

DECIZIA nr. din **.2015** privind solutionarea
contestatiei formulată de ABC SRL, cu sediul in,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. xxx/2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr., inregistrata sub nr. xxx/2015 de catre Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov cu privire la contestatia formulata de ABC SRL prin avocat DL în baza împuternicirii avocațiale nr.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. yyy/2015 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-h www/2015, emisă in baza raportului de inspectie fiscală nr. F-h zzz/2015 și comunicată sub semnatura și ștampilă în data de 2015 prin care s-au stabilit în sarcina societății obligații fiscale totale în sumă de **0 lei**, din care:

- 0x lei impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- 0y lei dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC SRL.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul AFP au efectuat inspectia fiscala partiala la ABC SRL, pentru perioada 21.03.2014-27.02.2015 pentru impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-h zzz/2015, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-h www/2015, prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare in cuantum total de 0 lei.

II. Prin contestatia formulata ABC SRL invoca nulitatea absoluta a deciziei de impunere pe motiv că activitatea de inspecție fiscală nu a fost înscrisă în registrul unic de control al societății conform prevederilor Legii nr. 252/2003, mențiunea din raportul de inspecție fiscală fiind eronată, motiv pentru care și actele subsecvente emise în urma inspecției sunt nule.

Pe fondul cauzei, societatea apreciază că organul de control nu trebuia să se hazardeze să își aroge competențe în domeniul lingvistic, putând solicita și administra orice probe necesare, inclusiv expertiza.

Natura serviciilor prestate la sonde de societatea PSE SRL din Italia rezultă clar și fără echivoc din contract, acestea constând în servicii de securitatea monitorizării gazelor toxice și explozive pe câmpurile petroliere și în legătură cu instalațiile de producție și de rafinarea petrolului, servicii de monitorizare pe șantiere și servicii de instruire și informare în sectorul petrolier.

În raport de definiția redevenței de la art. 7 pct. 28 din Codul fiscal suma plătită pentru aceste servicii nu poate constitui redevență, așa cum reiese și din prevederile pct. 11 din Normele metodologice la art. 115 lit. d) din Codul fiscal, existând o diferență esențială între prestarea de servicii care implică transferul de Know-how și o prestare de servicii obișnuită prin care prestatorul nu se obligă să transfere cunoștințele sale.

Totodată, serviciile respective se încadrează în prevederile art. 23 din Convenția de evitare a dublei impuneri dintre România și Italia și ale Protocolului adițional, fiind impozabile numai în Italia.

Societatea contestă tratamentul fiscal stabilit de organele fiscale pentru toate raporturile economice stabilite cu firma italiană, care în mod eronat, dacă nu abuziv, au încadrat în categoria redevențelor și dobânda la împrumuturile acordate, așa cum reiese și din pg. 5 la raportul de inspecție fiscală.

În concluzie, ABC SRL solicită admiterea contestației și anularea în tot a actelor administrative atacate, iar în subsidiar desființarea acestora pentru încheierea unui nou act administrativ fiscal.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

3.1. Referitor la aspectele procedurale invocate

Cauza supusa solutionarii este daca necompletarea registrului unic de control și menționarea eronată a acestui aspect în raportul de inspecție fiscală sunt de natura sa atraga nulitatea deciziei de impunere emisă în urma inspecției fiscale.

În fapt, conform raportului de inspecție fiscală F-h zzz/2015 societatea ABC SRL a fost supusă inspecției fiscale parțiale pentru impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice în perioada 26.05.2014-24.06.2015, inspecția fiscală fiind realizată în baza ordinului de serviciu nr. și a avizului de inspecție nr.2015.

În raportul de inspecție fiscală la capit. I pct. 6 "numărul de înregistrare înscris în Registrul Unic de Control" este înscrisă mențiunea RUC: 1/Data: 11-05-2015.

