



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrație Fiscală  
Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București  
Tel : + 021 319 97 54  
Fax : + 021 336.85.48  
e-mail :Contestații.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA NR. 04/2011**

privind soluționarea contestației depuse de  
**S.C..X. S.A.** înregistrată la  
Agenția Națională de Administrație Fiscală – Direcția Generală de  
Soluționare a Contestațiilor sub nr.908081/13.08.2009

Direcția Generală a Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrație a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./11.08.2009 înregistrată la Agenția Națională de Administrație Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.908.081/13.08.2009 asupra contestației formulată de S.C..X. S.A., cu sediul în .X., str.X nr.X, etaj X, Sector X.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./02.06.2009 emisă de Direcția Generală de Administrație a Marilor Contribuabili prin care s-a stabilit suplimentar în sarcina petentei suma de .X. lei constând în obligații fiscale principale și accesorii.

Din totalul sumei stabilite suplimentar, S.C..X. S.A., contestă suma de .X. lei constând în impozit pe veniturile obținute din România de persoanele juridice nerezidente în cuantum de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, precum și Dispoziția de măsuri nr. .X./09.06.2009 prin care s-a dispus diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate în perioada 2003-2007 cu suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu pregătirea profesională a agenților de asigurare.

În raport de data primirii sub semnătură a deciziei pentru regularizarea situației nr..X./02.06.2009 și Dispoziția de măsuri nr. .X./09.06.2009, în data de 10.06.2009, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului

nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, fiind înregistrată la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili în data de 09.07.2009 sub nr..X., așa cum rezultă din ștampila aplicată de serviciul registratură pe contestație.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1), lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată cu modificările și completările ulterioare, societatea regăsindu-se în anexa nr.1 la poziția nr.177 din Ordinul Nr. 2400 din 29 iulie 2009 pentru modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 753/2006 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili și pentru reglementarea unor aspecte ale activității de administrare a marilor contribuabili cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de către **S.C..X. S.A.**

I Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere .X./02.06.2009 și a Dispoziției de măsuri nr..X./09.06.2009, S.C..X. S.A. solicită desființarea parțială a acestor acte administrativ fiscale, aducând următoarele argumente:

### **1.Cu privire la impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente stabilit suplimentar pentru perioada 2003-2008.**

În fapt, la capitolul III “Constatări fiscale”, pct. III.9 “Impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente” pentru perioada 01.10.2003-30.06.2008 în cuprinsul raportului de inspecție fiscală s-a stabilit că au fost efectuate plăți către următorii nerezidenți:

- **pentru servicii de software, mentenanță, actualizare și asistență tehnică** s-au efectuat plăți către X (UK), X (UK), X, X Net, X, X, X, X (India), X.

- **pentru participarea la diferite evenimente**, precum conferințe, cursuri de pregătire de personal, seminarii ce au fost organizate de X (UK), X (Franța), X (SUA), X (Canada), X, Stanford X(UK), X (UK), X, X (Canada), X, X (UK), X, X (UK)

**- pentru serviciile de marketing ce au fost desfășurate în afara teritoriului României s-au efectuat plăți către X (Republica Moldova), X (Slovenia), X (Slovenia), Xy, X.**

**- pentru servicii de evaluare personal către X (.X.).**

**- pentru servicii de management și consultanță către SC X (UK), X (UK).**

a) În ceea ce privește impozitul stabilit suplimentar aferent platilor pentru achizițiile de software și servicii de mentenanță efectuate către .X. (rezident în Marea Britanie), societatea contestatoare susține că acesta a fost stabilit cu încălcarea prevederilor legale referitoare la încadrarea corectă a veniturilor obținute de furnizorul extern, având în vedere că la baza acestor plăți stau două contracte diferite, și anume:

- Contractul de licență pentru software-ul "X" - denumit în continuare "Sistem" – venituri din redevență;
- Contractul de instalare și asistență continuă a "Sistemului" – pentru care veniturile au fost considerate de inspectia fiscală tot redevență.

Societatea consideră că plățile efectuate pentru serviciile de instalare și asistență continuă nu sunt de natura redevențelor, așa cum eronat le-a încadrat organele de inspecție fiscală, în sensul art.1 alin.(3) lit.d) din O.G. nr. 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente, "plăți de orice fel, inclusiv cele în natură, permise pentru folosirea sau concesionarea oricărui drept, cum ar fi: drept de autor asupra unei lucrări literare, artistice sau științifice, inclusiv asupra filmelor sau benzilor pentru emisiunile de radio sau televiziune, înregistrări audio sau video, precum și efectuarea de înregistrări audio, video; orice brevet, invenție, inovație, licență, know-how, mărci de comerț sau de fabrică, operațiuni de franchising, desene sau modele, planuri, schițe, formule secrete sau procedee de fabricație, program de calculator (soft), orice transmisiuni directe sau indirecte prin cablu, relee sau prin satelit, orice echipament industrial, comercial sau științific, inclusiv pentru utilizarea și dreptul de a utiliza informații și cunoștințe referitoare la experiența în domeniul industrial, comercial sau științific,

precum și orice alte plăți pentru utilizarea altor drepturi;” coroborat cu art.7 pct.28 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal “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.” și art.115 alin.(1) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.2 din H.G. nr.44/2004 ..... “2. (1) Termenul redevență cuprinde orice suma 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.

(2) În cazul unei tranzacții care implică transferul de software, încadrarea ca redevență a sumei care trebuie plătită depinde de natura drepturilor transferate.

(3) În cazul transferului unui drept parțial dintr-un copyright pentru software, suma care trebuie plătită este o redevență dacă primitorul dobândește dreptul de a utiliza acel software, astfel încât lipsa acestui drept constituie o încălcare a copyright-ului. Exemple de

astfel de tranzactii sunt transferurile de drepturi de a reproduce si distribui catre public orice software, precum si transferurile de drept de a modifica si a face public orice software.

(4) In analiza caracterului unei tranzactii care implica transferul de software nu se tine cont de dreptul de a copia un program exclusiv in scopul de a permite exploatarea efectiva a programului de catre utilizator. In consecinta, o suma care trebuie platita nu este o redeventa daca singurul drept transferat este un drept limitat de a copia un program, in scopul de a permite utilizatorului sa-l exploateze. Acelasi rezultat se aplica si pentru "drepturi de retea sau site", in care primitorul obtine dreptul de a face multiple copii ale unui program, exclusiv in scopul de a permite exploatarea programului pe mai multe computere sau in reseaua primitorului.

[...]

(9) In cazul unui contract care implica folosirea sau dreptul de a folosi orice proprietate sau drept prevazut la art. 7 alin. (1) pct. 28 din Codul fiscal, precum si transferul unei alte proprietati sau altui serviciu, suma care trebuie platita conform contractului trebuie sa fie impartita, conform diverselor portiuni de contract, pe baza conditiilor contractului sau pe baza unei impartiri rezonabile, fiecarei portiuni aplicandu-i-se tratamentul fiscal corespunzator. Daca totusi o anumita parte din ceea ce urmeaza a se asigura prin contract constituie de departe scopul principal al contractului, cealalta portiune fiind auxiliara, tratamentul aplicat portiunii principale de contract se aplica intregii sume care trebuie platita conform contractului.”

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, petenta mentioneaza ca a incheiat doua contracte distincte considerand ca platile efectuate pentru serviciile de instalare si asistenta continua sunt reglementate de art.115 alin.(1) lit.k) din Codul fiscal, si nu pot fi calificate si incadrate in categoria redeventelor, identic cu platile efectuate in baza contractului de licenta.

Petenta anexeaza contestatiei certificatele de rezidenta fiscala pentru .X., prin care se atesta ca aceasta a fost rezidenta in Marea Britanie in anii 2007, 2008 si 2009 (pag.88 la 92), solicitand aplicarea prevederilor art.118 din Codul fiscal coroborat cu art.7 “Beneficiile intreprinderii” din Decretul nr.26/1976 care ratifica Conventia dintre Guvernul Romaniei si Guvernul Marii Britanii pentru evitarea dublei impuneri.

**b) In ceea ce priveste platile efectuate pentru participarea la diferite evenimente**, cum ar fi: conferinte, cursuri de pregatire personal, seminarii, servicii prestate de diferiti furnizori externi (X), aceste venituri nu reprezinta redevente asa cum au fost incadrate de organele de inspectie fiscala, astfel ca nu exista obligatia calcularii, retinerii si virarii impozitului aferent veniturilor obtinute din Romania de persoanele juridice nerezidente.

In drept, contestatoarea a motivat ca aceste plati nu pot fi calificate ca redevente asa cum sunt definite in O.G. nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din Romania de persoane fizice si juridice nerezidente, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, deoarece nu se transfera un drept de folosire de informatii din domeniul de activitate al petentei, ci s-a prestat un serviciu prin care prestatorul s-a angajat sa prezinte cunostintele sale, atat salariatilor SC .X. SA, cat si altor persoane participante la intalnire.

