



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043
Fax : + 021 336 85 48

DECIZIA nr. 54 / 12. 02 .2010 privind soluționarea contestației formulate de S.C. F SRL

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice prin adresa cu privire la contestația formulată de **S.C. F SRL**, împotriva Deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice în baza raportului de inspecție fiscală .

S.C. F SRL contestă parțial Decizia de impunere, emisă de Direcția generală a finanțelor publice - Activitatea de inspecție fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală, prin care s-a aprobat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și s-a stabilit de plată taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, societatea **contestând taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.**

De asemenea, societatea contestă și suma de lei, reprezentând:

- impozit pe venitul persoanelor nerezidente;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată. Decizia de impunere a fost comunicată societății la data de 21.07.2008 conform semnăturii de primire și ștampilei aplicată pe decizia de

impunere, iar contestația a fost transmisă prin poștă la data de 20.08.2009 conform ștampilei poștale aplicată pe plicul aflat la dosarul cauzei.

Constatând că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 și art.209 alin.(1) lit.b din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. F SRL .

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice– Activitatea de inspecție fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală, societatea susține următoarele:

Referitor la TVA în sumă de lei aferentă cheltuielilor de consultanță, contestatoarea susține că temeiul legal invocat de organele de inspecție fiscală, respectiv art.41lit.a) din HG nr.44/2004 de aplicare a art.11 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, se referă la servicii pe care o filială le-a achiziționat numai în baza relației de afiliere, servicii ce nu ar fi fost contractate dacă ar fi fost persoană independentă.

Ori contestatoarea arată că a achiziționat servicii necesare desfășurării activității de care a avut nevoie indiferent cine ar fi fost prestatorul, având în vedere că nu deține personal specializat pentru astfel de servicii.

Mai mult, costul acestor servicii nu ar fi putut fi deduse la nivelul societății mamă întrucât au fost efectuate pentru SC F SRL, astfel că temeiul legal invocat de organele de inspecție fiscală este în contradicție cu situația reală.

În ceea ce privește invocarea art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, contestatoarea susține că este eronat întrucât se referă la deductibilitatea TVA aferentă operațiunilor impozabile ori societatea a optat prin notificarea pentru taxarea operațiunilor de arendare. Ca urmare susține că societatea are dreptul să deducă TVA aferentă operațiunilor de consultanță deoarece acestea sunt destinate realizării de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

Potrivit celor prezentate solicită acceptarea la rambursare a TVA în sumă de lei.

În ceea ce privește TVA în sumă de lei aferentă achizițiilor de substanțe fertilizatoare utilizate pe terenul arendat către SC A SRL, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere faptul că potrivit art.1 din Contractul de arendare societatea s-a obligat să efectueze lucrări de fertilizare a solului deoarece calitatea

acestui nu era satisfăcătoare acesta nefiind supus lucrărilor agricole o perioadă de 12 ani.

Substanțele fertilizatoare utilizate se acumulează în sol ducând în timp la creșterea calitativă a solului astfel că, tariful arendei este un preț mediu de piață și nu toate cheltuielile efectuate de societate se recuperează din primul an prin intermediul arendei, acoperirea costurilor și înregistrarea de profit fiind o operațiune de durată.

Ca urmare, societatea consideră că fertilizarea terenului arendat nu reprezintă o livrare asimilată de bunuri cu plată și nici predare cu titlu gratuit altor persoane a bunurilor achiziționate.

Astfel, societatea arată că nu avea obligația să colecteze TVA și este îndreptățită să deducă TVA aferent achizițiilor de substanțe fertilizatoare întrucât este o operațiune efectuată în scopul desfășurării activității.

Referitor la impozitul pe venitul persoanelor nerezidente și majorărilor de întârziere aferente, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au calculat impozitul prin aplicarea cotei de 10% prevăzută de art.13 *“Redevențe”* din Convenția pentru evitarea dublei impuneri încheiată între România și D, ratificată prin Decret

Contestatoarea arată că SC D a pus la dispoziția societății din România certificatul de rezidență fiscală eliberat la data de 10.07.2009 de către autoritățile fiscale din D prin care se confirmă că societatea este subiect al impunerii fiscale în D.

