

## **MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

Agentia Nationala de Administrare Fiscala

Directia generala de solutionare a contestatiilor

### **Decizia nr. / .2005**

privind solutionarea contestatiei depusa de SC X SA  
inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala  
sub nr. **341052/21.06.2005**

Directia generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice București prin adresa nr. 85215/20.06.2005 înregistrată la Ministerul Finanțelor Publice- Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr. 341052/21.06.2005 asupra contestației depuse de S.C X SA. din București.

Societatea contestă suma totală de din care suma de reprezintă majorări de întârziere, respectiv dobânzi suma de reprezintă penalități de întârziere, suma de reprezintă impozit pe veniturile persoanelor nerezidente, suma de reprezintă dobânzi, suma de reprezintă penalități de întârziere și suma de reprezintă penalități stopaj la sursă, sume stabilite prin Decizia de impunere nr. 157/11.05.2005, emisă de reprezentanții Direcției generale a finanțelor publice București.

În raport de data întocmirii deciziei de impunere, 11.05.2005, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.176 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, fiind înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice în data de 06.06.2005, conform stampilei aplicată de Serviciul registratură pe originalul contestației.

Constatănd că în speta sunt îndeplinite dispozițiile art.178 alin. 1 lit. c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Agenția Națională de Administrare Fiscală este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulate.

I. Prin contestația formulată societatea arată, referitor la obligația de plată a dobânzilor în suma de și a penalităților de întârziere în

suma de, accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata pentru servicii externe, ca potrivit Ordonantei Guvernului nr. 36/2003 privind corelarea unor dispozitii din legislatia financiar-fiscala, prin care a fost modificat art. 29 lit D e) din Legea nr. 345/2002, obligatia de plata a TVA aferenta acestor servicii in termen de 7 zile de la data primirii facturii externe nu mai exista, textul de lege modificat prevazand doar obligatia de inregistrare in contabilitate a TVA, respectiv in cazul persoanelor inregistrate ca platitori de TVA, aceasta se consemneaza in decont, atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila in luna in care a fost primita factura externa.

De asemenea, societatea arata ca in cazul persoanelor inregistrate ca platitori de TVA, care nu au evidentiat TVA datorata conform prevederilor art. 29 lit D e) din Legea nr. 345/2002 in decont si nu au efectuat inregistrarea contabila  $4426=4427$ , organele de inspectie fiscala vor proceda in conformitate cu art. 71 alin 2 lit a din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 privind aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 astfel cum a fost modificata de Hotararea Guvernului nr. 348/2003, intrata in vigoare la data de 10.04.2003, iar in aceasta situatie nu se vor calcula dobanzi si penalitati de intarziere.

Referitor la calcularea majorarilor si penalitatilor in baza Deciziei nr. 8/2003 societatea arata ca aceasta nu poate modifica, completa sau deroga de la dispozitiile unui act normativ, respectiv Hotararea Guvernului nr. 598/2002 privind aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002, fiind destinata numai sa precizeze modul de punere in aplicare a unor reglementari normative, iar legea noua se aplica la data intrarii in vigoare nu numai situatiilor juridice care se vor naste, modifica sau stinge dupa aceasta data, dar si situatiilor juridice in curs de formare, modificare sau stingere si efectelor viitoare ale raporturilor juridice trecute.

Referitor la efectul neinregistrarii in contabilitate a TVA in termen de 7 zile de la data primirii facturii externe, prevazut de legea veche, abrogata la data controlului, nu isi poate produce consecintele in conditiile in care nu au mai fost prevazute nici in Legea nr. 345/2002, nici in Hotararea Guvernului nr. 598/2002 si nici in Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare la data controlului.

Societatea arata ca solutia adoptata de organul de control nu are temei legal in conditiile in care desi retine ca suma de reprezentand TVA aferente serviciilor externe, nu este datorata, si prin urmare nu se calculeaza majorari si penalitati aferente unui debit nedatorat, accesoriile neputand exista independent de acesta.

De asemenea, societatea precizeaza ca accesoriile trebuiau calculate doar pana la data decontului de TVA aferent lunii in care s-a primit factura externa si nu pana la data de 28.02.2005, data inregistrarii in contabilitate a TVA.