De asemenea informatiile prezentate nu au caracter secret putand fi dobandite de oricine pe masura acumularii experientei intr-un anumit domeniu, situatie in care nu indeplineste caracteristicile definitiei privind termenul de know-how prevazute la art. 7 pct.15 din Codul Fiscal "know-how - orice informatie cu privire la o experienta 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;" .

Totodata petenta considera ca potrivit art.2 din OG nr.83/1998 coroborat cu art.115 alin.(1) lit.k) din Codul fiscal numai veniturile pentru serviciile prestate in Romania de catre persoane juridice nerezidente reprezinta venituri impozabile cu retinere la sursa, astfel tinand cont de faptul ca serviciile au fost prestate in afara Romaniei acestea nu datoreaza impozit pe teritoriul Romaniei, neexistand nici obligatia prezentarii certificatelor de rezidenta fiscala.

**c) Referitor la platile efectuate pentru serviciile de marketing catre persoanele juridice nerezidente (X)**, societatea

contestatoare mentioneaza ca aceste servicii au fost efectiv prestate in afara Romaniei, cu scopul analizei eventualelor posibilitati de extindere a activitatii si in afara tarii, in cazul in care s-ar fi obtinut un rezultat favorabil urmare studiului de marketing efectuat, considerand ca nu se incadreaza in prevederile art.115 alin.(1) lit.k) din Codul fiscal neavand obligatia calcularii, retinerii si virarii la bugetul de stat a impozitului aferent veniturile obtinute din Romania de persoanele juridice nerezidente.

d) **In ce priveste platile pentru serviciile de evaluare a personalului** (prestate de X) SC .X. SA mentioneaza ca aceste servicii au constat in transmiterea electronic a unor chestioanre de evaluare, considerand ca potrivit art.115 si art.116 din Codul fiscal coroborate cu art.7 "Beneficiile intreprinderii" din Conventia incheiata cu Marea Britanie aceste plati nu fac obiectul impunerii la sursa avand in vedere ca exista si certificate de rezidenta fiscala care atesta ca beneficiarul veniturilor este rezidenta a Marii Britanii.

e) S.C. .X. X S.A. sustine, referitor la platile efectuate pentru serviciile de consultanta prestate in 2007 de catre X – rezident in Marea Britanie, ca nu sunt venituri impozabile cu retinere la sursa intrucat exista certificat de rezidenta fiscala, in acest caz aplicandu-se prevederile art.7 din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata cu Marea Britanie.

f) In ce priveste stabilirea suplimentara de catre organele fiscale a sumei de 102 lei reprezentand impozit cu retinere la sursa pentru serviciile de management platite in anul 2005 catre .X. LONDON, in mod eronat s-au calculat de organele de control, deoarece petenta a prezentat certificatul de rezidenta fiscala (pag. 594). De asemenea in mod eronat s-a retinut obligatia suplimentara de plata a sumei de X lei reprezentand impozit cu retinere la sursa pentru venitul obtinut din Romania de persoana juridica nerezidenta, aferent platii efectuata catre .X. in cazul taxei de membru, societatea contestatoare considerand ca aceasta taxa nu face obiectul Titlului V din Codul fiscal.

## **2. Cu privire la masura diminuarii pierderii fiscale pentru perioada 2003-2008**

În susținerea cererii sale referitoare la neadmiterea ca deductibile a cheltuielilor cu pregătirea profesională a agenților persoane fizice sau juridice, împuternicite să vândă produsele de asigurare .X. pe bază de mandat și implicit, a măsurii privind diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei, în perioada 2003-2007, petenta arată că societatea a obținut venituri impozabile din vânzarea unui număr cât mai mare de asigurări de viață și de pensii care sunt prezentate clienților de către agenți, în baza unui contract de mandat. Or, agenții trebuie să cunoscă foarte bine produsele pe care le comercializează și să fie la curent cu modificările survenite la aceste produse în timp, precum și cu noile produse lansate pe piață. În acest scop se impunea efectuarea de cheltuieli cu perfecționarea agenților, aceste cheltuieli contribuind direct și decisiv la obținerea de venituri impozabile.

În drept, petenta invocă prevederile art. 9 din Legea 414/2002 și art. 21 din Codul fiscal.

### **3. Cu privire la solicitarea petentei de recalculare a impozitului pe veniturile realizate în România de către .X. Systems Limited**

Similar celor prezentate anterior în relația cu .X., în perioada 2003 – 2009, S.C. .X. .X. S.A. a încheiat două contracte, respectiv unul de licență și unul de furnizare de servicii, cu .X. X, dar pentru plățile aferente contractului de servicii suport.

Petenta arată că din eroare a calculat, reținut și virat la bugetul de stat impozitul pe veniturile realizate din România de persoane juridice nerezidente.

În susținerea cererii sale anexează la dosarul contestației certificatele de rezidență fiscală pentru .X., astfel ca similar modalității de impunere utilizată pentru relațiile economice derulate cu .X., petenta solicită rambursarea sumelor plătite pentru veniturile obținute de .X., constatate și reținute de organele fiscale (anexa 37 la RIF pag. 401 la 410).

**II. Prin Decizia de impunere nr..X./02.06.2009 emisă de Activitatea de Inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili** au fost stabilite în sarcina S.C..X. S.A., printre altele, obligații fiscale suplimentare în sumă de .X. lei constând în impozit pe veniturile din România a persoanelor



juridice nerezidente în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, iar prin Dispoziția de măsuri nr. .X./09.06.2009 s-a dispus diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate în perioada 2003-2007 cu suma de .X. lei.

Argumentele organelor competente, se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr..X./29.05.2009 (filele 558-655), raport întocmit în urma inspecției fiscale generale și a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate.

## **1. Cu privire la impozitul pe veniturile din România a persoanelor nerezidente**

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție au constatat că societatea a efectuat plăți externe pentru redevențe și servicii prestate de către diferite persoane juridice nerezidente (potrivit tabelului de la pag. 47-53 din raportul de inspecție fiscală, filele 603-609 din dosar).

Din documentele puse la dispoziție de către contestatoare (balanțe de verificare, contracte de prestări servicii, facturi externe, extrase cont, swifturi bancare, note contabile, certificate de rezidență pentru unele cazuri și contracte încheiate între părți) a reieșit faptul că, pe parcursul derulării relațiilor economice, societatea a aplicat tratamente fiscale diferite pentru operațiuni similare, desfășurate în aceleași condiții.

Organele de control au procedat la încadrarea legală și stabilirea corectă a cotelor de impozitare, având la bază următoarele considerente:

- Pentru furnizorii externi la care nu s-au prezentat certificate de rezidență s-au utilizat cotele de impozitare prevăzute de legislația internă, respectiv art. 2 din O.G. nr. 83/1998 privind impunerea persoanelor fizice și juridice nerezidente, pentru perioada de până la 31.12.2003, și respectiv art. 116, alin. (2) din Codul fiscal, cu toate modificările și completările din perioada 01.01.2004-30.06.2008.

- Pentru furnizorii externi la care s-au prezentat certificate de rezidență fiscală în cazul veniturilor de natura redevențelor s-au utilizat cotele prevăzute în convențiile pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital încheiate de România cu statele de rezidență a furnizorilor externi, prevăzute de regulă la art. 12 paragraf 2 din respectivele convenții, respectiv paragraf 3 pentru convenția cu Marea Britanie.

Întrucât în contestația depusă, S.C..X. S.A. face referiri punctuale la societățile nerezidente cu care a avut relații comerciale și ale căror venituri obținute de la societatea contestatoare au constituit baza de calcul a impozitului pe veniturile din România a persoanelor nerezidente, organele de inspectie fiscala au prezentat argumentele avute în vedere la calculul obligațiilor fiscale:

a) Referitor la plățile efectuate către .X., constând în achizitii de software si servicii de mentenanța (rezident in Marea Britanie), organele de inspectie fiscala au constatat ca veniturile obtinute din Romania de persoana juridica nerezidenta, din ambele contracte incheiate, sunt redevente. În aceste condiții, petenta avea obligația de a calcula, retine si vira la bugetul de stat impozitul datorat de persoana juridica nerezidentă în suma de .X. lei, aferent acestor venituri, precum și majorări de întârziere.

Cotele care au fost aplicate asupra veniturilor realizate de către societatea X au fost diferite. Astfel, întrucât pentru anul 2006 a fost prezentat certificatul de rezidență fiscală s-a aplicat o cotă de 10%, iar pentru veniturile obtinute de X din Romania in anul 2007 si 2008, având în vedere că nu s-au prezentat certificate de rezidenta fiscala s-a aplicat o cotă de 16%, în conformitate cu dispozițiile art.116 alin.(1) si alin.(2) lit.c) din Codul fiscal, cu modificările și actualizările ulterioare, coroborate cu precizarile art.12 “Redevente” paragraful 3 din Decretul nr.26/1976 pentru ratificarea Conventiei de evitare a dublei impuneri încheiată cu Marea Britanie.

b) In perioada 2003 – 2007, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatoare a efectuat plati externe reprezentand contravaloarea unor participari la diferite evenimente, fara sa calculeze, sa retina, sa declare si sa achite impozitul pe veniturile realizate din Romania de persoane juridice nerezidente, incalcand astfel prevederile art.2 lit.e) din OG nr.83/1998, art.115 alin.(1) lit.d) coroborat cu art.116 alin.(1), alin(2) lit.c) si alin.(5) din Codul fiscal.

