



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



Str. Apolodor nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 54 int.2036
Fax : +021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 420/2012

privind soluționarea contestației formulate de
SC XXX SA cu sediul in .X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. **XXX** /.2012

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală **XXX** - Activitatea de inspecție fiscală, prin adresa nr. **XXX** / **XXX**.2012, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. **XXX** / 2012, asupra contestației formulate de **SC XXX SA** cu domiciliul fiscal în **XXX**, nr. **XXX** sector **XXX** .X..

SC XXX SA este înregistrată la Registrul Comerțului sub nr. **XXX** 2000, are codul unic de înregistrare fiscală **XXX**, iar la data formulării contestației figurează la poziția **XXX** din anexa nr.2 la OPANAF nr.3565/2011 pentru modificarea și completarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2.730/2010 privind organizarea activității **XXX**.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. **XXX** / **XXX**.05.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **XXX** / **XXX**.05.2012 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției **XXX** și privește suma de **XXX** lei reprezentând:

- **XXX** lei - majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

- **XXX lei - impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente,**
- **XXX lei - majorari si penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente.**

Contestația a fost depusa în termenul prevazut de art.207 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completările ulterioare, în raport de data comunicarii Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. **XXX / XXX.05.2012**, respectiv **XXX.05.2012**, conform ampretei stampilei aplicata de societate pe decizia de impunere contestata si de data depunerii contestatiei la Directiei Generale **XXX**, respectiv **XXX.05.2012**, conform ampretei stampilei Serviciul Registratura 2 al acestei institutii aplicata pe originalul contestatiei aflata la dosar.

Constatând ca sunt întrunite condițiile prevazute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completările ulterioare, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC XXX SA**.

I. Prin contestatia formulata, SC XXX SA solicita admiterea contestatiei si anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. **XXX / XXX.05.2012 privind suma de **XXX lei** reprezentand, **XXX lei** majorari si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit, **XXX lei** impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente si **XXX lei** majorari si penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente.**

In sustinerea cauzei societatea motiveaza urmatoarele:

A. Cu privire la majorarile si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de XXX lei societatea sustine ca pentru dezvoltarea si desfasurarea in conditii cat mai bune a activitatii din Romania, in perioada 2006 - 2009 a incheiat mai multe contracte de prestari servicii cu **XXX S.A.** pentru servicii de consultanta si asistenta tehnica.

Societatea sustine ca pentru prestatiile efectuate, in baza prevederilor contractuale, **XXX** era indreptatita sa factureze trimestrial, la sfarsitul fiecarui trimestru, valoarea acestor servicii, iar **SC XXX SA** avea obligatia in baza acelorasi prevederi contractuale de a achita contravaloarea serviciilor prestate al caror pret estimativ era stabilit la inceputul fiecarui an calendaristic si constituia baza pentru facturarea trimestriala.

Societatea mentioneaza ca a inregistrat aceste cheltuieli trimestrial considerandu-le deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, in baza contractelor incheiate cu XXX S.A, precum si a altor documente emise de catre prestator, chiar daca au existat situatii cand facturile aferente serviciilor prestate au fost emise ulterior finalului de trimestru, respectiv ca a evidentiat in contabilitate in perioada 2006 - 2009, cheltuielile cu serviciile pe masura ce acestea au fost prestate, potrivit prevederilor contractuale si nu la momentul primirii/emiterii facturii de catre furnizor.

Astfel, societatea considera ca a respectat principiile si regulile contabile fundamentale, respectiv contabilitatea de angajamente si prevederile art.21 alin. (4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct.44 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 precum si prevederile Ordinului 3512/2008 privind documentele financiar contabile.

Societatea arata ca singurul motiv invocat de organele fiscale pentru nedeductibilitatea acestor cheltuieli la calculul impozitului pe profit trimestrial a fost lipsa facturilor emise la nivel de trimestru, considerand astfel ca singurul document justificativ care ar fi putut sta la baza inregistrarii in contabilitate a acestor cheltuieli in cadrul unui trimestru ar fi fost factura si subliniaza faptul ca aceste cheltuieli cu serviciile au fost acceptate ulterior ca deductibile de organele fiscale, si anume, in momentul in care facturile emise de XXX S.A au fost disponibile la nivelul societatii.