Referitor la impozitul pe venitul persoanelor nerezidente si accesoriile aferente, societatea arata ca organul de inspectie fiscala a apreciat in mod gresit ca factura externa nr. 88000/31.08.2000 a fost

compensata la data de 31.10.2000, factura nr. 88001/31.03.2001 a fost compensata la data de 22.08.2001 si 31.12.2001, factura nr. 1002/30.09.2000 a fost compensata la data de 31.12.2001, factura externa nr. 420403/31.12.2002 a fost compensata la data de 31.12.2002, factura externa nr. 88001/31.12.2002 a fost compensata la data de 31.12.2002, intrucat aceste facturi nu puteau fi compensate inainte de data scrisorii de compensare din 10.02.2004 care a urmat procesului verbal de receptie finala a lucrarii.

Societatea arata ca avand in vedere scrisoarea de compensare din 10.02.2004 si faptul ca a depus certificatul de rezidenta fiscala al persoanei nerezidente, singura lege aplicabila este Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Republica Federala Germania, ratificata prin Legea nr. 29/2002, care se aplica de la data de 01.01.2004 si prevede ca impozitul se datoreaza in momentul stingerii obligatiei, iar potrivit art 12 pct 2 din acelasi act normativ impozitul astfel stabilit nu poate depasi 3% din suma bruta a redeventelor.

Societatea precizeaza ca potrivit Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, referitoare la aplicarea art. 115 lit d din Codul fiscal, in cazul contractului de prestari servicii in care una din parti se angajeaza sa utilizeze cunostintele sale pentru executarea unei lucrari pentru cealalta parte, suma platita nu constituie redeventa, iar in cazul de fata atat in cazul contractului de management cat si in cazul contractului de asistenta tehnica, prestarea acestor servicii nu a presupus transferul de cunostinte de specialitate si prestatorul nu joaca nici un rol in aplicarea cunostintelor puse la dispozitia beneficiarului si nu garanteaza rezultatul aplicarii lor, principii care se regasesc si in liniile directoare ale OECD.

Referitor la sumele achitate pentru personalul german trimis in Romania, societatea arata ca aceste cheltuieli nu sunt redevente conform art. 1 alin 3 lit d din Ordonanta Guvernului nr. 83/1998, si implicit nu avea obligatia de a calcula, retine si varsa impozitul aferent, intrucat potrivit art 15 din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Republica Federala Germania salariile si remuneratiile similare obtinute de un rezident al unui stat contractant, in speta Germania, sunt impozitate numai in acel stat.

Societatea precizeaza ca in acelasi sens este si adresa nr. 6496/06.04.2005 a Serviciului de aplicare a conventiilor privind evitarea dublei impuneri si reprezentante straine din cadrul ANAF.

Societatea solicita in baza art. 184 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 suspendarea executarii Deciziei de impunere nr. 157/11.05.2005, emisa de reprezentantii Directiei generale a finantelor publice Bucuresti, pana la solutionarea contestatiei.

**II.** Prin raportul de inspectie fiscala nr.97/11.05.2005 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. 157/11.05.2005, incheiat de

reprezentantii Directiei generale a finantelor publice Bucuresti s-au constatat urmatoarele:

Perioada verificata 01.01.2000-31.03.2005

Referitor la taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor externe, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat cheltuieli cu servicii externe, conform facturilor externe nr. 88000/31.08.2000, nr. 88001/31.03.2001 reprezentand contravaloarea lucrarilor efectuate cu ajutorul ciocanului pneumatic si facturilor externe nr. 1002/30.09.2000, nr. 88001/31.12.2002 si nr. 420403/31.12.2003 reprezentand contravaloare servicii externe, facturi emise de persoana juridica nerezidenta W din Germania .

Organele de inspectie fiscala precizeaza ca in conformitate cu pct. 7.7 si pct. 7.8 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000 si art. 29 lit D e) din Legea nr. 345/2002 societatea avea obligatia sa plateasca TVA aferenta acestor servicii in termen de 7 zile de la data primirii facturii externe, iar in situatia in care din decontul lunii precedente rezulta TVA de rambursat se putea compensa aceasta suma cu suma datorata.