Astfel, organele de inspectie fiscala, prin adresa din data de 18.05.2009 (pag. 602 – 603), au solicitat societatii contestatoare sa prezinte urmatoarele documente justificative: contractele incheiate cu furnizorii externi, programul de cursuri si alte documente din care sa rezulte locul desfasurarii cursurilor, pentru fiecare caz in parte.

Prin adresa nr.20621/20.05.2009 (pag. 604), societatea transmite o parte din contractele incheiate (X - pag. 674 la 682, X –

pag. 664 la 667, X – pag. 651 la 655, X – pag. 648 la 649, X – pag. 668 la 671 si .X. X – pag. 622 la 638), urmand ca la o data ulterioara sa transmita si celelalte documente solicitate.

In urma prezentarii documentelor justificative, organele de inspectie fiscala, au constatat ca nu rezulta cu certitudine faptul că evenimentele (cursuri, seminarii etc.) au avut loc in afara Romaniei, drept pentru care au procedat la stabilirea impozitului pe veniturile realizate din Romania de persoanele juridice nerezidente (venituri calificate ca fiind redevente), prin aplicarea cotelor de impozit corespunzatoare perioadelor verificate prevazute de art.2 lit.e) din OG nr.83/1998, art.116 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal coroborate cu prevederile art.12 “Redevente” din Conventiile de evitare a dublei impuneri incheiate cu tarile de rezidenta a furnizorilor externi, pentru cazurile in care au fost prezentate certificate de rezidenta fiscala.

c) Referitor la plățile reprezentând servicii de marketing catre persoanele juridice nerezidente, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC .X. SA, in perioada 2004 – 2007, a incheiat contracte de prestari servicii cu diversi furnizori externi, avand ca obiect: studiul privind piata asigurarilor din Republica Moldova (X), marketing pentru campania de publicitate din Romania (X, X), studiul privind piata asigurarilor din Europa (X), venituri pentru care nu a calculat, retinut, declarat si virat impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente.

d) În perioada 2006 – 2008 societatea contestatoare a efectuat plati catre X (.X.), rezident in Marea Britanie, reprezentand contravaloarea serviciilor de evaluare personal, evaluare care s-a desfasurat pe baza unor chestionare transmise in sistem electronic.

Organele de inspectie fiscală au constatat ca societatea nu a calculat, retinut, declarat si virat impozitul aferent acestor venituri obtinute din Romania de catre .X., pentru anul 2006 si 2008 incalcand prevederile art.115 alin.(1) lit.k) coroborat cu art.116 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal. Intrucat contestatoarea a prezentat certificat de rezidenta fiscala pentru anul 2007, organele de inspectie fiscala au aplicat prevederile art.7 “Beneficiile intreprinderii” din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata cu Marea Britanie coroborate cu precizarile art. 118 din Codul fiscal, potrivit caruia veniturile unei intreprinderi a unui stat contractant sunt impozabile numai in statul de rezidenta.

e) Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru platile efectuate pe parcursul anului 2007 pentru serviciile de consultanta prestate de X contestatoarea nu a calculat, retinut, declarat si virat impozitul datorat pentru veniturile obtinute din Romania de persoana juridica nerezidenta, nerespectand prevederile art.116 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal. Avand în vedere că nu s-a prezentat certificat de rezidență fiscală nu pot fi aplicabile prevederile art.7 din Convenția privind evitarea dublei impuneri, încheiata cu Marea Britanie.

f) In timpul inspectiei fiscale organele de control au stabilit suplimentar in sarcina petentei suma de 102 lei pentru serviciile de management prestate de catre .X. LONDON potrivit prevederilor art.116 din Codul fiscal. Ulterior la discutia finala cu contribuabilul acesta a prezentat certificat de rezidenta fiscala, drept pentru care s-a procedat la recalcularea diferentelor stabilite suplimentar prin aplicarea prevederilor art.7 "Beneficiile intrerpinderii" din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată cu Marea Britanie.

Totdata pentru plata efectuata catre .X. in anul 2006 reprezentand taxa de membru, organele de inspectie au stabilit in sarcina petentei suma de 2.656 lei, prin aplicarea cotei de impozitare de 15% prevazuta la art.116 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal, venitul obtinut de persoana juridica nerezidenta fiind incadrat ca redeventa.

2. Cu privire la la masura diminuarii pierderii fiscale pentru perioada 2003-2008

În urma verificării rezultatului financiar al societății, organul de inspectie fiscală a stabilit că, pentru perioada 2003-2007, cheltuielile cu pregătirea profesională a agenților , persoane fizice și juridice, în sumă de .X. lei suportate de societate, nu sunt cheltuieli deductibile fiscal, potrivit art. 9 din Legea 414/2002 privind impozitul pe pro.X. coroborat cu prevederile pct.9.1 și 9.2 din instrucțiunile de aplicare aprobate prin H.G. nr. 859/16.08.2002 pentru anul 2003 și potrivit art.21, alin. (1) și (2), lit.i) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 2004-2007.

În aceste condiții, prin Dispoziția de măsuri nr. .X./09.06.2009 s-a dispus diminuarea pierderii fiscale înregistrate de către S.C..X. S.A. în perioada 2003-2007 cu suma mai sus menționată.

3. Cu privire la solicitarea petentei de recalculare a impozitului pe veniturile realizate în România de către .X. X

Organele de inspectie fiscala au constatat ca platile efectuate catre .X., pentru prestarea de servicii identice cu cele efectuate de X, au fost incadrate corect de catre societatea contestatoare ca venituri din redevente, calculând impozitul pe veniturile din România a nerezidenților în cotă de 10%, conform convenției de evitare a dublei impuneri încheiată de statul român cu Marea Britanie (societatea în cauză a prezentat certificat de rezidența fiscală).

**III. Examinând cauza în raport cu constatarile organului de inspectie fiscala documentele existente la dosar, motivele invocate de contestatoare și actele normative aplicabile speței, se rețin următoarele:**

Așa cum rezultă din datele aflate la dosar, prin decizia de impunere nr. .X./02.06.2009, organele Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au stabilit în sarcina S.C..X. S.A., printre altele, impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, în sumă de X lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei. Din totalul impozitului pe veniturile obținute din România de către nerezidenți S.C. .X. .X. S.A. contesta suma de .X. lei și majorările de întârziere aferente.

Prin cererea depusă, petenta mai contestă măsura diminuării pierderii fiscale cu suma de .X. lei, cuprinsă în dispoziția de măsuri nr..X./09.06.2009 și solicită recalcularea impozitului pe veniturile obținute din România de către societatea .X. X cu rezidența fiscală în Marea Britanie, din cauză ca impozitul virat la buget aferent plăților către această firmă ar fi nedatorat.

1. Cu privire la impozitul pe veniturile din România obtinute de persoanelor nerezidente

1.1) Referitor la plățile efectuate către X, constând în achiziții de software și servicii de mentenanță efectuate către X (rezident în Marea Britanie)

În fapt, prin Memorandumul încheiat la 20 oct 2006 între reprezentanții X și .X. ROMÂNIA se propune și accepta (pct. 3) următoarele:

- X va furniza către .X. România o licență exclusivă a ultimei versiuni a sistemului LIFE.X. pentru administrarea activității de asigurări de viață derulată în România;

- X va furniza către .X. România asistența tehnică pentru mentenanță, personalizarea, implementarea și conversia (dacă este necesar) a sistemului LIFE.X. pentru o perioadă de cel puțin cinci ani

În baza memorandumului, între cele două părți s-au încheiat două contracte, și anume:

(1) Contractul de licență LIFE.X. din 21 dec 2006 prin care .X. "acordă" companiei .X. România, dreptul și licența de a utiliza sistemul pentru procesarea propriilor evidențe și fișiere interne la locația sediului sau alte locații care vor fi enumerate în Amendamentul 1 cu identificare prin numărul de serie al calculatorului pe care se instalează acest sistem (pct. 1 din contract).

Potrivit punctului 4 din contract rezultă că sistemul LIFE.X. va funcționa în asociere cu sistemul soft al gestionării bazei de date și a altor produse soft ale sistemului, sens în care .X. ROMÂNIA este de acord să cumpere de la X și dreptul de a utiliza sistemul de gestionare a bazei de date IBM U2.

Menționăm că în preambulul contractului (lit. H) se arată că X este licențiat al FME Inc. SUA - X pentru distribuția și marketingul sistemului LIFE pentru administrarea asigurărilor.