In opinia societatii, organele de control au interpretat in mod eronat prevederile legale invocate, considerand ca nedeductibile cheltuielile mentionate mai sus pana la momentul emiterii/primirii facturilor de la furnizor.

In sustinerea cauzei, societatea invoca prevederile pct.41 din Ordinul nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene in vigoare in perioada 2006 - 2009, care stipuleaza ca elementele prezentate in situatiile financiare anuale se evalueaza in conformitate cu principiile contabile generale prevazute in prezenta sectiune, conform contabilitatii de angajamente. Astfel, *“efectele tranzactiilor si ale altor evenimente sunt recunoscute atunci cand tranzactiile si evenimentele se produc (si nu pe masura ce trezoreria sau echivalentul sau este incasat sau platit) si sunt inregistrate in contabilitate si raportate in situatiile financiare ale perioadelor aferente”* precum si prevederile art. 6 din Legea Contabilitatii nr.82/1991 republicata si Ordinul nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile.

De asemenea, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au considerat ca nu a detinut documente justificative, si anume, facturile, intre momentul efectuarii calculului trimestrial de impozit pe profit si momentul emiterii facturilor de catre XXX, ignorand existenta altor documente justificative disponibile la nivelul societatii, de exemplu, contractele de prestari servicii, precum si alte documente - situatii de lucrari - fise de pontaj. Societatea considera ca aceasta

abordare a organelor de control a condus la concluzii nelegale, potrivit carora si-a denaturat rezultatele financiare si fiscale prin inregistrarea in evidenta contabila a cheltuielilor aferente serviciilor prestate de catre XXX, in absenta unor documente justificative, si anume, facturile acestea fiind emise ulterior.

Avand in vedere cele de mai sus, societatea este de parere ca, din perspectiva contabila, a inregistrat in mod corect in contabilitate cheltuielile aferente serviciilor prestate de XXX la momentul efectuarii tranzactiilor, respectiv pe masura prestarii serviciilor si nu la momentul emiterii/primirii facturii, respectand astfel, prevederile contabilitatii de angajamente.

Astfel, societatea considera ca recunoasterea cheltuielilor la momentul emiterii/primirii facturii de la furnizor ar determina incalcarea principiilor contabilitatii de angajamente.

Aditional, pe langa respectarea prevederilor obligatorii ale contabilitatii de angajamente care cer inregistrarea tranzactiilor la momentul cand acestea se produc, societatea sustine ca a avut la dispozitie documente justificative relevante si care indeplinesc cerintele contabile mentionate mai sus pentru inregistrarea in contabilitate a acestor cheltuieli la momentul efectuarii lor si a producerii tranzactiei, ca de exemplu, contractele de servicii si situatii de lucrari care sunt la fel de relevante ca documente justificative pentru inregistrarea unei prestari de servicii ca si factura, primita de altfel ulterior.

In sustinerea cauzei societatea invoca si prevederile Capitolului VII al Ordinului 1752 privind functiunea conturilor care reglementeaza modul de functionare al contului 408 "*Furnizori - facturi nesosite*", cu ajutorul caruia se tine evidente decontarilor cu furnizorii pentru care nu s-au primit facturi.

Totodata, potrivit acelorasi prevederi, societatea mentioneaza ca functiunea contului 408 prevede in mod specific inregistrarea decontarilor cu furnizorii pentru care nu s-au primit facturi in contrapartida cu conturi de cheltuieli (situatie aplicabila in speta discutata).

De asemenea, societatea invoca prevederile pct.12 si pct.44 din Hotararea de Guvern nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Titlului II din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, sustinand ca legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de existenta unor documente justificative prin care sa se dovedeasca efectuarea operatiunii si ca prevederile legale nu indica un anumit tip de document justificativ ce trebuie prezentat in cazul acestor servicii, aceasta putand fi facuta prin orice mijloace (de ex. contractul incheiat intre parti, situatii de lucrari, rapoarte, studii, etc.).