Organele de inspectie fiscala au calculat conform Deciziei nr. 8/2003 pct. I. pct. 1 si pct. 2, majorari de intarziere, respectiv dobanzi in suma de si penalitati in suma de aferente taxei pe valoarea adaugata, accesorii calculate de la termenul de plata al TVA, respectiv 7 zile de la data primirii facturii externe si pana la data evidentierii in contabilitate a TVA datorata si neachitata.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a depus decontul de TVA nr. 115309/24.08.2004 prin care se solicita rambursarea sumei negative a TVA in suma de aferenta lunii iulie 2004, decontul nr. 227472/24.02.2005 prin care se solicita rambursarea sumei negative a TVA in suma de aferenta lunii ianuarie 2005, decontul nr. 96705/25.04.2005 prin care se solicita rambursarea sumei negative a TVA in suma de aferenta lunii martie 2005.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca din suma totala de reprezentand TVA de rambursat solicitata de societate, aceasta are TVA de rambursat in suma de

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a preluat TVA solicitata spre rambursare in decontul lunii urmatoare depunerii decontului cu suma negativa de TVA, asa cum prevede art. 149 alin 5 din Legea nr. 571/2003.

Referitor la impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat cheltuieli cu servicii externe, conform facturilor externe nr. 88000/31.08.2000, nr. 88001/31.03.2001 reprezentand contravaloarea lucrarilor efectuate cu ajutorul ciocanului pneumatic, facturile externe nr. 1002/30.09.2000, nr. 88001/31.12.2002 si nr. 420403/31.12.2003 reprezentand contravaloare servicii externe, facturile externe nr. 326/31.12.2003, nr. 327/31.12.2003 si nr. 328/31.12.2003 reprezentand

contravaloare servicii de management, emise de persoana juridica nerezidenta W din Germania.

Organele de inspectie fiscala precizeaza ca datoria pentru facturile primite pana la data 31.12.2002 a fost inregistrata in creditul contului 481.01-decontari intre unitati si subunitati, stingerea datoriei pentru acestea facandu-se prin compensare, luand in considerare cronologic numai platile si datoriile in valuta inregistrate in debitul, respectiv creditul contului 481.01

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a constituit si nu a virat impozitul pe venitul persoanelor nerezidente desi avea acesta obligatie in conformitate cu prevederile art. 1 alin 1 si art. 2 alin 1 din Ordonanta Guvernului nr. 83/1998, intrucat veniturile realizate de firma germana din Romania reprezinta prestari de servicii privind utilizarea echipamentului industrial precum si asistenta tehnica, transmitere de informatii referitoare la experienta in domeniul industrial, respectiv redevente, conform art. 1 alin 3 lit d din Ordonanta Guvernului nr. 83/1998.

Pentru facturile achitate prin compensare pana la data de 31.12.2003, organele de inspectie fiscala, in conformitate cu prevederile art. 12 din Ordonanta Guvernului nr. 83/1998 coroborat cu prevederile art. 11 alin 2 din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Republica Federala Germania, ratificata prin Decretul nr. 625/1973, au aplicat cota de impozit de 10 % asupra veniturilor obtinute din Romania de catre persoana juridica nerezidenta W din Germania.

Pentru facturile externe inregistrate la data de 31.12.2003 si compensate la data de 31.12.2004 organele de inspectie fiscala au calculat impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente prin aplicarea cotei de 3%, conform art. 12 pct. 2 din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Republica Federala Germania, ratificata prin Legea nr. 29/2002.

Organele de inspectie fiscala au stabilit de plata in sarcina societatii suma de reprezentand impozit pe veniturile persoanelor nerezidente, suma de reprezentand dobanzi, suma de reprezentand penalitati de intarziere si suma de reprezentand penalitati stopaj la sursa.

III. Avand in vedere sustinerile contestatoarei, constatările organelor de inspectie fiscala, documentele existente la dosar, precum si actele normative incidente pe perioada verificata, invocate de contestatoare si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

Referitor la suma de reprezentand majorari de intarziere, respectiv dobanzi si suma de reprezentand penalitati de intarziere, accesorii aferente taxei pe valoarea adăugata pentru serviciile contractate de societate cu prestatori cu sediul in străinătate, **cauza supusa**

***solutionarii este daca societatea datoreaza dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA pentru serviciile prestate de furnizori cu sediul in strainatate in perioada august 2000-decembrie 2002 in conditiile in care societatea nu a achitat TVA in termen de 7 zile de la data primirii facturilor externe si nu a regularizat aceasta taxa decat in data de 28.02.2005.***

In fapt, in perioada **august 2000 - decembrie 2002** societatea a beneficiat de serviciile prestatorului W cu sediul in străinătate pentru care nu a achitat taxa pe valoarea adăugata in termen de 7 zile de la data primirii facturii externe de la prestator.

