarea efectivă a serviciilor.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 19 alin. (1) și art. 21 alin.(4) lit. m) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, unde se precizează:

"Art. 19. (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

[...]

Art. 21. (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 dispozițiile pct. 12 și pct. 48 din Normele metodologice date în aplicarea acestora, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004, unde se specifică:

"12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/ 1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile

neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

[...]

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."

Potrivit prevederilor legale de mai sus, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, fiind nedeductibile fiscal cheltuielile cu serviciile de consultanță, asistență sau alte prestări de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării în scopul activităților desfășurate și prestarea efectivă a acestora în baza unui contract și a unor documente cum sunt: rapoarte de lucru, studii de piață sau orice alte materiale întocmite în timpul prestărilor sau la terminarea acestora.

Ca atare, deoarece SC "X" SRL nu a putut justifica prestarea efectivă a serviciilor de intermediere în cercetarea pieței printr-un contract încheiat cu firma A din Ungaria din care să reiasă obiectul și datele prevăzute legal, prestarea efectivă a serviciilor nu a fost justificată prin rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale din care să rezulte în ce au constat concret serviciile în cauză și care a fost scopul acestora și de asemenea nu a făcut dovada necesității efectuării cheltuielilor pentru specificul activității desfășurate, rezultă că aceasta nu are dreptul de deducere la calculul profitului impozabil pe perioada ..... 2008 a cheltuielilor în sumă totală de Z lei din facturile emise de firma maghiară.

Referitor la invocările din contestație că era necesară prestarea serviciilor respective de către firma din Ungaria, având intenția de a intra pe piața maghiară de profil, precizăm că acestea sunt nerelevante în soluționarea acestei cereri și rămân cu caracter de afirmații întrucât nu sunt susținute cu documente sau materiale din care să rezulte în ce s-au

concretizat serviciile în cauză și la ce au fost folosite, cu toate că au fost achiziționate și plătite furnizorului încă din anul 2008.

De altfel, și prin nota explicativă luată de organele de inspecție fiscală doamnei Z în calitate de împuternicit legal al societății, anexată la dosar, aceasta precizează că nu s-au trimis actele de către SC A din Ungaria către SC "X" SRL, așadar contestatoarea a prezentat doar facturile și documentele de plată a sumelor, cheltuielile fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la reîntregirea bazei de calcul, respectiv majorarea profitului impozabil pe anul 2008 cu cheltuielile nedeductibile aferente serviciilor de la A din Ungaria în sumă de Z lei, stabilind prin Decizia de impunere nr. Z că SC "X" SRL datorează un impozit pe profit suplimentar în sumă de Z lei pe anul 2008, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

**2. Cu privire la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți, cauza supusă soluționării este dacă SC "X" SRL datorează bugetului de stat impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă totală de Z lei stabilit pentru sumele plătite firmei A din Ungaria pentru servicii de intermediere în cercetarea pieței.**

Cu ocazia verificării efectuate organele de inspecție fiscală au mai reținut că în perioada ..... 2008 - ..... 2009 SC "X" SRL a achitat firmei A din Ungaria contravaloarea în sumă de Z lei, respectiv Z Euro, pentru servicii de intermediere în cercetarea pieței, pentru care nu a calculat, nu a declarat și nu a achitat la bugetul de stat impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți - persoane juridice nerezidente.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 114, art. 115 alin.(1) lit. i) și art. 116 alin.(2) lit. c) și alin. (5)<sup>2</sup> din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

"Art. 114. - Impozitul stabilit prin prezentul capitol, denumit în continuare impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, se aplică asupra veniturilor brute impozabile obținute din România.

Art. 115 - (1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:

[...]

i) venituri din prestarea de servicii de management sau de consultanță din orice domeniu, dacă aceste venituri sunt obținute de la un rezident sau dacă veniturile respective sunt cheltuieli ale unui sediu permanent în România.

[...]

Art. 116. – (1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se varsă la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.

(2) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:

[...]

c) 16 % în cazul oricăror alte venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art. 115.

[...]

(5)<sup>2</sup> Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului și se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. Impozitul se calculează, se reține și se varsă, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, valabil în ziua reținerii impozitului pentru nerezidenți."

Așadar, sumele plătite de către contestatoarea firmei A, persoană juridică din Ungaria ca reprezentând servicii de intermediere în cercetarea pieței, sunt pentru firma maghiară venituri obținute din România impozabile din punct de vedere al impozitului pe veniturile nerezidenților, la momentul efectuării acestor plăți, prin stopaj la sursă efectuat de către SC "X" SRL în calitate de plătitoare a acestor sume (venituri).

Prin urmare, deoarece contestatoarea a achitat suma de Z lei din contravaloarea facturilor emise de A Ungaria constând în venituri obținute din serviciile prestate către societatea din România, aceasta avea obligația de a calcula, de a reține și achita impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți prin aplicarea cotei de 16 % asupra sumei achitate către partenerul străin.

Ca atare, cu ocazia controlului efectuat s-a procedat la calcularea impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți prin aplicarea cotei de 16% asupra contravalorii serviciilor de intermediere în cercetarea pieței în sumă de Z lei, respectiv Z euro plătită firmei din Ungaria, stabilindu-se că SC „X” SRL are de plată un impozit în sumă de Z lei.

Pe cale de consecință, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit prin Decizia de impunere nr. Z că SC "X" SRL datorează bugetului de stat impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice nerezidente în sumă de Z lei, contestația urmând să fie respinsă ca neîntemeiată și pentru această obligație fiscală.

Referitor la argumentul invocat în contestație potrivit căruia impozitul pe veniturile obținute în România de nerezidenți a fost calculat greșit de către organele de control care nu au luat în considerare

prevederile art. 118 alin.(1) din Codul fiscal și cele ale Convenției de evitare a dublei impuneri încheiate cu Republica Ungară al cărei rezident este firma A, precizăm că acesta nu este relevant și nu poate fi luat în considerare la soluționarea favorabilă a acestui capăt de cerere, deoarece societatea nu a prezentat certificatul de rezidență al firmei maghiare și prin urmare sunt aplicabile prevederile art. 118 alin. (1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, unde se precizează faptul că:

“(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență. În cazul în care certificatul de rezidență fiscală nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție,”

Astfel, pentru aplicarea prevederilor Convenției de evitare a dublei impuneri invocată de contestatoare firma A avea obligația de a prezenta certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din Ungaria, fapt nerealizat de către aceasta și prin urmare organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile titlului V din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal stabilind în sarcina SC “X” SRL un impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de Z lei.

**3. În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă totală de Z lei** aferente impozitului pe profit și impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți stabilite suplimentar de plată, precizăm că acestea rămân de plată în sarcina contestatoarei, fiind calculate în baza prevederilor art. 119(1) și 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale Legii nr. 210/ 2005 cu privire la stabilirea cotei majorărilor de întârziere și dobânzilor datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare.

În acest sens, la art. 119(1) și art. 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se arată că:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

[...]

Art. 120. - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv."



**4. În legătură cu contestația formulată împotriva Dispoziției nr. Z** privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, **precum și diminuarea pierderii în sumă de Z lei**, aceasta sunt de competența Activității de Inspecție Fiscală Bihor și se soluționează în conformitate cu dispozițiile art. 209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

“(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Față de cele reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei și în temeiul art. 210(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE**

Respingerea contestației formulată de SC “X” SRL din Z, ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Bihor conform procedurii legale în termenul legal prevăzut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

director executiv

