



DECIZIA NR. 334 /2011

cu privire la solutionarea contestatiei formulată
de SC SRL , , CUI RO , împotriva Deciziei de impunere
privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr.F-...../2011, respectiv a
Raportului de inspecție fiscală nr.F-...../2011 întocmite de organele de
control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală , înregistrată la D.G.F.P
....., sub nr...../ 2011

Directorul Executiv al Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului

Având în vedere:

- Contestația formulată de SC SRL
- Decizia de impunere nr.F-...../2011, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală
- Raportul de inspecție fiscală nr F-...../2011, încheiat de Activitatea de Inspecție Fiscală
- Termenul legal de depunere a contestației;
- Art.209,pct.1,lit.,a” din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, actualizată, prin care D.G.F.P..... este investită să soluționeze contestația formulată de SC SRL

Organele de inspecție fiscală, au efectuat controlul fiscal la SC SRL,, ocazie cu care au stabilit obligații fiscale suplimentare totale în sumă de lei din care contestate de petentă în sumă de lei respectiv diminuarea pierderii fiscale cu lei .

Agentul economic a formulat contestație în termenul legal.

Obiectul contestației: Obligații fiscale suplimentare în sumă de lei, reprezentând: majorări de întârziere aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente, (..... lei) și TVA (..... lei) respectiv diminuarea pierderii fiscale (..... lei).

I. Contestatoarea invocă în susținere următoarele:

- SC SRL face parte din grupul din, având ca asociat cu participare majoritară la capitalul social, societatea cu rezidență în
- Prin contractul nr...../.....2010 încheiat între SC SRL și SC SRL, aceasta din urmă întocmește Raportările financiare semestriale și anuale în format european, în limba și moneda Euro, alte situații contabile și de natură fiscală cerute de SC SRL în vederea transmiterii către societatea mamă în limba și moneda Euro. De asemenea SC SRL prestează servicii de interpretariat în relația cu SC SRL și
- SC SRL a prestat în favoarea SC SRL, în baza contractului nr...../.....2010, consultanță managerială și strategică inclusiv la nivelul relațiilor de muncă atât prin poșta electronică, telefonică, cât și directă prin deplasarea la sediul firmei, servicii oferite cu promptitudine atât în limba română cât și în limba

- În baza acelu..... contract, SC SRL întocmește, în baza pontajelor realizate de SC SRL, statele de plată în format electronic, în soft-ul specializat, documente ce cuprind atât drepturile salariale stabilite prin Contractele Individuale de Muncă, corespunzătoare timpului efectiv lucrat, cât și drepturi suplimentare de tipul „ore suplimentare, ore de noapte”, concediu de odihnă, concedii medicale, declarația fiscală ..., centralizatoare cu drepturile și reținerile salariaților și contribuțiile datorate de angajator, nota contabilă, precum și fișele fiscale anuale.

- SC SRL a externalizat acest serviciu prin contractul nr...../.....2010 încheiat cu SC SRL.

- TVA de lei contestată este aferentă facturilor emise de SC SRL, în baza contractului cu nr...../.....2010 pentru servicii administrative și de consultanță.

- Serviciile prestate în baza contractului nr...../.....2010 sunt cheltuieli de natură administrativă fără de care SC SRL nu își poate desfășura activitatea în mod corespunzător și legal, în vederea realizării de venituri, neîncadrându-se la art.21, alin.4, lit.m din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, modificată.

- Majorările de întârziere aferente impozitului pe persoane juridice nerezidente au fost eronat determinate întrucât, conform art.116(4) din Legea 571/2003 „Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile obținute din România se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului și se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul”.

Astfel ; a) pentru factura nr...../.....2007 emisă de, achitată în data de2008, în valoare de Euro respectiv lei, impozitul datorat era de lei. Certificatul de rezidență fiscală al a fost emis la data de2009, deci numărul de zile întârziere este de zile și nu de zile (diferența-.....=..... lei);

b) Factura nr...../.....2008 emisă de a fost în mod eronat luată în calcul pentru stabilirea impozitului pe persoane nerezidente întrucât aceasta reprezintă c/v materiale achiziționate în vederea executării de lucrări de reparații. Suma achitată a fost de lei, impozit datorat calculat eronat lei, majorări și penalități calculate eronat lei (diferență de-0=..... lei);

c) Alte diferențe de majorări și penalități datorate numărului de zile recalculat conform art.116(4) din Legea nr.571/2003; (..... lei).