În referatul cauzei nr. organele de inspecție fiscală menționează că au solicitat pe parcursul inspecției fiscale registrul unic de control, dar contribuabilul a amânat permanent prezentarea acestuia, colaborarea fiind deosebit de greoaie, astfel încât până la sfârșitul inspecției fiscale registrul unic de control nu a fost prezentat, dovadă că numărul acestuia nu a fost completat în raportul de inspecție fiscală (seria A este dată predefinită generată de sistemul informatic în care se completează RIF-ul).

Prin contestația formulată ABC SRL solicită anularea actelor emise în urma inspecției fiscale pe motiv că activitatea de inspecție fiscală nu a fost înscrisă în registrul unic de control, iar mențiunea din raportul de inspecție fiscală este eronată.

În drept, potrivit art. 43, art. 102, art. 105 și art. 107 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 43. – (2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) *motivele de fapt*;
- f) *temeiul de drept*;
- [...]
- j) *mențiuni privind audierea contribuabilului*".

"Art. 102. – (6) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. În cazul contribuabililor care nu dețin sau nu prezintă organelor de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare."

"Art. 105. - (7) **La începerea inspecției fiscale, inspectorul este obligat să prezinte contribuabilului legitimația de inspecție și ordinul de serviciu semnat de conducătorul organului de control.** Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control".

"Art. 107. – (1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.

(2) **Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere** potrivit art. 9 alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.

(4) **Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.**"

În speță, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au recunoscut neînscrisura în registrul unic de control a datei de începere a inspecției fiscale, motivată de tergiversarea prezentării acestui din partea societății controlate, mențiunea din raport fiind evident eronată, având în vedere că data de 11.05.2015 reprezintă data avizului de inspecție fiscală și a ordinului de serviciu și nu data la care a început inspecția fiscală ce ar fi trebuit consemnată în registrul unic de control și care este data de 26.05.2015, așa cum reiese din raportul de inspecție fiscală. În plus, se reține că dosarul cauzei nu conține procesul-verbal în care trebuia consemnată data începerii inspecției fiscale, în situația în care contribuabilul nu l-a prezentat organelor de inspecție fiscală, așa cum cer dispozițiile procedurale fiscale anterior citate.

Însă această omisiune din partea organelor de inspecție fiscală nu este de natură să atragă nulitatea absolută a actelor emise în urma inspecției fiscale (raport și decizie de impunere), **așa cum fără niciun temei susține societatea contestatoare**, în Legea nr. 252/2003 privind registrul unic de control nefiind prevăzută o asemenea sancțiune pentru neconsemnarea activității de inspecție fiscală în acest registru.

Potrivit doctrinei juridice **sanctiunea nulității absolute nu poate interveni decât atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță**, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, fără a fi necesară dovedirea acesteia, cum este cazul lipsei acelor elemente din conținutul actelor administrative fiscale anume enumerate la art. 46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează în mod expres care sunt cauzele care atrag nulitatea actelor administrative fiscale, respectiv ***”Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”***.

Cât privește lipsa ori înscrierea eronată a celorlalte elemente din conținutul actului administrativ fiscal, precum și nerespectarea unor reguli procedurale legate de emiterea actului, acestea nu sunt sancționate cu nulitatea absolută, ci pot determina anulabilitatea actului (nulități relative) în condițiile prevăzute de art. 175 alin. (1) din Codul de procedură civilă, astfel că un act administrativ fiscal ***”este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia”***.

Este evident că în speță nu poate fi vorba nici de anulabilitatea actelor administrative fiscale emise în urma inspecției fiscale și, cu atât mai puțin, de nulitatea absolută a acestora.

Astfel, societatea nu prezintă niciun aspect în susținere de natură să contureze o vătămare a drepturilor și intereselor sale fiscale în urma neconsemnării datei de începere a inspecției fiscale în registrul unic de control. Elementele

prevăzute a fi consemnate în registrul unic de control conform art. 3 alin. (2) din Legea nr. 252/2003 invocat – numele și prenumele persoanelor împuternicite de a efectua controlul, unitatea de care aparțin, numărul legitimației de control, numărul și data delegației/ordinului de deplasare, obiectivele controlului, perioada controlului, perioada controlată, precum și temeiul legal în baza căruia se efectuează controlul – reies cu prisosință din avizul de inspecție fiscală și ordinul de serviciu prezentate societății înainte de începerea inspecției fiscale propriu-zise.