De asemenea, societatea **a evidenciat in contabilitate in data de 28.02.2005**, obligatia privind taxa pe valoarea adăugata aferenta facturilor externe nr. 88000/31.08.2000, nr. 88001/31.03.2001, nr. 1002/30.09.2000, nr. 88001/31.12.2002 si nr. 420403/31.12.2003, emise de W din Germania.

In drept, pct.7.7 si pct.7.8 din Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugata aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.401/2000, in vigoare pentru perioada august 2000 - 31 mai 2002, prevad:

*"Taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor contractate de persoane juridice din România cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate si pentru care locul impozitării se situează în România, potrivit cap. IV din prezentele norme, se plătește la organul fiscal teritorial sau la banca comercială în termen de 7 zile de la data primirii facturii externe. Pentru plățile efectuate fără factură, taxa pe valoarea adăugată se plătește concomitent cu plata prestatorului extern.*

*În situația în care din decontul lunii precedente rezultă suma de rambursat, contribuabilii pot să compenseze această sumă cu suma datorată potrivit pct. 7.7."*

In speta sunt incidente si prevederile art.29 lit.D din Legea nr.345/2002 privind taxa pe adăugata, in vigoare de la 1 iunie 2002, care precizează ca:

*"Persoanele impozabile care realizează operatiuni taxabile si/sau operatiuni scutite cu drept de deducere au următoarele obligatii:[...]*

*D. Cu privire la plata taxei pe valoarea adăugată:[...]*

*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), exclusiv operatiunile de leasing contractate cu locatori/finantatori din străinătate, care sunt reglementate la lit. d), în termen de 7 zile de la data primirii facturii externe. 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;*

*[...]*

*h) în cazul persoanelor impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, dacă din decontul privind taxa pe valoarea adăugată din luna precedentă rezultă taxa de rambursat, acestea au dreptul să compenseze această sumă cu suma datorată potrivit prevederilor lit. c) - f).”*

Având în vedere aceste prevederi legale, se retine ca societatea nu a achitat și nici nu a compensat taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor externe.

De asemenea, Decizia Comisiei Centrale Fiscale nr. 8/2003 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe venit, data în aplicarea art. 4 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare, art. 7 și art. 29 lit. D.d) - f) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările ulterioare prevede la pct 1:

***1. Taxa pe valoarea adăugată neachitată în termenul legal, evidențiată în contabilitate de persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiuni de leasing contractate cu locatori/finanțatori din străinătate, servicii contractate cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate, pentru care locul prestării se consideră a fi în România dacă prestatorul de servicii nu și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, precum și pentru servicii contractate cu prestatori din străinătate pentru care beneficiarii aveau obligația, conform legii, să plătească taxa pe valoarea adăugată, care au fost efectuate până la data de 1 martie 2003 exclusiv, se regularizează [...]***

***Pentru operațiunile prevăzute mai sus se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației privind calculul și plata sumelor datorate pentru neachitarea la termen a impozitelor și taxelor.***

***2. În situația în care organele de inspectie fiscala, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că persoanele impozabile nu au efectuat regularizări prevăzute la pct. 1, vor aplica aceeași procedură la data constatării acestora.***

În temeiul prevederilor menționate se retine ca pentru prestările de servicii efectuate de prestatori din străinătate societatea avea

obligatia sa plătească taxa pe valoarea adăugata in termen de 7 zile de la primirea facturii externe, pana la data de 28.02.2005 nefiind aplicabile pentru calculul majorarilor si penalitatilor nici prevederile Decizia Comisiei Centrale Fiscale nr. 8/2003 intrucat societatea nu a evidentiat pana la aceasta data taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor externe.

In ceea ce priveste cuprinderea acestor servicii in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata societatea isi insuseste constatările organelor de inspectie fiscala, inasa nu este de acord cu stabilirea de dobânzi si penalități de întârziere in sarcina sa.