Astfel, in ceea ce priveste decalajul temporal intre inregistrarea in contabilitate a cheltuielilor aferente prestarii serviciilor si data emiterii/primirii facturilor, societatea considera ca a inregistrat in contabilitate cheltuielile aferente

acestor servicii potrivit contabilitatii de angajamente, pct.41 din Ordinul nr.1752/2005 si a dedus aceste cheltuieli intrucat reprezentau cheltuieli aferente realizarii veniturilor din acea perioada fiscala, existau contracte cu sume certe si exista certitudinea prestarii serviciilor, in conformitate cu obligatiile legale cuprinse la art.19 si art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin urmare, societatea considera ca sunt indeplinite cerintele de la art.21 alin. (4) lit.f) din Codul Fiscal privind deductibilitatea acestor cheltuieli si solicita anularea obligatiilor de plata suplimentare reprezentand majorari si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit, in suma de **XXX lei**, ce deriva din considerarea cheltuielilor drept nedeductibile la calculul trimestrial al impozitului pe profit pana la data emiterii/primirii facturilor.

B. Cu privire la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti societatea arata ca pentru dezvoltarea si desfasurarea in conditii cat mai bune a activitatii din Romania, in perioada 2006 - 2008, a incheiat mai multe contracte de prestari servicii cu XXX (Franta), conform carora aceasta ii presteaza anumite servicii din ariile de administrare/management, comercial, distributie si suport tehnic, cu resursele tehnice si umane proprii.

Serviciile prestate de XXX au avut in vedere dezvoltarea societatii din Romania la standardele inalte de calitate si eficienta aferente fiecarei societati din cadrul grupului. Serviciile au fost detaliate intr-o serie de contracte incheiate cu XXX fiecare dintre aceste contracte stipuland prevederi similare, astfel:

- Contract de servicii de consultanta/asistenta tehnica - „Administrare” pentru dezvoltarea organizatiei si sistemului de management;
- Contract de servicii de consultanta/asistenta tehnica - „Comercial” pentru dezvoltarea organizatiei si sistemului de management;
- Contract de servicii de consultanta/asistenta tehnica - „Distributie” pentru dezvoltarea organizatiei si sistemului de management;
- Contract de servicii de consultanta/asistenta tehnica - „Suport tehnic COSCO” pentru dezvoltarea organizatiei si sistemului de management.

Pe baza contractelor mentionate mai sus, in principal, s-au prestat urmatoarele tipuri de servicii:

- Asistenta privind achizitia si stocarea gazului (asistenta cu privire la organizarea achizitiilor, aprovizionare, gestiune, etc);
- Asistenta financiara si juridica (armonizarea politicilor contabile, asistenta la elaborarea planului de afaceri, evaluare si reducere riscuri legale, etc);
- Asistenta cu privire la aspecte tehnice in domeniul distributiei (expertiza tehnica legata de aspectele de exploatare/intretinere);
- Asistenta privind auditul intern;
- Asistenta privind resursele umane (implementare politici de resurse umane, restructurare personal, pregatire profesionala, etc);

- Asistenta IT;
- Asistenta in relatia cu autoritatile de reglementare in domeniu;
- Dezvoltare strategica, marketing si comunicare.

Ca urmare a incheierii acestor contracte, societatea arata ca a efectuat in perioada 2006 - 2008 plati catre XXX pe care din perspectiva impozitului pe veniturile nerezidentilor le-a considerat ca plati pentru servicii pentru care a aplicat prevederile art.7 „Beneficiile intreprinderilor” din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Franta.

Societatea sustine ca este eronata interpretarea ca fiind redevente, respectiv plati pentru furnizarea de know-how, data de catre organele de inspectie fiscala cu privire la platile efectuate pentru serviciile prestate de XXX in baza acestor contracte.

In sustinerea cauzei societatea invoca prevederile art.115 alin.(1) lit.k) si lit.i) si ale art.116 din Codul Fiscal, potrivit carora serviciile prestate in Romania, precum si serviciile de consultanta si management sunt impozabile in Romania din perspectiva impozitului pe veniturile nerezidentilor, precum si prevederile art.118 din Codul Fiscal care stipuleaza ca 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, respectiv se aplica cotele de impozitare mai favorabile.