Clauza prevăzută la pct.5 din contract obligă .X. România să recunoască că ideile și expresiile conținute în sistem și în documentația lui, inclusiv codul sursei și obiectului lui sunt cu excepția materialelor de marketing disponibile public, informații ce intră în conținutul proprietății intelectuale care constituie secrete comerciale aparținând doar X.

(2) Contractul de instalare LIFE.X. și asistență continuă încheiat la 21 dec. 2006 a cărui obiect constă în furnizarea de către X a serviciilor de întreținere a sistemului sau pentru alte proiecte de programare sau sisteme pe care .X. România le poate avea la anumite intervale.

Părțile convin să întocmească un plan de proiect și un buget pentru orice astfel de lucruri cu respectarea Anexelor 1 și 2 la contract.

Potrivit Anexei 1 la contract, clientul (.X. România) va plăti către X o sumă echivalentă cu 15% din suma totală platită sau plătită convenită prin contractul ca taxă fixă de licență în schimbul serviciilor

continue de asistență, astfel cum sunt evidențiate acestea la Anexa 2 la contract.

În raport de constatările organului de inspectie fiscala, de sustinerile contestatoarei și de datele și documentele aflate la dosarul cauzei, **cauza supusă solutionării este dacă în mod corect organul de inspectie fiscală a încadrat în categoria redevențelor întreaga sumă plătită la X și prin urmare, impozitul asupra veniturilor realizate de persoana juridică nerezidentă în sumă de .X. lei, a fost legal calculat, pe de alta parte.**

În fapt, în perioada 2006-2008 societatea X din Marea Britanie a facturat către S.C..X. S.A., suma de X lei, astfel:

- în anul 2006 suma de X lei constând în dezvoltare soft pensii, consultanță pensii și licență program, pentru care s-a aplicat de către organele de inspectie fiscală cota de impozitare de 10% , anexa 38, (temei legal: art. 12, alin. (3) din Convenția de evitare a dublei impuneri;

- în anul 2007 suma de X lei constând în development, mentenanța, transpunere devel pensii, consultanța, dezvoltare soft pensii, pentru care s-a aplicat de către organele de inspectie fiscala cota de 16%, considerând-o redevență, temei legal art. 116, alin. (2), lit. c) din Codul fiscal

- în anul 2008 suma de X lei constând în dezvoltare soft pensii. S-a aplicat același tratament fiscal ca în anul 2007.

La filele nr.90 si 92 din dosarul cauzei se regăsesc in traducere legalizată certificatele de rezidență fiscală eliberate X din Regatul Unit care atestă că în exercițiile financiare 2007 și 2008, societatea X a fost rezidentă in Regatul Unit în sensul convenției de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania și Regatul Unit și s-a supus impozitului pentru corporatii valabil in Regatul Unit cu privire la venitul sau global.

In conformitate cu dispozițiile art.118 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal unde se precizează:

Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, 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, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea

condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene. Dacă certificatul de rezidență fiscală, respectiv declarația ce va indica calitatea de beneficiar nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală și, după caz, a declarației prin care se indică calitatea de beneficiar se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impunerii sau ale legislației Uniunii Europene și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție. În acest sens, certificatul de rezidență fiscală trebuie să menționeze că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impunerii, într-un stat al Uniunii Europene sau al Asociației Europene a Liberului Schimb pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Calitatea de beneficiar în scopul aplicării legislației Uniunii Europene va fi dovedită prin certificatul de rezidență fiscală și, după caz, declarația pe propria răspundere a acestuia de îndeplinire cumulativă a condițiilor referitoare la: perioada minimă de deținere, condiția de participare minimă în capitalul persoanei juridice române, încadrarea în una dintre formele de organizare prevăzute în titlul II sau titlul V, după caz, calitatea de contribuabil plătitor de impozit pe pro.X. sau un impozit similar acestuia, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări. 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.” și pentru plățile la extern efectuate către firma X. în anii 2007 și respectiv 2008, urmează a fi analizată natura lor în raport de prevederile convenției pentru evitare a dublei impunerii .

Astfel, în situația în care în urma analizei rezulta că plățile la extern nu sunt de natura redevențelor ci reprezintă contravaloarea unor prestări de servicii pentru care în convenție se prevede impozitarea în statul de rezidență al beneficiarului de venit, societății contestatoarei îi pot fi aplicate prevederile convenției.

La art.12 din Convenția de evitare a dublei impunerii încheiată între România și Marea Britanie, ratificată prin Decretul nr.26/1976, prevede:

Redevențe



1. Redevențele provenind dintr-un stat contractant, plătite unui beneficiar efectiv, care este rezident al celuilalt stat contractant, pot fi impuse în acel celălalt stat.

2. Totuși, aceste redevențe pot fi, de asemenea, impuse în statul contractant din care provin și în conformitate cu legislația acelui stat, dar impozitul astfel stabilit nu va depăși 15 la suta din suma brută a redevențelor.

3. Contrar prevederilor paragrafului 2 al acestui articol, în cazul redevențelor primite drept compensație pentru folosirea sau concesionarea folosirii drepturilor de autor cu privire la opere literare, dramatice, muzicale, artistice sau științifice (inclusiv filme de cinematograf și filme sau benzi pentru emisiunile de radio sau televiziune), impozitul stabilit în statul din care provin astfel de redevențe nu va depăși 10 la suta din suma brută a redevențelor.

4. Termenul redevențe, așa cum este folosit în prezentul articol, indică plățile de orice natura primite drept compensație pentru folosirea sau concesionarea folosirii oricărui drept de autor asupra unei opere literare, artistice sau științifice (inclusiv filmele de cinematograf și filmele sau benzile magnetice destinate emisiunilor de televiziune sau radio), a oricărui brevet de invenție, mărci de fabrica, de comerț, desen sau model, plan, a unei formule sau a unui procedeu secret ori pentru folosirea sau concesionarea folosirii unui echipament industrial, comercial sau științific ori pentru informații privind experiența în domeniul industrial, comercial sau științific.”

Totodata, la paragraful 2 din Comentariile la art.12 din Conventia model OECD se precizeaza ca redeventele sunt legate de drepturi sau de proprietati constituind diferite forme de proprietate literara si artistica, elemente de proprietate intelectuala mentionate in text si informatii privind experienta in domeniul industrial, comercial sau stiintific.

Comentariile la Conventia model OECD transmise de Directia generala de politica si legislatie fiscala in baza Ordinului Ministrului Finantelor Publice nr.1033/2003 privind aplicarea conventiilor de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu alte state, referitor la art.12 privind impunerea redeventelor, paragraful 2 pct.11 prevad:

“Pentru a clasifica ca redevente platile primite in legatura cu informatiile privind experienta in domeniul industrial, comercial sau stiintific, paragraful 2 apeleaza la conceptul de “know – how”. [...] In contractul de “know – how”, una din parti accepta sa impartaseasca

celeilalte parti, astfel incat aceasta din urma sa le poata folosi in interesul sau, cunostintele si experienta sa speciala care raman nedezvaluite publicului. Se recunoaste faptul ca donatorului nu i se cere sa joace niciun rol in aplicarea formulelor puse la dispozitia licentiatului si ca aceasta nu garanteaza rezultatele aplicarii formulelor respective. De aceea acest tip de contract difera de contractele privind prestarea 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.”

Din interpretarea acestui text de lege rezulta ca pentru a putea fi incadrate in categoria drepturilor de licenta, platite la extern trebuie sa vizeze un transfer de know-how. Transferul de know-how implica transmiterea de informatii industriale, comerciale sau stiintifice care raman nedivulgate publicului si de asemenea cel care le acorda nu este obligat sa ia parte la aplicarea formulei sau sa garanteze rezultatul aplicarii.

Spre deosebire de aceasta situatie, in cazul contractelor tipice de prestari servicii tehnice, una dintre parti se angajeaza sa foloseasca propria experienta pentru a executa singur contractul sau o parte din contract pentru celalalt partener.

In acelasi sens, s-a pronuntat intr-o speta asemanatoare Directia Generala Impozite Directe prin adresa nr.277.012/2009, unde s-a precizat ca “pentru a constitui un know-how, informatiile privind experienta in domeniul industrial, comercial sau stiintific trebuie sa existe in prealabil, sa fie secrete si sa ramana secrete, sa poata fi utilizate in mod repetat, iar riscul sa fie preluat de utilizator (beneficiarul informatiilor)”.

Din punct de vedere al încadrării în categoria redevențelor a sumei de X lei, sumă plătită de contestatoare în perioada 2006-2008, se retin următoarele:

In baza contractului de licență LIFE.X. încheiat la 21 dec.2006 (fila 33-40) compania X rezidentă în Marea Britanie, a transmis dreptul de folosință a sistemului pentru procesarea propriilor evidențe și fișiere interne, împreună cu dreptul de folosință a sistemului soft de gestionare a bazei de date.