În legătură cu veniturile obținute de SC D din R pentru care societatea nu a reținut impozit precizează că veniturile au fost achitate în baza Contractului de consultanță aferent achiziției de terenuri în suprafață de ... ha în R încheiat la data de 01.05.2008, prin care s-a convenit ca prețul serviciilor prestate să fie de ... euro/ha. SC D a emis factura în sumă de euro ce a fost achitată la data de 25.03.2009.

Conform situației detaliate aferentă facturii emise societatea daneză a prestat servicii constând în verificarea legalității achizițiilor de teren, respectiv verificarea gradului de compactare a terenurilor în aria de interes a cumpărătorului, verificarea climatului istoric din zona unde se află terenul ce urma a fi cumpărat, verificarea calității solului, verificarea istoricului situației juridice a terenurilor, autorizarea activității pe teren în vederea desfășurării activității în bune condiții, stabilirea liniilor directe în ce privește colaborarea cu avocații din România în evaluarea titlurilor de proprietate aferente terenurilor.

Având în vedere natura serviciilor prestate de către SC D societatea susține că acestea se încadrează în prevederile art.7 *“Beneficiile întreprinderii”* din Convenția pentru evitarea dublei impuneri încheiată între R și D, respectiv se supun impozitării în D.

De asemenea, arată că art.13 alin.3 din Convenție definește clar termenul de “*redevențe*” iar potrivit pct.2 alin.11 din HG nr.44/2004 date în aplicarea art.115 (1) lit.d) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precizează că în cazul contractului de prestări servicii în care una dintre părți se angajează să utilizeze cunoștințele sale pentru cealaltă parte nu constituie redevență.

Totodată, contestatoarea invocă comentariile OECD cu privire la modelul convențiilor, respectiv paragraful 2 pct.11.3 aferente articolului 12 “*Redevențe*” din care, susține contestatoarea, rezultă că plățile efectuate nu sunt și nu se încadrează în categoria redevențelor ci în prevederile art.7 “*Beneficiile întreprinderii*” din Convenția pentru evitarea dublei impuneri încheiată între R și D, respectiv se supun impozitării în D și pentru care societatea nu avea obligația să calculeze să rețină și să vireze impozit.

Ca urmare solicită anularea impozitului pe venitul persoanelor nerezidente și a majorărilor de întârziere aferente.

Referitor la procedura de verificare contestatoarea susține că potrivit art.4 al cap.III din Ordinul nr.1181/2007 soluționarea deconturilor de TVA cu sume negative cu opțiune la rambursare se va efectua prin verificarea doar a TVA iar prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată organele de inspecție fiscală au analizat și impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente.

Societatea consideră că ar fi trebuit să se întocmească două rapoarte de inspecție fiscală, unul pentru TVA, altul pentru impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente.

Ca urmare, contestatoarea solicită anularea raportului de inspecție fiscală în ceea ce privește impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente.

II. Prin Decizia de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice – Activitatea de inspecție fiscală, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală, astfel:

În ceea ce privește TVA

Perioada verificată:27.12.2007 – 31.05.2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat servicii de consultanță externe în baza facturii, în sumă de lei emisă de D SRL din D, societatea afiliată conform declarației societății.

TVA aferentă facturii în sumă de lei a fost înregistrată ca TVA colectată și deductibilă conform prevederilor pct.82 alin.4 din HG nr.44/2004. S-a constatat că au fost încălcate prevederile art.11 din Legea

nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precum și faptul că societatea nu a prezentat contractul, rapoarte de lucru sau situații de lucrări.

În baza art.21 alin.1 și alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de lei reprezintă cheltuială nedeductibilă iar TVA aferentă de lei, potrivit art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, nu este deductibilă.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a arendat ... ha teren societății SC A SRL din D, care a efectuat lucrări de însămânțare cu rapiță peha teren. Prin contractul de arendare se prevede că beneficiarul pune la dispoziția prestatorului toate materialele necesare.

S-a constatat că pentru arendarea terenului societatea a depus notificarea prin care optează pentru taxarea acestei operațiuni.

Cu privire la arendă, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată a utilizat substanțe de fertilizare și pentru fertilizarea celor ha arendată. Valoarea acestor substanțe este delei, adică lei/ha. Având în vedere că tariful arende este doar de ... euro/ha organele de inspecție fiscală au constatat că rezultă că aceste îngrășăminte nu sunt cuprinse în tarif, fiind puse la dispoziția SC A SRL cu tiltu gratuit.