De asemenea, deși a primit proiectul raportului de inspecție fiscală în care era inserată mențiunea eronată privind înscrierea controlului în registrul unic de control, în punctul de vedere transmis și înregistrat sub nr.2015 societatea contestatoare nu a făcut nicio reclamație în acest sens și nici nu a învederat conducătorului organului de inspecție fiscală abaterea disciplinară invocată în susținerea contestației.

Ca atare, contestația societății urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3.2. Referitor la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice și accesoriile aferente

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează suma stabilită cu titlu de diferență suplimentară de impozit pentru sumele achitate unei persoane juridice nerezidente din Italia pe considerentul că aceste sume au natura redevențelor ce intră sub incidența prevederilor Convenției de evitare a dublei impuneri dintre România și Italia, în condițiile în care nu au efectuat nicio analiză a tranzacției de natură să releve dacă este vorba de un transfer de cunoștințe și informații de natura know-how-ului ori de o simplă prestare de servicii.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că ABC SRL a încheiat cu societatea PSE SRL din Italia contractul fn/01.04.2014 și acordul de colaborare din 07.03.2014 având ca obiect: servicii de securitatea monitorizării gazelor toxice și explozive pe câmpurile petroliere și în legătură cu instalațiile de producție și de rafinarea petrolului, servicii de monitorizare pe șantiere și servicii de instruire și informare în sectorul petrolier.

În perioada 21.03.2014-28.02.2015 societatea a achiziționat servicii în sumă totală de ST lei, declarate ca achiziții de servicii intracomunitare, astfel:

- S1 lei reprezentând chirie echipamente pentru anul 2014 conform facturii nr. F1/31.12.2014, modul de prestare fiind de natura redevențelor pentru care este obligatorie reținerea la sursă a impozitului la data încasării veniturilor (factura nu a fost încasată până la data de 28.02.2015);

- S2 lei reprezentând dobândă la împrumuturile semnate în data de 24.03.2014 și 01.07.2014 conform facturii nr. F2/31.12.2014, modul de prestare fiind de natura redevențelor pentru care este obligatorie reținerea la sursă a impozitului la data încasării veniturilor (factura nu a fost încasată până la data de 28.02.2015);

- S3 lei reprezentând servicii conform contractului, respectiv: servicii la sonda GSP U...., supraveghetor pentru H2S, butelii cu gaz pentru calibrarea senzorilor,

fiole pentru analiza aerului comprimat, servicii de siguranță și de execuție etc. Din valoarea totală de S3 lei societatea a achitat suma de S3i lei.

Pentru PSE SRL din Italia societatea verificată a prezentat certificatul de rezidență fiscală pentru anul 2014 din data de 24.10.2014 și pentru anul 2015 din data de 26.03.2015.

Prin răspunsul formulat la solicitarea organelor de inspecție fiscală administratorul ABC SRL a declarat că serviciile prestate la sonde sunt servicii cu caracter continuu în care activitatea principală este pregătirea echipamentelor și monitorizarea manifestărilor (emanațiilor) de gaze toxice. Acest serviciu necesită supravegherea continuă, operatorii ("supraveghetorul pentru H2S" și "tehnicianul") participând la cercetarea, extracția, cât și la punerea în producție a hidrocarburilor.

Organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile mai sus menționate se încadrează în categoria prestări de servicii, iar modul de prestare este de natura redevențelor, astfel încât este obligatorie reținerea la sursă a impozitului pe venit în conformitate cu art. 115 alin. (1) din Codul fiscal și art. 12 pct. 3 din Decretul nr. 82/15.04.1977 – Convenția de evitarea a dublei impuneri dintre România și Italia. Ca urmare, s-a stabilit un impozit pe veniturile nerezidenților suplimentar în sumă de Ox lei conform anexei nr. 4 la raportul de inspecție fiscală (S3ix lei x 10%) și accesorii aferente în sumă de Oy lei.