Diferența totală a majorărilor de întârziere calculate în plus de către organele de control este de+.....+.....=..... lei.

II Organele de control fiscal au constatat următoarele:

În perioada2010 –2011, SC SRL a încheiat contractul nr...../.....2010 cu SRL reprezentând servicii de consultanță, având în obiectul de activitate următoarele: supervising administrativ-contabil, asistență în realizarea bilanțului, gestiunea statelor de plată și a documentelor aferente, consultanța generală, cheltuieli administrative.

SC SRL a emis în perioada menționată facturi fiscale în valoare totală de lei din care cheltuielă, suma de lei și TVA dedusă în sumă de lei.

1) Suma de lei, reprezentând cheltuieli privind serviciile de consultanță a

fost dedus eronat de societate din următoarele motive:

- în ceea ce privește gestiunea statelor de plată și a documentelor aferente(c/v serviciului..... euro/lună)menționată în contract și facturile fiscale,nu s-a justificat deductibilitatea cheltuielilor,întrucât SC SRL are constituit departament propriu de resurse umane,respectiv persoane specializate care să asigure totalitatea activităților legate de evidența personalului și de salarizare din cadrul firmei.

În cadrul departamentului resurse umane,conform fișei postului,sunt prezentate următoarele obiective: asigurarea unei bune evidențe a contractelor de muncă,gestionarea dosarelor personalului,organizarea și derularea operațiunilor de evidență a personalului și de salarizare în cadrul firmei.

De asemenea,SC SRL întocmește și depune statele de plată,declarațiile fiscale lunare,fișele fiscale(prin personalul specializat),fără să se justifice necesitatea acestor servicii.

Referitor la celelalte servicii stipulate în contract(supervising administrativ-contabil,asistență în realizarea bilanțului,consultanță generală),SC SRL întocmește și depune,(la organul fiscal teritorial)prin personal propriu specializat,situațiile financiare anuale,are încheiat contract de servicii pe linie de audit cu societate de profil – SC SRL.Conform fișei postului,din cadrul departamentului financiar-contabil au fost desemnate persoane care să asigure organizarea,îndrumarea,conducerea în mod eficient a activității financiar-contabile.

- Suma de lei,reprezentând cheltuieli de consultață s-a dedus eronat, întrucât societatea nu a demonstrat necesitatea prestării acestora,nu s-au prezentat documente justificative în susținere:situații de lucrări,rapoarte de lucru,studii de fezabilitate,precum și a faptului că aceste cheltuieli nu s-au efectuat în scopul realizării de venituri.

În aceste condiții, pierderea fiscală înregistrată de societate se diminuează cu suma de lei reprezentând cheltuieli nedeductibile aferente anului 2010 respectiv suma de lei reprezentând cheltuieli nedeductibile aferente perioadei trimestrului I 2011.

Acte normative încălcate:Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal art.19,alin.(1) ; art.21 .alin(4),lit.m.

2) Totodată,SC SRL,în baza contractului/.....2010 încheiat cu SC ,a dedus eronat TVA în sumă de lei pentru facturile nr. /2010;nr...../.....2010;.... /2010;.... /2010;.... /2010;.... /2011 și respectiv factura nr...../.....2011 emise de SC ,deoarece:

- în ceea ce privește gestionarea statelor de plată și a documentelor aferente(c/v serviciului..... Euro/lună) menționate în contract și facturile fiscale,nu s-a justificat deductibilitatea TVA întrucât SC SRL are constituit departament propriu de resurse umane,respectiv persoane specializate care să asigure totalitatea activităților legate de evidența personalului și de salarizare din cadrul firmei.În cadrul departamentului resurse umane,conform fișei postului,sunt prezentate următoarele obiective:asigurarea unei bune evidențe a contractelor de muncă,gestionarea dosarelor personalului,organizarea și derularea operațiunilor de evidență a personalului și de salarizare în cadrul firmei.

De asemenea, SC SRL întocmește și depune statele de plată,declarațiile fiscale lunare,fișele fiscale,fără să justifice necesitatea acestor servicii.