Astfel, în baza art.128 alin.4 lit.b) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, operațiunea este asimilată livrărilor de bunuri și societatea avea obligația colectării TVA în sumă delei.

Referitor la impozitul pe venitul persoanelor nerezidente, în timpul inspecției fiscale a fost emis avizul de inspecție fiscală pentru verificarea implicațiilor asupra acestui impozit.

Așa cum s-a analizat și la capitolul TA societatea a achitat, la data de 29.03.2009, suma delei reprezentând contravaloarea serviciilor de consultanță către D din D pentru care nu a reținut și virat impozitul pe venitul persoanelor juridice nerezidente.

În timpul inspecției fiscale a fost prezentat certificatul de rezidență fiscală pentru societatea prestatoare, emis de autoritățile daneze.

Astfel, în baza art.13 din Decretul privind Convenția încheiată între R și D organele de inspecție fiscală au calculat impozitul pe venitul persoanelor nerezidente în sumă delei, prin aplicarea cotei de 10% la suma achitată de societate.

Totodată, au fost calculate și majorări de întârziere aferente în sumă delei, până la data de 13.07.2009, inclusiv.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada

verificată, invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată,

1.a) Referitor TVA neacceptată la deducere în sumă de lei aferentă cheltuielilor de consultanță din factura emisă de D din D, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra dreptului de deducere a TVA aferentă unor servicii de consultanță facturate contestatoarei în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere contractul de prestări servicii precum și situația cu prestările de servicii prezentate de societate în justificarea dreptului de deducere .

Perioada verificată: 27.12.2007 – 31.05.2009.

În fapt, societatea a achiziționat și a înregistrat în contabilitate în valoarea terenurilor servicii externe de consultanță conform facturii externe emisă de D din D în valoare de euro, respectiv lei pentru care din punct de vedere al TVA a aplicat “*taxarea inversă*”.

S-a constatat că societatea a înregistrat atât TVA deductibilă cât și colectată în sumă de lei din factura externă emisă de D din D, în baza art.82 alin.4 din HG nr.44/2004.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA în sumă de lei în baza art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe motiv că, pentru aceste cheltuieli societatea nu a prezentat contract de prestări servicii, rapoarte de lucru sau situații de lucrări care să justifice prestarea efectivă în scopul operațiunilor taxabile.

În drept, în cazul serviciilor legate de bunuri imobile sunt aplicabile următoarele prevederi legale, în vigoare începând cu data de 01.01.2007 , se prevede că:

Potrivit art.126 alin.1 lit.a) și b) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;”

Conform art.133 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

“Locul prestării de servicii

(1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

a) locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile;”

În situația în care prestatorul nu este stabilit în R și nu este înregistrat în R conform art.153, cu privire la persoana obligată la plata taxei pentru operațiuni taxabile din România, la art.150 alin.1 lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată:

“g) persoana impozabilă acționând ca atare sau persoana juridică neimpozabilă, stabilită în România sau nestabilită în România, dar înregistrată prin reprezentant fiscal, care este beneficiar al unor livrări de bunuri sau prestări de servicii care au loc în România, conform art. 132 sau 133, altele decât cele prevăzute la lit. b) - e), dacă sunt realizate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România și care nu este înregistrată în România, conform art. 153.”

În această situație persoana obligată la plata TVA în R este beneficiarul serviciilor prestate care dacă este înregistrat în scopuri de TVA conform art.153, aplică taxarea inversă.

Astfel, se reține că beneficiarul serviciilor prestate legate de bunuri imobile aflate pe teritoriul României este obligat să efectueze plata efectivă a TVA aferentă serviciilor respective doar în situația în care este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă, neînregistrată conform art.153, indiferent dacă este sau nu înregistrată conform art.153¹, situație în care trebuie să depună decont special de TVA, potrivit OMFP nr.36/2007.

Prin urmare, dacă bunul imobil este situat în România, serviciile legate de bunul imobil sunt impozabile în R și trebuie analizat dacă există vreo scutire de TVA.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că societatea aplică taxarea inversă pentru TVA aferentă serviciilor consultantță achiziționate de la extern în condițiile în care face dovada că acestea au fost efectiv prestate și au fost utilizate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Se reține că, ulterior depunerii contestației societatea a prezentat o copie a Contractului de consultanță încheiat cu D din D, tradus în limba română de un traducător autorizat și o situație cu descrierea prestărilor de servicii.