Prin contestația formulată ABC SRL reiterează susținerile din timpul inspecției fiscale în sensul că serviciile prestate nu sunt de natura redevențelor, ci prestări de servicii obișnuite care se impozitează numai în Italia, în baza Protocolului adițional la Convenția de evitarea a dublei impuneri dintre România și Italia.

În drept, potrivit art. 1, art. 7, art. 115 și art. 118 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 1. - (4) Dacă orice prevedere a prezentului cod contravine unei prevederi a unui tratat la care România este parte, se aplică prevederea aceluia tratat".

"Art. 7. - (1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

15. know-how - orice informație cu privire la o experiență industrială, comercială sau științifică care este necesară pentru fabricarea unui produs sau pentru aplicarea unui proces existent și a cărei dezvoltare către alte persoane nu este permisă fără autorizația persoanei care a furnizat această informație; în măsura în care provine din experiență, know-how-ul reprezintă ceea ce un producător nu poate ști din simpla examinare a produsului și din simpla cunoaștere a progresului tehnicii;

28. redevență - orice sumă ce trebuie plătită în bani sau în natură pentru folosirea ori dreptul de folosință al oricăruia dintre următoarele:

a) drept de autor asupra unei lucrări literare, artistice sau științifice, inclusiv asupra filmelor, benzilor pentru emisiunile de radio sau de televiziune, precum și efectuarea de înregistrări audio, video;

b) orice brevet, invenție, inovație, licență, marcă de comerț sau de fabrică, franciză, proiect, desen, model, plan, schiță, formulă secretă sau procedeu de fabricație ori software.

Nu se consideră redevență, în sensul prezentei legi, remunerația în bani sau în natură plătită pentru achizițiile de software destinate exclusiv operării respectivului software, fără alte modificări decât cele determinate de instalarea, implementarea, stocarea sau utilizarea acestuia. De asemenea, nu va fi considerată redevență, în sensul prezentei legi, remunerația în bani sau în natură plătită pentru achiziția în întregime a drepturilor de autor asupra unui program pentru calculator;

c) orice transmisiuni, inclusiv către public, directe sau indirecte, prin cablu, satelit, fibre optice sau tehnologii similare;

d) orice echipament industrial, comercial sau științific, orice bun mobil, mijloc de transport ori container;

e) orice know-how;

f) numele sau imaginea oricărei persoane fizice sau alte drepturi similare referitoare la o persoană fizică.

În plus, redevența cuprinde orice sumă ce trebuie plătită în bani sau în natură pentru dreptul de a înregistra sau transmite sub orice formă spectacole, emisiuni, evenimente sportive sau alte activități similare”.

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

[...]

d) redevențe de la un rezident;”.

”Art. 118. - (1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție, care se aplică asupra aceluși venit, potrivit alin. (2). În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impozitare mai favorabile.

(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. [...]”.

Cu privire la clarificarea termenului redevență, la pct. 2 din Normele metodologice date în aplicarea art. 115 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare se aduc următoarele precizări:

”2. (1) Termenul redevență cuprinde orice sumă care trebuie plătită în bani sau în natură pentru folosirea sau dreptul de a folosi orice proprietate sau drept prevăzut la art. 7 alin. (1) pct. 28 din Codul fiscal, indiferent dacă suma trebuie

plătită conform unui contract sau ca urmare a copierii ilegale sau a încălcării drepturilor legale ale unei alte persoane.