Societatea sustine ca spre deosebire de contractul de know-how, in care una din parti este de acord sa transmita celeilalte pentru folosul propriu cunostinte si experiente speciale care nu sunt cunoscute de catre public, prestarea de servicii presupune ca „una din parti se angajeaza sa utilizeze cunostintele sale pentru executarea unei lucrari pentru cealalta parte” iar onorariile platite in cadrul unui astfel de contract de prestari servicii nu se clasifica drept redevente.

Astfel, societatea mentioneaza faptul ca, legea romana respectand doctrina fiscala internationala, face distinctia intre cele doua tipuri de plati, si anume, platile pentru furnizarea de know-how si platile pentru prestarea de servicii, in scopul evitarii impozitarii tuturor tipurilor de onorarii de servicii ca si cum ar fi de natura redeventelor.

De asemenea, societatea sustine ca, in plus, in doctrina fiscala internationala, comentariile la art. 12 „Redevente” din Modelul conventiei de evitare a dublei impuneri al Organizatiei pentru Cooperare si Dezvoltare Economica care sunt utilizate pentru a interpreta prevederile Conventiilor de evitare a dublei impuneri incheiate intre diferite state prevad ca sunt relevante, in vederea diferentierii intre contracte de know-how si contracte de prestari servicii, urmatoarele criterii :

- contractele privind furnizarea de know-how se refera la informatii deja existente sau legate de furnizarea respectivului tip de informatie dupa dezvoltarea sau crearea sa si includ clauze specifice privind confidentialitatea informatiilor respective. De asemenea, intr-o furnizare de know-how, gradul de implicare al furnizorului in baza contractului se limiteaza doar la livrarea unor informatii existente:

- in cazul contractelor de prestari servicii, prestatorul se obliga sa furnizeze servicii care ar putea necesita folosirea, de catre prestatorul respectiv, de cunostinte, abilitati si experiente speciale, dar nu cesionarea acestor cunostinte speciale, abilitati si experiente catre cealalta parte.

Astfel, societatea arata ca asa cum este prezentat si in preambulul contractelor de prestari servicii mentionate mai sus, in vederea imbunatatirii, dezvoltarii si extinderii afacerii in Romania, XXX in calitate de actionar majoritar al SC XXX SA se angajeaza sa-i acorde asistenta in legatura cu activitatile din arile de administrare/management, comercial, distributie si suport tehnic desfasurate in Romania. In acest sens, potrivit contractelor de prestari servicii, art. 2.4 furnizorul va folosi personalul de conducere si administrativ necesar pentru a executa aceste servicii, personal care poate include manageri sau functionari ai XXX care pun in aplicare cunostintele acumulate.

Societatea mentioneaza ca in acest sens XXX isi foloseste cunostintele si resursele proprii si specifice pentru prestarea serviciilor in beneficiul sau, si nu are loc un transfer de cunostinte si expertiza catre societatea contestatoare.

De asemenea, aceste plati nu implica folosirea sau acordarea unui drept de a folosi o proprietate, un bun, echipament, drept sau alt element.

In sustinerea cauzei societatea invoca clauza de la pct.9.1. din contractele de prestari servicii care prevede faptul ca „drepturile de proprietate intelectuala asupra oricaror inventii, descoperiri, metode, procese sau tehnici dezvoltate in timpul sau ca urmare a executarii serviciilor conform acestui contract vor fi proprietatea SC XXX SA si pot fi folosite de catre acesta in orice scop fara nicio pretentie din partea furnizorului de servicii, angajatii sau agentii sai, sau subcontractantii sai, de compensatii ulterioare si vor fi livrate catre GSER, sau furnizorul de servicii le va lichida, precum si clauza de la pct.9.2. din aceste contracte unde se prevede faptul ca „nimic din cele prezentate aici nu poate fi interpretat ca acordand sau transferand orice drept de proprietate de orice fel asupra drepturilor de proprietate intelectuala anterioare ale partilor. ”