Obiectul contractului, prevăzut la art.2 din respectivul contract, constă în efectuarea următoarelor servicii: verificarea legalității documentelor în vederea achiziționării de teren, verificarea stadiului de întabulare a terenului la Oficiul de cadastru, controlul legalității documentelor semnate de A L, verificarea stadiului și gradului de compactare a terenurilor, pentru clientul SC F SRL.

La art.8 din contract se prevăd obligațiile consultantului ca fiind: verificarea gradului de compactare a terenurilor, verificarea climatului istoric din zona unde se află terenul ce urma a fi cumpărat, verificarea calității solului aferent terenurilor ce urmează a fi achiziționate, verificarea istoricului situației juridice a terenurilor, autorizarea activității pe teren în vederea unei bune desfășurări a activității de achiziție a terenului și stabilirea de linii directoare în ce privește colaborarea cu avocați din Ra precum și criteriile ce vor fi avute în vedere de avocații autohtoni în evaluarea titlurilor de proprietate aferente terenurilor.

Din situația de prestări servicii prezentată rezultă următoarele servicii :

- “Verificarea procedurii de întocmire și semnare a antecontractului cu B R în vederea achiziționării unei suprafețe de teren de ... ha **având în vedere raportul întocmit de LA**. Verificarea modalității de întocmire a contractelor de împrumut în vederea susținerii în investiții”;

- “Verificarea achiziției de teren **în raport cu informarea realizată de LA 639/2008**, 21.05.2008, S”;

- “**verificarea raportului privind calitatea solului**, poziționarea în aria de interes și gradul de dezvoltare al infrastructurii pentru suprafața de teren achiziționată în anul 2005”;

- “verificarea gradului de compactare a terenului în zona de interes a clientului Farmer, respectiv județele, realizarea de verificări privind posibilitatea compactării viitoare și o mai bună exploatare a solului. Verificarea climatului și a varietății climaterice în zona de achiziție a terenului”, etc.

Din analiza acestei situații reiese că, față de obiectul contractului sunt consemnate trei categorii de prestări de servicii, respectiv verificarea legalității documentelor în vederea achiziționării de teren, verificarea gradului de compactare a terenurilor și verificarea calității solului aferent terenurilor ce

urmează a fi achiziționate fără să rezulte concret în ce au constat aceste servicii și fără a fi prezentate rapoartele și informările despre care se face mențiune în situația prestărilor de servicii prezentată.

De asemenea, se reține că la dosarul cauzei sunt anexate o serie de documente în copie, netraduse din limba engleză și polonă, respectiv factura fiscală emise de D pentru servicii de consultanță, bonuri fiscale și facturi fiscale emise pe numele P SA – P, pentru consum de combustibili, hrană, rovinieta, taxi, cazare hotel atât în R cât și în străinătate atașate la o serie de e-mail-uri transmise de secretariatul P SA către P M.

Potrivit celor prezentate, se reține că, din documentele anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la prestarea efectivă a serviciilor.

Ca urmare, se impune ca necesară analizarea acestor documente și stabilirea de către organele de inspecție fiscală dacă aceste servicii au fost prestate efectiv .

În situația în care, urmare a analizării documentelor, se va constata că aceste servicii au fost prestate efectiv organele de inspecție fiscală vor analiza dacă prestările sunt aferente operațiunilor taxabile ale contestatoarei.

De asemenea, în situația în care, în urma analizării documentelor prezentate, se va constata că aceste servicii nu au fost prestate efectiv organele de inspecție fiscală vor reanaliza măsura neadmiterii la deducere a TVA în condițiile în care aceasta a fost înregistrată atât ca TVA colectată cât și ca TVA deductibilă, conform celor precizate în raportul de inspecție fiscală.

Ca urmare, se va face desființarea deciziei de impunere pentru acest capăt de cerere urmând ca organele de inspecție să reanalizeze TVA neacceptată la deducere în sumă de lei în funcție de cele precizate în decizie și de prevederile legale incidente.