Sumele plătite de contestatară în bază contractului de instalare LIFE.X. și asistență continuă încheiat la 21 dec 2006 (filele 19-25) având ca obiect furnizarea de către X a serviciilor de întreținere a sistemului sau pentru alte proiecte de programare ori sisteme,

reprezintă din punct de vedere al nerezidentului, venituri obținute din România aferente serviciilor prestate.

Punctul 7 din acest contract prevede clauze care vizează, pe de o parte, protecția dreptului de autor cât și a oricăror alte drepturi de proprietate intelectuală asupra Sistemului pentru care s-au acordat licențe de folosire (teza I din pct. 7 a contractului), iar pe de altă parte, protecția aceluiași categorii de drepturi ( de autor și orice alte drepturi de proprietate intelectuală) rezultate din orice alte modificări, îmbunătățiri sau amendamente aduse Sistemului de către .X. (sau în numele acestuia).

Este evident că, odată ce Sistemului i-au fost aduse modificări și îmbunătățiri ce intră sub protecția dreptului de proprietate intelectuală a fost acordat și dreptul de a utiliza modificările și îmbunătățirile.

Că este așa, rezultă indubitabil și din prevederile pct. 7 al contractului de licență a sistemului de administrare LIFE.X. (fila 37 ) conform căruia "Toate schimbările la sistem , făcute după instalarea inițială se vor considera parte din sistem și toate prevederile acestui contract referitoare la sistem , incluzând dar fără a se limita la confidențialitate, drept de proprietate și licență de utilizare, se vor aplica în mod legal tuturor versiunilor".

În ambele contracte se stipulează (la pct. 12.3 în contractul de licență, respectiv pct. 8.5 din contractul de asistență) faptul că "la încetarea acestui contract , .X. România va trimite imediat la X Sistemul LIFE.X. și orice copii ale sistemului , inclusiv orice modificări și schimbări la acestea, orice versiuni ale lui și orice manuale sau altă documentație sau materiale furnizate de X prin sau în legătură cu acest Contract sau Acordurile asociate și .X. ROMÂNIA în termen de 21 de zile după aceasta, va confirma X că toate aceste sisteme, copii, documente sau materiale au fost trimise la X".

Potrivit anexei 1 la contractul de instalare LIFE.X. (fila 23) "clientul va plăti o sumă echivalentă cu 15% din suma totală plătită sau plătită conform contractelor de taxe fixe din Licența pentru LIFE.X. (care e de X lire sterline) în schimbul serviciilor continue de asistență..."

La pct.12.1 din comentariile la Convenția model .X. software-ul este definit ca fiind "un program sau o serie de programe ce contin

instrucțiuni pentru un calculator, instrucțiuni necesare fie pentru procesele de utilizare a calculatorului în sine (software operational), fie pentru îndeplinirea altor sarcini (software aplicational) [...] El poate fi standardizat cu o gamă largă de aplicații sau poate fi conceput pentru utilizatori individuali. Acesta poate fi transferat ca o parte integrantă a componentelor calculatorului sau într-o formă independentă ce poate fi utilizată pe diverse echipamente ale sistemelor de calcul.”, iar la pct.14 se precizează:

“În alte tipuri de tranzacții, drepturile dobândite în legătură cu dreptul de autor sunt limitate la acelea necesare pentru a permite utilizatorului să folosească programul, de exemplu, atunci când cesionarului i-au fost acordate drepturi limitate de reproducere a programului. Aceasta ar fi situația obișnuită în tranzacțiile de achiziționare a unei copii a programului. Drepturile transferate în aceste cazuri sunt specifice naturii programelor de calculator. Ele permit utilizatorului să copieze programul, de exemplu în memoria calculatorului utilizatorului sau în scopul arhivării [...] copierea programului în memoria calculatorului sau în memoria de acces aleatoriu a acestuia, sau realizarea unei copii de arhivă este un pas esențial în utilizarea programului. De aceea, drepturile în legătură cu aceste acte de copiere, atunci când ele nu fac altceva decât să permită folosirea efectivă a programului de către utilizator, nu ar trebui să fie luate în considerare în analiza caracterului tranzacției, analiza făcută în scopul impozitării. Plățile în cadrul acestor tipuri de tranzacții ar trebui să fie tratate ca fiind venituri comerciale în conformitate cu Articolul 7.”

De asemenea pct.17 prevede: “Plățile în legătură cu software-ul pot fi făcute în baza unor contracte mixte. Exemple ale unor astfel de contracte include vânzările de componente de calculator cu software inclus și concesiunile dreptului de a utiliza software-ul combinat cu furnizarea de servicii. Metodele stabilite la paragraful 11 de mai sus pentru tratatarea unor probleme similare în legătură cu redeventele referitoare la un patent și la un know-how se aplică în aceeași măsură și software-ului de calculator. Atunci când este necesar, suma totală a compensației platibilă în baza unui contract, ar trebui împartită în conformitate cu informațiile continuate în contract sau printr-o repartizare rezonabilă, aplicând un tratament fiscal corespunzător fiecărei părți repartizate.”

În aceste condiții, se impune o analiză a documentelor justificative în baza cărora societatea X a emis facturile, stabilindu-se concret în ce au constat serviciile prestate și dezvoltările ulterioare ale soft-ului achiziționat, precum și natura drepturilor transferate, în vederea stabilirii naturii plăților la extern.

Intrucât pe baza instrumentării spetei de către organele de inspecție fiscală, organul de soluționare nu poate stabili natura plăților efectuate către firma X în vederea încadrării acestora în categoria “redevență” sau “beneficii ale întreprinderii” se va desființa capitolul din decizia de impunere referitoare la plățile derulate către această societate nerezidentă.

Urmează ca organul de inspecție fiscală să reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare în sensul celor reținute în motivarea prezentei decizii, cu aplicarea dispozițiilor normative incidente în materie în perioada supusă inspecției fiscale.

1.2) În ceea ce privește plățile reprezentând contravaloarea unor participări la diferite evenimente precum conferințe, cursuri pregătire personal, seminarii, au fost efectuate către următoarele societăți:

-X	-X
-X	- X
-X	- X
-X	- X
- X	

Organele de inspecție au încadrat plățile către aceste societăți în categoria redevențelor, aplicând un tratament fiscal diferențiat în perioada 2003-2008, în funcție de prezentarea sau nu pentru beneficiarii de venit, a certificatelor de rezidență fiscală, astfel:

- s-a aplicat o cotă de 10% în cazul în care au fost prezentate certificatele de rezidență fiscală, potrivit art. 12 din Convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate cu statele în care își au rezidența fiscală societățile care au obținut veniturile.

- s-a aplicat o cotă de 15% pentru perioada 2003-2006, respectiv 16% pentru perioada după 01.01.2007, potrivit art. 116, alin. (2). lit. c) din Codul fiscal, aplicabil pentru fiecare perioadă.

Potrivit anexei 55 la raportul de inspecție fiscală (filele 581-587), organul de inspecție fiscală a stabilit suplimentar în sarcina petentei un impozit de X lei pe veniturile din România a nerezidenților constând în cursuri, conferințe, seminarii.

În raport de normele legale în vigoare, de constatările organelor de inspecție fiscală, de susținerile petentei și de datele și documentele aflate la dosarul cauzei **cauza supusa soluționării este dacă plățile pentru participarea la diferite evenimente pot fi încadrate în categoria redevențelor în condițiile în care nu rezultă dacă în cadrul acestor reuniuni, societățile nerezidente au pus la dispoziția contestatarii informații cu ajutorul cărora beneficiarul putea efectua el însuși lucrările fără a mai fi nevoit să apeleze la firma străină.**

Prin adresa din data de 18.05.2009, organele de control au solicitat petentei transmiterea contractelor încheiate cu furnizorii externi, programul de cursuri și documentele din care să rezulte locul desfășurării acestora, pentru fiecare caz în parte.

Societatea contestatoare a pus la dispoziția organului de control și ulterior, la dispoziția organului de soluționare contracte încheiate cu diverse societăți nerezidente, modele de contracte sau oferte de la unii nerezidenți, către care au fost făcute plăți, astfel:

Un model al Contractului de parteneriat încheiat între X și X (filele 78-82 și 84-87), în baza căruia X organizează în fiecare an două programe educaționale pentru companiile membre, respectiv Programul General de Management și Programul Operațional de Management. Potrivit acestui model de contract, rezultă că predarea la X este asigurată în mare măsură de Facultatea X, în baza unui "contract de cooperare".

Prin același model de contract sunt stabilite obligațiile companiilor care devin membre ale X, modalitatea de fixare a prețului programelor educaționale, precum și termenii de plată a contribuției anuale.

De asemenea, societatea a mai pus la dispoziția organelor fiscale 2 facturi fiscale emise către S.C. .X. .X. S.A. de către .X. și anume: fact. .X./11.02.2008 și fact. .X./01.04.2009. Menționăm că factura .X./01.04.2009 nu este incidentă cauzei.