Referitor la celelalte servicii stipulate în contract(supervising administrativ-contabil, asistență în realizarea bilanțului, consultanță generală) se reține că SC SRL întocmește și depune(la organul fiscal teritorial) prin personalul propriu specializat, situațiile financiare anuale, are încheiat contract de servicii pe linie de audit cu societate de profil – SC SRL. Conform fișei postului din cadrul departamentului financiar-contabil au fost desemnate persoane care să asigure organizarea, îndrumarea, conducerea în mod eficient a activității financiar –contabile.

Acte normative încălcate: Art.146 din Legea nr.571/2003.

3) Impozit pe veniturile obținute în România de nerezidenți – persoane juridice

- Societatea a efectuat plăți aferente prestărilor de servicii realizate de nerezidenți(agenți economici) în România, pentru care există obligativitatea declarării și achitării impozitului pentru veniturile din servicii prestate în România.

În vederea aplicării art.116, s-au avut în vedere prevederile art.118 coroborarea prevederilor Codului Fiscal cu cele ale convenției de evitare a dublei impuneri încheiate cu , în sensul că nerezidenții au obligația de a prezenta plătitorului de venit, în speță SC SRL , în momentul realizării venitului, a plății acestuia, certificatului de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din

Dacă certificatul de rezidență fiscală nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență, se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și se face regularizarea în cadrul termenului legal de prescripție. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plăți este valabil și în primele 60 zile calendaristice din anul următor.

În vederea aplicării convenției de evitare a dublei impuneri s-a solicitat prezentarea certificatelor de rezidență fiscală pentru serviciile prestate de nerezidenți la data realizării acestora, constatându-se că acestea, în majoritatea cazurilor, au fost emise ulterior datei realizării veniturilor.

- Pentru intervalul în care de la data realizării venitului(a plății serviciilor prestate de nerezident) și până la data prezentării certificatului de rezidență fiscală s-au aplicat prevederile titlului V, art.116 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal. După prezentarea certificatului de rezidență fiscală s-au aplicat prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate cu Republica (art.23), efectuându-se regularizarea impozitului în cadrul termenului de prescripție, conform prevederilor HG nr.44/2004, pct.14. 1-2 a Normelor de Aplicare a Legii nr.571/2003, privind Codul Fiscal.

Prin urmare au fost stabilite obligații accesorii de plată în sumă de lei(majorări – lei și penalități de întârziere – lei) calculate de la data realizării prestării de servicii(data plății c/v prestării serviciului) și până la data prezentării certificatului de rezidență fiscală.

Acte normative încălcate: art.116 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Pentru neachitarea la scadență a impozitelor și taxelor au fost aplicate prevederile art.119, alin.1 din OG nr.92/2003, privind Codul de Procedură Fiscală.

III Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a motivelor de fapt și de drept invocate de contestatoare respectiv de organele fiscale se rețin următoarele:

1. Referitor la suma de lei reprezentând cheltuieli considerate nedeductibile

fiscal la calculul impozitului pe profit se rețin următoarele:

- SC SRL a încheiat contractul nr...../.....2010 cu SC SRL pentru servicii de consultanță,având ca obiect de activitate:supervising administrativ-contabil,asistență în realizarea bilanțului,gestiunea statelor de plată și a documentelor aferente,consultanță generală,cheltuieli administrative.

Pe baza acestui contract SC SRL a emis în perioada2010 –2011 un număr de 7 facturi cu o valoare totală de lei din care TVA în sumă de lei.

- Suma de lei înregistrată pe cheltuieli reprezintă c/v servicii de consultanță fără ca societatea să demonstreze necesitatea prestării acestora și fără a prezenta documente justificative în susținere(situații de lucrări,rapoarte de lucru,studii de fezabilitate),în condițiile în care SC SRL are constituit departament propriu de resurse umane,respectiv persoane specializate care să asigure totalitatea activităților legate de evidența personalului și de salarizare din cadrul firmei.

- Conform fișei postului ,în cadrul departamentului resurse umane,se asigură buna evidență a contractelor de muncă,gestionarea dosarelor personalului organizarea și derularea operațiunilor de evidență a personalului și de salarizare în cadrul firmei.