Având in vedere prevederile legale si documentele aflate la dosarul cauzei se retine ca intrucat societatea a evidentiat in contabilitate obligatia de plata in data de 28.02.2005, fapt confirmat chiar de aceasta prin contestatia formulata, in mod legal organele de inspectie fiscala au facut aplicatiunea Deciziei nr. 8/2003, intrerupand calculul majorarilor/dobanzilor si penalitatilor in data de 28.02.2005.

Avand in vedere ca pana la data de 28.02.2005 societatea nu putea beneficia de prevederile Deciziei Comisiei Centrale Fiscale nr. 8/2003, aceasta datorează si dobânzile si penalitățile de întârziere, calculate in baza prevederilor Ordonanței Guvernului nr.11/1996, cu modificarile ulterioare, Ordonanței Guvernului nr.61/2002 si Ordonanței Guvernului nr.92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala.

In acelasi sens este si punctul de vedere al Directiei generale de politici si legislatie privind veniturile bugetului general consolidat pronuntat intr-o cauza asemanatoare comunicat cu adresa nr. 261540/25.03.2005.

Avand in vedere considerentele retinute, in cauza sunt incidente reglementările dreptului comun privitoare la creanțele bugetare neachitate in termen si anume:

Ordonanta Guvernului nr.11/1996 privind colectarea creanțelor bugetare, aprobata si modificata prin Legea nr. 108/1996 care la art.13 prevedea ca *"orice obligație bugetară neachitată la scadentă generează plata unor majorări calculate pentru fiecare zi de întârziere, până la data achitării sumei datorate, inclusiv."*

De asemenea, Ordonanta Guvernului nr. 26/2001 pentru modificarea Ordonanței Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare prevede la art. 13<sup>1</sup>:

***"Plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor venituri bugetare, cu excepția majorărilor de întârziere, a penalităților și a amenzilor, se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care acestea aveau termene de plată."***



Aceste prevederi se regasesc si la art. 13 si art. 14 din Ordonanta Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, cu modificarile ulterioare, fiind preluate si la art. 115, respectiv art. 120 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Referitor la sustinerea societatii ca potrivit Ordonantei Guvernului nr. 36/2003 privind corelarea unor dispozitii din legislatia financiar-fiscala obligatia de plata a TVA aferent serviciilor efectuate de prestatori din străinătate in termen de 7 zile de la primirea facturii externe, nu mai exista, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat conform pct. 17 din acelasi act normativ care precizeaza ca **“in cazul persoanelor înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, taxa aferentă acestor operațiuni se consemnează în decontul privind taxa pe valoarea adăugată, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în luna în care a fost primită factura externă sau a fost efectuată o plată fără factură către prestatorul extern”**, situatie in care societatea contestatoare nu se regaseste deoarece TVA aferent acestor servicii externe a fost evidentiata in contabilitate in data de 28.02.2005.

In ceea ce priveste art. 71 alin. (2) din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 598/2002, asa cum a fost modificat si completat prin Hotararea Guvernului nr. 348/2003 pentru modificarea si completarea unor metodologii fiscale, act normativ emis in temeiul Ordonantei Guvernului nr. 36/2003, invocat de contestatoare, acesta precizeaza urmatoarele :

**“În cazul persoanelor înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, care nu au evidențiat taxa datorată conform prevederilor art. 29 lit. D.d) - f) din lege în decontul privind taxa pe valoarea adăugată și nu au efectuat înregistrarea contabilă 4426 = 4427, organele de control vor proceda astfel :**

a) **dacă prestările de servicii respective sunt destinate exclusiv realizării de operațiuni care dau drept de deducere, vor dispune înregistrarea taxei pe valoarea adăugată aferente acestor operațiuni la rândurile de regularizare din decontul privind taxa pe valoarea adăugată întocmit pentru luna în care a avut loc controlul. În această situație nu se vor calcula dobânzi și penalități de întârziere [...]**”.