Nu s-au depus însă documente din care să rezulte că .X. ROMÂNIA este membră a .X. și nici contractul încheiat cu .X. pentru a se analiza natura concretă a serviciilor prestate.

Potrivit facturii .X./11.02.2008, plățile facute de petentă vizează curs de instruire, cazare, masă, cheltuieli autobuz.

În raport cu cele înscrise în factura mai sus arătată este limpede că serviciile prestate de nerezidenți nu pot fi încadrate în categoria veniturilor din redevență, cu atât mai mult cu cât nu se cunosc clauzele concrete ale perfectării și derulării acestei tranzacții. Așa fiind nu poate fi cuantificat nici obiectul impunerii pe fiecare sursă de venit în raport de care trebuie analizată și competența de impozitare.

Documentația privind misiunea .X. International (filele 41-47) reprezintă în realitate o ofertă privind modalitatea prin care societatea contestatoare poate deveni membră a Centrului de informare .X. Europa, beneficiind de o serie de servicii cum ar fi: evaluare strategică, consultanță, dezvoltarea abilităților personalului, acces la rapoartele de cercetare realizate de .X., programe de instruire și altele, la prețuri promoționale, cu precizarea că majoritatea întrebărilor pot fi gestionate în cadrul cotizației.

Din documentația pusă la dispoziție de către petentă și datele și documentele anexate la raportul de inspecție fiscală privitoare la cazurile de la lit.b.1-b.2, nu rezultă în ce au constat cursurile de pregătire a personalului, natura informațiilor transmise sau dacă aceste informații puteau fi transmise de contestatoare către terți.

În raportul de inspecție fiscală, organele de control s-au rezumat să enumere prestațiile prevăzute în unele contracte încheiate între părți, fără să analizeze conținutul concret al prestațiilor efective, iar în raport de aceasta, dacă astfel de prestații includ transferuri ale dreptului de folosință ce intră în domeniul proprietății intelectuale.

Astfel, organele fiscale aveau obligația să constate dacă activitatea nerezidenților constând în organizarea de cursuri de pregătire profesională, seminarii, pregătire educațională, a cuprins și a transmis informații cu privire la experiența comercială sau de altă natură și a căror dezvoltare către alte persoane nu este permisă fără autorizația persoanei care a furnizat această informație.

În cazul în care plăților la extern le pot fi aplicate prevederile Convenției de evitare a dublei impuneri, în speță devin aplicabile comentariile la Convenția model .X. transmise de Direcția generală de politici și legislație fiscală în baza Ordinului Ministerului Finanțelor Publice nr.1033/2003.

Față de aceste constatări și având în vedere că la încadrarea ca redevențe a plăților către nerezidenții care au organizat și facturat

petentei cursuri, seminarii, participări conferințe, organele de inspectie fiscala nu au prezentat motivele avute în vedere intemeiate pe documente probatorii, organul de solutionare nu se poate pronunta asupra legalitatii incadrării acestor plati in categoria redeventelor, starea de fapt fiscală nefiind complet și fidel determinată.

În aceste condiții, se impunea verificarea documentele justificative în baza cărora au fost organizate evenimentele, stabilindu-se concret în ce au constat acestea, în vederea încadrării plăților ca redevențe sau prestări de servicii și în funcție de această încadrare, urmand a fi stabilit tratamentul fiscal aplicabil pentru fiecare beneficiar de venit din Romania în raport de documentația aferentă fiecărui eveniment organizat de firmele nerezidente analizate.

Având în vedere aspectele anterior expuse, se va face aplicațiunea art.216 alin.3 din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedura fiscală, decizia de impunere nr..X./02.06.2009 prin care s-a stabilit impozit pe veniturile din România ale nerezidenților în sumă de .X. lei va fi desființată, urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze cauza in sensul celor retinute in motivarea prezentei decizii.

1.3) Referitor la plățile reprezentând servicii de marketing catre persoanele juridice nerezidente, efectuate către următoarele persoane juridice nerezidente:

-în anul 2004

- .X. GRUP din Republica Moldova -Studiu privind piata asigurărilor din Republica Moldova

- .X. din Slovenia -Marketing pentru campania de publicitate din România

- .X. din Slovenia - Marketing pentru campania de publicitate din România

-în anul 2006

- .X. din Marea Britanie- Studiu-analiza piață asigurări în Europa

-în anul 2007

- .X. X din Marea Britanie- Marketing-campanie publicitară.

Aferent acestor plăți, reprezentând venituri ale nerezidenților obținute din România, organul de inspectie fiscală a stabilit în sarcina



petentei impozit în suma de X lei, având în vedere că nu au fost prezentate certificatele de rezidență fiscală de către beneficiarul acestor plăți.

S.C..X. S.A. consideră că prestările de servicii pentru care au fost făcute aceste plăți nu au fost realizate în România, nefiind venituri impozabile așa cum sunt acestea enumerate la art.115 din Codul fiscal.

În susținerea contestației, petenta a anexat contractul încheiat cu .X. grup, rezident în Republica Moldova (filele 489-490) și nota de plată nr. 10/30.01.2004 (fila 488).

În raport de constatarile organului de control, susținerile contestatoarei, de datele și documentele existente la dosarul cauzei urmează a se stabili dacă veniturile obținute de către persoanele nerezidente în cauză, fac parte din categoria veniturilor impozabile, așa cum sunt enumerate la art. 115 din Codul fiscal, cu modificările și actualizările ulterioare:

Venituri impozabile obținute din România

ART. 115

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

(...)

e) redevențe de la un nerezident care are un sediu permanent în România, dacă redevența este o cheltuială a sediului permanent;

(...)

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;

(...)

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

În raport de normele legale citate, rezultă că serviciile de marketing prestate de societățile menționate anterior, sunt impozabile în cazul în care ar fi incluse în categoria prestărilor de servicii de consultanță (lit.i) sau în categoria serviciilor prestate în România (lit. k).

Pentru includerea într-o categorie sau alta se impune a se analiza: contractele încheiate cu furnizorii externi, facturile externe și devizele și/sau rapoartele atașate, concret ce servicii au fost prestate și locul prestațiilor.

Din analiza contractului de prestare a serviciilor de consultanță în asigurare nr. X/13.01.2004, încheiat cu societate .X. GRUP din Republica Moldova (filele 648-649) reiese ca, obiectul contractului îl constituie furnizarea serviciului Studiu de piață și evaluarea opțiunilor de intrare pe piața asigurărilor de viață din Republica Moldova.

În baza clauzelor contractuale și având în vedere că niciun alt document nu a fost pus la dispoziția organului de soluționare, se retine că, în calitatea sa de consultant, .X. GRUP s-a obligat să evalueze posibilitatea intrării petentei pe piața de asigurări a Moldovei, urmând ca pe baza studiului să se decidă extinderea societății. Este cât se poate de limpede că au fost oferite petentei servicii de consultanță în baza acestui contract.

În contextul celor de mai sus, referindu-ne strict la tranzacția cu .X. GRUP, reglementarea legală în vigoare la acea vreme este pct. 3 din Normele de aplicare a Titlului V din Codul fiscal, conform căreia "Veniturile obținute din România din prestări de servicii de management sau de consultanță în orice domeniu, care nu sunt efectuate în România, sau veniturile care sunt cheltuieli atribuibile unui sediu permanent din România al unui nerezident sunt impozabile potrivit titlului V atunci când nu sunt încheiate convenții de evitare a dublei impuneri între România și statul de rezidență al beneficiarului de venit sau când beneficiarul de venit nu prezintă documentul care atestă rezidența sa fiscală".

În concluzie, în mod legal a procedat organul de inspecție fiscală calculând suplimentar în sarcina petentei, impozit pe veniturile din România a societății din Moldova .X. GRUP în sumă de X lei, prin aplicarea cotei de impozitare prevăzută de Codul fiscal. Întrucât societatea nu a prezentat pentru acest beneficiar de venit certificatul de rezidență fiscală nu poate fi pusă în discuție aplicarea cotei din convenția de evitare a dublei impuneri.

Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de S.C. .X. .X. S.A., impozitul pe veniturile din România ale firmei .X. GRUP urmează a fi respins, decizia de impunere nr. X./09.06.2009 pentru suma de X lei reprezentând impozit pe venit nerezidenți urmând a fi menținută.

Referitor la impozitul pe veniturile obținute din România de firmele: X și .X. din Slovenia, .X. și .X. Market din Regatul Unit al Marii Britanii în sumă de X lei stabilit de către organul de control, se constată că , deși petenta susține că serviciile nu sunt efectuate în

România, nu prezintă niciun document care să probeze aceasta afirmatie.

Organul de inspectie fiscala arată în capitolul V din Raportul de inspectie fiscală că III. "nici în timpul inspectiei și nici ulterior societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că locul prestării este în afara României sau că S.C..X. S.A. este autorizată să desfășoare activitate în afara granițelor României", dar nu prezintă motivele și documentele concrete care au stat la fundamentarea deciziei de a încadra veniturile societăților menționate mai sus în categoria veniturilor impozabile, așa cum sunt ele reglementate la art.115 din Codul fiscal.