Referitor la modul de formare a pretului pentru serviciile contractate de la XXX, asa cum este stabilit in contractele mentionate mai sus, acesta se determina in principal in baza timpului efectiv petrecut de catre personalul XXX pe diversele proiecte aflate in derulare (tarif unitar/zi care variaza in functie de nivelul de experienta a personalului implicat). Mai mult decat atat, pretul stabilit de parti reflecta in fapt cheltuielile in suma forfetara, pe zi, alocate astfel incat sa acopere

costurile directe legate de executarea serviciilor, cum ar fi: costuri cu personalul, costuri de deplasare, cazare, hrana pentru delegatii in interes de afaceri, etc., mod de determinare a pretului specific contractelor de prestari servicii.

In opinia societatii, onorariile platite pentru serviciile prestate de XXX in baza contractelor mai sus mentionate se califica drept plati pentru servicii, si nu drept plati de redevente, din perspectiva impozitului pe veniturile nerezidentilor, si prin urmare, nu sunt impozabile in Romania avand in vedere prevederile art.7 „Beneficiile intreprinderilor” din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Franta.

Societatea mentioneaza ca dispune de certificatul valid de rezidenta fiscala al XXX necesar pentru aplicarea prevederilor Conventiei mentionate.

Pe cale de consecinta, societatea solicita anulara obligatiilor de plata suplimentare reprezentand impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente in suma de **XXX** si majorari si penalitati de intarziere aferente in suma de **XXX** lei.

II. Prin Raportul de inspectie fiscala nr. XXX / XXX.05.2012, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr. XXX / XXX.05.2012 organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale XXX au constatat si stabilit pe perioada verificata urmatoarele:

Cu privire la impozitul pe profit

S-a constatat ca in anii 2006 -2009, societatea a incheiat cu XXX SA din Franta contracte de prestari servicii, in care se stipula ca plata, respectiv facturarea se face trimestrial.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC XXX SA a inregistrat trimestrial in contabilitate cheltuieli aferente serviciilor prestate de XXX SA Franta, fara a detine documente justificative la momentul respectiv, facturile invoice fiind emise de prestator la o data ulterioara.

Prin urmare, echipa de inspectie fiscala a recalculat profitul impozabil trimestrial pe fiecare an in parte tinand cont de data emiterii facturilor invoice stabilind astfel majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de **XXX lei pe anul 2006, in suma de XXX lei pe anul 2007, in suma de XXX lei pe anul 2008 si in suma de XXXF lei pe anul 2009**, in baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct.44 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Cu privire la impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente

1. Urmare verificarii efectuate s-a constatat ca in anul **2005**, SC XXX SA (actuala SC XXX SA) a incheiat cu XXX SA (Franta) un numar de 3 contracte in care XXX SA are calitatea de furnizor de servicii, astfel:

- *Contractul de servicii de management administrativ* din data de 31.05.2005;
- *Contractul de prestari de servicii de administrare tehnica*, din data de 23.08.2005;
- *Contractul de servicii de management comercial* din data de 23.08.2005.

Din continutul acestor contracte, organele de inspectie fiscala au retinut ca potrivit *pct.2.3 din contracte - Locatia Serviciilor*, „serviciile vor fi furnizate in special la sediul XXX sau la birourile XXX din Romania (inclusiv filialele sau alte sau alte birouri ale XXX)” si ca, oricare dintre servicii putea fi prestat de catre furnizorul de servicii in orice alta locatie, dar numai cu aprobarea prealabila a XXX.

Potrivit *pct.2.4 din contracte – Personalul furnizorului de servicii*, „Furnizorul de servicii va asigura si va pune la dispozitie personalul managerial si administrativ necesar pentru a presta serviciile, personal care poate fi alcatuit din persoane de conducere sau angajati ai furnizorului de servicii sau ai oricarei dintre filialele furnizorului de servicii.

La prestarea serviciilor, personalul se va conforma instructiunilor si ordinelor primite de la XXX, precum si regulilor interne pentru organizarea si operarea XXX, cu exceptia celor care sunt in conflict cu scopul prezentului contract.”