1.b) În ceea ce privește TVA colectată în sumă de lei, cauza supusă soluționării este dacă predarea substanțelor fertilizatoare de către arendator arendașului reprezintă livrare de bunuri cu tiltu gratuit ce se încadrează în categoria operațiunilor asimilate livrărilor pentru care societatea avea obligația colectării TVA în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu s-a efectuat o analiză a tuturor aspectelor relevante din punct de vedere al TVA care să conducă la încadrarea acesteia în categoria operațiunilor taxabile.

Perioada verificată: 2008.

În fapt, societatea a dedus TVA aferentă substanțelor fertilizatoare achiziționate ce au fost predate către SC A SRL, potrivit actului adițional la contractul de arendare din data de 01.09.2008, în vederea fertilizării terenului deha dat în arendă acestei societăți, ce are calitatea de arendaș conform contractului.

Tariful aferendei stabilit prin contract este de ...euro/ha iar valoarea substanțelor fertilizatoare este de lei, respectiv lei/ha.

Organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea acestor substanțe fertilizatoare nu este cuprinsă în tariful arendeii ci au fost puse la dispoziția SC A SRL cu titlu gratuit astfel că, potrivit art.128 alin.4 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, această operațiune este asimilată livrărilor pentru care societatea avea obligația să colecteze TVA în sumă de lei.

Contestatoarea arată că substanțele fertilizatoare utilizate conduc la creșterea calitativă a solului într-o perioadă mai îndelungată astfel că, tariful arendeii este un preț mediu de piață și nu toate cheltuielile efectuate de societate se recuperează din primul an prin intermediul arendeii, acoperirea costurilor și înregistrarea de profit fiind o operațiune de durată iar fertilizarea terenului arendat nu reprezintă o livrare asimilată de bunuri cu plată și nici predate cu titlu gratuit altor persoane a bunurilor achiziționate.

În drept, conform prevederilor art.128 alin.1 și 4 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:[...]

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;”

Conform prevederilor legale de mai sus reiese că livrarea de bunuri reprezintă transferul dreptului de proprietate de a dispune de bunuri ca și proprietar iar preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit este operațiune asimilată livrărilor.

Potrivit Contractului de arendă, anexat la dosarul cauzei, încheiat la data de 01.09.2008 între SC F SRL în calitate de arendator și SC A SRL în calitate de arendaș, arendatorul închiriază arendașului în vederea unei valorificări eficiente suprafața de teren arabil, pe o perioadă de un an, prin care se stabilește de comun acord o chirie de ... euro/ha.

La art.1 "Obiectul contractului", se prevede că "terenul predat va fi fertilizat la data predării și nu este grevat de nici un fel de sarcini".

La data de 01.10.2008 cele două părți contractante încheie Act adițional la Contractul de arendă prin care convin de comun acord:

"Având în vedere că din motive tehnice terenul ce face obiectul contractului de arendă nu a putut fi predat conținând amendamentele necesare (nu a fost fertilizat), în vederea respectării obligației prevăzute în contract, părțile înțeleg să încheie prezentul act adițional cu următorul conținut:

Arendatorul, având în vedere că nu dispune de mijloacele necesare efectuării fertilizării, pune la dispoziția arendașului cantitatea necesară de fertilizatori în vederea creșterii calității solului".

Potrivit actului adițional la contractul de arendă la data predării terenului arabil în arendă societatea arendașoare nu a efectuat fertilizarea așa cum s-a prevăzut în contract astfel că, ulterior a pus la dispoziția arendașului – SC A SRL, substanțele fertilizatoare în vederea fertilizării terenului de către arendaș.

În raport de cele prezentate mai sus organele de inspecție fiscală au stabilit că predarea substanțelor fertilizatoare către arendaș reprezintă operațiune asimilată livrării, imposabilă, fără a avea în vedere toate aspectele relevante din punct de vedere al TVA, respectiv :

Deși, prin raportul de inspecție fiscală se precizează că pentru arendarea acestui teren societatea a depus notificarea prin care optează pentru taxarea acestei operațiuni, conform prevederilor art.141 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au analizat data de la care a optat societatea și dacă urmare a opțiunii operațiunea de arendare este taxabilă în anul 2008.