Prin urmare, aceste prevederi se refera strict la taxa pe valoarea adaugata ce trebuia regularizata dupa data de 01.03.2003, data de la care, intr-adevar, contribuabilii nu mai aveau obligatia de a achita / compensa aceasta taxa ci de a efectua inregistrarea contabila 4426 = 4427, conform prevederilor art. 29 lit. D din Legea nr. 345/2002

privind taxa pe valoarea adaugata, asa cum a fost modificat si completat prin Ordonanta Guvernului nr. 36/2003. Or, **din actul de control contestat rezulta ca au fost calculate majorari de intarziere, dobanzi si penalitati de intarziere pentru taxa pe valoarea adaugata ce trebuia achitata / compensata in perioada august 2000 - decembrie 2002 si nu pentru taxa pe valoarea adaugata ce trebuia regularizata dupa data de 01.03.2003, prevederile Hotararii Guvernului nr. 348/2003 reglementand modul de regularizare a taxei pe valoarea adaugata in cauza incepand cu data de 01.03.2003, iar Decizia nr. 8/2003 reglementeaza modul de regularizare a taxei pe valoarea adaugata neachitata / necompensata pana la data de 28.02.2003.**

Referitor la sustinerea societatii ca Decizia nr. 8/2003 nu poate modifica, completa sau deroga de la dispozitiile unui act normativ, respectiv Hotararea Guvernului nr. 598/2002 privind aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002, fiind destinata numai sa precizeze modul de punere in aplicare a unor reglementari normative, iar legea noua se aplica la data intrarii in vigoare nu numai situatiilor juridice care se vor naste, modifica sau stinge dupa aceasta data aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat rolul Deciziei nr. 8/2003 a fost acela de a organiza executarea in concret a legii, nicidecum de a aduce modificari sau completari ale legii, solutiile propuse fiind in spiritul actului normativ de baza si detaliaza modul de regularizare a unor operatiuni avand in vedere scopul legii.

Referitor la sustinerea societatii ca accesoriile trebuiau calculate doar pana la data decontului de TVA aferent lunii primirii facturii externe si nu pana la data de 28.02.2005, data inregistrarii in contabilitate a TVA, aceasta nu se ciumscre cadrului normativ incident spetei, contestatoarea avand obligatia sa inregistreze si sa vireze TVA pentru a putea pretinde drept de deducere la data intocmirii decontului lunar de TVA.

Fata de aceste considerente pe cale de consecinta urmează a se respinge contestatia ca neîntemeiata pentru suma de reprezentand majorari de intarziere, respectiv dobanzi si suma de reprezentand penalitati de intarziere, accesorii aferente taxei pe valoarea adăugata pentru serviciile contractate de societate cu prestatori cu sediul in străinătate.

2. In ceea ce priveste suma de reprezentand impozit pe veniturile persoanelor nerezidente, suma de reprezentand dobanzi, suma de reprezentand penalitati de intarziere si suma de reprezentand penalitati stopaj la sursa, **cauza supusa solutionarii este daca incadrarea platilor efectuate la extern de catre contestatoare in baza contractului de**

**executie lucrari si asistenta tehnica si contractului de prestari servicii, in categoria drepturilor de licenta, respectiv redevente este legala, in conditiile in care din instrumentarea controlului nu rezulta elementele care au format convingerea organelor de inspectie fiscala ca respectivele plati reprezinta drepturi de licenta/redevente, respectiv daca informatiile dobandite puteau fi valorificate de contestatoare prin efectuarea unor prestatii catre terti.**

In fapt, in perioada supusa verificarii societatea contestatoare a beneficiat de prestatiile persoanei juridice nerezidente W din Germania.

Prestatorul a emis catre societatea contestatoare facturile externe nr. 88000/31.08.2000, nr. 88001/31.03.2001 reprezentand contravaloarea lucrarilor efectuate cu ajutorul ciocanului pneumatic, facturile externe nr. 1002/30.09.2000, nr. 88001/31.12.2002 si nr. 420403/31.12.2003 reprezentand contravaloare servicii externe, facturile externe nr. 326/31.12.2003, nr. 327/31.12.2003 si nr. 328/31.12.2003 reprezentand contravaloare servicii de management.

Stingerea obligatiilor catre prestatorul german s-a efectuat prin compensare.

Societatea contestatoare nu a calculat, retinut si virat la bugetul statului impozitul pe venitul persoanelor nerezidente, considerand ca nu are aceasta obligatie, intrucat platile la extern reprezinta contravaloarea unor servicii de management, lucrari efectuate cu ajutorul ciocanului pneumatic, asistenta tehnica si montaj utilaje, plati aferente personalului german trimis in Romania, servicii ce nu reprezinta un transfer de drepturi de proprietate intelectuala.