De asemenea, se precizeaza ca, „stabilirea zilelor de munca pentru prestarea serviciilor si remunerarea personalului se va face de catre furnizorul de servicii in baza contractului de munca sau in baza angajarii personalului respectiv”.

La punctul 3.1 – Asistenta, din cele 3 contracte, se precizeaza ca „pentru a permite furnizorului de servicii sa presteze serviciile, XXX va pune la dispozitie, gratuit, pentru furnizorul de servicii si pentru personal, la cererea acestora, tot sprijinul (personal, echipament, facilitati si alte servicii) si toate informatiile disponibile, rapoartele de documentare si alte servicii pe care furnizorul de servicii le va cere, ...”

De asemenea, se precizeaza ca, „XXX va aranja, pe cheltuiala proprie, asigurarea acestor servicii”.

S-a constatat ca in luna decembrie 2006, data la care societatea a achitat catre XXX SA contravaloarea serviciilor prestate in anul 2005, SC XXX SA, inregistreaza in contabilitate, declara si achita un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente in valoare de **XXX lei**, impozit calculat prin metoda sutei marite.

De asemenea s-a constatat ca din total valoare factura invoice (**XXX** euro) doar suma de **XXX** euro era de natura redeventei si trebuia impozitata ca atare.

Prin urmare, s-a atabilit ca pentru anul 2005, aplicandu-se metoda marjei marite SC XXX SA datora catre bugetul de stat suma de **XXX** lei, calculata astfel:

XXX euro * X lei = **XXX** lei

(**XXX** lei/85%) * 15% = **XXX** lei

Prin urmare intrucat societatea a calculat, declarat si achitat un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente in suma de **XXX** lei, fata de **XXX** lei suma datorata efectiv, s-a stabilit un impozit achitat suplimentar in suma de **XXX** lei.

2. In anul 2006, SC XXX SA (actuala SC XXX SA) a incheiat cu XXX SA (Franta) un numar de 3 contracte anuale, astfel:

- *Contractul de servicii de management administrativ* din data de 24.03.2007;
- *Contractul de prestari de servicii de administrare tehnica*, din data de 24.03.2007;
- *Contractul de servicii de management comercial* din data de 24.03.2007.

3. In anul 2007, SC XXX SA (actuala SC XXX SA) a incheiat cu XXX SA (Franta) un numar de 3 contracte anuale, astfel:

- *Contractul de servicii de management administrativ* din data de 19.01.2007;
- *Contractul de prestare de servicii de administrare tehnica*, din data de 19.01.2007;
- *Contractul de servicii de management comercial* din data de 19.01.2007.

4. In anul 2008, SC XXX SA (actuala SC XXX SA) a incheiat cu XXX SA (Franta) un numar de 4 contracte anuale, astfel:

- *Contractul de servicii de consultanta/asistenta tehnica – „Administrare” pentru dezvoltarea organizatiei si sistemului de management*, nr. 3202 A-900099/24.01.2008;

- *Contract de servicii de consultanta/asistenta tehnica – „Comercial” pentru dezvoltarea organizatiei si sistemului de management*, nr. 3202 B-900099/24.01.2008;

- *Contract de servicii de consultanta/asistenta tehnica – „Distributie” pentru dezvoltarea organizatiei si sistemului de management*, nr. 3202 C-900099/24.01.2008;

- *Contract de servicii de consultanta/asistenta tehnica – „Suport tehnic COSCO” pentru dezvoltarea organizatiei si sistemului de management*, nr. 3202 D-900099/24.01.2008.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca desi prevederile contractuale din contractele semnate intre cele 2 parti in perioada 2005-2008 sunt asemanatoare, societatea a inregistrat in contabilitate, a declarat si achitat impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente doar pentru anul 2005.