La analizarea notificării depuse se vor avea în vedere și punctele de vedere exprimate de Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin adresa, conform căreia:

"trebuie să se țină seama de prevederile legale în vigoare la momentul efectuării operațiunilor de închiriere, întrucât dreptul de a opta prin notificare ia naștere subsecvent, din momentul efectuării operațiunii de închiriere "

și prin adresaprin care se arată că:

"depunerea cu întârziere a notificării prevăzută la art.141 alin.3 din Codul fiscal, nu va anula dreptul presoanei impozabile de a aplica regimul de

taxare, dar pentru anul 2007 organele fiscale trebuie să aplice legislația așa cum era”, respectiv având în vedere prevederile pct.38 alin.1, alin.3 și alin.5 din HG nr.44/2004 care preciza expres că operațiunea de taxare se va exercita de la data depunerii notificării sau la o dată ulterioară înscrisă în notificare.

Pe cale de consecință, nu s-a analizat dacă achiziția de substanțe fertilizatoare a fost efectuată în scopul realizării de operațiuni taxabile prin opțiune, respectiv dacă sunt îndeplinite cerințele și condițiile prevăzute la art.145 și art.146 coroborate cu cele de la pct.45 și 46 alin.1 din HG nr.44/2004, referitoare la dreptul de deducere al TVA.

De asemenea, prin raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală nu au analizat faptul că societatea a procedat la fertilizarea solului arendat cu substanțe ce asigură îmbunătățirea calității solului arendat pe o perioadă mai mare de un an, durata contractului fiind de un an, astfel că există posibilitatea ca societatea contestatoare să utilizeze acest teren fertilizat, în beneficiul său, pentru operațiuni taxabile.

În același sens este și punctul de vedere al direcției de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice – Direcția Legislație în Domeniul TVA exprimat prin adresa, pentru speța în cauză;

“Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă substanțelor pentru fertilizare achizionate de contestatoare și utilizate pentru fertilizare[...] în ceea ce privește operațiunile economice legate de derularea contractului de arendă încheiat în data de 01.09.2008, în condițiile în care operațiunile ar fi taxabile prin opțiune, [...] reținem următoarele aspecte relevante din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată:

[...] societatea a procedat la fertilizarea solului arendat cu substanțe, aspect ce rezultă din bonurile de consum întocmite pe perioada 27 noiembrie 2008 – 12 mai 2009, operațiune de fertilizare care asigură îmbunătățirea calității solului arendat pe o perioadă mai mare de un an, când expiră contractul, astfel că, societatea contestatoare are posibilitatea de a folosi acest teren fertilizat în următorii ani, în beneficiul său pentru operațiuni taxabile. [...].”

Ca urmare, se va face desființarea deciziei de impunere pentru acest capăt de cerere urmând ca organele de inspecție să reanalizeze TVA dispusă la colectare în funcție de cele precizate în decizie.

2. Referitor la suma de lei, reprezentând:

- **impozit pe venitul persoanelor nerezidente;**
- **majorări de întârziere aferente impozitului pe**

venitul persoanelor nerezidente, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra legalității încadrării platilor la extern în categoria redevențelor în condițiile în care la capitolul 1 din decizie s-a reținut că nu s-a putut stabili dacă serviciile au fost efectiv prestate.

Perioada verificata: 27.12.2007 – 31.05.2009.

În fapt, societatea a achitat către D din D, suma deeuro, reprezentând contravaloarea facturii externe de prestări servicii pentru care nu a reținut și nu a virat impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente.

S-a constatat că societatea a prezentat certificatul de rezidență fiscală pentru societatea prestatoare, emis de autoritățile daneze. Ca urmare, organele de inspecție fiscală au calculat impozitul pe venitul persoanelor nerezidente realizat din R prin aplicarea cotei de 10% prevăzută la art.13 din Decretul privind Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între R și D.

Contestatoarea susține că plățile efectuate la extern reprezintă servicii de consultanță, că se încadrează în prevederile art.7”*Beneficiile întreprinderii*” din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între R și D și se supun impozitării în D. Societatea arată că veniturile achitate persoanei nerezidente provin din servicii de consultanță desfășurate în mod obișnuit de D prin folosirea cunoștințelor pe care le posedă în acest domeniu.

La capitolul 1a) din decizie s-a reținut că societatea a prezentat documente, respectiv contract de consultanță și o situație centralizatoare cu prestările de servicii prin care se face trimitere la alte documente ce nu au fost analizate, astfel organul de soluționare nu se poate pronunța asupra naturii acestora.

În drept, potrivit art.13 alin.3 din Decretul nr.386 din 27 octombrie 1977 pentru ratificarea unor tratate internaționale prin care se ratifică Convenția între R și D privind evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și avere:

“3. Termenul redevențe folosit în prezentul articol indică remunerațiile de orice natură plătite pentru folosirea sau concesiunea folosirii unui drept de autor asupra unei opere literare, artistice sau științifice, inclusiv drepturi de autor pentru filme de cinematograf ori filme sau benzi magnetice destinate emisiunilor de radio sau televiziune, a unui brevet de invenție, a unei mărci de fabrică sau alte asemenea drepturi, a unui desen

sau a unui model, a unui plan, a unei formule sau a unui procedeu secret sau pentru folosirea sau concesionarea folosirii unui echipament industrial, comercial sau științific ori pentru informații relative la experiența câștigată în domeniul industrial, comercial sau științific.

Totodată, prin Convenția Model OECD la paragraful 2 al art.12 se precizează că redevențele sunt legate de drepturi sau de proprietăți constituind diferite forme de proprietate literară și artistică, elemente de proprietate intelectuală menționate în text și informații privind experiența în domeniul industrial, comercial sau științific.

Comentariile la Convenția model OECD transmise de Direcția generală de politică și legislație fiscală în baza Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr.1033/2003 privind aplicarea convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu alte state, referitor la art.12 privind impunerea redevențelor, paragraful 2 pct.8 prevede:

“Paragraful 2 conține o definiție a termenului de “redevență”. În general acestea sunt legate de drepturi sau proprietăți constituind diferite forme de proprietate literară și artistică, elemente de proprietate intelectuală menționate în text și informații privind experiența în domeniul industrial, comercial sau științific.[..]”

Iar paragraful 2 pct.11 precizează:

“Pentru a clasifica ca redevențe plățile primite în legătură cu informațiile privind experiența în domeniul industrial, comercial sau științific, paragraful 2 apelează la conceptul de “know-how”. [...] În contractul de “know-how”, una din părți acceptă să împărtășească celeilalte părți, astfel încât aceasta din urma să le poată folosi în interesul său, cunoștințele și experiența sa specială care rămân nedezvăluite publicului. Se recunoaște faptul că donatorului nu i se cere să joace nici un rol în aplicarea formulelor puse la dispoziția licențiatului și ca acesta nu garantează rezultatele aplicării formulelor respective. De aceea acest tip de contract diferă de contractele privind prestarea de servicii, în care una din părți se angajează să utilizeze cunoștințele sale uzuale pentru executarea de către ea însăși a unei lucrări pentru cealaltă parte.”

Față de cele prezentate organele de inspecție fiscală s-au rezumat să constate că societatea nu a reținut și virat impozitul pe venitul persoanelor juridice nerezidente “așa cum prevede Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare la art.115 alin.1 lit.i) și 116 alin.5”.

Totodată, se reține că din actele de la dosar nu rezultă natura serviciilor prestate de către persoana nerezidentă astfel că, organul de

soluționare a contestației este în imposibilitate să se pronunțe asupra încadrării plăților la extern în categoria redevențelor.

În consecință, se va face desființarea deciziei de impunere pentru impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente în sumă delei și a majorărilor de întârziere aferente în sumă de ... lei potrivit prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată :

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”,

urmând ca organele de inspecție fiscală să analizeze pe baza documentelor prezentate de societate dacă aceste servicii au fost prestate efectiv iar în condițiile în care, urmare a analizării documentelor, se constată că acestea nu au fost prestate să se stabilească natura plăților efectuate la extern și dacă societatea datorează impozit pe venitul persoanelor nerezidente obținut din R.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art.126 alin.1, lit.a și b), art.128alin.1 și alin.(4) lit.b) și art.133 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, art.13 alin.3 din Decretul nr.386/1977, art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborate cu art.205, 206, 207 și 209 din O.G. nr. 92/2003, republicată, se

DECIDE

Desființarea deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice – Activitatea de inspecție fiscală, **pentru** :

- impozit pe venitul persoanelor nerezidente;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente,
- TVA respinsă la rambursare,

urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și același tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în spetă precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel în termen de 6 luni de la data comunicării, potrivit prevederilor legale.