Facturile externe au fost emise in baza contractului de executie lucrari si asistenta tehnica din data de 01.03.2000 si contractului de prestari servicii din data de 01.01.2000, incheiate intre SC X SRL in calitate de client si W din Germania in calitate de furnizor, prin care firma germana se obliga sa execute anumite lucrari specifice activitatii de constructii, acordarea de asistenta tehnica privind exploatarea utilajelor, punerea la dispozitia beneficiarului de echipament tehnic si personal specializat, coordonare tehnico-economica pentru sustinerea activitatilor din Romania, punerea la dispozitie de personal cu calificare tehnica si calificare economica.

Incadrarea platilor efectuate de catre contestatoare in categoria drepturilor de licenta, a fost stabilita de catre organele de inspectie fiscala pe baza faptului ca "veniturile realizate de firma germana din Romania reprezinta prestari de servicii privind utilizarea echipamentului industrial precum si asistenta tehnica, transmitere de informatii referitoare la experienta in domeniul industrial", care se supun impunerii in Romania, conform prevederilor paragrafului 2 ale art.11 intitulat *Drepturi de licenta* din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Guvernul Romaniei si Guvernul Germaniei", fara a se preciza care au fost

cunostintele cu caracter secret care au fost furnizate, precum si daca a fost transmis si dreptul de valorificare a cunostintelor dobandite prin efectuarea de catre personalul contestatoarei a unor prestatii catre terti.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. 97/11.05.2005 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. 157/11.05.2005, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatii i se aplica prevederile Conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Germania, ratificata prin Decretul nr. 625/1973.

In drept, art. 11(3) din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Germania, ratificata prin Decretul nr. 625/1973, in vigoare pana la data de 31.12.2001, prevede:

***“Termenul folosit în acest articol de drepturi de licență înseamnă remunerări de orice fel plătite pentru folosirea sau pentru concesionarea folosirii unor drepturi de autor asupra unor opere literare, artistice sau științifice, inclusiv filmele cinematografice, asupra brevetelor, mărcilor de fabrica, desene sau modele, planuri, formule sau procedee secrete sau pentru folosirea ori concesionarea folosirii unor echipamente industriale, comerciale sau științifice ori pentru comunicarea de informații privitoare la o experiență dobândită în domeniul industrial, comercial sau științific.  
[...]*”**

Aceste prevederi se regasesc si la art. 12 din Legea nr. 29/2002 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Federală Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, in vigoare de la 01.01.2002, cu precizarea ca a fost modificata cota de impozitare la 3% din suma brută a redevențelor.

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

In acest sens sunt si comentariile la Conventia model OECD transmise de Directia generala de politica si legislatie fiscala in baza Ordinului Ministrului Finantelor Publice nr. 1033/2003 privind aplicarea Conventiilor de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu alte state.

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

Organele de inspectie fiscala s-au rezumat sa constate ca prestatiile firmei W "reprezinta prestari de servicii privind utilizarea echipamentului industrial precum si asistenta tehnica, transmitere de informatii referitoare la experienta in domeniul industrial". Pentru a incadra platile la extern in categoria "Drepturi de licenta/Redevente", organele de inspectie fiscala aveau obligatia sa demonstreze transferul de la prestator catre beneficiar a acelor informatii in baza carora beneficiarul, ulterior, ar fi putut realiza el insusi operatiunile pentru care a apelat la prestatorul strain.

Referitor la contractul de executie lucrari si asistenta tehnica din data de 01.03.2000 si contractul de prestari servicii din data de 01.01.2000 prin care firma germana se obliga sa execute anumite lucrari specifice activitatii de constructii, acordarea de asistenta tehnica privind exploatarea utilajelor, punerea la dispozitia beneficiarului de echipament tehnic si personal specializat, coordonare tehnico-economica pentru sustinerea activitatilor din Romania, punerea de dispozitie de personal cu calificare tehnica si calificare economica, organele de inspectie fiscala aveau obligatia sa constate daca activitatea specialistilor straini constand in asistenta tehnica pentru utilaje si coordonare tehnico-economica pentru sustinerea activitatilor din Romania, a cuprins si transmiterea unor informatii cu ajutorul carora beneficiarul putea ulterior sa efectueze lucrarile si sa monteze el insusi pentru terti, astfel de echipamente fara a mai fi nevoit sa apeleze la specialistii furnizorului de utilaje. In lipsa acestor elemente nu se poate concluziona ca platile efectuate la extern pentru lucrarile efectuate cu ajutorul ciocanului pneumatic, servicii de asistenta tehnica pentru utilaje, coordonare tehnico-economica pentru sustinerea activitatilor din Romania, servicii de management se incadreaza in categoria drepturilor de licenta/redevente.