(10) **Este considerată redevență și suma plătită în cadrul contractului de know-how, în baza căruia vânzătorul acceptă să împărtășească cunoștințele și experiența sa cumpărătorului, astfel încât cumpărătorul să le poată folosi în interesul său și să nu le dezvăluie publicului. În același timp vânzătorul nu joacă nici un rol în aplicarea cunoștințelor puse la dispoziție cumpărătorului și nu garantează rezultatele aplicării acestora.**

(11) **În cazul contractului de prestări de servicii în care una dintre părți se angajează să utilizeze cunoștințele sale pentru executarea unei lucrări pentru cealaltă parte, suma plătită nu constituie redevență”.**

Pe de altă parte, în condițiile în care în raportul de inspecție fiscală s-a precizat că pentru beneficiarul veniturilor – societatea PSE SRL din Italia – au fost prezentate certificatele de rezidență fiscală pentru anii 2014 și 2015, ținând cont de prevederile art. 1 alin. (4) și art. 118 din Codul fiscal, în cauză sunt incidente și prevederile Convenției pentru evitarea dublei impuneri în materie de impozite pe venit și pe avere și pentru prevenirea evaziunii fiscale dintre România și Italia, ratificată prin Decretul Consiliului de Stat nr. 82/1977, care stipulează:

”Art. 12. - Redevențe

1. Redevențele provenind dintr-un stat contractant și plătite unui rezident al celuilalt stat contractant sunt impozabile în acest celălalt stat.

2. Totuși, aceste redevențe pot fi impuse în statul contractant din care provin și în conformitate cu legislația acestui stat, însă, dacă persoana care încasează redevențele este beneficiarul lor efectiv, impozitul astfel stabilit nu poate depăși 10 la suta din suma redevențelor.

Autoritățile competente ale statelor contractante vor stabili de comun acord modalitățile de aplicare a acestei limitări.

3. În sensul acestui articol *termenul redevențe indică remunerațiile de orice fel plătite pentru folosirea sau concesionarea folosirii unui drept de autor asupra operelor literare, artistice sau științifice, inclusiv filmele cinematografice și înregistrările pentru transmisii radiofonice și de televiziune, a brevetelor, a mărcilor de fabrica sau de comerț, a desenelor sau modelelor, a planurilor, a formulelor sau procedeelelor secrete, ca și pentru folosirea sau concesionarea folosirii echipamentelor industriale, comerciale sau științifice și pentru informații relative la experiențe cu caracter industrial, comercial sau științific”.*

”Art. 23. - Alte venituri

1. *Elementele de venit ale unui rezident al unui stat contractant, ori de unde ar proveni acesta, despre care nu se tratează în articolele precedente ale prezentei convenții, sunt impozabile numai în acest stat.*

2. Dispozițiile paragrafului 1 nu se vor aplica în cazul în care beneficiarul venitului, rezident al unui stat contractant, exercită în celălalt stat contractant fie o activitate comercială sau industrială prin intermediul unui sediu stabil situat acolo, fie o profesie liberă cu ajutorul unei baze fixe situate acolo de care se leagă efectiv dreptul sau bunul producător de venit. În aceasta situație elementele de venit sunt impozabile în celălalt stat contractant după propria legislație”.

Protocol adițional:

Rămâne stabilit:

b) că, printre veniturile menționate la art. 23, sunt incluse: veniturile ce derivă din activitățile de control calitativ și cantitativ al mărfurilor, de asistența tehnică și de specializare profesională a personalului, precum și veniturile derivând din executarea unor expertize sau din prestarea altor servicii nementionate expres în convenție; [...]”.

În raport de speța ce face obiectul analizei, se reține că pentru aplicarea Convenției de evitare a dublei impuneri dintre România și Italia este nevoie mai întâi de calificarea naturii serviciilor prestate de societatea PSE SRL din Italia, respectiv dacă acestea au natura unor redevențe sau a unor prestări de servicii obișnuite.

