

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA de ADMINISTRARE FISCALA
 Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR..194...../.....2008

privind solutionarea contestatiei formulata de
X RA
din X,

inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr.**X.11.2007**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice X –Activitatea de inspectie fiscala –Serviciul de inspectie fiscala X Contribuabili mici prin adresa nr.X.11.2007, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr.X.11.2007, cu privire la contestatia formulata de **X RA** impotriva Deciziei de impunere nr.X.10.2007 emisa de Directia generala a finantelor publice X –Activitatea de inspectie fiscala –Serviciul de inspectie fiscala 1 Contribuabili mici.

Contestatia are ca obiect suma totala de **X lei**, reprezentand:

- X lei -taxa pe valoarea adaugata
- X lei -majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata
- X lei -impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti –persoane juridice nerezidente
- X lei -majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti-persoane juridice nerezidente.
- X lei - impozit pe profit,
- X lei -majorari de intarziere aferente impozitului pe profit

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicata, in raport de data primirii Deciziei de impunere nr.X.10.2007, **respectiv X.10.2007**, asa cum rezulta din stampila societatii aplicata pe prima fila a deciziei de impunere a Directiei generale a finantelor publice a municipiului X si data inregistrarii contestatiei la Directia generala a finantelor publice municipiului X, respectiv **X.11.2007**, asa cum reiese din stampila acestei institutii, aplicata pe contestatie.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art. 207, art. 209 alin.1 lit. b) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa solutioneze contestatia formulata **X RA din X**.

I.Prin contestatia formulata X RA din X precizeaza :

1.Referitor la taxa pe valoarea adaugata, societatea contesta modul de calcul al acestui impozit, precizand urmatoarele :

-In anexa nr.16.1 a raportului de inspectie fiscala « *TVA-ul deductibil de la investitii a fost dedus pe baza de prorata calculata in loc sa fie dedusa in intregime, deoarece a fost reintregit in totalitate, determinand plata de doua ori a partii ce depaseste prorata, odata la reintregire si a doua oara prin aplicarea proratai* ».

Societatea sustine ca au fost incalcate prevederile art.24 alin.3 din Legea nr.345/2002 si ale art.145 alin.13 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora aceste sume trebuie luate in totalitate ca TVA dedusa.

-In anexa nr.16.1 a raportului de inspectie taxa pe valoarea adaugata de plata, respectiv de rambursat a fost calculata dupa un procedeu care nu corespunde cu cel stabilit si utilizat la intocmirea decontului de taxa pe valoarea adaugata cod 300. Aplicandu-se acest procedeu, o parte din taxa pe valoarea adaugata de plata este platita de doua ori, odata prin deducerea taxei pe valoarea adaugata de rambursat si a doua oara prin scaderea din sumele platite.

Prin urmare, in raport de aceste argumente societatea sustine ca au fost incalcate prevederile art.25 si art.26 din Legea nr.345/2002 si ale art.148 si art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-prin anexa nr.16.1 a raportului de inspectie fiscala au fost anulate procese verbale incheiate de organe de inspectie fiscala din cadrul directiilor generale ale finantelor publice teritoriale prin care s-a rambursat sucursalelor taxa pe valoarea adaugata. Prin urmare, societatea considera ca este nelegal a considera ca aceste sume rambursate sunt sume necuvenite.

Societatea sustine ca in mod eronat organele de inspectie fiscala au considerat ca sumele primite de la bugetul de stat sunt venituri scutite fara drept de deducere in conditiile in care in anii 2002 si 2003 urmare controalelor efectuate la sucursalele X inspectorii din cadrul directiilor generale ale finantelor publice ale judetelor X si X au constatat ca sumele primite de la bugetul de stat sunt venituri scutite cu drept de deducere.

Mai mult, societatea sustine ca au fost incalcate prevederile art.105 alin.5 din Codul de procedura fiscala precum si faptul ca "procesele

verbale anulate constituie puterea lucrului judecat” ca aceasta situatie contravine prevederilor art.56 alin.2 din Constitutia Romaniei.

Fata de cele aratate mai sus,societatea sustine ca organele de inspectie fiscala trebuiau sa respecte incadrarea veniturilor in categoria celor scutite fara drept de deducere asa cum a fost stabilita prin actele fiscale incheiate in anii 2002 si 2003 care au puterea lucrului judecat.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala trebuiau sa accepte calculul proratai asa cum a fost efectuat de X.

-In anexa nr.17.2 a raportului de inspectie fiscala a fost calculata TVA aferenta sumei de X lei (X USD) din factura ROM X.01.2003 desi factura “a fost vamuita” si i s-a aplicat TVA in vama, asa cum rezulta si din DVI –ul aferent. In aceasta situatie, a fost impozitata de doua ori aceeaasi suma , odata in vama si a doua oara de catre inspectia fiscala. TVA calculata de organele de inspectie fiscala este de X lei, Mai mult, societatea precizeaza ca aceasta suma a fost luata in calculul taxei pe valoarea adaugata de plata atat ca taxa pe valoarea adaugata colectata cat si ca taxa pe valoarea adaugata deductibila.

Societatea sustine ca au fost incalcate prevederile Deciziei comisiei fiscale centrale nr.X.11.2006.

-In anexa nr.16.7 la raportul de inspectie fiscala a fost calculata TVA colectata pentru sumele incasate de X, furnizorul proiectului SIMIN, conform contractului LMOC X/2001.

Societatea sustine ca desi in raspunsul cu nr.X.05.2007 la nota explicativa nr.X.05.2007 a aratat organului de inspectie fiscala ca sumele respective fac parte din creditul efectuat de Ministerul Mediului cu garantia Ministerului Finantelor pentru realizarea proiectului SIMIN si ca practic sumele respective sunt venite indirect de la Ministerul Economiei si Finantelor, avand regimul investitiilor din alocatii de la bugetul de stat, la care nu se calculeaza taxa pe valoarea adaugata colectata ci se reintregeste taxa pe valoarea adaugata deductibila platita, organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de acest aspect, calculand taxa pe valoarea adaugata colectata , desi taxa pe valoarea adaugata deductibila a fost reintregita prin plata de la activitatea curenta a manoperei necesare pentru efectuarea activitatilor la care s-a angajat Administratia nationala de meteorologie prin contractul nr.X/2000.

De asemenea, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod eronat ca baza de impozitare o reprezinta sumele incasate si nu sumele rezultate prin aplicarea procedeeului sutei marite.

Totodata, serviciile prestate de X pentru Xsunt servicii de inginerie, asa cum rezulta din anexa nr.E la contractul nr.X/2000 si in consecinta operatiunea este impozabila la locul beneficiarului X

In plus, pentru achizitiile reprezentand softuri de la Corbor-Franta, prin anexa nr.17.2 organele de inspectie fiscala au calculat inca

odata taxa pe valoarea adaugata aferenta, luandu-se in calculul taxei pe valoarea adaugata de plata atat ca taxa pe valoarea adaugata colectata cat si ca taxa pe valoarea adaugata deductibila.

Fata de cele precizate, societatea sustine ca au fost incalcate prevederile art.4 alin.3 si art.14 lit.f din OUG nr.17/2000 coroborat cu pct.3.4 lit.e si f din HG nr.401/2000 si ale art.7 alin.1 lit.c pct.5 si 6 si ale art.24 alin.3 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata.

-In anexa nr.17.1 la raportul de inspectie fiscala a fost calculata taxa pe valoarea adaugata de plata aferenta prestarilor de servicii efectuate de persoanele juridice nerezidente din perioada X.01.2001-X.02.2003 determinandu-se accesoriile aferente pana la X.07.2007, cand de fapt aceasta trebuia calculata pana la data de X.05.2003, data la care deja existau "plati in plus la TVA." Astfel, societatea sustine ca daca se face corectia precizata rezulta o taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de X lei si accesorii de plata in suma de X lei.

Societatea sustine ca in "procesul verbal " trebuia sa se specifice total obligatie de plata, total sume platite eronat si total sume platite in plus, deoarece fisa de evidenta pe platitor contine date eronate si prin urmare, suma cu care trebuia marita obligatia de plata in cazul taxei pe valoarea adaugata este de X lei si nu X lei cat este stabilit prin decizia de impunere nr.X.10.2007 iar majorarile de intarziere sunt in quantum de 23.650 lei si nu cat a fost stabilit prin decizia de impunere, respectiv 109.572 lei.

2. Referitor la impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente societatea contesta modul de calcul al acestui impozit, precizand urmatoarele:

-In anexa nr.14.1 organele de inspectie fiscala au calculat pentru anul 2003 impozit pe veniturile persoanelor nerezidente si pentru unele sume din facturile comerciale emise de X in baza contractului nr.X/2000 avand ca obiect realizarea proiectului SIMIN desi X nu a platit niciuna din aceste sume, fapt ce contravine prevederilor art.2 alin.1 si art.6 din Ordonanta Guvernului nr.83/1998 si art.116 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea sustine ca in cel mai rau caz, se putea calcula, retine si vira impozit pe veniturile persoanelor nerezidente in cazul X la data de X.08.2007 cand s-a platit de catre Romania ultima rata de X USD a creditului facut pentru proiectul SIMIN, deoarece la aceasta data are loc plata venitului de catre Romania.

In conformitate cu prevederile art.7 al Legii nr.213/1998 privind proprietatea publica si regimul juridic al acesteia si ale pct.21 din anexa la

lege, dreptul de proprietate se naste direct in favoarea statului roman ca drept de proprietate publica. Prin urmare, X are doar drept de administrare.

-In anexa nr.14.1 organele de inspectie fiscala au calculat impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente de X lei pentru baza impozabila de X lei (echivalentul sumei de X USD) din factura ROM X/2003, factura trecuta prin vama(DVI nr.X.04.2003). Astfel, aceeași operatiune a fost impozitata de doua ori, odata ca taxa vamala si a doua oara ca impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente.

Organele de inspectie fiscala au calculat impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente pe motivul ca respectiva suma este redeventa.

Societatea sustine ca aceasta suma nu poate constitui redeventa intrucat nu poate reprezenta un transfer de know-how catre X. Potrivit documentului X6.05.2003, rezultatele activitatilor au fost utilizate de X pentru el insusi, care a utilizat cunostintele si know-how-ul propriu in vederea executarii sistemului SIMIN, nefiind predate X.

In drept, societatea sustine ca au fost incalcate prevederile art.1 alin.3 lit.d din Ordonanta Guvernului nr.83/1998 si ale art.12 alin.3 lit.b din Conventia pentru evitarea dublei impuneri aprobata prin Decretul nr.238/1974 deoarece X nu a primit drept de folosire a vreunui “desen, model, plan”, ea primind in numele statului raman cele 5 radare meteorologice, 60 statii meteorologice automate, 30 statii de prognoza si 30 statii de comunicatie, integrate intr-un sistem cu numele SIMIN.

Societatea sustine ca in conditiile existentei certificatului de rezidenta fiscala pentru aceasta suma trebuiau aplicate prevederile art.7 din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata cu X .

-in anexa nr.14.1 la raportul de inspectie fiscala a fost calculat un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente in suma de X lei pentru baza impozabila in suma de X lei (echivalentul sumei de X USD din factura X/2003) factura “trecuta in vama” (X.03.2003) impozitandu-se de doua ori aceasta suma, odata ca taxa vamala si a doua oara ca impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente.

Totodata, societatea sustine ca organul de inspectie fiscala a considerat in mod eronat aceasta suma ca fiind redeventa intrucat software-ul a fost folosit doar pentru uz intern, fara ca X sa obtina un drept de copyright sau codul sursa (clauza X.2 din contractul nr.X2000), mai mult acest software nu poate fi mutat pe alt echipament. De asemenea software-ul a fost furnizat incorporat in echipamente neputand fi folosit in alte scopuri, fiind un element auxiliar al componentei principale – statiile de prognoza, mai mult valoarea software-ului este inclusa in valoarea statiilor de prognoza.

Potrivit Comentariilor OECD asupra Conventiei Model nu se considera redeventa remuneratia platita pentru achizițiile de software

destinate exclusiv operarii, astfel ca tratamentul fiscal aplicabil software-ului pentru operarea SIMIN trebuie determinate conform art.7 din Conventia aprobata prin Decretul nr.238/1974.

Astfel, in conditiile prezentarii certificatului de rezidenta fiscala, se aplica prevederile art.7 din Conventia pentru evitarea dublei impuneri.

Fata de cele precizate societatea sustine ca au fost incalcate prevederile art.11 din Ordonanta Guvernului nr.83/1998 si respectiv ale art.7 si art.12 din Conventia pentru evitarea dublei impuneri incheiata cu Statele Unite precum si prevederile Deciziei nr.7/2006 care asimileaza softurile pe suporturile informatice ca import de bunuri.

Fata de prevederile legale mentionate anterior societatea sustine ca impozitul este zero.

- In anexa nr.14.1 la raportul de inspectie fiscala a fost calculat un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente in suma de X lei pentru baza impozabila in suma de X lei (echivalentul sumei de X USD din factura RX/2003) reprezentand servicii satelitare. Societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au incadrat in mod eronat aceasta suma ca redeventa, deoarece in conditiile prezentarii certificatului de rezidenta fiscala, potrivit art.11 din Ordonanta Guvernului nr.83/1998 se aplica prevederile Conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata cu Statele Unite aprobata prin Decretul nr.238/1974 iar potrivit art.12 alin.3 lit.b) serviciile satelitare nu se include in definitia data redeventei.