Astfel, in urma analizei efectuate asupra documentelor prezentate de societate (contractele anterior mentionate, facturi invoice, fise cont) organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

- prevederile contractuale generale din contractele incheiate intre cele doua parti, in perioada 2005-2008, sunt in linii mari aceleasi, printre altele precizandu-se in preambulul contractelor urmatoarele:

„Avand in vedere cele ce urmeaza

a) XXX detine 51% din capitalul social al XXX.

b) XXX a fost infiintata in 1946 si de atunci a dezvoltat o experienta recunoscuta in ceea ce priveste problemele comerciale referitoare la distributia de gaze naturale.

c) XXX (furnizorul de servicii) doreste sa isi aloce resursele specifice pentru a sprijini imbunatatirea, dezvoltarea si extinderea afacerilor XXX.

d) Partile doresc sa amelioreze calitatea si eficienta serviciilor oferite clientilor rezidentiali, comerciali si industriali ai XXX, aducand beneficii economice si de mediu acestor clienti, prin furnizarea de servicii care se aliniaza celor mai inalte standarde din Europa.

e) Partile doresc sa imbunatateasca eficienta si managementul financiar al XXX.

f) Partile doresc sa sprijine pozitia competitiva, pe termen lung, a XXX, in fata provocarilor si oportunitatilor pentru evolutia sectorului gazelor in Romania si Europa.

g) XXX doreste sa obtina o anumita asistenta foarte apropiata in legatura cu operatiunile clientilor sai comerciali, studiilor de piata si in legatura cu alte probleme referitoare la acestea, prezentate in anexa A si a abordat Furnizorul de servicii in acest scop.

h) Furnizorul de servicii a fost de acord sa furnizeze serviciile sale catre XXX, in conformitate cu normele metodologice si tehnicile XXX, pe termen scurt, in conformitate cu termenii si conditiile prezentului contract.

Prin prezenta se convin urmatoarele....”

- XXX SA achita catre XXX, contravaloarea serviciilor prestate de angajatii XXX pe teritoriul Romaniei.

- pentru serviciile prestate de catre XXX in anul 2005, beneficiarul a inregistrat, calculat si achitat impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente.

Avand in vedere aspectele anterior mentionate, precum si prevederile art. 12 alin. (3) din Decretul nr. 240/1974 pentru ratificarea Conventiei dintre guvernul Republicii Socialiste Romania si guvernul Republicii Franceze privind evitarea dublei impuneri pe venit si avere, serviciile prestate de XXX catre SC XXX SA au fost considerate de organele de inspectie fiscala ca fiind de natura redeventelor ce trebuiau impozitate la momentul platii lor conform prevederilor art.12 alin.(1) coroborat cu alin.(2) din Decretul nr.240/1974.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC XXX SA avea obligatia calcularii, retinerii si virarii la bugetul de stat a impozitului datorat de nerezidenti pentru veniturile impozabile obtinute din Romania, conform art. 115 alin.(1) lit.d) art.116 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu art.7 alin.(1) pct.15 si pct.28 lit.e) si pct.8 alin.(1) din HG nr.44/2004 privind aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin urmare, echipa de inspectie fiscala a calculat un impozit pe veniturile persoanelor nerezidente obtinute din Romania in perioada 2006-2008, prin aplicarea cotelor de 15% (in 2006) si de 16% (2007 si 2008), astfel cum este prevazut in art.116 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003, in vigoare la momentele respective.

S-a mai constatat ca in anul 2009, SC XXX SA a incheiat cu XXX, 4 contracte de detasare de personal, neincadrandu-se in sfera redeventelor.

Impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente calculat pentru perioada 2006-2008 este in suma de **XXX lei**, la baza calculului stand doar sumele de natura redeventelor inscrise in facturile invoice emise de XXX

Impozitul calculat in suma de **XXX lei** a fost diminuat cu impozitul achitat suplimentar in suma de **XXX lei**, rezultand astfel o diferenta suplimentara in suma de **XXX lei**.

Pentru diferenta stabilita suplimentar in suma de **XXX lei**, in temeiul prevederilor art. 119, art.120 si art.120¹din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, au fost calculate majorari de intarziere in suma de **XXX lei** si penalitati de intarziere in suma de **XXX lei**.

Accesoriile au fost calculate pana la data de 31.03.2012.

III. Luand in considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de societate si de organele de inspectie fiscala, se rețin următoarele:

Perioada verificata: 01.01.2005 – 31.12.2009.