De asemenea,SC SRL întocmește și depune statele de plată, declarațiile fiscale lunare,fișele fiscale(prin personalul propriu specializat) fără să se justifice necesitatea acestor servicii.

Prin urmare,deductibilitatea cheltuielilor realizate cu privire la gestiunea statelor de plată și a documentelor aferente(c/v serviciilorEuro/lună)menționate în contract și în facturile fiscale emise pentru aceste servicii nu este justificată,întrucât există personal angajat care trebuie să realizeze obiectivele respective.

Referitor la celelalte servicii stipulate în contract(supervising administrativ-contabil,asistență în realizarea bilanțului,consultanță generală) se reține că SC SRL întocmește și depune(la organul fiscal teritorial) prin personalul propriu specializat,situațiile financiare anuale,are încheiat contract de servicii pe linie de audit cu societate de profil - SC SRL.Conform fișei postului în cadrul departamentului financiar-contabil au fost desemnate persoane care să asigure organizarea,îndrumarea,conducerea în mod eficient a activității financiar –contabile.

Prin urmare,societatea nu a demonstrat necesitatea prestării serviciilor stipulate în contract iar aceste cheltuieli nu s-au efectuat în scopul realizării de venituri și în consecință aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Potrivit art.21,alin.(1) din Legea nr.571/2003,privind Codul Fiscal,actualizat,sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielilor efectuate în scopul realizării de venituri impozabile,iar conform,art.21,alin.4,lit.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,sunt nedeductibile fiscal.

Referitor la taxa pe valoare adăugată aferentă celor șapte facturi emise de SC SRL se reține că suma de lei a fost dedusă eronat de societate din următoarele motive:

- SC SRL are constituit departament propriu de resurse umane în ceea ce

privește gestiunea statelor de plată și a documentelor aferente având persoane specializate care să asigure, conform fișei postului, totalitatea activităților legate de evidența personalului și de salarizare din cadrul firmei.

De asemenea, SC SRL, întocmește și depune prin personalul propriu specializat statele de plată, declarațiile fiscale lunare, fișele fiscale, situațiile financiare anuale, iar pe linie de audit are încheiat un contract de servicii pe linie de audit cu SC SRL.

Totodată organizarea, îndrumarea, conducerea activității financiar-contabile este asigurată de persoane desemnate din cadrul departamentului financiar-contabil.

Potrivit art.145, alin.(2) „Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:
a) operațiuni taxabile”.

Prin urmare, taxa pe valoare adăugată aferentă unor cheltuieli nedeductibile fiscal, este de asemenea nedeductibilă fiscal.

În ceea ce privește suma de lei reprezentând majorări impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente, reținem următoarele:

- Societatea a efectuat plăți aferente prestărilor de servicii realizate de nerezidenți în România, pentru care există obligativitatea declarării și achitării impozitului pentru veniturile din servicii prestate în România.

- Astfel, conform art.116, alin.(1) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, actualizat, „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.

Totodată, potrivit art.118, alin(2) din Legea nr.571/2003, privind Codul Fiscal, „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, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidență fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.”

În aplicarea acestor prevederi au fost solicitate certificatele de rezidență fiscală pentru serviciile prestate de nerezidenți, la data realizării acestora, pentru aplicarea convenției de evitare a dublei impuneri, constatându-se că acestea, în majoritatea cazurilor, au fost emise ulterior datei realizării veniturilor.

Prin urmare, pentru intervalul cuprins între data realizării venitului (a plății serviciilor prestate de nerezidenți) și până la data prezentării certificatului de rezidență fiscală au fost aplicate prevederile titlului V, art.116 din Legea nr.571/2003 privind Codul

Fiscal. După prezentarea certificatului de rezidență fiscală s-au aplicat prevederile convenției de evitare a dublei impunerii încheiată cu Republica(art.23),efectuându-se regularizarea impozitului în cadrul termenului de prescripție,conform prevederilor HG nr.44/2004,pct.14.1-2 a Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal.

- Referitor la factura externă nr...../.....2007 în valoare de lei s-au calculat majorări în sumă de 5.3... lei,întrucât aceasta s-a achitat în data de2008,iar certificatul de rezidență fiscală,datat2009, a fost prezentat ulterior.