-In anexa nr.14.1 organele de inspectie fiscala au calculat impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente pentru serviciile prestate in anii 2002, 2003, 2004 si 2005 de firma X. Serviciile constau in marea lor majoritate in primirea de catre X de date mXe din Europa prin intermediul unei retele de date X bazate pe sateliti si transmiterea prin aceeasi retea in Europa a unor date meteorologice de la un numar de 24 de statii X din Romania.

Societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au incadrat in mod eronat sumele incasate de firma X ca redeventa deoarece in conditiile prezentarii certificatelor de rezidenta fiscala pe anii 2002, 2003, 2004 si 2005, potrivit art.11 din Ordonanta Guvernului nr.83/1998 si art.118 din Legea nr.571/2003 se aplica prevederile Conventiei pentru evitarea dublei impuneri incheiata cu Marea Britanie aprobata prin Decretul nr.26/1973 . Mai mult, potrivit art.12 pct.4 serviciile de transmisiuni de orice fel nu sunt incluse in definitia redeventei, rezulta ca se aplica prevederile art.7 pct.1 din conventie, astfel ca impozitul pe anii 2002, 2003, 2004 si 2005 este zero.

-In anexa nr.14.1 organele de inspectie fiscala au calculat impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente pentru serviciile satelitare prestate in anul 2005 de firma X din Italia.

Societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au incadrat in mod eronat ca redeventa sumele incasate in anul 2005 de firma Telespazio, deoarece in conditiile prezentarii certificatului de rezidenta fiscal pe anul 2005, potrivit art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se aplica prevederile Conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata cu Italia aprobata prin Decretul nr.82/1977. Avand in vedere faptul ca la art.12 pct.3 serviciile satelitare nu sunt incluse in definitia redeventei, rezulta ca se aplica prevederile art.7 pct.1 din conventie, astfel ca impozitul din anul 2005 este zero.

Societatea precizeaza ca in anexa nr.II.1 la contestatie sunt prezentate 6 certificate de rezidenta fiscala traduse si autentificate aferente firmelor XX.

Avand in vedere faptul ca in perioada 2001-2005 societatea a virat la bugetul de stat sume reprezentand impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente in suma de X lei iar impozitul care trebuia constituit de societate era in suma de X lei rezulta ca X avea un impozit "platit in plus" in suma de X. Astfel, societatea sustine ca suma cu care trebuia marita obligatia de plata in cazul impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente este in suma de X lei) si nu de X lei cat este stabilit prin decizia de impunere nrX/2007, iar majorarile de intarziere sunt in suma de X lei si nu de X lei cat a fost stabilit prin decizia de impunere.

3.Referitor la impozitul pe profit:

Societatea sustine ca urmare a modificarilor referitoare la taxa pe valoarea adaugata de plata cheltuielile care influenteaza baza impozabila sunt mai mici decat cele din anexa nr.18.3 din raportul de inspectie fiscala. In anexa III.1 societatea precizeaza ca a prezentat "modificarea cheltuielilor cu TVA-ul nededus comparativ cu cele din anexa 18.3.

De asemenea societatea sustine ca organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de regimul sumelor incasate de X conform contractului LMOC X/2001. Astfel, societatea sustine ca aceste venituri au regimul investitiilor din alocatii de la bugetul de stat.

Intrucat societatea a virat in perioada 2001-2005 un impozit pe profit in suma de X lei iar impozitul pe profit care trebuia constituit de societate in aceeasi perioada este de X lei, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala trebuiau sa stabileasca suplimentar un impozit pe profit in suma de X lei, accesoriile aferente acestei diferente suplimentare fiind in suma de X lei.

II. Prin raportul de inspectie fiscala nr.X.10.2007 care a stat la baza intocmirii deciziei de impunere nr.X.10.2007 organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice a municipiului X-

Activitatea de inspectie fiscala-Serviciul de inspectie fiscala X contribuabili mijlocii au efectuat verificarea modului de calcul, de inregistrare, declarare si virare in cuantumul si la termenele legale a impozitului pe profit, taxei pe valoarea adaugata si impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente.

Perioada supusa verificarii :X.01.2000-X.12.2005

In vederea finalizarii inspectiei fiscale generale a fost solicitata organelor fiscale teritoriale competente efectuarea de inspectii fiscale avand ca obiect impozitele, taxele si contributiile datorate bugetului generale consolidat la nivelul subunitatilor fara personalitate juridica (X) ale X RA precum si la nivelul X si X).

Urmare acestei solicitari organele de inspectie fiscala teritoriale au incheiat acte de control la centrele meteorologice din :XXXXX, precum si la cele din XXXX, XXX si X.

1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru perioada X 2001- X 2003 subunitatile X RA (centrele X regionale –unitati fara persoanlitate juridica) au fost inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata la organele fiscale teritoriale, iar incepand cu data de X.04.2003, in conformitate cu prevederile art.IV pct.5 din Ordonanta Guvernului nr.36/2003, acestor unitati li s-a suspendat dreptul de a fi platitori de TVA, revenindu-le obligatia transmiterii lunare a situatiei privind TVA catre societatea mama care a intocmit decontul privind TVA la nivel de regie.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca activitatea de meteorologie se finanteaza conform prevederilor Legii nr.139/2000 de la bugetul de stat prin autoritatea publica centrala pentru protectia sociala in limita sumelor alocate anual cu aceasta destinatie de la bugetul de stat si din contractele economice incheiate cu tertii pentru furnizarea de servicii specifice in domeniul meteorologiei si de alte servicii, precum si din alte surse, potrivit legii.

Potrivit Legii nr.216/2004 activitatea Administratiei Nationale de Meteorologie se finanteaza de la bugetul de stat prin bugetul Ministerului Mediului si Gospodariarea apelor, in limita sumelor alocate anual cu aceasta destinatie de la bugetul de stat, din tarifele incasate pentru furnizarea de servicii specifice in domeniul meteorologiei si alte servicii specifice prestate potrivit obiectului de activitate, conform contractelor incheiate cu tertii utilizatori precum si din alte surse, potrivit legii.

In perioada verificata, organele de inspectie fiscala au constatat ca X RA a inregistrat in evidenta contabila urmatoarele categorii de venituri:

- *venituri din operatiuni impozabile privind TVA cu cota 19%* conform art.17 lit.A din OUG nr.17/2000, art.20 alin.1 din Legea nr.345/2002 si art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv venituri din prestari de servicii specifice in domeniul meteorologiei si alte servicii prestate potrivit obiectului sau de activitate;
- *venituri din operatiuni impozabile privind TVA cu cota zero cu drept de deducere* conform art.17 B lit.i, respectiv art.18 lit.a) din Legea nr.345/2002;
- *venituri din operatiuni scutite de TVA cu drept de deducere* conform art.11 alin.1 lit.i, respectiv art.6 lit.b din Legea nr.345/2002 ;
- *operatiuni neimpozabile in Romania cu drept de deducere* conform art.133 alin.2 lit.c din si art.145 alin.4 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (reprezentand prestari de servicii de specialitate contractate cu beneficiari din strainatate incasate in valuta).
- *venituri scutite fara drept de deducere* conform cu prevederile art.6 lit.A pct.c din Ordonanta Guvernului nr.17/200, art.9 alin.2 lit.a din Legea nr.345/2002 si art.141 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 reprezentand lucrari de cercetare-dezvoltare si inovare
- venituri de la bugetul de stat pentru finantarea activitatii (741).

Organele de inspectie fiscala au mai constatat ca jurnalul de vanzari cuprinde inregistrarea prestarilor de servicii efectuate de catre X RA. Incepand cu *anul 2004, pentru prestarile de servicii realizate de persoanele juridice nerezidente*, operatiuni impozabile conform art.151 alin.1 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in baza autofacturilor emise in conformitate cu prevederile art.155 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile pct.60 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobat prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, *agentul economic a inregistrat si colectat TVA la nivelul celei deduse.*

- Organele de inspectie fiscala au constatat ca intre Institutul National de Meteorologie (X RA) si X SUA a fost incheiat un subcontract X 20.

Din analiza subcontractului pus la dispozitie organelor de inspectie fiscala de catre agentul economic s-a constatat ca pentru achizitionarea de echipamente X a actionat ca o organizatie independenta

si nu drept agent X, realizand servicii si actiuni suport pentru activitatile necesare programului SIMIN.

Organele de inspectie fiscala au solicitat societatii explicatii in legatura cu derularea acestui subcontract in perioada 2001-2003 precum si modul de inregistrare in evidenta contabila a operatiunilor derulate in baza acestui contract.

Prin adresa nr.X.04.2007, agentul economic a mentionat faptul ca a incasat de la partenerul sau extern suma de X USD pe care a utilizat-o astfel:

- pentru amenajarea spatiilor tehnologice din diferite amplasamente,
- pentru plata personalului angajat in realizarea activitatilor
- pentru achizitii de imobilizari corporale din tara si din import si pentru achizitii de materiale necesare pregatirii unor amplasamente.

Din suma incasata doar o parte a fost inregistrata pe venituri restul fiind inregistrata in contul 1016 si utilizata pentru achizitionarea de imobilizari ce au fost inregistrate in patrimoniul public.

Din veniturile inregistrate agentul economic a considerat ca *venituri impozabile privind TVA doar cele reprezentand lucrarile de amenajare a spatiilor tehnologice*, acesta motivand ca de fapt respectiva investitie a fost realizata din alocatiile bugetare pentru investitii pentru care functioneaza prevederile privind reintregirea taxei pe valoarea adaugata, iar X RA a suportat din resurse proprii o parte din cheltuielile efectuate (cheltuieli cu personalul) care depaseste ca valoare TVA dedusa.

In urma verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca *toate actiunile s-au desfasurat pe teritoriul Romaniei, acestea fiind operatiuni impozabile* in conformitate cu prevederile art.4 alin.3 din OUG nr.17/2000, pct.3.1 din HG nr.401/2000, respectiv art.4 alin.6 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata.

Ca urmare, *pentru sumele incasate de X X RA* organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea suplimentara a unei taxe pe valoarea adaugata in suma de X lei (anexa nr.16.7 la raportul de inspectie fiscala).

- In perioada X-X 2003 agentul economic a constituit si virat TVA aferenta prestarilor de servicii realizate de persoane juridice nerezidente.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca nu au fost respectate prevederile art.29 lit.D pct.e) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, modificata prin Ordonanta Guvernului nr.36/2003, neinregistrand taxa pe valoarea adaugata atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila.

Pentru prestarile de servicii realizate de persoane juridice nerezidente organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea suplimentara a unei taxe pe valoarea adaugata in suma de X lei (anexa nr.17.2 la raportul de inspectie fiscala).

- In urma inspectiei fiscale organele de inspectie fiscala au constatat ca exista diferente intre TVA colectata din evidenta contabila a agentului economic si sumele declarate la organele fiscale prin deconturile de TVA.

Ca urmare a acestei constatari, organele de inspectie fiscala au procedat la corectarea acestor erori si la colectarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada supusa verificarii in suma de 5 lei.

- In urma inspectiei fiscale desfasurata la X X, ce a cuprins perioada X.07.2004-X12.2005, ale carei concluzii au fost consemnate in procesul verbal nr.X.12.2006, s-a constatat ca veniturile inregistrate de Scoala X in contul 708 reprezinta venituri din cursuri de perfectionare profesionala pentru personal din alte institutii (SC X SA , X X), care conform art.141 alin.1 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal constituie operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata. Astfel in urma inspectiei fiscale s-a procedat la corectarea taxei pe valoarea adaugata colectata de catre agentul economic cu suma de **X lei.**

- In urma inspectiei fiscale efectuate la CMR X, ce a cuprins perioada X.07.2004-X.12.2005, ale carui concluzii au fost consemnate in procesul verbal nr.X.12.2006 s-a constatat ca deconturile privind TVA intocmite la nivel de CMR inaintate catre X RA pentru a fi centralizate au fost eronat intocmite, eroare preluata si in decontul centralizat la nivel de sediu central, fapt ce a condus la necorelatii si in evidenta fiscala pe platitor. Astfel, in urma inspectiei fiscale s-a procedat la corectarea TVA colectata de catre agentul economic cu suma de **X lei.**

Pentru lamuriri referitoare la TVA colectata organele de inspectie fiscala au solicitat relatii directorului economic al Administratiei Nationale de Meteorologie RA. Raspunsul societatii a fost consemnat prin nota explicativa nr.2 inregistrata sub nr.X.03.2007 si nota explicativa nr.4 inregistrata sub nr.X.05.2007.