*Astfel, conform prevederilor legislației fiscale din România, în categoria redevențelor intră și transferul de know-how, adică transferul oricărei informații cu privire la experiența industrială, comercială sau științifică care este necesară pentru fabricarea unui produs sau pentru aplicarea unui proces existent și a cărei dezvoltare către alte persoane nu este permisă fără autorizația persoanei care a furnizat această informație. Însă **nu orice informație provenită din experiență este know-how**, ci numai aceea care nu poate fi cunoscută din simpla examinare a produsului și din simpla cunoaștere a progresului tehnicii.*

*Normele metodologice anterior citate clarifică și mai mult conținutul know-how-ului, în sensul că pentru a fi calificate drept know-how, informațiile și cunoștințele dobândite de cumpărător în urma transferului nu trebuie dezvăluite publicului, ci trebuie folosite numai în folosul cumpărătorului, iar vânzătorul nu joacă niciun rol în aplicarea cunoștințelor și informațiilor transmise cumpărătorului și nu își asumă nicio responsabilitate în privința rezultatelor aplicării acestora. **Dacă informațiile și cunoștințele dobândite în urma experienței acumulate de vânzător sunt utilizate de acesta pentru a presta el însuși serviciul, fără a se obliga să le transfere cumpărătorului, atunci este vorba de o simplă prestare de servicii și nu de redevență, după cum reiese cu suficientă claritate din prevederile pct. 2 alin. (11) din Normele metodologice.***

Aceste considerații vizând legislația fiscală internă se au în vedere și atunci când se aplică o convenție de evitare a dublei impuneri, în măsura în care respectiva convenție nu conține dispoziții mai favorabile pentru contribuabili.

Prin urmare, în măsura în care părțile implicate (vânzătorul și cumpărătorul) nu califică ele însele sumele achitate în cadrul unei prestări de servicii drept transfer de know-how și, implicit, drept redevență, **pentru calificarea naturii sumelor plătite este nevoie de o analiză aprofundată a cadrului contractual dintre părțile implicate și a conținutului efectiv al serviciilor facturate prin raportare la întreaga documentație adecvată ce dovedește prestarea serviciilor – rapoarte, studii, situații de lucrări, buletine de lucru etc. –**, astfel încât să se poată concluziona că părțile au transferat informații și cunoștințe de natura know-how-ului.

Or, în speță **nu rezultă motivele concrete pentru care organele de inspecție fiscală au considerat** că serviciile prestate de societatea italiană PSE SRL în favoarea ABC SRL au natura unor redevențe, respectiv dacă între părți a existat un transfer de informații și cunoștințe de natura know-how-ului **întrucât organele de control nu au efectuat nicio analiză** în sensul arătat anterior.

Redarea conținutului notei explicative dată de administratorul societății cu privire la natura serviciilor, urmată de o simplă citare a definiției redevenței din Convenția de evitare a dublei impuneri dintre România și Italia nu poate reprezenta o analiză proprie și aprofundată a circumstanțelor raporturilor economice derulate între cele două părți, de natură să ducă la calificarea plăților efectuate drept redevențe.

Se retine ca, potrivit art. 105 și art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 105. - (1) **Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere**".

"Art. 109. - (1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat **intr-un raport scris, in care se vor prezenta constatarile inspectiei fiscale din punct de vedere faptic si legal**.

(2) **La finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere** care va cuprinde și diferite în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspectiei fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere".

Conform prevederilor art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 94. - (2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) **constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspectiei** sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, **in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza și evaluarea informațiilor fiscale, in vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse [...]**".

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "**organul fiscal este îndreptat să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz**", iar conform art. 65 alin. (2) "**organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii**".

Conform normelor legale sus-citate organul fiscal trebuie să depună toate diligentele pentru **determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului**

si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege. Aceasta implica **examinarea *in concreto* a starilor de fapt care sunt relevante pentru impunere si prezentarea acestora in continutul raportului de inspectie fiscala**, detalierea modului in care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operatiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspectie fiscala fata de aceasta interpretare si stabilirea consecintelor fiscale in cazul in care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozitiilor legale aplicabile in materie fiscala.