Potrivit titlului V,art.113 din Legea 571/2003,actualizată, „Nerezidenții care obțin venituri impozabile din România au obligația de a plăti impozit conform prezentului capitol și sunt denumiți în continuare contribuabili.”

Totodată, în baza art.114 din Codul Fiscal „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.”

Prin urmare,pentru intervalul,de la data realizării venitului(a plății venitului) și până la data prezentării certificatului de rezidență fiscală s-au aplicat prevederile titlului V respectiv art.116,din Legea 571/2003,privind Codul Fiscal,actualizat,care la alin.5 prevede: „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...”

În consecință,cu referire la factura externă nr...../.....2007 în valoare de lei,pentru care plata s-a realizat în data de2008 iar certificatul de rezidență fiscală are data de2009,fără a exista și data prezentării certificatului de rezidență,organele de control au aplicat prevederile menționate și au calculat în baza art.119,alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală,actualizată,majorări de întârziere aferente(perioada2009 –2009).Menționăm că în Raportul de inspecție fiscală se precizează că, „Reprezentantul legal al contribuabilului declară pe propria răspundere că a pus la dispoziția organului de control toate documentele și informațiile solicitate.....”

Prezentarea ulterioară la dosar a unui alt certificat de rezidență datat2009, care nu a fost prezentat organelor de control nu poate fi luat în considerare.Totodată, nu rezultă data prezentării certificatului de rezidență plătitorului de venit și aplicarea prevederilor art.118 din Legea nr.571/2003,actualizat.

Referitor la majorările și penalitățile de întârziere în sumă de lei,calculate de organele de control la suma achitată de lei respectiv lei(impozit pe venit) se reține faptul că această sumă reprezintă contravaloarea facturii nr...../.....2008 și conține c/v materiale achiziționate de contestatoare în sumă de Euro la un curs de lei.

Totodată,organele de control menționează în referatul înaintat cu ocazia soluționării contestației că în calculul accesoriilor au fost avute în vedere c/v utilaje, mijloace fixe,materiale,piese,etc. cât și prestări de servicii(pentru care s-au efectuat montarea sau schimbul lor) care au constituit baza de calcul al impozitului pe venit persoane nerezidente.

Potrivit art.113 din Legea nr.571/2003,actualizată, „Nerezidenții care obțin venituri impozabile din România au obligația de a plăti impozit conform prezentului capitol și sunt

denumiți în continuare contribuabili.”

De asemenea conform art.115,alin.(1) „Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:

k) venituri din servicii prestate în România, exclusiv transportul internațional și prestările de servicii accesorii acestui transport.”

Având în vedere documentele prezentate la dosar de contestatoare, rezultă că suma de lei la care s-a calculat un impozit de lei și asupra căreia au fost aplicate majorări și penalități de întârziere în sumă de lei se referă la contravaloarea materialelor achiziționate și nu la prestări servicii realizate de persoane nerezidente.

Prin urmare, suținerile organului de control din Raportul de inspecție Fiscală cu privire la impozitul stabilit se referă la venituri din servicii prestate în România de nerezidenți fără a fi dovedite și motivate iar prin Referatul înaintat de organele de control nu s-a prezentat un punct de vedere pe text de lege cu privire la susținerea contestatoarei că la stabilirea impozitului pe persoane nerezidente au fost luate în calcul c/v materiale achiziționate în vederea executării de lucrări de reparații.

În consecință în baza art. art.209,pct.1,lit,,a”, a art.210,pct.1, respectiv a art.216,pct.1 și 3 din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală cu completările și modificările ulterioare,

DECIDE:

Art.1.Respingerea contestatiei ca neîntemeiată pentru suma de lei reprezentând TVA(..... lei) și majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente(..... lei) respectiv diminuarea pierderii fiscale cu lei.

Art.2. Desființarea parțială a Raportului de Inspecție Fiscală nr.F-...../..... 2011, Cap.III pct 15 și respectiv Decizia de impunere nr.F-...../2011 pct 2.1.1 pentru suma de lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente și refacerea controlului pentru acest capăt de cerere.

Art.3.Biroul solutionare contestatii va comunica prezenta decizie contestatoarei respectiv Activitatii de Inspecție Fiscală

Art.4.Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Județean, conform legislației în vigoare.

Director Executiv ,
Ec.

Vizat ,
Sef birou juridic