Avand in vedere cele constatate organele de inspectie fiscala au concluzionat ca situatia TVA colectata la data de X.12.2005 este urmatoarea:

-TVA colectata conform societate X lei

-TVA colectata conform control	X lei
-diferente stabilite de control	X lei

In ceea ce priveste TVA aferenta prestarilor de servicii realizate de persoane juridice nerezidente:

Perioada verificata: X.01.2001-X.02.2003

In perioada supusa inspectiei fiscale organele de inspectie fiscala au constatat ca agentul economic a inregistrat achizitii reprezentand prestari de servicii realizate de persoane juridice nerezidente.

Pentru lamuriri legate de aceste operatiuni organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii directorului economic al X.

Prin nota explicativa nr X/20.02.2007 agentul economic a dat explicatii referitoare la inregistrarea TVA aferenta serviciilor contractate cu prestatori cu sediul in strainatate pentru care locul prestatiei se considera a fi in Romania.

In urma analizei anexelor intocmite de agentul economic organele de inspectie fiscala au constatat ca exista diferente majore intre TVA inregistrata in evidentele contabile si TVA aferenta prestatiei mentionate in aceste anexe, in sensul ca o serie de operatiuni au fost tratate ca neimpozabile privind TVA.

Prin nota explicativa nr.3 inregistrata sub nr.X.04.2007 agentul economic a dat explicatii referitor la diferentele intre TVA aferenta serviciilor contractate cu persoane juridice nerezidente pentru care locul prestarii se considera a fi in Romania, inregistrata in evidentele contabile si TVA considerata de catre agentul economic ca "nu trebuia calculata si platita".

In baza documentelor puse la dispozitie de catre agentul economic organele de inspectie fiscala au intocmit situatia privind TVA aferenta serviciilor contractate cu prestatori cu sediul sau domiciliul in strainatate pentru care locul prestarii se considera a fi in Romania.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru perioada X 2001- X 2003, X RA avea obligatia platii taxei pe valoarea adaugata pentru aceste prestatii in conformitate cu prevederile pct.7.7 din Hotararea Guvernului nr.401/2000, respectiv art.8 alin.4 din Hotararea Guvernului nr.598/2002 (anexa nr.17.1 la raportul de inspectie fiscala).

In urma inspectiei fiscala pentru prestarile de servicii reprezentand software si suport tehnic realizate de persoane juridice nerezidente a fost majorata baza de impunere in conformitate cu prevederile art.4 din OUG nr.17/2000 coroborat cu pct.3.4 lit.c si f din HG nr.401/2000 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OUG nr.17/2000 si a prevederilor art.7 alin.1 lit.c) pct.3 si 6 din Legea nr.345/2002 coroborat cu

art.7 alin.4 din HG nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.345/2002. De asemenea pentru cazurile in care obligatia fiscala nu a fost stabilita in conformitate cu prevederile pct.7.7 din HG nr.401/2000 precum si art.15 lit.b din Legea nr.345/2002 , organele de inspectie fiscala au procedat la majorarea bazei de impunere.

Urmare a celor constatate organele de inspectie fiscala au procedat la majorarea obligatiei fiscale cu suma de X lei.

Pentru diferentele stabilite in cadrul inspectiei fiscale au fost calculate majorari de intarziere/dobanzi in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X lei.

In ceea ce priveste TVA deductibila:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca X RA fiind platitor de taxa pe valoarea adaugata cu regim mixt, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata se determina in conformitate cu prevederile art.20 din OUG nr.17/2000, art.23 alin.1 din Legea nr.345/2002 si art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal prin aplicarea pro-ratei asupra TVA deductibila.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a evidentiat in jurnalul de cumparari operatiuni referitoare la :

- achizitii de mijloace fixe si obiecte de inventar
- achizitii servicii executate de terti reprezentand : intretinere si reparatii la mijloace fixe (cladiri si auto), dezinfectie, internet, transmisii de date meteorologice, inchiriere de sedii.
- alte achizitii pentru nevoile agentului economic (utilitati: energie electrica, gaz, apa, salubritate, combustibil, piese de schimb, materiale consumabile.”

S-a constatat ca agentul economic a inregistrat toate achizitiile realizate intr-un singur jurnal de cumparari desi aceste achizitii au fost utilizate atat pentru efectuarea de operatiuni ce dau drept de deducere cat si pentru operatiuni ce nu dau drept de deducere sau care nu intra in sfera de aplicare a TVA.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru perioada X 2003- X 2005 pentru prestarile de servicii realizate de persoane juridice nerezidente, operatiuni impozabile conform prevederilor art.29 lit.D e) din Legea nr.345/2002, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art.151 alin.1 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pe baza autofacturilor emise in conformitate cu prevederile art.155 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile pct.60 referitoare

la TVA din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobat prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, avea obligatia inregistrarii taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor reprezentand prestari de servicii atat ca TVA colectata cat si ca TVA deductibila (anexa nr.17.02 la raportul de inspectie fiscala).

In urma inspectiei fiscale organele de inspectie fiscala au mai constatat:

- In anul 2003 agentul economic nu a facut inregistrarea contabila 4426=4427 pentru TVA aferenta acestor prestari de servicii, achitand contravaloarea acesteia.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca o parte a achizitiilor reprezentand prestari servicii efectuate de persoane juridice nerezidente au fost considerate de catre agentul economic ca destinate realizarii de venituri din operatiuni care dau drept de deducere cat si din operatiuni care nu dau drept de deducere, iar achizitiile destinate realizarii programului SIMIN (Sistemul X Integrat National) au fost considerate de catre X RA ca investitii destinate realizarii de operatiuni care nu dau drept de deducere fiind inregistrate contabil 4426=5121 si 635=4426.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste operatiuni au fost eronat tratate ca destinate realizarii de operatiuni care nu dau drept de deducere avandu-se in vedere prevederile art.3 alin.2 din HG nr.1703/1999.

Achizitiile efectuate pentru programul SIMIN s-au realizat in cea mai mare parte de la X SUA, acestea concretizandu-se in:

-echipamente radare meteorologice, senzori, echipamente de prelucrare si inginerie de sistem pentru care agentul economic a beneficiat de scutiri in vama pentru taxa pe valoarea adaugata si comisionale vamale;
-prestari de servicii ce au fost facute atat la fabricant, la subcontractantii sai, cat si in Romania de amplasamentele echipamentelor.

In cadrul inspectiei fiscale prestarile de servicii efectuate in Romania au fost tratate ca operatiuni supuse regimului mixt de impozitare in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata.

Prin raspunsul la intrebarea nr.1 din nota explicativa nr.3 inregistrata sub nr.X.04.2007 , agentul economic a precizat ca a constituit si virat eronat ca TVA urmatoarele sume legate de contractul incheiat cu X:

- X lei aferent facturilor Xnr.ROM X.01.2003 si ROM X.03.2003, respectiv:

X lei – reprezentand TVA aferenta software specializat pentru echipamente meteo, a caror valoare a fost inclusa in valoarea in vama a

echipamentelor respective (importul acestor echipamente beneficiind de scutire de TVA)

X lei – TVA aferenta prestatiei externe reprezentand servicii de proiectare si management efectuate in SUA si CHINA incluse in valoarea in vama a echipamentelor importate ce au beneficiat de scutire de TVA

- X lei -ce reprezinta o suma eronat calculata si virata pe "baza unei anticipatii".

In baza documentelor puse la dispozitie de agentul economic s-a constatat ca in situatia privind TVA trebuiesc incluse urmatoarele sume atat ca TVA deductibila cat si ca TVA colectata:

- X lei rol / X lei ron aferent facturii ROM X.01.2003, reprezentand software specializat aferent echipamentelor pentru statiile de prognoza (operatie impozabila privind TVA, locul prestarii fiind Romania in conformitate cu prevederile art.7 alin.1 lit.c pct.3 din Legea nr.345/2002
- X lei rol / 7 X lei ron aferent facturii ROM X.03.2003 (din care operatiuni impozabile privind TVA, locul prestarii fiind in Romania in conformitate cu prevederile art.7 alin.1 lit.c din Legea nr.345/2002, in suma totala de XUSD).

Fata de cele constatate organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea taxei pe valoarea adaugata aferenta prestarilor de servicii realizate de persoane juridice nerezidente, suma ce trebuia inregistrata in evidentele financiar contabile ale agentului economic atat ca TVA colectata cat si ca TVA deductibila, organele de inspectie fiscala stabilind ca aceasta este de X lei rol / X lei ron societatea achitand eronat suma de 4X lei rol / X lei ron.

- In anul 2004 agentul economic a inregistrat in evidenta sa contabila TVA aferenta prestarilor de servicii realizate de persoane juridice nerezidente atat ca TVA deductibila cat si ca TVA colectata , dar a achitat eronat suma de X lei rol / X lei ron.

- In anul 2005 agentul economic a inregistrat in evidenta contabila TVA aferenta prestarilor de servicii realizate de persoane juridice nerezidente atat ca TVA deductibila cat si ca TVA colectata, dar a achitat eronat suma de X lei ron.

Astfel, in urma inspectiei fiscale s-a constatat o majorare a TVA deductibila in suma X lei, provenind din:

-corectarea TVA deductibila aferenta prestarilor de servicii realizate de persoane juridice nerezidente cu suma de X lei.

-diferente intre TVA deductibila din evidenta contabila a agentului economic si sumele declarate la organele fiscale prin deconturile privind TVA. Organele de inspectie fiscala au procedat la corectarea acestor erori si la majorarea TVA deductibila pentru perioada supusa verificarii cu suma de X lei.

-inregistrarea in anul 2004 de doua ori in jurnalul de cumparari a TVA deductibila aferenta prestarilor de servicii realizate de persoane juridice nerezidente atat la data primirii si achitarii facturii externe cat si la data autofacturarii. Organele de inspectie fiscala au procedat la corectarea TVA deductibila cu suma de -2Xlei.

In urma inspectiei fiscale desfasurate la CMR X, ale carei concluzii au fost consemnate in procesul verbal nr. X.12.2006, s-a constatat ca deconturile privind TVA intocmite la nivel de CMR inaintate catre X RA pentru a fi centralizate au fost eronat intocmite, eroare preluata si in decontul centralizat la nivel de sediu central, fapt ce a condus la necorelatii si in evidenta fiscala pe platitor. Ca urmare, la control s-a procedat la corectarea TVA deductibila cu suma X lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca situatia TVA deductibila la data de X12.2005 este urmatoarea:

TVA deductibila conform societate	X lei
TVA deductibila conform control	X lei
Diferente stabilite la control	X lei.

Avand in vedere modalitatea de finantare a activitatii de meteorologie si tinand seama de faptul ca X RA este o persoana impozabila care efectueaza operatiuni care dau drept de deducere, operatiuni ce nu dau drept de deducere sau care nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscale au solicitat lamuriri legate de TVA cu drept de deducere si modul in care a fost calculata pro rata aplicata de agentul economic.

Prin Nota explicativa nr.2 inregistrata sub nr.X.03.2007, agentul economic a precizat ca alocatiile primite de la bugetul de stat in scopul finantarii activitatii sunt operatiuni scutite cu drept de deducere, iar la calculul pro-ratei definitive pentru anul 2003 si a TVA "de dedus" pentru acest an nu s-a tinut cont de faptul ca acestea trebuiau calculate si regularizate la nivelul intregii activitati a XXRA, motivand ca sucursalele au fost verificate fiscal de organele de inspectie fiscale teritoriale iar modul de calcul al proratai este corect.

De asemenea prin nota explicativa nr.3 inregistrata sub nr.X.04.2007 agentul economic a precizat ca TVA reintregita aferenta achizitiilor din alocatii pentru investitii primite de la bugetul de stat a fost dedusa in proportie de 100%.

Organele de inspectie fiscala au mai constatat ca TVA aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate destinate realizarii obiectivelor de investitii finantate din alocatii primite de la bugetul de stat a fost dedusa integral, aceste achizitii fiind tratate de agentul economic ca utilizate exclusiv pentru realizarea de operatiuni cu drept de deducere si ca agentul economic nu a dedus TVA aferenta acestor operatiuni pe baza de pro rata. Astfel, s-a procedat la aplicarea prevederilor pct.8.17 din Hotararea Guvernului nr.401/2000, art.24 alin.3 din Legea nr.345/2002, art.145 alin 13 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si la stabilirea TVA deductibila aferenta acestor operatiuni pe baza de pro rata.

In cadrul inspectiei fiscale s-a procedat la calcularea pro ratei situatie prezentata in anexa nr.16.3 la raportul de inspectie fiscala si a TVA cu drept de deducere in conformitate cu urmatoarele prevederi legale:

- pentru anul 2001 – pct.10.16 din HG nr.401/2000, respectiv pct. II din Decizia ministrului finantelor publice nr.7/19.12.2002
- pentru anul 2002 – art.61 alin.4 din HGnr. 598/2002, respectiv pct.III din Decizia ministrului finantelor publice nr.7/19.12.2002
- pentru anul 2003 – art.61 alin.4 din HG nr.598/2002, respectiv pct. II din Decizia nr.8/2003. Constatandu-se ca agentul economic nu a procedat la stabilirea pro ratei definitive, conform prevederilor legale, tinand cont si de regularizarile deducerilor pentru subunitatile ce in perioada X- X 2003 au fost inregistrate ca platitoare de TVA organele de inspectie fiscala au stabilit TVA de dedus si pentru acestea. Situatia regularizarii TVA deductibila la nivelul subunitatilor este prezentata in anexa nr.16.4 la raportul de inspectie fiscala.
- Pentru anii 2004 si 2005 – art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Urmare a celor constatate organele de inspectie fiscala au stabilit ca obligatie de plata o taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei si au calculat majorari de intarziere/dobanzi in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X lei. La stabilirea accesoriilor organele de inspectie fiscala au luat in calcul si sumele virate in plus de catre agentul economic in suma totala de X lei.

2.Referitor la impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente:

Perioada verificata:X.01.2001-X.12.2005

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada supusa verificarii X RA **a efectuat plati catre persoane juridice nerezidente.**

Agentul economic a prezentat organelor de inspectie fiscala certificate de rezidenta fiscala eliberate de autoritatile fiscale competente din statele respective pentru furnizorii externi:

- X) –certificat de rezidenta fiscala eliberat *pentru anul fiscal 2003*.

Pentru veniturile achitate acestui furnizor reprezentand redevente organele de inspectie fiscala au aplicat cota de impozitare de 15% conform art.12 din conventia privind evitarea dublei impuneri incheiata intre Romania si SUA aprobată prin Decretul Guvernului Romaniei nr.238/1974 coroborat cu prevederile art.2 alin.1 lit.e din Ordonanta Guvernului nr.83/1998 iar pentru prestarile de servicii efectuate pe teritoriul Romaniei impunerea nu s-a facut in Romania in conformitate cu prevederile art.7 din conventia pentru evitarea dublei impuneri incheiata intre Romania si SUA aprobată prin Decretul Guvernului Romaniei nr.238/1974.

-X–certificat de rezidenta fiscala eliberat pentru anul fiscal 2005.

Pentru veniturile achitate acestui furnizor reprezentand redevente, organele de inspectie fiscala au aplicat cota de impozitare de 10% in conformitate cu prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri incheiate intre Romania si Italia aprobată prin Decretul Guvernului Romaniei nr.82/1977.

In urma verificarii organele de inspectie fiscala au stabilit o baza suplimentara dupa cum urmeaza:

- pentru veniturile achitate prestatorului extern XNETWORK X) in perioada 2001-2004, pentru furnizarea de servicii unei retele regionale de date X la nivelul Europei (RMDCN), serviciul principal asigurat fiind relee de cadre (serviciu de acces LAN).

Organele de inspectie fiscala au constatat ca X RA a considerat ca aceste servicii nu intra sub incidenta impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente. In anul 2005 agentul economic nu a respectat prevederile art.116 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal intrucat la calculul impozitului pe veniturile persoanei juridice nerezidente acesta nu a aplicat cota de impozitare asupra veniturilor brute si a aplicat incorect o cota de impozitare de 10% asupra veniturilor nete achitate acesteia.

De asemenea, in timpul inspectiei fiscale s-a constatat ca aceste venituri reprezinta o redeventa in conformitate cu prevederile art.1 alin.2 lit.d din Ordonanta Guvernului nr.83/1998 (“orice transmisiuni directe sau indirecte prin cablu, relee sau prin satelit”), respectiv art.7 alin.1 pct.28 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (“orice transmisiuni, inclusiv catre public, directe sau indirecte, prin cablu, satelit, fibre optice sau tehnologii similare”).

Drept urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar, pentru perioada 2001-2004, o baza impozabila in suma de X lei la care s-a calculat un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente in suma de **X lei**.

- pentru veniturile achitate furnizorului extern X reprezentand contravaloarea facturii externe ROM 1X.03.2003, X RA a solicitat furnizorului extern X RA detaliera acestei facturi ca urmare a constatarii faptului ca valoarea facturata si declarata in vama pentru echipamente meteorologice importate era foarte mare, neputand identifica clar aceste echipamente. Ca raspuns la aceasta solicitare furnizorul extern a comunicat prin fax o defalcare a valorii facturate. Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca X SUA a inclus in factura externa ROM X.03.2003 suma de X USD reprezentand *studii si proiecte* respectiv :”*documentul despre cerintele de echipamente si instalatii; studiul despre amplasamentele radarelor meteorologice (acoperirea realizata de radare, compatibilitatea electromagnetica); analiza proiectului pentru turnul radarului de la Barnova; analiza proiectului pentru turnul radarului de la Timisoara*”.

Potrivit prevederilor art.1 alin.2 lit.d din Ordonanta Guvernului nr.83/1998 , veniturile achitate furnizorului X reprezentand *studii si proiecte* reprezinta redevente. Drept urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar o baza impozabila in suma de X lei si un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente in suma de **X lei**.

- pentru veniturile achitate furnizorului extern XSUA reprezentand contravaloarea facturii externe ROM X.03.2003 organele de inspectie fiscala au constatat ca suma de X USD reprezinta software integrare date, iar suma de X USD reprezinta servicii efectuate in Romania de subcontractantii Xconstand in telecomunicatii satelitare intre noduri aflate pe teritoriul Romaniei.

Potrivit prevederilor art.1 alin.2 lit.d din Ordonanta Guvernului nr.83/1998, veniturile achitate furnizorului extern XSUA reprezentand *software integrare date si telecomunicatii satelitare intre noduri aflate pe teritoriul Romaniei efectuate in Romania de subcontractantii X* reprezinta redevente. Drept urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar o baza impozabila in suma de X lei si un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente in suma de X lei.

-pentru veniturile achitate persoanelor juridice nerezidente, “*in cele mai multe cazuri*”, X RA nu a aplicat cota de impozitare de 10% asupra veniturilor nete achitate acestora. Drept urmare, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea bazei de impozitare si a impozitului pe pe veniturile persoanelor juridice nerezidente in conformitate cu prevederile art.2 alin.1 si 2 din Ordonanta Guvernului nr.83/1998 precum si a art.116 alin.2 si 3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, rezultand suplimentar

o baza impozabila in suma de X lei la care s-a calculat un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente in suma de X lei.

De asemenea , in urma verificarii organele de inspectie fiscala au diminuat baza de impozitare cu suma de X lei si impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente cu suma de X lei pentru veniturile achitate furnizorului extern X contravaloare a facturilor externe ROM X.10.2003 ce reprezinta *servicii de instalare si testare la amplasament executate in Romania* si ROM X.11.2003 ce reprezinta *servicii realizate in Romania pentru instalarea si testarea senzorilor SAFIR*.

Intrucat X RA a prezentat certificatul de rezidenta fiscala pentru furnizorul sau extern organele de inspectie fiscala au aplicat prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri dintre Romania si SUA , neimpozitandu-se aceste venituri in Romania.

Organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii agentului economic cu privire la modul de constituire si calculare a aceste obligatii fiscale. Prin nota explicativa nr.X/20.02.2007 reprezentantul societatii a precizat ca nu a aplicat cotele corecte de impozitare, iar cheltuiala cu impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente fiind constituita prin aplicare cotelor de impozitare asupra veniturilor nete achitate fiind suportata de catre agentul economic nu a fost tratata ca cheltuiala nedeductibila.

In urma analizei anexelor intocmite de X RA organele de inspectie fiscala au constatat ca exista diferente *majore intre modul in care aceste operatiuni au fost inregistrate in evidentele financiar contabile si veniturile pe care agentul economic le-a considerat ca impozabile conform prevederilor legale si ca acesta in situatia prezentata a diminuat baza de impozitare fara a da explicatii pentru aceasta*.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat neconcordanțe între obligatia fiscala constituita si obligatia fiscala declarata de catre agentul economic in sensul ca acesta si-a majorat obligatia fiscala declarata cu suma de X lei.

In urma inspectiei fiscale s-au constatat urmatoarele:

-total baza impozabila stabilita suplimentar	X
-diferenta impozit conform control	X lei
-diferenta obligatie fiscala declarata	-X lei
-total diferenta control	X lei
-majorari de intarziere	X lei
-penalitati de intarziere	X lei

Organele de inspectie fiscala au calculat accesorii pana la data de X.07.2007.

3. Referitor la impozitul pe profit

Perioada verificata X.01.2001-X.12.2005

In perioada supusa verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca agentul economic a desfasurat activitati ce corespund obiectelor sale de activitate si surselor de finantare ale acestora, cheltuielile inregistrate in evidentele financiar contabile fiind aferente veniturilor realizate.

Organele de inspectie fiscala au procedat la analiza situatiei financiare a societatii la data de X.12.2004 din punct de vedere al structurii veniturilor, cheltuielilor, a profitului contabil cat si a profitului impozabil conform societate si conform control, organele de inspectie fiscala au constatat ca exista diferente.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii veniturilor incasate din export in volumul total al veniturilor, societatea a aplicat o cota de impozit pe profit de 6% in anul 2001 in conformitate cu art.7 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a considerat in mod eronat ca venituri incasate din export si veniturile aferente prestarilor de servicii realizate in Romania, constand in *efectuarea de lucrari de amenajare a spatiilor tehnologice care sa asigure conditiile tehnice necesare pentru amplasarea echipamentelor in cadrul programului SIMIN*, in baza subcontractului cu XSUA pe care l-a incasat in valuta. Drept urmare organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea ponderii veniturilor incasate din export in totalul venituri.

In urma verificarii, organele de inspectie fiscala au stabilit un impozit pe profit in suma de X lei rol / X lei ron fata de cel stabilit de agentul economic in suma de X lei rol / X lei ron ca urmare a stabilirii suplimentar a unei baze de impozitare in suma totala de X lei rol / X lei ron, dupa cum urmeaza:

-majorarea profitului impozabil cu suma de X lei rol / X lei ron reprezentand cheltuieli nedeductibile cu diurna salariatilor X in conformitate cu prevederile art.4 alin.6 lit.d din Ordonanta Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile pct.27 din Hotararea Guvernului nr.543/1995, stabilite prin procesul verbal nr.X.02.2007 incheiat de organe de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice X;

-majorarea profitului impozabil cu suma de X lei rol / X lei ron , pentru corectarea cheltuielilor inregistrate in contul 635 reprezentand diferenta pro-rata din TVA deductibila devenita nedeductibila intre cea calculata de catre control si de agentul economic, influentand-se astfel stabilirea profitului impozabil in conformitate cu prevederile art.4 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare;

- majorarea profitului impozabil cu suma de X lei rol /X lei ron reprezentand cheltuiala cu impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente neretinit prin stopaj la sursa de catre agentul economic din venitul achitat persoanei juridice nerezidente, cheltuiala nedeductibila fiscal in conformitate cu prevederile art.4 alin.6 lit.a din Ordonanta Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare;

-diminuarea profitului impozabil cu suma de X lei rol /X lei ron ca urmare a recalcularii deductibilitatii chetuielilor de protocol in conformitate cu prevederile art.4 alin.6 lit.c din Ordonanta Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare.

-majorarea profitului impozabil cu suma de X lei rol /X lei ron ca urmare a constituirii eronate de catre agentul economic a rezervei legale in situatia in care acesta nu a inregistrat profit contabil, cheltuiala nedeductibila fiscal in conformitate cu prevederile art.4 alin.6 lit.e din Ordonanta Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare.

Analizand situatia financiara a societatii la data de X.12.2002 din punct de vedere al structurii veniturilor, cheltuielilor, a profitului contabil cat si a profitului impozabil, organele de inspectie fiscala au constatat ca la stabilirea impozitului pe profit pentru trimestrul IV al anului 2002 societatea nu a avut in vedere obligatiile de calcul si virare prevazute la art.20 alin.3 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

In urma controlului organele de inspectie fiscala au diminuat baza de impozitare cu suma totala de X lei rol / X lei ron, dupa cum urmeaza:

-majorarea profitului impozabil cu suma de X lei rol/4.771 lei ron reprezentand cheltuieli neimpozabile cu diurna salariatilor X in conformitate cu prevederile art.9 alin.7 lit.r din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit cu completarile si modificarile ulterioare coroborat cu pct.27 din Hotararea Guvernului nr.543/1995, stabilite prin procesul verbal nr.X.02.2007 incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice X;

-diminuarea profitului impozabil cu suma de X lei rol /X lei ron pentru corectarea cheltuielilor inregistrate in contul 635 reprezentand diferenta pro-rata din TVA deductibila devenita nedeductibila intre cea calculata de catre control si de agentul economic, influentandu-se astfel stabilirea profitului impozabil in conformitate cu prevederile art.7 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, cu completarile si modificarile ulterioare.

-diminuarea profitului impozabil cu suma de X lei rol /X lei ron ca urmare a recalcularii deductibilitatii cheltuielilor de protocol in

conformitate cu prevederile art.9 alin.7 lit.q din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, cu completarile si modificarile ulterioare.

Analizand situatia financiara a societatii la data de X.12.2003 din punct de vedere al structurii veniturilor, cheltuielilor, a profitului contabil cat si a profitului impozabil, organele de inspectie fiscala au constatat ca la stabilirea impozitului pe profit pentru trimestrul IV al anului 2002 societatea nu a avut in vedere obligatiile de calcul si virare prevazute la art.20 alin.3 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

Analizand situatia financiara a societatii la data de X.12.2003 din punct de vedere al structurii veniturilor, cheltuielilor , a profitului contabil cat si a profitului impozabil organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea datoreaza bugetului de stat un impozit pe profit in suma de X lei rol fata de cel calculat de agentul economic in suma de X lei rol.

In urma controlului organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar in urma controlului o baza de impozitare in suma totala de X lei rol/ X lei ron, dupa cum urmeaza:

-majorarea profitului impozabil cu suma de X lei rol /X lei ron pentru corectarea cheltuielilor inregistrate in contul 635 reprezentand diferenta pro rata din TVA deductibila devenita nedeductibila intre cea calculata de catre control si de agentul economic in suma de -X lei rol si cheltuiala nedeductibila fiscal cu TVA aferenta achizitiilor fara drept de deducere conform agentului economic in suma de X lei rol/ X lei ron, influentandu-se astfel stabilirea profitului impozabil in conformitate cu prevederile art.7 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit cu completarile si modificarile ulterioare;

-majorarea profitului impozabil cu suma de X lei rol /X lei ron reprezentand cheltuiala cu impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente neretinit prin stopaj la sursa de catre agentul economic din venitul achitat persoanei juridice nerezidente, cheltuiala nedeductibila fiscal in conformitate cu prevederile art.9 alin.7 lit.a din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit cu completarile si modificarile ulterioare.

-diminuarea profitului impozabil cu suma de X lei rol X lei ron ca urmare a recalcularii deductibilitatii cheltuielilor de protocol in conformitate cu prevederile art.9 alin.7 lit.q din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit cu completarile si modificarile ulterioare.

Analizand situatia financiara a societatii la data de X.12.2004 din punct de vedere al structurii veniturilor, cheltuielilor, a profitului contabil cat si a profitului impozabil, organele de inspectie fiscala au stabilit un impozit pe profit in suma de X lei rol /X lei ron fata de cel stabilit de agentul economic in suma de X lei rol/ X lei ron, ca urmare a diminuarii bazei de impozitare cu suma totala de X lei rol/X lei ron, dupa cum urmeaza:

-majorarea profitului impozabil cu suma de X lei rol /X lei ron, pentru corectarea veniturilor din exploatare, reprezentand suma incasata de la X si eronat inregistrata ca taxa pe valoarea adaugata colectata stabilita conform procesului verbal nr.X.12.2006 incheiat de organe de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice X, in conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-diminuarea profitului impozabil cu suma de X lei rol/X lei ron, pentru corectarea cheltuielilor inregistrate in contul 635, reprezentand diferenta pro-rata din TVA deductibila devenita nedeductibila intre cea calculata de catre control si de agentul economic, influentandu-se astfel stabilirea profitului impozabil in conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-majorarea profitului impozabil cu suma de X lei rol /X lei ron reprezentand cheltuiala cu impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente neretinit prin stopaj la sursa de catre agentul economic din venitul achitat persoanei juridice nerezidente, cheltuiala nedeductibila fiscal in conformitate cu prevederile art.21 alin.4 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-majorarea profitului impozabil cu suma de X lei rol /X lei ron reprezentand contravaloarea lucrari prin care s-a majorat valoarea mijloacelor fixe inregistrate eronat in cheltuieli cu reparatii (in contul 611) la X si nedeductibile fiscal conform prevederilor art.21 alin.3 lit.i din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, stabilite prin procesul verbal nr.X incheiat de organe de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice X.

-diminuarea profitului impozabil cu suma de X lei rol/X lei ron ca urmare a recalcularii deductibilitatii cheltuielilor de protocol in conformitate cu prevederile art.21 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Analizand situatia financiara a societatii la data de X.12.2005 din punct de vedere al structurii veniturilor, cheltuielilor, a profitului contabil cat si a profitului impozabil, organele de inspectie fiscala au stabilit un impozit pe profit in suma de X lei ron fata de cel stabilit de agentul economic in suma de X lei ron ca urmare a diminuarii bazei de impozitare cu suma totala de X lei ron, dupa cum urmeaza:

-majorarea profitului impozabil cu suma de X lei ron pentru corectarea veniturilor din exploatare reprezentand suma incasata de la Scoala Nationala de Meteorologie si eronat inregistrata ca taxa pe valoarea adaugata colectata stabilita conform procesului verbal nr. X/11.12.2006 incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice a municipiului X, in conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-diminuarea profitului impozabil cu suma de X lei pentru corectarea cheltuielilor inregistrate in contul 635 reprezentand diferenta pro-rata din TVA deductibila devenita nedeductibila intre cea calculata de catre control si de agentul economic, influentand-se astfel stabilirea profitului impozabil in conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-majorarea profitului impozabil cu suma de X lei ron reprezentand cheltuiala cu impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente neretinit prin stopaj la sursa de catre agentul economic din venitul achitat persoanei juridice nerezidente, cheltuiala nedeductibila fiscal in conformitate cu prevederile art.21 alin.4 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-majorarea profitului impozabil cu suma de X lei ron reprezentand contravaloare lucrari de crestere a valorii mijloacelor fixe inregistrate eronat ca si cheltuieli cu reparatiile in contul 611 la XX si nedeductibile fiscal conform prevederilor art.21 alin.3 lit.i din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, stabilite prin procesul verbal nr.X.08.2006 incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice X.

-majorarea profitului impozabil cu suma de X lei ron reprezentand cheltuieli pe care agentul economic le-a considerat deductibile fiscal, in contul X, cheltuieli de deplasare realizate de persoane fizice care nu au calitatea de salariati sau de administratori ai agentului economic, cheltuieli nedeductibile fiscal, neindeplinandu-se prevederile art.21 alin.2 lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, stabilite prin procesul verbal nr. X.12.2006 incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice a municipiului X la X

-majorarea profitului impozabil cu suma de X lei ca urmare a recalcularii deductibilitatii cheltuielilor de protocol in conformitate cu prevederile art.21 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

-diminuarea profitului impozabil cu suma de X lei, ce reprezinta rezerva legala deductibila fiscal conform prevederilor art.22 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat, pentru cheltuielile cu diferentele de curs valutar ca acestea sunt integral deductibile la stabilirea profitului impozabil si impozitului pe profit conform prevederilor art.23 alin.1 si alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal datorita faptului ca gradul de indatorare a capitalului de catre X RA este zero, agentul economic neinregistrand capital imprumutat.

Avand in vedere cele constatate organele de inspectie fiscala au stabilit pe perioada 2001-2005 o diferenta de impozit pe profit in suma de X lei.

Ca urmare a majorarii obligatiei fiscale cu suma de X lei organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere/dobanzi in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X lei.

III. Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:

I. Referitor la taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de X lei si majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de X lei:

a) In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de X lei- ***Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita a se pronunta daca importul de software efectuat de societate in luna X 2003 este din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata o operatiune ce se considera import de bunuri pentru care societatea avea obligatia sa achite taxa pe valoarea adaugata in vama, la momentul efectuării importului si implicit sa deduca taxa pe valoarea adaugata sau este o operatiune de prestari de servicii pentru care se datoreaza taxa pe valoarea adaugata in conditiile criteriilor de teritorialitate reglementate de actele normative in vigoare pe perioada verificarii.***

In fapt, intre Ministerul Apelor, Padurilor si Protectiei Mediului actionand in favoarea Companiei Nationale "X" SA (actuala X RA), in calitate de cumparator si firma XOverseas in calitate de vanzator a fost incheiat contractul nr.X.04.2000 avand ca obiect achizitionarea de "radare meteorologice, senzori, echipament de prelucrare si servicii de inginerie de sistem [...], in vederea realizarii unui sistem meteorologic integrat".

In baza acestui contract vanzatorul X a emis factura nr.X.01.2003 in valoare de 697.838 USD reprezentand echipamente pentru protectia mediului.

Pentru aceste echipamente, Compania Nationala "XSA (actuala X RA) a depus la organul vamal declaratia vamala nr.X.03.2003 prin care a plasat sub regimul vamal de import definitiv "*echipamente pentru protectia mediului*" si "*echipamente de prelucrare a datelor pentru modelare si prognoza meteorologica.*"

Pentru acest import, conform prevederilor Legii nr.217/1997 si Hotararii Guvernului nr.913/2002 Compania Nationala "X" SA (actuala X RA) a fost scutita la plata taxelor vamale si a taxei pe valoarea adaugata.

Avand in vedere valoarea facturii X.01.2003 societatea a solicitat furnizorului extern detalieria acesteia.

Conform detalierii facturii X.01.2003 societatea a constatat ca furnizorul extern a cuprins in valoarea facturii ROM X.01.2003 si **software** pentru “echipamente pentru statii vizualizare imagini radar” si **software** pentru “echipamente pentru statii de prognoza” , in valoare de X USD.

Cu ordinul de plata nr.X.05.2003 Compania X” SA (actuala X RA) a achitat la trezoreria statului –sector X X o taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei / X lei RON reprezentand, conform constatarilor organelor de inspectie fiscala taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor nr.ROM X.01.2003 si nr. X.03.2003, care include si taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei /X RON aferent software-ului specializat pentru echipamente meteorologice.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca **importul de software specializat pentru echipamentele meteorologice** este o operatiune ce se incadreaza in categoria prestarilor de servicii pentru care locul impozitarii este in Romania conform prevederilor art.7 alin.1 lit.c) pct.3 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata si pentru care taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei trebuia evidentiata atat ca taxa pe valoarea adaugata deductibila cat si ca taxa pe valoarea adaugata colectata.

Prin contestatia formulata societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au incadrat in mod eronat importul de software in categoria prestarilor de servicii, incalcannd prevederile Deciziei Comisiei fiscale centrale nr.X.11.2006 conform careia **importul de software este considerat import de bunuri din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.**

In drept, potrivit art.7 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata:

(1) Locul prestărilor de servicii se consideră a fi în România când prestatorul își are stabilit în România sediul activității economice sau un sediu stabil de la care sunt prestate serviciile ori, în lipsa unui astfel de sediu, domiciliul sau reședința sa obișnuită, cu următoarele excepții pentru care locul prestării este:

[...]

c) locul unde beneficiarul are stabilit sediul activității sau, în lipsa acestuia, domiciliul stabil al acestuia. În această categorie se încadrează:

[...]

6. prelucrarea de date, furnizarea de informații, realizarea și/sau furnizarea de programe informatice și/sau licențe de programe informatice;

(2) Prestările de servicii pentru care locul prestării se consideră a fi în România se supun regimurilor de impozitare prevăzute în prezenta lege.

Având în vedere aceste prevederi legale se retine **regula generala** potrivit căreia prestatorele de servicii se impozitează în locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității economice. Excepție de la această regulă sunt prestatorele de servicii precizate la alin.1 al art.7 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, pentru care taxa pe valoarea adăugată se datorează de beneficiarii serviciilor.

Astfel, potrivit art.7 alin.1 lit.c din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, operațiunea de furnizare de „**programe informatice și/sau licențe de programe informatice**” de către un prestator extern către un beneficiar persoană juridică română, se impozitează la locul unde **beneficiarul are stabilit sediul activității**.

În aceste condiții, persoana impozabilă-beneficiara a serviciilor respective, avea obligația evidențierii taxei pe valoarea adăugată aferentă în decontul lunar și totodată avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor prestări de servicii numai după achitarea acesteia în termen de 7 zile de la data primirii facturilor externe conform prevederilor art.29 pct.D lit.e) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată care precizează cu privire la plata taxei pe valoarea adăugată ca persoanele impozabile plătitoare de TVA au următoarea obligație:

“ e) să achite taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor contractate cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate, pentru care locul prestării se consideră a fi în România, potrivit art. 7 alin. (1) lit. c), [...] Pentru plățile efectuate fără factură taxa pe valoarea adăugată se plătește concomitent cu plata prestatorului extern. Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni se achită și de persoanele, indiferent de statutul lor juridic, care nu sunt înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;”

Se retine faptul că în explicarea prevederilor art.4 alin.1 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, care precizează **“se consideră prestare de servicii orice activitate care nu constituie livrare de bunuri în sensul art. 3”**, a fost dată Decizia nr.X.11.2006 a Comisiei fiscale centrale aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor nr.2189/2006, care prevede:

“Atât în sensul art. 2 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, pct. 1.3 din Normele de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, art. 4 alin. (1) din Legea nr. 345/2002

privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, cât și în înțelesul art. 128 alin. (1), art. 129 alin. (1) și art. 131 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și având în vedere Decizia directorului general al Direcției Generale a Vămilelor nr. 368/1998 privind evaluarea suporturilor informatice pentru echipamentele de tratare a datelor, conținând date sau instrucțiuni, și Ordinul Autorității Naționale a Vămilelor nr. 5.720/2006 pentru abrogarea Deciziei directorului general al Direcției Generale a Vămilelor nr. 368/1998 privind evaluarea suporturilor informatice pentru echipamentele de tratare a datelor, conținând date sau instrucțiuni, importul de software pe suporturi informatice se consideră import de bunuri, din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată."

Din analiza textului legal mentionat mai sus, rezulta ca decizia nr.X.11.2006 a Comisiei fiscale centrale a fost emisa in baza prevederilor Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata, precum si Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere faptul ca decizia Comisiei fiscale centrale fiind data in explicitarea unui text de lege, ***face corp comun cu legea in baza careia a fost data, neavand caracter de sine statator se aplica de la data legii fara a se presupune ca are caracter retroactiv.***

In acest sens sunt dispozitiile art.10 alin.1 din Ordinul ministrului finantelor publice nr.877/2005 privind constituirea si atributiile Comisiei fiscale centrale, care precizeaza:

„(1) Soluțiile unitare adoptate prin decizii ale comisiei și aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice sunt aplicabile de la data intrării în vigoare a actului normativ în baza căruia au fost date.”

De asemenea, avand in vedere Decizia nr.X.11.2006 a Comisiei fiscale centrale potrivit careia ***importul de software este considerat din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata un import de bunuri***, rezulta ca organele de inspectie fiscala au incadrat in mod eronat operatiunea de import de software pentru echipamente meteorologice in categoria operatiunilor privind prestarile de servicii, impozabile in Romania in conformitate cu prevederile art.7 alin.1 lit.c) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, pentru care societatea avea obligatia evidentierii taxei pe valoarea adaugata in suma de X lei atat ca taxa pe valoarea adaugata deductibila cat si ca taxa pe valoarea adaugata colectata.

Prin urmare, se va desfiinta decizia de impunere nr. X.10.2007 pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de **X lei** , urmand a se reanaliza

cauza avandu-se in vedere Decizia nr.X.11.2006 a Comisiei fiscale centrale.

La reverificare se va tine cont si de faptul ca societatea precizeaza prin nota explicativa nr.X.04.2007, anexa la raportul de inspectie fiscala, ca a platit cu ordinul de plata nr.479/26.05.2003 suma de **X lei vechi drept TVA pentru niste softuri incluse ca parte componenta in echipamentele livrate in cadrul proiectului SIMIN cu factura X.01.2003 (vamuita cu DVI nr.X.03.2003,[...])**.

2) Referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de X lei – **Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita a se pronunta daca societatea contestatoare avea obligatia sa colecteze taxa pe valoarea adaugata la momentul facturarii catre beneficiarul extern a bunurilor si serviciilor achizitionate din Romania in numele dar pe seama beneficiarului extern in conditiile in care a dedus taxa pe valoarea adaugata.**

In fapt, intre X actionand in favoarea Companiei Nationale “X” SA (actuala X RA), in calitate de **cumparator** si firma XX in calitate de **vanzator** a fost incheiat contractul nr.1704/17.04.2000 avand ca obiect achizitionarea de “radare meteorologice, senzori, echipament de prelucrare si servicii de inginerie de sistem [...], in vederea realizarii unui sistem meteorologic integrat”.

Potrivit prevederilor capitolului XXVI.1 din contractul mai sus mentionat, Compania Nationala X, X” SA in calitate de **cumparator**, la randul ei, se obliga sa furnizeze **vanzatorului** “*echipamentul si spatiile mentionate la datele specificate*”.

In baza contractului nr.X2000 a fost incheiat subcontractul nr.20/2001 prin care Compania Nationala “X SA (actuala X Nationala de X) in calitate de **vanzator**, se obliga, pentru achizitionarea de echipamente meteorologice sa presteze catre X din SUA servicii si sa realizeze actiuni suport necesare realizarii sistemului meteorologic integrat “SIMIN”.

Astfel, conform pct.3 al subcontractului X nr.20/2001 intitulat “plata serviciilor” Institutul X in calitate de **vanzator** se obliga sa presteze catre **cumparatorul** X Corporation servicii reprezentand, “*modificare cladire*”, “*acceptanta de sistem ASOS [...]*”, “*instalare si acceptanta upgrade MESSIR COMM*”.

Pe durata de derulare a subcontractului nr.20/2001, Institutul National X **a facturat** contravaloarea lucrarilor si serviciilor prestate si bunurilor achizitionate si a incasat de la beneficiarul extern X suma de USD.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca toate aceste operatiuni s-au desfasurat pe teritoriul Romaniei, fiind operatiuni impozabile in conformitate cu prevederile art.4 alin.3 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.17/2000, pct.3.1 din Hotararea Guvernului nr.401/2000, art.4 alin.6 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata.

Ca urmare, pentru **sumele incasate** de Institutul X SA organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea unei taxe pe valoarea adaugata in suma de X8 lei pentru perioada **2001-X 2003**.

Prin contestatia formulata societatea sustine ca serviciile prestate catre X din SUA sunt servicii de inginerie, pentru care locul prestarii de servicii este locul unde beneficiarul isi are stabilit sediul activitatii, respectiv in SUA.

In drept, art. 4 alin.3 din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, precizeaza:

“ Prestările de servicii sunt impozabile în România când locul prestării se consideră a fi în România în conformitate cu criteriile de teritorialitate stabilite prin normele de aplicare a prezentei ordonanțe de urgență.”

Aceste prevederi se coroboreaza cu prevederile pct.3.1. din Normele metodologice de aplicare a OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata aprobate prin Hotararea Guvernului nr.401/2000, care precizeaza:

“ Locul prestării de servicii este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității economice sau un sediu stabil de la care sunt prestate serviciile ori, în lipsa unui astfel de sediu, domiciliul sau reședința sa obișnuită, cu următoarele excepții pentru care locul prestării este:

1. Locul unde sunt situate bunurile de natură imobiliară

3.2. Sunt supuse taxei pe valoarea adăugată lucrările de construcții-montaj executate pentru realizarea, repararea și întreținerea bunurilor imobile existente în România, indiferent de locul unde este situat sediul prestatorului - în țară sau în străinătate.[...]

2. Locul de plecare a transportului de bunuri sau de persoane, respectiv locul de sosire a transportului aferent bunurilor importate[...]

3. Locul unde beneficiarul are stabilit sediul activității sau, în lipsa acestuia, domiciliul stabil al acestuia

3.4. În această categorie se încadrează:

[...]

e) serviciile consultantților, inginerilor, birourilor de studii, avocaților, experților contabili și alte servicii similare;

f) prelucrarea de date și/sau furnizarea de informații;

[...]

- h) punerea la dispoziție de personal;**
- i) prestările intermediarilor care intervin în furnizarea serviciilor prevăzute la lit. a) - h)."**

Art.7 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, in vigoare incepand cu data de 01.06.2002, precizeaza:

“(1) Locul prestărilor de servicii se consideră a fi în România când prestatorul își are stabilit în România sediul activității economice sau un sediu stabil de la care sunt prestate serviciile ori, în lipsa unui astfel de sediu, domiciliul sau reședința sa obișnuită, cu următoarele excepții pentru care locul prestării este:

a) locul unde sunt situate bunurile de natură imobiliară, pentru lucrările de construcții-montaj executate pentru realizarea, repararea și întreținerea bunurilor imobile, indiferent de locul unde este situat sediul prestatorului - în țară sau în străinătate. Același regim se aplică și închirierii de bunuri imobile, operațiunilor de leasing având ca obiect utilizarea bunurilor imobile, serviciilor de arhitectură, proiectare, de coordonare a lucrărilor de construcții, precum și serviciilor prestate de alte persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată cu activitate în domeniul bunurilor imobile - studii, expertize, reparații și alte prestări ale agenților imobiliari;

b) locul de plecare a transportului de bunuri sau de persoane, respectiv locul de sosire a transportului aferent bunurilor importate:

1. pentru transportul de bunuri sau de persoane, locul prestării se consideră a fi în România, dacă locul de plecare a transportului se află în România, indiferent dacă locul de sosire a transportului se află în România sau în străinătate;

2. pentru transportul de bunuri cu locul de plecare în străinătate, locul prestării se consideră a fi în România, dacă locul de sosire a transportului se află în România;

c) locul unde beneficiarul are stabilit sediul activității sau, în lipsa acestuia, domiciliul stabil al acestuia. În această categorie se încadrează:

[...]

5. serviciile consultanților, inginerilor, birourilor de studii, avocaților, experților contabili și alte servicii similare;

6. prelucrarea de date, furnizarea de informații, realizarea și/sau furnizarea de programe informatice și/sau licențe de programe informatice;

[...]

8. punerea la dispoziție de personal;

9. prestările intermediarilor care intervin în furnizarea serviciilor prevăzute la pct. 1 - 8;

d) locul unde serviciile sunt prestate efectiv; în această categorie se cuprind următoarele activități:

[...]

2. prestările accesorii transportului, cum sunt: încărcarea-descărcarea mijloacelor de transport, manipularea, paza și/sau depozitarea mărfurilor și alte servicii similare;

3. expertize privind bunurile mobile corporale;

4. lucrări efectuate asupra bunurilor mobile corporale.”

În speta sunt incidente și prevederile art.6 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare începând cu data de 01.06.2002 care precizează:“(1) **Locul unei livrări de bunuri se consideră a fi în România atunci când, potrivit prevederilor alin. (2) și (3), este situat pe teritoriul României.**

(2) Se consideră a fi locul livrării:

a) locul de unde a pornit expediția bunurilor sau transportul către beneficiar, indiferent dacă bunurile sunt expediate sau transportate de furnizor, de beneficiar sau de terți;

b) locul unde se găsesc bunurile în momentul când are loc livrarea, în cazul în care bunurile nu sunt expediate sau transportate.[...]”

Având în vedere situația de fapt reținută, argumentele societății cu privire la natura serviciilor prestate precum și faptul că din dosarul cauzei nu a rezultat care sunt serviciile prestate de Compania Națională “X X” SA (actuala X) în baza subcontractului X/2001, cu adresa nr.X/27.03.2008 Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat X de X facturile externe emise de societate în baza subcontractului nr.20/2001 încheiat între Compania Națională “X X” SA (actuala Administrație X de X) în calitate de vânzător și X din SUA în calitate de cumpărător.

Cu adresa înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X.03.2008, X RA a depus în susținerea contestației anexa nr.E la contractul nr. 2000 încheiat între XSUA în calitate de cumpărător și Compania Națională “X, X” SA, în calitate de vânzător și facturile externe emise de societate în baza subcontractului LMOC20/2001 încheiat între X și X (actuala X).

Din analiza documentelor depuse de societate în susținerea cauzei, respectiv a anexei nr.E la contractul nr.X/2000 intitulată

“Responsabilitatile si obligatiile cumparatorului” rezulta faptul ca “pe durata derularii proiectului” cumparatorul, respectiv “Institutul national de meteorologie, hidrologie si gospodarie a apelor” SA se obliga sa furnizeze sau sa determine furnizarea catre beneficiarul extern X: know-how, consultanta si asistenta tehnica meteorologica in domeniul producerii si distribuirii serviciilor si produselor meteorologice; accesul la mijloacele si facilitatile de telecomunicatii; accesul la datele furnizate de statiile meteo automate de suprafata existente, conectarea [...] de la reseaua de comutare X; accesul la datele furnizate de statiile de receptie a datelor de satelit, accesul la echipamentele de telecomunicatii si calcul utilizate in sistemul operational pentru predictia numerica a vremii, etc.

Suplimentar responsabilitatilor cumparatorului, prin subcontract s-a prevazut, ca acesta este raspunzator si pentru coordonarea si asigurarea inchirierii liniilor de acces la X X, pentru furnizarea tuturor datelor de la senzorii de suprafata existenti in formate corespunzatoare, pentru asigurarea faptului ca echipamentele de receptie satelit Meteosat planificate a fi reutilizate sunt disponibile si operationale, asigurarea operarii tuturor modelelor numerice romanesti de prognoza a vremii instalate de vanzator pe statia de lucru NWP/dezvoltare software livrata sistemului SIMIN, etc.

De asemenea, cumparatorul, X national de meteorologie, X” SA se obliga sa furnizeze cladiri pentru instalarea echipamentelor iar vanzatorul se obliga sa asiste cumparatorul la testarea si integrarea datelor senzorilor la X.

Din analiza contractului nrX/2000 incheiat intre X din SUA in calitate de **vanzator**, si X actionand in favoarea Companiei Nationale “Institutul XSA (actuala X RA) in calitate de **cumparator** si a subcontractului nrX/2001 incheiat intre Institutul National de X, in calitate de **vanzator** si X in calitate de cumparator, rezulta ca Institutul national de meteorologie, hidrologie si gospodarie a apelor” SA s-a comportat ca un mandatar al X SUA in cadrul unui mandat fara reprezentare (forma a contractului de mandat caracterizata prin faptul ca, desi mandatarul lucreaza in interesul mandantului , incheie totusi actele in numele sau personal, mandantul nefiind cunoscut de cea de-a treia parte), dupa incheierea subcontractului nr.20/2001 X” SA dobandind, ea insasi, calitatea de vanzator.

Astfel, subcontractul nr.X/2001 cuprinde o redenumire a partilor, prin care partile initiale ale contractului nr.X/2000, prin vointa lor proprie, au hotarat sa introduca ca parte in contract , X, in calitate de vanzator.

Dupa data incheierii subcontractului nr.X/2001, X” SA se comporta ca un vanzator emitand facturi catre X SUA, “**ca o organizatie independenta si nu drept agent LMOC,[...]**” pentru achizitii de bunuri si

prestari de servicii, fapt care certifica punerere in executare a subcontractului nr X2001.

Prin urmare, in speta sunt aplicabile si prevederile art.4 alin. 6 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, care precizeaza: **“Persoana impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, luând parte la prestări de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși acele servicii.”**

Societatea a depus in sustinerea cauzei facturile externe emise in baza sucontractului nr.X/2001, care au fost centralizate de organul de inspectie fiscala in anexa nr.16.7 la raportul de inspectie fiscala, respectiv urmatoarele facturi (invoice-uri): XXXXXX

Din analiza acestor facturi si avand in vedere si traducerea acestor facturi prezentata de societate, rezulta ca X RA a facturat beneficiarului extern X lucrari de modernizare, amenajare, reabilitare cladire centru national de prognoze meteorologice, servicii de instalare statii meteorologice, achizitii de calculatoare electronice, materiale necesare instalarii echipamentelor de telecomunicatii,alimentatoare telefoane IP, server pentru baze de date meteorologice, curs de instruire administrator baza de date, transport piese de schimb, software MESSIR COMM pentru comanda transmisiilor interne si internationale de date meteorologice si piese de schimb pentru echipamente de comunicatie, retea de siguranta pentru comunicatiile din cadrul SIMIN.

Potrivit prevederilor art.4 alin.3 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.17/2000 coroborat cu prevederile pct.3.1 din Hotararea Guvernului nr.401/2000 si prevederilor art.7 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, pentru lucrările de construcții-montaj executate pentru realizarea, repararea și întreținerea bunurilor imobile existente in Romania indiferent de locul unde este situat sediul prestatorului - în țară sau în străinătate, locul prestărilor de servicii se consideră a fi în România .

De asemenea, pentru achizițiile de bunuri efectuate de Institutul National de Meteorologie, Hidrologie si Gospodarie a Apelor pe teritoriul Romaniei locul impozitarii se considera a fi in Romania conform prevederilor art. 4 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.17/2000,in vigoare pana la data de X 05.2002 si prevederilor art.6 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, in vigoare incepand cu data de X.06.2002 .

In ceea ce priveste operatiunea de furnizare de software evidentiata in factura nr.29/21.08.2003, aceasta este o operatiune impozabila conform prevederilor art.7 din Legea nr.345/2002 privind taxa

pe valoarea adaugata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora locul prestarii de servicii este:

“c) locul unde beneficiarul are stabilit sediul activității sau, în lipsa acestuia, domiciliul beneficiarului. În această categorie se încadrează:

[...]

11. serviciile furnizate pe cale electronică. Sunt considerate servicii furnizate pe cale electronică: furnizarea și conceperea de site-uri informatice, mentenanța la distanță a programelor și echipamentelor, furnizarea de programe informatice și menținerea la zi a acestora, furnizarea de imagini, de texte și de informații și punerea la dispoziție a bazei de date, furnizarea de muzică, de filme și de jocuri, inclusiv jocuri de noroc sau de bani, și emisiuni sau manifestări politice, culturale, artistice, sportive, științifice, de divertisment și alte servicii similare. Atunci când furnizorul de servicii și clientul său comunică prin curier electronic, aceasta nu înseamnă în sine că serviciul furnizat este un serviciu electronic;”

Avand in vedere prevederile legale mentionate precum si documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca pentru o parte din operatiunile derulate de X RA in baza subcontractului nr.20/2001 locul prestărilor de servicii se consideră a fi în România iar pentru o alta parte din operatiuni locul prestarii de servicii se considera a fi locul unde beneficiarul Xare stabilit sediul activității .

Or, din dosarul cauzei rezulta ca organele de inspectie fiscala au constatat ca toate operatiunile derulate de Compania Nationala “X” SA in baza subcontractului X/2001 sunt operatiuni desfasurate pe teritoriul Romaniei impozabile conform prevederilor art.4 alin.3 din OUG nr.17/2000 coroborat cu pct.3.1 din HG nr.401/2000 si prevederilor art.4 alin.6 din Legea nr.345/2002, fara a efectua o analiza a serviciilor prestate de societate in baza acestui subcontract.

Mai mult, din analiza facturilor prezentate de societate in sustinerea contestatiei precum si din analiza anexei nr.X la raportul de inspectie fiscala intitulata “diferente TVA colectata aferenta sumelor incasate [...]” rezulta ca organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea avea obligatia platii taxei pe valoarea adaugata la suma incasata.

Or, din analiza facturilor nr. X.08.2002, nr.X.08.2002, nr.X din X09.2002 si nr.X.08.2003 rezulta ca societatea a emis aceste facturi cu taxa pe valoarea adaugata, aplicand cota de 19% la contravaloarea serviciilor prestate.

Spre exemplu, in cazul facturii nr.X/X.08.2002 societatea a calculat o taxa pe valoarea adaugata in suma de X USD la o baza impozabila in suma de X USD in timp ce organul de inspectie fiscala a calculat o taxa pe valoarea adaugata la o baza impozabila de X USD reprezentand suma incasata de X .

De asemenea, in cazul facturii nr.X.08.2002 societatea a calculat o taxa pe valoarea adaugata in suma de X USD la o baza impozabila in suma de X USD in timp ce organul de inspectie fiscala a calculat o taxa pe valoarea adaugata la o baza impozabila de X USD reprezentand suma incasata de X .

Avand in vedere cele precizate rezulta ca organele de inspectie fiscala au calculat in mod eronat in cazul facturilor nr. X.08.2002, nr.X.08.2002, nr.X din X.09.2002 si nr.X/X.08.2003 taxa pe valoarea adaugata la suma incasata intrucat in aceste cazuri suma incasata nu reprezinta baza impozabila care este constituita din contravaloarea serviciului prestat ci reprezinta baza impozabila plus taxa pe valoarea adaugata calculata de societate.

In consecinta, intrucat din dosarul cauzei rezulta ca organele de inspectie fiscala nu au efectuat o analiza a serviciilor prestate de X in baza subcontractului LMOC/SIMIN 20/2001, avand in vedere cele retinute mai sus, se va desfiinta decizia nr.X.10.2007 emisa de Directia generala a finantelor publice a municipiului X, pentru taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de X lei urmand ca alte organe de inspectie fiscala decat cele care au incheiat decizia de impunere contestata sa recalculeze taxa pe valoarea adaugata de plata datorata de societate conform celor precizate in decizie.

Avand in vedere ca prin Decizia de impunere nr.X.10.2007 organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea datoreaza o taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei, din care societatea contesta doar o taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei iar prin pct.1 si pct.2 din prezenta decizie s-a dispus desfiintarea deciziei de impunere pentru sume reprezentand parti componente ale taxei pe valoarea adaugata de plata , respectiv pentru taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de X lei si taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de X lei , precum si faptul ca de aceste sume organele de inspectie fiscala au tinut cont la stabilirea pro-ratei definitive care au condus la stabilirea taxei pe valoarea adaugata de plata, precum si prevederile art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza ca “ **Prin decizie se poate desfiinta total sau partial 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” , organele de soluționare nu se pot pronunța asupra cuantumului taxei pe valoarea adăugată de plată, motiv pentru care se va desființa Decizia de impunere nr.X.10.2007 pentru taxa pe valoarea adăugată de plată pentru suma de X lei, urmând ca organele de inspecție fiscală printr-o altă echipă de control decât cea care a încheiat actul de control contestat să efectueze o nouă inspecție fiscală prin care să se reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare și să stabilească suma legal datorată de societate conform celor reținute prin prezenta decizie și dispozițiilor legale în vigoare pe perioada verificată.

La reverificare organele de inspecție fiscală vor ține cont și de celelalte argumente invocate de societate în contestație.

Referitor la majorările de întârziere în suma de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de X lei, având în vedere faptul că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, iar în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în suma de **X lei** a fost desființată decizia de impunere contestată, aceasta se va desființa și pentru suma de **X lei** cu titlu de majorări de întârziere, reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

II. Referitor la impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în suma de X lei și majorările de întârziere aferente impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în suma de X lei:

1.Cauza supusă soluționării **este dacă plățile la extern efectuate de contestatoare către furnizori din SUA și Italia reprezentând contravaloare studii și proiecte, software pentru echipamente meteorologice și servicii satelitare sunt redevențe conform convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu SUA și Italia în condițiile în care din dosarul cauzei nu rezultă elementele care au format convingerea organelor de inspecție fiscală că respectivele plăți reprezintă redevențe și nu rezultă dacă s-a realizat transferul dreptului de proprietate intelectuală .**

In fapt, în perioada supusă verificării X.01.2001-X.12.2005, “X” SA (actuala X RA) a **efectuat plăți la extern către persoane juridice nerezidente din Statele Unite și Italia .**

Platile externe catre furnizorul X SUA au fost efectuate in baza contractului nr.X/2000 , incheiat intre X X actionand in favoarea Companiei Nationale X X SA (actuala X RA), in calitate de cumparator si firma X in calitate de vanzator avand ca obiect achizitionarea de “radare meteorologice, senzori, echipament de prelucrare si servicii de inginerie de sistem [...]”, in vederea realizarii unui sistem meteorologic integrat”.

Institutul national XX SA (actuala X RA) a achitat furnizorului X contravaloarea facturilor externe nr.ROMX.03.2003 si nr.ROM0X.01.2003 reprezentand echipamente meteorologice importate si contravaloarea facturii ROMX2003 reprezentand servicii efectuate in Romania prin subcontractantii X constand in comunicatii satelitare intre noduri aflate pe teritoriul Romaniei.

Societatea a solicitat furnizorului extern detalieria facturilor externe nr.X.03.2003 si nr.X.01.2003 avand in vedere ca valoarea facturata si declarata in vama pentru echipamente meteorologice era foarte mare.

Conform defalcarii efectuate de furnizorul extern a rezultat ca Xa facturat beneficiarului roman si contravaloare **studii si proiecte** in suma de X USD, valoare inclusa in factura externa X.03.2003 si contravaloare **software** pentru echipamente meteorologice in valoare de X USD, valoare inclusa in factura ROM X.01.2003.

In urma inspectiei fiscale s-a constatat ca veniturile achitate furnizorului extern X reprezentand contravaloarea facturilor ROMX.03.2003, nr.ROMX.01.2003 si nr.ROM X.10.2003 sunt redevente pentru care societatea avea obligatia platii impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca si veniturile achitate in anul 2005 furnizorului extern X din X pentru serviciile satelitare prestate de aceasta Administratiei Nationale X RA reprezinta redevente pentru care societatea avea obligatia platii impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente.

Ca urmare a prezentarii de catre “Institutul national de meteorologie, hidrologie si gospodarie a apelor” SA a certificatului de rezidenta fiscala pentru beneficiarul de venit XTIN pentru anul fiscal 2003 si a certificatului de rezidenta fiscala pentru beneficiarul de venit X pentru anul fiscal 2005, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatii i se aplica **,in ceea ce priveste cota de impozitare**, prevederile Conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Italia, ratificata prin Decretul nr.82/1977, si respectiv prevederile Conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Statele Unite, ratificata prin Decretul nr.238/1974.

In drept, art.12 alin.(3) din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si SUA , ratificata prin Decretul nr.238/1974, precizeaza:

“ În vederea aplicării prezentului articol:[...]

b) Redevențele industriale sunt plățile de orice fel făcute pentru considerentul folosirii sau dreptului de a folosi brevete, desene, modele, planuri, procedee sau formule secrete, mărci de fabrica sau alta proprietate asemănătoare ori drepturi sau pentru cunoștințe, experiența, îndrumări practice (know-how).

c) Redevențele culturale și industriale includ câștiguri obținute din vânzarea, schimbul sau din alt mod de a dispune de oricare astfel de proprietăți sau drepturi, în limita în care sumele realizate din astfel de vânzări, schimb sau alt mod de a dispune sunt condiționate de productivitate, folosire sau dispunere de astfel de proprietate sau drepturi.”

Art.12 alin.3 din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Italia, ratificata prin Decretul nr.82/1977, prevede:

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

Conventia model OECD la paragraful 2 al art.12 apeleaza la conceptul de “know-how” pentru a clasifica drept redeventa **“platile primite in legatura cu informatiile privind experienta in domeniul industrial, comercial sau stiintific”**.

Comentariile la Conventia model OECD aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr.1033/2003, referitor la art.12 privind redevențele prevad: **“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 nici un rol in aplicarea formulelor puse la dispozitia licentiatului si ca acesta 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.”

Pentru a incadra platile la extern in categoria “Redevante”, asa cum au fost definite in conventiile de evitare a dublei impuneri incheiate intre Romania si Statele Unite, respectiv Italia, organele de inspectie fiscala aveau obligatia sa demonstreze ca intre furnizor/prestator si beneficiar a fost efectuat un transfer al dreptului de proprietate intelectuala, respectiv sa demonstreze transferul acelor informatii in baza carora beneficiarul, ulterior, ar fi putut realiza el insusi operatiunile pentru care a apelat la furnizorul/prestatorul extern.

Se retine faptul ca prin raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala s-au rezumat doar sa constate ca platile la extern efectuate de X reprezentand contravaloare studii si proiecte, software si servicii satelitare sunt redevante fara sa faca o analiza a acestor plati conform conventiilor de evitare a dublei impuneri incheiate intre Romania si Statele Unite si intre Romania si Italia.

Mai mult, se retine ca desi organele de inspectie fiscala au aplicat cota de impozitare prevazuta in Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Italia, ratificata prin Decretul nr.82/1977 si respectiv in Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Statele Unite, ratificata prin Decretul nr.238/1974, au efectuat incadrarea acestor plati la extern in categoria de redevante in conformitate cu prevederile Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente.

Intrucat din cuprinsul actului de control rezulta faptul ca organele de inspectie fiscala nu au efectuat o analiza a platilor la extern conform conventiilor de evitare a dublei impuneri si comentariilor OECD asupra conventiei model, si nu rezulta daca s-a realizat un transfer al dreptului de proprietate intelectuala, iar din dosarul cauzei nu rezulta ce servicii a facturat firma X din Italia beneficiarului roman, organele de inspectie fiscala nefacand referiri la aceste prestari de servicii in cuprinsul raportului de inspectie fiscala, se va desfiinta decizia de impunere nr.X.10.2007 pentru impozitul pe venitul persoanelor nerezidente aferent sumelor achitate persoanelor juridice nerezidente ***X si X din Italia***, urmand ca organele de inspectie fiscala sa efectueze o noua inspectie fiscala prin care sa reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si aceleasi obligatii bugetare avand in vedere cele retinute prin prezenta decizie si in conformitate cu dispozitiile legale in vigoare in perioada verificata.

La reverificare organele de inspectie fiscala vor analiza si vor raspunde si la argumentele contestatoarei referitoare la incadrarea platilor la extern in prevederile art.7 "Beneficiile intreprinderii" din Decretul nr.82/1977 prin care a fost ratificata Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Italia si in prevederile art.7 "Profituri din afaceri" din Decretul nr.238/1974 din Decretul nr.238/1974 din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Statele Unite.

De asemenea, la reverificare organele de inspectie fiscala vor analiza daca platile efectuate pentru achizitionarea unui software reprezinta redeventa avand in vedere paragrafele 12-17 din comentariile Organizatiei pentru X privind art.12 "redevente" prin care *"profiturile intreprinderii sunt deosebite de redevente in tranzactiile cu programe de calculator."*

In ceea ce priveste serviciile satelitare organele de inspectie fiscala vor avea in vedere si punctul de vedere exprimat de Directia generala legislatie impozite directe din cadrul Ministerului Finantelor Publice, prin adresa nr.X/2006, in spete similare, prin care se precizeaza ca sumele primite din romania pentru ***"cedarea folosintei dreptului de autor, de copyright asupra programelor transmise prin satelit, inclusiv filme de cinematograf si filme sau benzi pentru emisiunile de radio sau televiziune, sau pentru folosirea sau concesiunea folosirii unui echipament industrial sunt impozabile in Romania, prin retinere la sursa, potrivit prevederilor art.12 "Redevente"***.

Potrivit aceluiasi punct de vedere platile efectuate de societatea romana catre societatea nerezidenta ***" in legatura cu transmisiile prin cablu si serviciile de comunicatii prin satelit, care nu intra sub incidenta definitiei de redevente de la articolul mentionat, sunt impozabile potrivit prevederilor art.7"Beneficiile intreprinderilor"***.

II. 2. Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita a se pronunta daca pentru platile la extern efectuate catre o persoana juridica nerezidenta, reprezentand contravaloarea unor servicii satelitare, contestatoarei ii sunt aplicabile prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Marea Britanie in conditiile in care la momentul solutionarii contestatiei societatea a prezentat certificatele de rezidenta ale beneficiarului de venituri din acest stat.

In fapt, societatea a efectuat in perioada 2001-2004 plati la extern catre furnizorul X din Marea Britanie venituri pentru furnizarea de servicii unei retele regionale de date meteorologice la nivelul Europei

(RMDCN), serviciul principal asigurat fiind relee de cadre (serviciu de acces LAN).

In urma inspectiei fiscale s-a constatat ca aceste venituri reprezinta redeventa in conformitate cu prevederile art.1 alin.2 lit.d din Ordonanta Guvernului nr.83/1998, respectiv in conformitate cu prevederile art.7 alin.1pct.28 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea sustine ca in conditiile prezentarii certificatelor de rezidenta fiscala pentru anii 2002, 2003, 2004 si 2005 se aplica prevederile Conventiei pentru evitarea dublei impuneri incheiata intre Romania si Marea Britanie, ratificata prin Decretul nr.26/1976.

In drept, potrivit art.12 din Ordonanta Guvernului nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din Romania de persoane fizice si juridice nerezidente:

“ (1) În situația în care există convenții pentru evitarea dublei impuneri, sunt aplicabile prevederile acelor convenții, coroborate cu prevederile art. 5.

(2) Pentru aplicarea prevederilor convențiilor de evitare a dublei impuneri, beneficiarul venitului va prezenta organelor fiscale din România certificatul de rezidență fiscală, eliberat de organul fiscal din țara de rezidență, prin care să se ateste că este rezident al statului respectiv și că îi sunt aplicabile prevederile convenției de evitare a dublei impuneri.”

Potrivit art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare de la 01.01.2004:

“Pentru aplicarea prevederilor conventiei de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligatia de a prezenta platitorului de venit certificatul de rezidenta fiscala.”

Potrivit Ordinului ministrului finantelor publice nr.1445/28.09.2005 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr.2/19.09.2005 pentru aprobarea solutiilor privind aplicarea unitara a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adaugata, conventiile de evitare a dublei impuneri si probleme de procedura fiscala, pct.2:

“In baza conventiilor de evitare a dublei impuneri, coroborat cu legislatia interna in materie:

In situatia prezentarii, in termenul de prescriptie, a certificatului de rezidenta fiscala care atesta ca beneficiarul venitului are rezidenta fiscala intr-un stat semnatar al conventiei de evitare a dublei impuneri cu Romania, veniturile obtinute de acest nerezident in

Romania sunt impozabile potrivit conventiei, in conditiile in care certificatul de rezidenta fiscala mentioneaza ca beneficiarul venitului a avut, in termenul de prescriptie, rezidenta fiscala in acel stat contractant pentru toata perioada in care s-au realizat veniturile.”

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca pentru a beneficia de prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata de Romania cu Marea Britanie, **firma X LTD**, beneficiar al veniturilor din prestari de servicii reprezentand servicii satelitare, avea obligatia de a prezenta, in termenul de prescriptie, certificatul de rezidenta fiscala care sa ateste ca este persoana rezidenta a statului Marea Britanie.

Societatea a prezentat in sustinere contestatiei un numar de 4 certificate de rezidenta, din data de X.10.2002 X.04.2003, X.01.2004 si X.01.2005, autentificate la biroul X prin incheierile de legalizare nr.X.09.2007, nr.X.09.2007, nr.X.09.2007, si nr.X.09.2007 prin care **“autoritatile fiscale din Regatul Unit certifica in cunostinta de cauza ca firma X LTD [...] este o firma rezidenta in Regatul Unit, fiind platitoare la impozitul pentru firme din Regatul Unit.”**

Informatiile cuprinse in certificatele de rezidenta fiscala anexate la dosarul cauzei conduc la concluzia ca firma **X LTD** a avut rezidenta fiscala in Marea Britanie in perioada 2001-2004, perioada supusa inspectiei fiscale.

Prin urmare, societatii ii pot fi aplicabile prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Marea Britanie pentru platile derulata catre firma a carei rezidenta fiscala a fost probata prin certificatele de rezidenta depuse la dosarul cauzei.

In consecinta, se va desfiinta decizia de impunere nr.X.10.2007 pentru impozitul pe venitul persoanelor nerezidente aferent sumelor achitate persoanei juridice nerezidente **X LTD, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata, sa procedeze la o noua verificare a aceleiasi perioada si aceluiasi tip de impozit in vederea recalcularii impozitului pe veniturile obtinute din Romania de persoana juridice nerezidente in functie de prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri.**

Avand in vedere prevederile art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza ca **“ 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”**, se va desfiinta Decizia de impunere nr.X.10.2007 pentru impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente in suma de X

lei, urmand ca organele de inspectie fiscala printr-o alta echipa de control decat cea care a incheiat actul de control contestat sa efectueze o noua inspectie fiscala prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si aceleasi obligatii bugetare si sa stabileasca suma legal datorata de societate conform celor retinute prin prezenta decizie si dispozitiilor legale in vigoare pe perioada verificata.

La reverificare organele de inspectie fiscala vor tine cont si de celelalte argumente invocate de societate in contestatie

II.3 Referitor la majorarile de intarziere in suma de X lei lei aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente in suma de X lei, avand in vedere faptul ca stabilirea de majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar in ceea ce priveste impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente in suma de **X lei** a fost desfiintata decizia de impunere contestata, aceasta se va desfiinta si pentru suma de **X lei** cu titlu de majorari de intarziere, reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept **“accesorium sequitur principale”**.

III. Referitor la impozitul pe profit in suma de X lei si majorarile de intarziere in suma de X lei – cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta pe fondul cauzei in conditiile in care desi prin Decizia de impunere nr.X.10.2007 organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii un impozit pe profit in suma de X lei iar societatea sustine ca impozitul pe profit datorat este in suma de X lei, suma pe care o contesta.

In fapt, prin Decizia de impunere nr.X.10.2007 organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea datoreaza bugetului de stat o diferenta de impozit pe profit in suma de X lei si majorari de intarziere in suma de X lei.

Prin contestatia formulata societatea contesta cuantumul profitului impozabil sustinand ca **“suma cu care trebuia marita obligatia de plata in cazul impozitului pe profit este de X lei si nu de X lei cat este in decizia X.10.2007”** in conditiile in care cheltuielile sunt influentate cu aspectele precizate in contestatie la capitolul referitor la taxa pe valoarea adaugata iar organele de inspectie fiscala trebuiau sa reduca veniturile cu sume ce au **“regimul investitiilor din alocatii de la bugetul de stat”**.

In drept, pentru perioada supusa verificarii X.01.2001-X.12.2005 in speta sunt incidente prevederile Ordonantei Guvernului nr.70/1994,

privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare, ale Legii nr.414/2002 privind impozitul pe profit si ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Potrivit art.4 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile obținute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate și lucrărilor executate, din vânzarea bunurilor imobile, inclusiv din câștiguri din orice sursă, și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.”

Incepand cu data de 01.07.2002 in speta sunt incidente prevederile art.7 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit care precizeaza:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile”.

Incepand cu data de X.01.2004 in speta sunt incidente prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fisca, care precizeaza:” **(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta faptul ca pe perioada supusa verificarii 2001-2005 organele de inspectie fiscala au influentat profitul impozabil cu sume *“reprezentand diferenta pro-rata din TVA deductibila devenita nedeductibila intre cea calculata de control si de agentul economic”*, cu sume reprezentand *“cheltuiala cu impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente neretinit prin stopaj la sursa de catre agentul economic din venitul achitat persoanei juridice nerezidente”* si cu sume reprezentand alte cheltuieli nedeductibile, pe care societatea nu le contesta dar care au influentat profitul impozabil.

Avand in vedere modul de stabilire a profitului impozabil precum si faptul ca la pct.I si II din prezenta decizie s-a dispus desfiintarea Deciziei de impunere nr.X.10.2007 pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei si majorarile de intarziere aferente in suma de X lei si impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente in suma de X lei si majorarile de intarziere aferente in suma de X lei, precum si prevederile art.216 alin.(3) din

Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza ca “ **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**”, se va desfiinta decizia de impunere nr.X.10.2007 si pentru impozitul pe profit in suma de X lei si majorarile de intarziere in suma de X lei, urmand ca organele de inspectie fiscala sa recalculeze impozitul pe profit in raport de cele retinute in prezenta decizie.

La reverificare, organele de inspectie fiscala vor avea in vedere si celelalte argumente ale contestatoarei.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art.4 alin.3 din OUG nr.17/2000, privind taxa pe valoarea adaugata coroborat cu pct.3.1 din HG nr.401/2000, art.6, art.7, art.19 alin.1 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, Decizia nr.X.11.2006 a Comisiei fiscale centrale, art.12 alin.3 din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Italia, ratificata prin Decretul nr.82/1977 si respectiv art.12 alin.3 din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Statele Unite, ratificata prin Decretul nr.238/1974, art.12 din Ordonanta Guvernului nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate in Romania de persoane fizice si juridice nerezidente, art.4 alin.1 din OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, art.7 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.216 alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

Desfiintarea Deciziei de impunere nr.X.10.2007 emisa de Directiei generale a finantelor publice a municipiului X pentru suma de **X lei**, reprezentand:

X lei	-taxa pe valoarea adaugata
X lei	-majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata
X lei	-impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti –persoane juridice nerezidente
X lei	-majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti-persoane juridice nerezidente.
X lei	- impozit pe profit,
X lei	-majorari de intarziere aferente impozitului pe profit

urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata, sa procedeze la o noua verificare a aceleesi perioade si aceluasi tip de impozit tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de apel X in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL,
X

DIRECTOR GENERAL ADJUNCT
X

DIRECTOR GENERAL ADJUNCT

Sef serviciu:X
Consilier juridic:X
X.2008