Intrucat din cuprinsul actului de control nu rezulta concret ce anume informatii s-au transmis, daca dupa dobandirea respectivelor informatii contestatoarea a fost in masura sa efectueze singura operatiunile vizate de prestatiile firmei germane, respectiv: lucrari efectuate cu ajutorul ciocanului pneumatic, servicii de asistenta tehnica pentru utilaje, coordonare tehnico-economica pentru sustinerea activitatilor din Romania, servicii de management, astfel incat sa poata obtine venituri in urma prestarii acestor servicii catre terti, decizia de impunere nr. 157/11.05.2005 emisa de reprezentantii Directiei generale a finantelor publice Bucuresti, se va desfiinta in temeiul prevederilor art. 185 alin 3 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pentru suma de reprezentand impozit pe veniturile persoanelor nerezidente, suma de reprezentand dobanzi, suma de reprezentand penalitati de intarziere si suma de reprezentand penalitati stopaj la sursa, urmând ca organele de inspectie fiscala sa incheie o noua decizie de impunere prin care se 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 emiterea deciziei de impunere se vor avea in vedere si argumentele societatii cu privire la stingerea obligatiilor catre prestatorul german, respectiv faptul ca facturile nu puteau fi compensate inainte de data scrisorii de compensare din 10.02.2004, precum si la argumentul ca sumele achitate pentru personalul german trimis in Romania, nu sunt redevente, intrucat potrivit art 15 din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Republica Federala Germania salariile si remuneratiile similare obtinute de un rezident al unui stat contractant, in speta Germania, sunt impozitate numai in acel stat.

Referitor la cererea societatii de suspendare a executarii Deciziei de impunere nr. 157/11.05.2005 pana la solutionarea contestatiei, la art. 184 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se prevede:

*"Suspendarea executării actului administrativ fiscal*

*(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.*

*(2) Organul de soluționare a contestației poate suspenda executarea actului administrativ atacat până la soluționarea contestației, la cererea temeinic justificată a contestatorului."*

Avand in vedere aceste prevederi legale coroborate cu cele ale art 179 alin 2 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precum si solutia pronuntata la pct. 1, se retine ca cererea de suspendare a executarii silite a ramas fara obiect.

Pentru considerentele retinute si in temeiul prevederilor pct.7.7 si pct.7.8 din Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugata aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.401/2000, art.29 lit.D din Legea nr.345/2002 privind taxa pe adăugata, pct. 1 din Decizia Comisiei Centrale Fiscale nr. 8/2003 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe venit, art. 11(3) din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Germania, ratificata prin Decretul nr. 625/1973, art.179 si art.185 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se :

**DECIDE**

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X SA pentru suma de reprezentand majorari de intarziere/dobanzi si suma de reprezentand penalitati de intarziere, accesorii aferente taxei pe valoarea adăugata pentru serviciile contractate de societate cu prestatori cu sediul in străinătate.

2. Desfiintarea Deciziei de impunere nr. 157/11.05.2005 emisa de reprezentantii Directiei generale a finantelor publice Bucuresti, pentru suma de reprezentand impozit pe veniturile persoanelor nerezidente, suma de reprezentand dobanzi, suma de reprezentand penalitati de intarziere si suma de reprezentand penalitati stopaj la sursa, urmând a se incheia o noua decizie de impunere prin care se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si aceleasi obligatii bugetare care au facut obiectul actului administrativ desfiintat avand in vedere strict considerentele prezentei decizii, documentele si argumentele contestatoarei precum si prevederile legale aplicabile în speță.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel Bucuresti, in termen de 6 luni de la data comunicarii.

**DIRECTOR GENERAL**  
**Ion Capdefier**