Față de dispozițiile legale relevante ce guvernează inspecția fiscală se reține că **organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză detaliată și riguroasă a prevederilor contractuale și a modului de derulare faptică a operațiunilor** pentru a determina natura sumei plătite de ABC SRL către societatea nerezidentă italiană, urmată de stabilirea tratamentului fiscal corespunzător celor relevante în urma analizei efectuate. Aceasta analiză era cu atât mai mult justificată cu cât chiar organele de inspecție fiscală au reținut că în cadrul sumei de S3 lei, din care s-a efectuat plata încadrată în categoria redevențelor sunt incluse și "butelii cu gaz pentru calibrarea senzorilor, fiole pentru analiza aerului comprimat" și care, prima facie, reprezintă bunuri, nu servicii, în lipsa oricărei analize asupra tranzacției respective. În plus, insuficiența și superficialitatea constatărilor organelor de inspecție fiscală rezultă și din încadrarea dobânzilor la împrumuturi ca fiind de natura redevențelor fără absolut nicio justificare, chiar dacă nu au fost stabilite diferențe de obligații fiscale (dobânzile facturate nefiind achitate).

Totodată, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale, altminteri corecte, **nu este suficienta pentru determinarea tratamentului fiscal** prevazut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, in masura in care **nu este analizata starea de fapt in integralitatea ei**, asa cum rezulta ea din documentatia relevanta disponibila și **nu este stabilită legatura de cauzalitate dintre situatia de fapt constatata si normele legale aplicabile, astfel incat consecintele fiscale stabilite sa fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.**

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține faptul că din instrumentarea speței nu rezultă situația de fapt a naturii serviciilor plătite de ABC SRL către partenerul italian, respectiv dacă societatea a dobândit informații și cunoștințe de natura know-how-ului care să conducă la încadrarea lor în categoria redevențelor pentru care se aplică reținerea la sursă a impozitului conform Codului fiscal și a Convenției de evitare a dublei impuneri dintre România și Italia sau a beneficiat de simple prestări de servicii care, în urma aplicării convenției și a protocolului adițional, ar intra sub incidența art. 23 "Alte venituri", fiind impozabile numai în Italia.

In conformitate cu prevederile pct. 11.5 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014 "în situatia in care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare".

Avand in vedere cele anterior prezentate, faptul ca organele de inspectie fiscala nu au analizat situația de fapt în integralitatea acesteia, precum și faptul că organul de soluționare a contestației nu dispune de elementele necesare cu privire la stabilirea naturii tranzacțiilor, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art. 216 alin. (3) și (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca:

"Art. 216. – (3) **Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat**, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal **care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.**

(3¹) Soluția de desființare este **pusă în executare în termen de 30 de zile** de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis **vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.**"

Pe cale de consecinta, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-h www/2015, emisă în baza raportului de inspectie fiscala nr. F-h zzz/2015 va fi desființată pentru impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de Ox lei și accesorii aferente în sumă de Oy lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, prin reanalizarea naturii serviciilor prestate și achitate de ABC SRL către societatea italiană PSE SRL și efectuarea unei incadrari corecte și motivate a constatarilor avand in vedere prevederile legale incidente situatiei de fapt și retinerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 1 alin. (4), art. 7 alin. (1) pct. 15 și pct. 28 lit. e), art. 115 alin. (1) lit. d) și art. 118 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 2 alin. (10) și alin. (12) din Normele metodologice date în aplicarea art. 115 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 7 alin. (2), art. 43 alin. (2), art. 46, art. 65 alin. (2), art. 94 alin. (2) lit. a) și lit. b), art. 105 alin. (1) și alin. (7), art. 107 alin. (2) și alin. (4), art. 109 alin. (2) și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și pct. 11.5 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011

DECIDE:

1. Respinge excepția nulității absolute a deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane

juridice nr.F-h www/2015, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-h zzz/2015 de catre AFP formulată de contestatoarea ABC SRL.

2. Desființează decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-h www/2015, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-h zzz/2015 pentru suma de O lei reprezentând impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente și accesoriile aferente, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeași perioada si pentru același impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul