

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

DECIZIA nr. 289 din 05.09.2008 privind solutionarea contestatiei
formulata de **SC CF SRL**, cu sediul in, sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./.....2008

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr./.....2008, inregistrata sub nr./.....2008, de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia SC CF SRL.

Obiectul contestatiei, inregistrata la registratura Administratiei Finantelor Publice sector x sub nr./.....2008, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. yyy/30.06.2008, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. yyyyyy/30.06.2008, comunicata sub semnatura de primire in data de2008.

Suma totala contestata este de N lei, din care:

- N1 lei impozit pe veniturile nerezidentilor;
- N2 lei majorari de intarziere aferente.

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

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia fiscala partiala la SC CF SRL, pentru perioada 20.02.2007-31.03.2008.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. yyyyyy/30.06.2008, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. yyy/30.06.2008, prin care s-au stabilit obligatii suplimentare in suma de N lei reprezentand impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente si accesorii aferente.

II. Prin contestatia formulata SC CF SRL solicita anularea deciziei de impunere nr. yyy/30.06.2008 pentru suma de N lei, sustinand ca dreptul de acces securizat la reseaua Swift nu face obiectul contractului de licenta pentru software-ul denumit Sa, ci obiectul unor ordine de cumparare emise in format electronic, in functie de volumul de trafic efectuat. Tinand cont ca

dreptul de acces la rețeaua Swift este un serviciu de natură serviciilor de comunicații, acesta nu intra în categoria redevențelor definite la art. 12 alin. (3) din Convenția de evitare a dublei impuneri dintre România și Belgia, așa cum rezultă și din adresa Ministerului Finanțelor nr./19.05.2007, anexată în susținerea cauzei, încadrându-se în prevederile art. 22 "Alte venituri" din Convenție.

Referitor la serviciile de training oferite de firma T din Luxemburg, contestatara susține că, potrivit Comentariilor OECD, intra sub incidența know-how-ului numai informațiile cu caracter secret și care nu sunt cunoscute comune, cunoscute de public din surse neprotejate. Simpla existență a unor clauze de confidențialitate într-un contract de servicii nu este suficientă pentru a contra serviciile prestate ca fiind know-how, ci este destinată, în principal, protejării informațiilor cu care partile ar intra în contact pe parcursul derulării contractului, confidențialitatea fiind reciprocă.

În susținerea contestației SC CF SRL a prezentat copiile contractelor încheiate cu prestatorii străini, precizând că nu a încheiat nicio înțelegere separată cu T referitoare la confidențialitate.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile societății, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele :

Cauza supusă soluționării este dacă se încadrează în categoria redevențelor platite efectuate către nerezidenți pentru dreptul la acces securizat la rețeaua de transmisiuni SWIFT și pentru transmiterea, supusă clauzei de confidențialitate, de cunoscute și experiență în legătura cu utilizarea unei aplicații licențiate.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de Inspectoratul Fiscal nr. yyy/30.06.2008, organele fiscale au stabilit în sarcina SC CF SRL obligații suplimentare în sumă de N lei reprezentând impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente și accesorii aferente.

Perioada verificată: 20.02.2007-31.03.2008.

În raportul de inspecție fiscală nr. yyyyyy/30.06.2008 organele fiscale precizează următoarele:

Societatea a prezentat certificatele de rezidență fiscală pentru firma Swift din Belgia și firma T din Luxemburg, aplicând cotele prevăzute de convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu aceste state pentru licențele achiziționate.

În urma inspecției fiscale, a fost stabilită o diferență suplimentară de impozit pe veniturile nerezidenților, calculată cu cota de 16% întrucât impozitul se suportă de platitorul de venit, respectiv pentru suma de A euro reprezentând contravaloarea dreptului de a folosi conexiunea cu programul oferit de Swift și pentru suma de B euro reprezentând transmiterea de informații în legătura cu experiența acumulată în domeniul informatic, în cazul contractului încheiat cu firma T, considerate redevențe.

În consecință, prin decizia de impunere nr. yyy/30.06.2008 organele de inspecție au stabilit impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente datorat de societate în sumă de N1 lei și majorări de întârziere aferente în sumă de N2 lei, calculate până la data de 31.03.2008.

Prin contestația formulată SC CF SRL susține că serviciile furnizate de Swift sunt de natură serviciilor de comunicații, iar cele furnizate de T sunt simple servicii de training, care nu se includ în categoria redevențelor.

In drept, potrivit Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

(...)

15. know-how - orice informatie cu privire la o experienta industriala, comerciala sau stiintifica care este necesara pentru fabricarea unui produs sau pentru aplicarea unui proces existent si a carei dezvaluire catre alte persoane nu este permisa fara autorizatia persoanei care a furnizat aceasta informatie; in masura in care provine din experienta, know-how-ul reprezinta ceea ce un producator nu poate sti din simpla examinare a produsului si din simpla cunoastere a progresului tehnicii;

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

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

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

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

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

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

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

e) **orice know-how;**

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

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

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

d) redevente de la un rezident "

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

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

Cu privire la aplicarea impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente, Normele metodologice de aplicare a Titlului V din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare stabilesc urmatoarele:

" **2.** (1) *Termenul redeventa cuprinde orice suma care trebuie platita in bani sau in natura pentru folosirea sau dreptul de a folosi orice proprietate sau drept prevazut la art. 7 alin. (1) pct. 28 din Codul fiscal*, indiferent daca suma trebuie platita conform unui contract sau ca urmare a copierii ilegale sau a incalcarii drepturilor legale ale unei alte persoane.

(9) *In cazul unui contract care implica folosirea sau dreptul de a folosi orice proprietate sau drept prevazut la art. 7 alin. (1) pct. 28 din Codul fiscal, precum si transferul unei alte*

proprietati sau altui serviciu, suma care trebuie platita conform contractului trebuie sa fie impartita, conform diverselor portiuni de contract, pe baza conditiilor contractului sau pe baza unei impartiri rezonabile, fiecarei portiuni aplicandu-i-se tratamentul fiscal corespunzator. **Daca totusi o anumita parte din ceea ce urmeaza a se asigura prin contract constituie de departe scopul principal al contractului, cealalta portiune fiind auxiliara, tratamentul aplicat portiunii principale de contract se aplica intregii sume care trebuie platita conform contractului.**

(10) Este contrata redeventa si suma platita in cadrul contractului de know-how, in baza caruia vanzatorul accepta sa impartaseasca cunostintele si experienta sa cumparatorului, astfel incat cumparatorul sa le poata folosi in interesul sau si sa nu le dezvaluie publicului. In acelasi timp vanzatorul nu joaca nici un rol in aplicarea cunostintelor puse la dispozitie cumparatorului si nu garanteaza rezultatele aplicarii acestora ".

A. Referitor la platile pentru dreptul de acces securizat la reseaua SWIFT

In speta, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca SC CF SRL (SC CF SRL), in calitate de utilizator a incheiat contractul de licenta nr. .../..... pentru software-ul Swift cu Societatea de Telecomunicatii Financiare Interbancare Mondiale (S.W.I.F.T.) SCRL cu sediul in Belgia.

Prin acest contract utilizatorul a obtinut dreptul de instalare si utilizare a software-ului licentiat (denumit Sa), precum si dreptul de acces securizat, via internet, la reseaua detinuta de catre SWIFT (denumit SIPN Connectivity). SC CF SRL precizeaza ca dreptul de acces securizat face obiectul unor ordine de cumparare, emise in format electronic in functie de volumul de trafic efectuat, prin accesarea unei adrese de internet securizate (aparinand furnizorului belgian) de catre persoane autorizate, in conformitate cu termenii si conditiile generale de utilizare a serviciilor SWIFT.

SWIFT reprezinta o retea privata de teletransmisiuni, care ofera clientilor sai din domeniul financiar-bancar un sistem securizat si standardizat de mesagerie, utilizat pentru a facilita o serie de servicii financiare. Aceasta retea permite conectarea si schimbul automat de informatii cu aplicatiile bancare, eliminand erorile umane in procesarea mesajelor standard specifice retelei si crescand viteza de prelucrare a acestor informatii si viteza de efectuare a operatiunilor interbancare (plati, depozite, plasamente, schimburi valutare, transferuri etc.).

SC CF SRL a achizitionat licenta pentru software-ul Sa si optiunile acestuia pentru banda licentiata, pentru destinatia(iile) de share si pentru operatori analogi specifica sistemului de plati prin reseaua SWIFT, *contrand licenta respectiva drept redeventa si retinand impozitul aferent* in baza cotei prevazute de Conventia de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Belgia. Totodata, SC CF SRL a achizitionat si **dreptul de acces securizat, via internet**, la reseaua detinuta de catre SWIFT, **drept ce se incadreaza tot in categoria redeventelor, dupa cum recunoaste si societatea insasi prin contestatia formulata (pg. 2 din contestatie).**

In acest sens, se retine ca sumele de bani platite pentru dreptul de acces (securizat) la reseaua de transmisiuni SWIFT reprezinta redeventa definita la art. 7 alin. (1) pct. 28 lit. c) din Codul fiscal ca reprezentand "**orice transmisiuni, inclusiv catre public, directe sau indirecte, prin cablu, satelit, fibre optice sau tehnologii similare**". Acest drept de acces la retea, pe calea internetului, este auxiliar dreptului de instalare si operare a software-ului licentiat, caz in care sunt aplicabile prevederile pct. 2 alin. (9) din Normele metodologice, astfel ca tratamentul fiscal pentru licenta este aplicabil si pentru dreptul de acces.

Sustinerea contestatarei precum ca dreptul de acces face obiectul unui contract separat pe motiv ca plata are loc pe baza unor ordine de cumparare electronice nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat modalitatea propriu-zisa de determinare a pretului nu influenteaza in niciun fel continutul propriu-zis al contractului, *in conditiile in care*

contestatara insasi recunoaste ca prin acelasi contract (contractul de licenta SWIFT nr. 560/4900) a obtinut atat dreptul de instalare si utilizare a software-ului, cat si dreptul de acces securizat.

In subsidiar, se retine ca art. 12 par. 3 din Conventia pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit si pe capital dintre Romania si Regatul Belgiei, ratificata prin Legea nr. 126/1996 defineste redeventele ca reprezentand "**remuneratiile de orice natura platite pentru folosirea sau concesionarea folosirii unui drept de autor asupra unei opere literare, artistice sau stiintifice**, inclusiv asupra filmelor cinematografice, filmelor si inregistrarilor pentru transmisiile radiofonice si televizate, **precum si pentru orice alte forme de transmisii (...)**". Ca atare, suma de bani platita de societate pentru dreptul de acces securizat la o retea privata de transmisii electronice a informatiilor si mesajelor cu continut bancar se incadreaza in categoria redeventelor.

Invocarea variantei in limba engleza a Conventiei pentru explicarea intelesului sintagmei "precum si pentru orice alte forme de transmisii" nu poate fi retinuta, avand in vedere ca, pe de o parte, potrivit art. 31 din Conventie, aceasta a fost redactata in limbile romana, franceza si neerlandeza, cele trei texte avand aceeasi valabilitate, iar in caz de divergenta intre texte doar textul in limba franceza este de referinta, iar pe de alta parte, din punct de vedere gramatical, sintagma "precum si" stabileste un raport copulativ de asociere cu "folosirea sau concesionarea folosirii" si nicidecum cu modul de difuzare al filmelor si inregistrarilor, asa cum sustine societatea. Totodata, precizarile din adresa Directiei generale impozite directe din Ministerul Finantelor nr./90482/19.05.2007 nu au legatura cu cauza supusa solutionarii intrucat se refera la neincluderea in categoria redeventelor a *informatiilor (de natura financiar-bancara) pe care le furnizeaza SWIFT si REUTERS catre banci* si nicidecum la *un drept de acces la o retea securizata SWIFT prin care bancile schimba intre ele mesaje standardizate si codificate pentru efectuarea operatiunilor interbancare, deosebirea fiind evidenta din punct de vedere al continutului celor doua categorii de prestatii pe care le furniza SWIFT.*

B. Referitor la platile pentru instruirea folosirii unui software licentiat T acoperite de clauza de confidentialitate

Din documentatia existenta rezulta ca SC CF SRL a incheiat cu firma T din Luxemburg un contract de licenta, instalare, instruire si intretinere pentru aplicatia informatica "T Reporting". Aceasta aplicatie copiaza, in timp real, mesajele din Sa Mesaje intr-o baza de date structurata ce sta la baza intocmirii unor rapoarte si unde sunt stocate pentru o perioada lunga de timp. Odata instalata aplicatia, un specialist de produs din partea T asigura instruirea personalului beneficiarului in vederea exploatarei si gestionarii acesteia.

La art. 1.1 lit. f) din contractul incheiat intre parti se stipuleaza ca **informatiile confidentiale** acoperite de contract semnifica "**orice informatie care este divulgata fie de o parte fie de cealalta, de care oricare din parti devine constienta ca o detine ca urmare a sau in legatura cu prezentul contract (fie oral fie in scris, si fie ca o asemenea informatie este sau nu declarata expres a fi confidentiala sau este marcata ca atare), incluzand, dar fara a se limita la, toate informatiile legate de Software si de Documentia aferenta sau afacerea Partii, clientii sai, sub-antreprenorii, drepturile de proprietate intelectuala, angajatii, functionarii si agentii**".

Se retine ca, prin instruirea asigurata personalului beneficiarului cu privire la exploatarea si gestionarea unei aplicatii informatice licentiate, furnizorul nu numai ca acordat o licenta, dar a si acceptat sa-si impartaseasca cunostintele si experienta in legatura cu exploatarea si gestionarea acestei aplicatii, caz in care sunt aplicabile prevederile pct. 2 alin. (9) din Normele metodologice, astfel ca tratamentul fiscal pentru licenta este aplicabil si pentru experienta si cunostintele transmise in legatura cu aplicatia licentiata.

Cunostintele si experienta sunt folosite de beneficiar (cumparator) in interes propriu, cu obligatia respectarii confidentialitatii cu privire la orice informatie astfel dobandita, inclusiv daca ea nu este declarata expres a fi confidentiala sau este marcata ca atare si fara sa se

limiteze la informatiile legate de software si de documentatia aferenta, dupa cum insasi partile au stipulat prin contract.

Prin urmare, contrar sustinerilor societatii contestatare, *clauza de confidentialitate acceptata de parti nu acopera doar informatiile cu care partile ar putea intra in contact in cursul executarii contractului* (afacerea partilor, clienti, subantreprenori, angajati, etc.), **ci orice informatii legate de aplicatia informatica si documentatia aferenta, inclusiv cele referitoare la exploatarea si gestionarea aplicatiei**. Sustinerea societatii precum ca prin contract nu i s-a limitat posibilitatea in a furniza informatii privind modul de utilizare a software-ului este vadit nefondata cata vreme clauza de confidentialitate prevazuta la art. 1.1 lit. f) din contract este atotcuprinzatoare (a se vedea formularea "incluzand, dar fara a se limita la toate informatiile legate"), clientul a acceptat faptul ca software-ul si documentatia aferenta cuprinde informatii brevetate (art. 1.8 lit. b) din contract), iar obligatia partilor cu privire la respectarea confidentialitatii vizeaza nu numai "toate secretele comerciale si profesionale", ci chiar si acele "alte informatii oferite de oricare parte celeilalte" (art. 1.14 din contract). Totodata, faptul ca, potrivit propriilor afirmatii ale contestatarei, partile nu au mai incheiat o intelegere separata privind confidentialitatea nu prezinta nicio relevanta intrucat nedetalierea, intr-o anexa separata, prevazuta de parti la art. 1.14 din contract, nu afecteaza in vreun fel valabilitatea clauzei prevazuta la art. 1.1 lit. f) referitoare la informatiile supuse confidentialitatii.

In consecinta, avand in vedere cele mai sus-prezentate, contestatia societatii urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata in ceea ce priveste impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente in suma de N1 lei. Totodata, avand in vedere ca societatea datoreaza impozitul stabilit ca diferenta de plata de organele de inspectie fiscala, rezulta ca aceasta datoreaza si accesoriile aferente, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru suma de N2 lei reprezentand majorari de intarziere aferente.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 7 alin. (1) pct. 15 si pct. 28, art. 113, art. 115 alin. (1) lit. d) si art. 118 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 2 alin. (1), (9) si (10) din Normele metodologice de aplicare a Titlului V din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 12 par. 3 si art. 31 din Conventia pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit si pe capital dintre Romania si Regatul Belgiei, ratificata prin Legea nr. 126/1996 si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata contestatia SC CF SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. yyy/30.06.2008, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente in suma de N1 lei si majorari de intarziere aferente in suma de N2 lei.

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