

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA nr. 110 din 01.04.2010 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC ABC SRL**,
cu sediul in, nr., sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.2010

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr.2010, inregistrata sub nr.2010 de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia formulata de SC ABC SRL.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr.2010, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. vvv/zz.zz.2010, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. tttt/zz.zz.2010 si comunicata sub semnatura in data de2010.

SC ABC SRL contesta suma de **C lei** reprezentand:

- N lei impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- M lei majorari de intarziere aferente.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC ABC SRL.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia fiscala generala la SC ABC SRL, pentru perioada 01.01.2006-30.09.2009, in baza avizului de inspectie nr.....2009.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. tttt/zz.zz.2010, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. vvv/zz.zz.2010, prin care s-au stabilit diferente suplimentare de obligatii fiscale si accesorii aferente in suma totala de D lei, din care societatea contesta suma de C lei reprezentand impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente si accesorii aferente.

II. Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca a incheiat, in perioada 2007-2009, cu firma T Turcia contracte de consultanta ce au constat in prezenta angajatilor firmei straine pe santierele din Romania, pentru a urmari operatiunile de instalatii mecanico-tehnico-sanitare, precum si punerea in functiune a diferitelor componente.

In niciun caz nu s-a realizat cedarea de know-how sau de informatii referitoare la experienta in domeniul comercial sau concesiunea folosirii unui echipament, situatie rezultata

din incheierea de contracte pentru fiecare santier in parte si din rapoartele de situatii de lucrari lunare, din care rezulta ca au fost prestate urmatoarele servicii: dimensionarea conductelor de distributie a apei, statiilor de control si semnalizare, amplasarea vanelor de separatie si a celor de balans, alegerea tipului de tablou electric, intocmirea proceselor-verbale pentru probele de etanseitate, calculul supapelor de siguranta, calculul inaltimei de pompare si al debitului pompelor si calculul presiunii, vitezei si debitului de apa.

SC ABC SRL invoca faptul ca organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare substanta serviciilor de consultanta si nu au adus niciun argument ca serviciile in cauza reprezinta redevente, mergand numai pe forma si bazandu-se pe o eroare a societatii din anul 2007, cand societatea a retinut in mod eronat impozit cu retinere la sursa cu cota de 10%. In mod similar, explicatiile date de reprezentantul societatii sunt in mod clar eronate intrucat, desi s-a precizat ca este vorba de o activitate de consultanta, s-a facut incadrarea in art. 12 "Redevente" din Acordul de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Turcia, iar rolul organului fiscal este de a asigura aplicarea corecta a legii si nu a se folosi de orice pretext pentru a impune un impozit nedatorat.

Avand in vedere si faptul ca organele de inspectie fiscala au recunoscut rezidenta fiscala a firmei T din Turcia pentru anii 2008 si 2009, SC ABC SRL sustine ca platile efectuate in baza contractului de consultanta nu fac obiectul impunerii in Romania, intrand sub incidenta art. 7 "Beneficiile intreprinderii" din Acord si solicita anularea in parte a deciziei de impunere nr. vvv/zz.zz.2010 pentru suma de C lei reprezentand impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente si accesorii aferente.

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

Cauza supusa solutionarii este daca platile la extern efectuate de catre contestatoare in baza contractelor de consultanta incheiate cu o persoana juridica nerezidenta din Turcia se incadreaza in categoria redeventelor, in conditiile in care din instrumentarea inspectiei nu rezulta elementele care au format convingerea organelor constatatoare ca respectivele plati reprezinta drepturi de licenta/redevente.

In fapt, referitor la impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente, prin raportul nr. tttt/zz.zz.2010 organele de inspectie fiscala au constatat ca SC ABC SRL a incheiat cu firma T din Turcia contractele nr. P08/01.04.2007 si nr. P09/02.05.2007, inregistrate la organul fiscal teritorial.

In baza acestor contracte societatea a efectuat plati externe, pentru care in anul 2007 a retinut impozit pe redevente cu cota de 10%, in temeiul art. 118 din Codul fiscal, art. 12 alin. (3) si art. 24 alin. (2) din Acordul de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Turcia ratificat prin Decretul nr. 331/1986.

Desi acelasi tip de activitate s-a desfasurat si in anii 2008-2009, in baza contractelor nr. 16/01.04.2008, nr. 18/02.06.2008 si nr. 20/15.06.2008, societatea nu a mai retinut impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente prin aplicarea cotei de 10% asupra redeventelor platite societatii T din Turcia. Totodata, in nota explicativa din 11.02.2010 administratorul societatii recunoaste ca activitatea desfasurata de firma turca in Romania se incadreaza la redevente.

In consecinta, in baza art. 118 din Codul fiscal si art. 12 alin. (3) si art. 24 alin. (2) din Acord, organele de inspectie fiscala au stabilit prin decizia de impunere nr. vvv/zz.zz.2010 o diferenta de impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente in suma de N lei si M lei majorari de intarziere aferente, calculate pana la data de 15.02.2010, din care:

- pentru anul 2008: N1 lei impozit si M1 lei majorari de intarziere;
- pentru anul 2009: N2 lei impozit si M2 lei majorari de intarziere aferente.

In drept, potrivit art. 7, art. 113, art. 115 si art. 118 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 7. - (1) **In intelesul prezentului cod**, cu exceptia titlului VI, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

(...)

28. redeventa - orice suma ce trebuie platita in bani sau in natura pentru folosirea ori dreptul de folosinta al oricareia dintre urmatoarele:

a) **drept de autor asupra unei lucrari** literare, artistice sau **stiintifice**, inclusiv asupra filmelor, benzilor pentru emisiunile de radio sau de televiziune, precum si efectuarea de inregistrari audio, video;

b) **orice brevet, inventie, inovatie, licenta, marca de comert sau de fabrica, franciza, proiect, desen, model, plan, schita, formula secreta sau procedeu de fabricatie ori software.**

Nu se considera redeventa, in sensul prezentei legi, remuneratia in bani sau in natura platita pentru achizițiile de software destinate exclusiv operarii respectivului software, fara alte modificari decat cele determinate de instalarea, implementarea, stocarea sau utilizarea acestuia.

De asemenea, nu va fi considerata redeventa, in sensul prezentei legi, remuneratia in bani sau in natura platita pentru achizitia in intregime a drepturilor de autor asupra unui program pentru calculator;

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

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

e) **orice know-how;**

f) numele sau imaginea oricarei persoane fizice sau alte drepturi similare referitoare la o persoana fizica [...]"

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

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

d) redevente de la un rezident;

i) venituri din prestarea de servicii de management sau de consultanta din orice domeniu, daca aceste venituri sunt obtinute de la un rezident sau daca veniturile respective sunt cheltuieli ale unui sediu permanent in Romania;

k) venituri din servicii prestate in Romania, exclusiv transportul international si prestarile de servicii accesorii acestui transport;

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

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

Se retine ca, prin raportul de inspectie fiscala nr. tttt/zz.zz.2010 organele fiscale au stabilit ca societatea a prezentat certificatul de rezidenta fiscala pentru firma T din Turcia, motiv pentru care au facut aplicarea prevederilor acordului de evitare a dublei impuneri incheiat cu Turcia referitoare la impozitarea redeventelor.

Astfel, la art. 7 si art. 12 din Acordul pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si pe avere, incheiat intre Romania si Turcia, ratificat prin Decretul nr. 331/1986 se prevad urmatoarele:

Art. 7. - Beneficiile intreprinderii

"1. Beneficiile unei intreprinderi a unui stat contractant sunt impozabile numai in acel stat, *in afara de cazul cand intreprinderea exercita activitati in celalalt stat contractant printr-un sediu permanent aflat in acel stat.* Daca intreprinderea exercita activitati in acest mod, beneficiile intreprinderii pot fi impuse in celalalt stat, dar numai in masura in care sunt atribuibile, direct sau indirect, aceluia sediu permanent. Beneficiile provenind din tranzactiile in care este implicat sediul permanent sint considerate ca atribuibile sediului permanent in masura corespunzatoare rolului jucat de sediul permanent in acele tranzactii. Beneficiile vor fi atribuibile in acest fel, chiar daca contractul sau ordinul referitor vanzare sau comanda de produse ori pentru prestarea serviciilor sunt facute direct cu sediul central din strainatate al intreprinderii in mai mare masura decat cu sediul permanent.

5. *In cazul cand beneficiile includ elemente de venit care sunt tratate separat in alte articole ale prezentului acord, dispozitiile acelor articole nu sunt afectate de prevederile prezentului articol".*

Art. 12 - Redevente

"1. *Redeventele provenind dintr-un stat contractant si platite unui rezident al celuiilalt stat contractant pot fi impuse in acel celalalt stat.*

2. Totusi, aceste redevente pot fi, de asemenea, impuse si in statul contractant din care provin, potrivit legislatiei aceluia stat, dar daca primitorul este beneficiarul efectiv al redeventelor impozitul astfel stabilit nu va depasi 10 la suta din suma bruta a redeventelor.

3. **Termenul redevente**, astfel cum este folosit in prezentul articol, **inseamna sumele de orice natura primite** pentru folosirea, concesiunea folosirii sau vanzarea oricarui drept de autor asupra unei opere literare, artistice sau stiintifice, inclusiv a filmelor cinematografice si a inregistrarilor pentru radio si televiziune, a oricarui brevet de inventie, a unei marci de fabrica, a unui desen sau model, a unui plan, a unei formule sau procedeu secret sau **pentru informatii referitoare la experienta castigata in domeniul industrial, comercial sau stiintific sau pentru folosirea sau concesiunea folosirii unui echipament industrial, comercial sau stiintific.**

4. *Prevederile paragrafelor 1 si 2 nu se aplica daca beneficiarul efectiv al redeventelor, rezident al unui stat contractant, desfasoara activitati in celalalt stat contractant din care provin redeventele, printr-un sediu permanent situat acolo, si dreptul sau bunul in legatura cu care se platesc redeventele este in mod efectiv legat de acel sediu permanent. In acest caz se aplica prevederile art. 7".*

Din dispozitiile legale anterior citate rezulta ca, pentru a putea fi incadrate in categoria redeventelor, platile la extern trebuie sa vizeze folosirea ori dreptul de folosinta pentru un drept de autor asupra unei lucrari stiintifice, un brevet, inventie, marca de comert, proiect, desen, model, plan, software, know-how sau pentru folosirea sau concesiunea unui echipament ori pentru informatii in domeniul industrial, comercial sau stiintific.

Din comentariile la Conventia model OECD, transmise organelor fiscale in baza O.M.F.P. nr. 1.033/2003 privind aplicarea Conventiilor de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu alte state rezulta ca redeventele sunt legate, in general, de elementele de proprietate intelectuala mentionate in textul conventiilor, precum si de informatii privind experienta in domeniul industrial, comercial sau stiintific, caz in care se apeleaza la conceptul de know-how.

Transferul de know-how implica transmiterea de informatii industriale, comerciale sau stiintifice care raman nedivulgate publicului, donatorul informatiilor neavand obligatia sa ia parte la aplicarea formulelor puse la dispozitia licentiatului sau sa garanteze

rezultatul aplicarii. Din acest motiv, acest tip de contract difera de contractele tipice de prestari de servicii, in care una din parti se angajeaza sa utilizeze cunostintele sale uzuale pentru executarea de catre ea insasi a unei lucrari pentru cealalta parte. Astfel, platile efectuate in legatura cu o asistenta tehnica reala sau cu o opinie impartasita de un inginer, de un avocat sau de un contabil, nu constituie redevente, ele intrand, in general, sub incidenta prevederilor art. 7 referitoare la profiturile intreprinderilor.

Prin urmare, pentru a stabili daca platile la extern sunt de natura redeventelor, este necesara analiza informatiilor continute de contractele incheiate intre parti, coroborate cu orice alte documente care au legatura cu executarea contractelor.

In prezenta cauza, din contractele existente la dosarul cauzei rezulta ca SC ABC SRL, in calitate de beneficiar a incheiat cu firma T din Turcia, in calitate de consultant, contracte de consultanta prin care firma straina asigura beneficiarului servicii de consiliere (adviser) pentru lucrarile de constructii aferente santierului "H" Bucuresti (contractul nr. 16/01.04.2008), santierului "L" Oradea (contractul nr. 18/02.06.2008), santierului "Q" (contractul nr. 20/15.06.2008). In anexele la contract trebuiau descrise lucrarile de consiliere ce trebuiau prestate, inasa anexa nr. 1 la contractul nr. 18/02.06.2008, respectiv anexa nr. 1 la contractul nr. 20/15.06.2008 cuprinde doar descriere de materiale de instalatii, in limba engleza.

De asemenea, la doarul cauzei se afla si documentul intitulat "Raport situatie de plata lunara pentru subcontractori" nr. 2/01.07.2008, aferent contractului nr. 18/02.06.2008 din care rezulta prestarea unui numar de 25 de servicii, ingloband dimensionarea conductelor de distributie a apei, amplasarea vanelor de separatie si avans, determinarea diametrelor statiilor de control si semnalizare, intocmire procese-verbale pentru probele de esanteitate, alegerea tipului de tablou electric, calculul supapelor de siguranta etc.

Din nota explicativa nr. 1/11.02.2010 data de administratorul societatii rezulta ca salariatii firmei T din Turcia consiliaza salariatii societatii in momentul executarii lucrarilor de constructii, instalatii tehnico-sanitare la santierele din Romania, pentru a corespunde proiectului. Administratorul societatii precizeaza ca activitatea desfasurata de firma T este activitate de consultanta, care se incadreaza la art. 12 "Redevente" din Acordul de evitare a dublei impuneri si ca nu a mai procedat la retinerea impozitului in anii 2008-2009 intrucat "prevederile conventiei sunt permissive si nu obligatorii".

Prin raportul de inspectie fiscala nr. tttt/zz.zz.2010 organele de control au mentionat doar ca platile efectuate de societate in baza contractelor contractelor nr. 16/01.04.2008, nr. 18/02.06.2008 si nr. 20/15.06.2008 reprezinta "sumele de orice natura primite pentru [...] informatii referitoare la experienta castigata in domeniul industrial, comercial sau stiintific" asimilate "redeventelor", fara nicio alta constatare.

Potrivit art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse (...)"

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "organul fiscal este indreptatit **sa examineze, din oficiu, starea de fapt**, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata **organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare**

ale fiecarui caz", iar conform art. 65 alin. (2) "organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii".

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei 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.

In raportul de inspectie fiscala nr. tttt/zz.zz.2010, organele fiscale s-au rezumat sa mentioneze ca platile externe efectuate de contestatoare sunt asimilate redeventelor, **fara sa precizeze in vreun fel in ce au constat efectiv serviciile de consultanta** prestate de firma straina T din Turcia **si sa le analizeze detaliat**, astfel incat sa reiasa daca prestatiile respective **sunt legate de** elemente de proprietate intelectuala constand in drepturi de autor, proiecte, desene, modele, planuri ori **transferul de la prestator catre beneficiar a acelor informatii in baza carora beneficiarul, ulterior, ar fi putut realiza el insusi operatiunile pentru care a apelat la prestatorul strain**, desi in referatul ce insoteste dosarul cauzei sustin ca obligatiile fiscale au fost stabilite in urma "analizei documentelor".

Astfel, organele de inspectie fiscala aveau obligatia sa constate daca activitatea firmei straine constand in consultanta pentru santiere de constructii a cuprins si transmiterea de informatii cu ajutorul carora beneficiarul putea ulterior sa efectueze, la randul sau, prestatii catre terti, respectiv daca s-au transmis drepturi de proprietate intelectuala pentru planuri, studii, documentatii, calcule tehnice etc.

Totodata, faptul ca societatea insasi le-a aplicat un tratament fiscal contradictoriu, in sensul ca acelasi tip de plati au fost tratate ca redevente si impozitate prin retinere la sursa in anul 2007, in timp ce in perioada 2008-2009 nu au mai fost impozitate **nu justifica neanalizarea platilor in cauza de insasi organele de inspectie fiscala**, acestea avand obligatia legala de a motiva obligatiile stabilite in sarcina contestatoarei pe baza de probe si constatari proprii.

Mai mult, prin referatul ce insoteste dosarul cauzei, organele de inspectie fiscala nu au facut nicio analiza a motivelor invocate de contestatoare in sustinerea cauzei.

In consecinta, avand in vedere ca din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta detaliat in ce au constat serviciile de consultanta prestate de firma straina, iar organul de solutionare a contestatiilor nu se poate substitui organelor de inspectie fiscala ca sa suplineasca lipsa oricarei analize a serviciilor de consultanta, se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca:

*"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**".*

Conform pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 *"decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente"*.

Pe cale de consecinta, urmeaza a se desfiinta decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. vvv/zz.zz.2010 pentru impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente si accesoriile aferente in suma totala de **C lei**, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, *in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, prin analiza fiscala detaliata a platilor externe*, tinandu-se cont si de comentariile la art. 12 privind impunerea redeventelor din Conventia model OECD.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 7 alin. (1) pct. 28, art. 113, art. 115 si art. 118 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, . 7 si art. 12 din Acordul pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si pe avere, incheiat intre Romania si Turcia, ratificat prin Decretul nr. 331/1986, art. 7 alin. (2), art. 65 alin. (2), art. 94 alin. (2) si art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005

DECIDE:

Desfiinteaza decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. vvv/zz.zz.2010, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente si accesoriile aferente in suma de **C lei**, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru acelasi 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 Bucuresti.