Ținând seama de cele arătate mai sus și având în vedere că petenta, nu a depus documente care sa infirme constatarea organelor de inspectie fiscală in sensul ca plățile efectuate pentru serviciile prestate de către societățile menționate mai sus, societăți având rezidența în Slovenia și Regatul Unit al Marii Britanii, fac parte din categoria veniturilor impozabile așa cum sunt reglementate de art. 115 din Codul fiscal, decizia de impunere referitoare la suma de X lei reprezentând impozit pe veniturile obținute din România de către nerezidenți va fi menținuta, iar contestația va fi respinsă ca neintemeiată și nesusținută cu documente privitor la acest capăt de cerere.

1.4) In ce priveste platile pentru serviciile de evaluare a personalului prestate de X (.X.) din UK, întrucât petenta nu a prezentat certificatul de rezidență fiscală emis de autoritățile din Marea Britanie pentru anul 2006 și 2008, organele de inspectie fiscală au calculat impozit pe veniturile obținute din România ale acestei societăți în sumă de X lei, prin aplicarea cotei de 15% pentru anul 2006, respectiv 16% pentru anul 2008, potrivit art. 116 alin. (2), lit. c) din Codul fiscal aplicabil pentru fiecare perioadă.

S.C. .X. .X. S.A. mentioneaza ca aceste servicii au constat in transmiterea electronic a unor chestioanare de evaluare, considerand ca potrivit art. 115 si 116 din Codul fiscal coroborate cu art.7 "Beneficiile intreprinderii" din Conventia incheiata cu Marea Britanie aceste plati nu fac obiectul impunerii la sursa avand in vedere ca exista si certificate de rezidenta fiscala care atesta ca beneficiarul veniturilor este rezident în Marea Britanie.

Așadar, .X. Marea Britanie a prestat servicii de consultanță în domeniul resurselor umane, veniturile obținute făcând parte din categoria veniturilor impozabile, potrivit art. 115,alin. (1), lit. i) din

Codul fiscal. În mod corect a sesizat petenta faptul că , în cazul prezentării certificatului de rezidență fiscală, potrivit art. 118 din Codul fiscal se aplică prevederile art. 7 din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată de România cu Regatul Unit al Marii Britanii în anul 1976.

Dar, S.C..X. S.A. nu a pus la dispoziția organului de inspecție fiscală sau organului de soluționare a contestației, certificatele de rezidență fiscală emise de autoritățile din Marea Britanie pentru anii 2006 și 2008, neprobându-și astfel afirmațiile.

În aceste condiții, pentru capătul de cerere referitor la impozitul pe veniturile societății X (.X.) din Marea Britanie contestația urmează a fi respinsă ca neintemeiată și nesusținută cu documente și decizia de impunere nr..X./02.06.2009 menținută pentru suma de X lei reprezentând impozit pe venitul de nerezidenți.

1.5) Referitor la plățile efectuate pe parcursul anului 2007 pentru serviciile de consultanță prestate de X, întrucât aceste venituri intră în categoria veniturilor impozabile prevăzute de art.115 alin. (1), lit i) din Codul fiscal, iar contestatoarea nu a prezentat certificat de rezidență fiscală, organul de control a calculat impozit în sumă de X lei .

Și în acest caz, SC .X. .X. SA susține că dispune de certificatul de rezidență fiscală emis de autoritățile din Regatul Unit al Marii Britanii, nu îl anexează contestației (fapt reieșit și din pag. 15 la contestație - fila 16 la dosar unde societatea contestatoare enumeră înscrisurile anexate, între acestea neregăsindu-se certificatul în cauză), neprobându-și susținerile.

În aceste condiții și capătul de cerere referitor la impozitul pe veniturile societății X din UK obținute în urma prestării de servicii de consultanță către SC .X. SRL urmează a fi respins ca neintemeiată și nesusținută cu documente și decizia de impunere nr. .X./02.06.2009 menținută pentru suma de X lei reprezentând impozitul pe venitul nerezidentilor.

1.6) În ceea ce privește suma de X lei reprezentând impozit de veniturile realizate de către .X. X LONDON pentru serviciile de management prestate stabilit suplimentar, pentru anul 2005, petenta susține că a fost nelegal determinat, întrucât a prezentat certificat de rezidență fiscală emis de autoritățile fiscale din Marea Britanie pentru anii 2003-2008.

Organele de inspecție fiscală confirmă că în anexa nr.55 pag.3 în mod eronat s-a reținut obligația suplimentară de plată a unui impozit cu reținere la sursă în valoare de X lei pentru serviciile de management platite către .X. Londra în valoare de X lei, întrucât a fost depus certificatul de rezidență prin care se atestă că a fost rezidență în Regatul Unit al Marii Britanii în anul 2005.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.118 din Codul fiscal, citat anterior, coroborate cu prevederile pct.13 din Norme metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004 care dispun:

“13. (1) Nerezidentul beneficiar al veniturilor din România trebuie să justifice în România dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, încheiată între România și statul său de rezidență, prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din statul respectiv. Pentru dovedirea rezidenței se poate prezenta și un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidenței conform legislației interne a aceluia stat.

(2) Nerezidenții care sunt beneficiarii veniturilor din România vor depune la plătitorul de venit originalul sau copia certificatului de rezidență fiscală ori documentul menționat la alin. (1), tradus și legalizat de organul autorizat din România”.

Având în vedere că beneficiara venitului (.X. X) a depus la plătitorul acestuia, în speță petenta, certificatul de rezidență fiscală emis de către autoritățile din Marea Britanie, astfel cum confirmă organelor de inspecție fiscală, poate beneficia de prevederile art. 7 din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între România și Regatul Unit al Marii Britanii în anul 1976, urmând ca veniturile în cauză să fie impozitate în țara de rezidență, prin natura lor constatată de organele de inspecție fiscală, plățile la extern neincadrându-se în categoria celor pentru care prin convenție se prevede impozitarea la sursă.

În raport de cele prezentate, contestația petentei referitoare la acest capăt de cerere urmează a fi admisă și decizia de impunere nr. .X./09.06.2009 anulată pentru suma de X lei.

În ce privește contestația petentei împotriva sumei de X lei constând în impozit pe veniturile realizate din România de către .X. reprezentând taxă de membru în sumă de X lei, organul de inspecție fiscală a încadrat această plată în categoria redevențelor.

Așa cum s-a arătat anterior la punctul 1.b, documentația privind misiunea X (filele 41- 47) reprezintă modalitatea prin care o societate devine membră a Centrului de informare .X. Europa beneficiind de o serie de servicii cum ar fi: evaluare strategică, consultanță, dezvoltarea abilităților personalului, acces la rapoartele de cercetare realizate de .X., programe de instruire și altele, la prețuri promoționale.

Nici organul de inspecție fiscală și nici petenta nu au invocat documente din care să reiasă dacă și în ce condiții a devenit membră .X., în funcție de ce elemente se plătește taxa de membru, precum și beneficiile concrete ale petentei, stipulate în acorduri încheiate între cele două entități. Fără o analiză a naturii relațiilor existente între cele două persoane juridice, pe bază de documente probatorii, nu se poate lua o decizie corectă cu privire la natura plății suma de 17.908 lei efectuată de S.C..X. S.A și implicit a legalității impozitului de 2.656 lei calculat de către organul de control.

Față de aceste constatări și având în vedere că la încadrarea ca redevență a plății către .X., organele de control nu au prezentat motivele avute în vedere pe bază de documente probatorii, este limpede că nu se poate lua o decizie corectă și legală referitoare la acest capăt de cerere, starea de fapt fiscală nefiind complet și fidel determinată. În aceste condiții, decizia de impunere referitoare la suma de 2.656 lei reprezentând impozit pe veniturile obținute din România de către nerezidenți, urmează să fie desființată.

Prin Decizia de impunere nr..X./02.06.2009 s-a stabilit în sarcina S.C..X. S.A., impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de X lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei. Deși societatea a formulat contestație împotriva sumei de .X. lei reprezentând impozit, în cuprinsul cererii sale a prezentat motive numai pentru impozit pe veniturile din România nerezidenților în sumă X lei.

Din analiza contestației depuse reiese că S.C. .X. .X. S.A. nu a făcut nicio referire la impozitul pe veniturile obținute din România de către următoarele societăți:

- X LLU (UK) în sumă de X lei (veniturile reprezentând program X în anul 2005)
- X (UK) în sumă de X lei (veniturile reprezentând soft X, mentenanță, taxa anuală pentru anii 2006 și 2007)
- X (USA) în sumă de X lei (veniturile reprezentând 1/3 proiect X în anul 2006)

-X în sumă de X lei (veniturile reprezentând taxa prof Balanced, cursuri pregătire, în anii 2005,2006,2007)

-X în sumă de X lei (veniturile reprezentând participare la conferințe în anul 2006)

-Xand Associates în sumă de X lei (veniturile reprezentând cursuri în anii 2004 și 2006)

S.C. .X. .X. S.A. nu a formulat și depus motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care și-a întemeiat contestația împotriva sumei de X lei constând în impozitul pe veniturile din România a nerezidenților menționați mai sus, încălcând astfel prevederile art. 206 alin.(1) din Codul de procedură fiscală-republicat coroborat cu art.65 alin. (1) conform căruia contribuabilul are obligația "de a dovedi actele și faptele care au stat la baza [...] oricăror cereri adresate organului fiscal."

Potrivit prevederilor art.206 alin.(1) din OG. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală-republicat :

"Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[.....]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

[.....]", iar dispozițiile pct.12.1 și pct. 2.4 din OMFP nr. 519/2005 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a titlului IX din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală-republicat, stipulează următoarele:

"12.1. Contestația poate fi respinsă ca :

[.....]

b) nemotivată, în situația în care contestatarul nu prezintă argumentele de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării; [.....],

"Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de drept și de fapt pentru care a contestat actul administrativ fiscal".

Având în vedere prevederile normelor legale sus citate, precum și faptul că, societatea nu a prezentat argumente legale prin care să combată și să înlăture constatările organelor de control, contestația împotriva sumei de X lei reprezentând impozit pe veniturile din România a nerezidenților va fi respinsă ca nemotivată.

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe veniturile din România, principiului de drept

accesoriu urmează principalul, capitolul din decizia de impunere nr..X./02.06.2009 referitor la obligații fiscale accesorii calculate în baza art. 119-120 din Codul de procedură fiscală va fi desființat urmând ca organele de inspecție fiscală sa recalculeze majorările in funcție de obligația cu titlu de impozit pe veniturile nerezidenților care va fi stabilită in sarcina societății în urma reanalizării cauzei dispusă prin prezenta decizie.

## 2. In ce privește contestatia îndreptată împotriva dispoziției de măsuri

Referitor la măsura prin care organul de inspecție fiscală a dispus diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei în raport de normele legale în vigoare, de susținerile părților și de documentele aflate la dosarul cauzei, urmează a se stabili dacă cheltuielile cu pregătirea profesională a persoanelor fizice și juridice care sunt mandatate de către S.C..X. S.A. să vândă produse de asigurare, sunt deductibile fiscal la calculul pro.X.ului impozabil sau la determinarea pierderii fiscale.

În fapt, în perioada 2003-2008 S.C..X. S.A. a înregistrat cheltuieli cu pregătirea profesională a agenților persoane fizice și juridice abilitate să vândă produsele de asigurare .X. în baza unor contracte de mandat încheiat între aceștia și petenta.

Prin contestatia formulate societatea sustine ca obtine venituri impozabile prin vanzarea unui numar cat mai mare de .X. si de pensii care sunt prezentate clientilor de catre agenti. Pentru a-si mari volumul de vanzare al produselor agentii trebuie sa cunoasca foarte bine produsele si sa fie la curent cu cele mai noi modificari ale respectivelor produse.

În drept sunt aplicabile prevederile art. 7 și ale art. 9 din Legea nr. 414 din 26 iunie 2002 - privind impozitul pe pro.X. coroborate cu prevederile pct. 9.1 și 9.2 din HG nr. 859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe pro.X. pentru anul 2003 și prevederile art. 21 alin. (1) și (2), lit. h) din Codul fiscal, cu modificările și actualizările ulterioare , pentru perioada 2004-2008, astfel:

### Pentru anul 2003:

Legea 414/2002 privind impozitul pe pro.X.:

Art. 7 (1) Pro.X.ul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursa și cheltuielile efectuate pentru



realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adauga cheltuielile nedeductibile.

Art. 9. – (1) La calculul pro.X.ului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile.

Instrucțiuni:

9.1. Cheltuielile efectuate de un contribuabil sunt considerate ca fiind aferente veniturilor impozabile numai dacă sunt efectuate în scopul realizării veniturilor.

9.2. Nu sunt deductibile cheltuielile cu amortizarea caselor de odihna proprii sau a imobilizarilor, care nu sunt utilizate pentru realizarea veniturilor, de tipul navelor, aeronavelor, vaselor de croaziera și altele asemenea, precum și toate celelalte cheltuieli aferente acestora. Nu se deduc din baza de impunere a pro.X.ului sumele care reprezintă cheltuielile efectuate cu asigurarea serviciilor de cazare, masa și transport pentru persoanele care nu sunt salariate ale contribuabilului. De asemenea, nu se deduc cheltuielile de transport, cu cazarea și masa, efectuate pentru salariații proprii în afară perioadei de pregătire, în cadrul centrelor de pregătire proprii.

Pentru anii 2004-2007:

Codul fiscal:

Art. 21. - (1) Pentru determinarea pro.X.ului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

(...)

h) cheltuielile pentru formarea și perfecționarea profesională a personalului angajat;

(...)

În condițiile în care agenții de asigurări nu sunt salariați ai contestatoarei, între aceștia și societatea neexistând raporturi de natură angajat-angajator cheltuielile cu pregătirea profesională intră în sarcina acestor agenți.

Dispozițiile normative incidente în materie vizează în mod expres personalul angajat, categorie în care nu se cuprind agenții, iar societatea nu învederează motive de fapt și de drept care să justifice deductibilitatea respectivelor cheltuieli la calculul pro.X.ului impozabil.

Argumentul contestatoarei privind faptul că agenții pentru care a suportat cheltuielile de pregătire profesională au contribuit la

realizarea veniturilor din vanzarea asigurarilor de viata si pensii nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei intrucat tocmai acesta a fost obiectul mandatului, respectiv, vanzarea produselor societatii de asigurare.

In conditiile alegerii acestei forme de desfasurare a activitatii contestatoarea a inteles sa foloseasca experienta agentilor in vederea vanzarii produselor in schimbul platii catre acesti agenti a comisionului convenit prin conventiile incheiate cu acestia. In conformitate cu dispozitiile art.969 Cod civil "Conventiile legal facute au putere de lege intre partile contractante", societatea nejustificand in nici un mod suportarea pe cheltuieli a pregatirii profesionale efectuata in folosul agentilor de asigurare.

In concluzie in mod legal organele de inspectie fiscala au dispus diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei, contestatia indreptata impotriva dispozitiei de masuri nr..X./09.06.2009 avand ca obiect aceasta suma urmand sa fie respinsa ca neintemeiata.

### 3. Referitor la plățile către firma .X.

Având in vedere soluția de desființare a capitolului din decizia de impunere referitor la impozitul pe venitul nerezidenților, în mod corespunzător, la reanalizarea cauzei organele de inspectie fiscală se vor pronunța și cu privire la susținerea contestatoarei potrivit careia aferent plăților efectuate catre .X. X in baza contractului de licență și a contractului de furnizare servicii suport ar fi retinut, calculate si virat impozit pe venitul nedatorat la bugetul statului.

Aceasta intrucât în conformitate cu art.94 alin.2 lit.a) din O.G.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

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

De asemenea, la alin.3 lit.e) al aceluiasi articol se precizeaza:

“(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspekție fiscală va proceda la:

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;”

Pentru considerentele arătate și în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.206 lit.c) și d), ale art.216 alin.1 și alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicat, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile pct.2.4, pct.12.1 lit.a, lit.b și pct 12.7 din Ordinul ANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

#### **DECIDE:**

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. .X./02.06.2009 pentru suma de X lei, reprezentând impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze cauza pentru aceleasi obligatii bugetare si aceeasi perioada in conformitate cu cele retinute in motivarea prezentei decizii.

2. Admiterea contestației formulată de S.C..X. S.A. pentru suma de 102 lei reprezentând impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți și, pe cale de consecință, anularea corespunzătoare Deciziei de impunere nr. .X./02.06.2009 pentru aceasta suma.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma de X lei, reprezentând impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți și, pe cale de consecință menținerea corespunzătoare deciziei de impunere .X./02.06.2009 pentru aceasta suma.

4. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C..X. S.A. referitoare la suma de X lei reprezentând impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți și pe cale de

consecință, menținerea măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. .X./02.06.2009.

5. Desființarea parțială a Deciziei de impunere pentru suma de .X. lei, reprezentând obligații fiscale accesorii, urmând ca în raport de soluțiile privind obligația principală să fie recalulate în mod corespunzător.

6. Respingerea ca neîntemeiată a contestației împotriva măsurii privind diminuarea pierderii fiscale pentru suma de .X. lei aferentă perioadei 2003-2007 și pe cale de consecință, menținerea măsurii înscrisă în Dispoziția de măsuri nr. .X./02.06.2009 referitoare la această sumă.

Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării la Curtea de Apel X.

X  
DIRECTOR GENERAL