1. Referitor la majorările si penalitățile de intarziere aferente impozitului pe profit, in suma de XXX lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, este investită să se pronunțe daca in mod legal organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil trimestrial, pe fiecare an in parte tinand cont de data emiterii facturilor invoice de prestari servicii emise de XXX SA si nu de data prevazuta in contractele de prestari servicii, stabilind astfel majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de XXX lei pe anul 2006, in suma de XXX lei pe anul 2007, in suma de XXX lei pe anul 2008 si in suma de XXX lei pe anul 2009.

In fapt, in anii 2006 -2009, societatea a incheiat cu XXX SA din Franta contracte de prestari servicii, in care se stipula ca plata, respectiv facturarea se face trimestrial.

In baza prevederilor contractuale SC XXX SA a inregistrat trimestrial in contabilitate cheltuieli aferente serviciilor prestate de XXX SA Franta, fara a detine la momentul respectiv documente justificative intocmite potrivit legii, facturile externe fiind emise de prestator la o data ulterioara.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca procedand astfel societatea contestatara a incalcat prevederile art.21 alin.(4) lit.f) si lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct.44 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si pe cale de consecinta au procedat la recalcularea profitul impozabil trimestrial pe fiecare an in parte tinand cont de data emiterii facturilor, stabilind astfel majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de **XXX** lei pe anul 2006, in suma de **XXX** lei pe anul 2007, in suma de **XXX** lei pe anul 2008 si in suma de **XXX** lei pe anul 2009.

Prin contestatie societatea sustine ca, din perspectiva contabila, a inregistrat in mod corect in contabilitate cheltuielile aferente serviciilor prestate de XXX SA la momentul efectuării tranzactiilor, respectiv pe masura prestării serviciilor si nu la momentul emiterii/primirii facturii, respectand astfel, prevederile contabilitatii de

angajamente, iar contractele de servicii si situatiile de lucrari, respectiv fisele de pontaj, sunt la fel de relevante ca documente justificative pentru inregistrarea unei prestari de servicii ca si factura pe care de altfel a primit-o ulterior.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

“(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.

La art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.f) si lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor

[...]

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

Potrivit pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

La pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal se prevede ca:

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza [Legii contabilității nr. 82/1991](#), republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din

care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor [art. 21](#) din Codul fiscal”.

Potrivit art.6 alin.(1) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare,

“orice operatiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”
caz).”

Astfel, se retine ca potrivit prevederilor legale invocate mai sus inregistrările in evidenta contabila si fiscala se efectueaza in ordine cronologica și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ.

Mai mult, in cazul prestarilor de servicii, pe langa un astfel de document justificativ de inregistrare in contabilitate, pentru a putea deduce astfel de cheltuieli la calculul profitului impozabil contribuabilii trebuie sa justifice necesitatea prestarii serviciilor in scopul activitatii desfasurate prin documentele prevazute la pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal care stipuleaza ca:

“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la [art. 21](#) alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”

Din documentele existente la dosarul cauzei se restine ca in baza contractelor incheiate cu XXX societatea contesatoare a inregistrat in contabilitate cheltuieli de prestari servicii trimestrial fara a detine in toate situatiile factura emisa de prestator, document care potrivit Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, sta la baza inregistrarilor in contabilitate.

Astfel, de exemplu, se retine ca societatea a inregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal la stabilirea profitului impozabil pe trimestrul I-IV 2008 facturi externe emise in data de 14.01.2009, 01.2009 si 12.02.2009 si in mod

asemanator si pe trimestrele din anii 2006 – 2007 a inregistrat si dedus la calculul profitului impozabil trimestrial facturi externe emise in anul urmator celui in care au fost inregistrate.

Procedand astfel, se retine ca societatea a incalcat prevederile art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, se retine ca organele de inspectie fiscal au procedat legal considerand ca nedeductibile cheltuielile inregistrate de societate fara a detine un document justificativ emis de prestatorul de servicii care sa cuprinda datele prevazute de actele normative mentionate, aceste documente, respectiv facturile externe fiind emise cu o data ulterioara, data de la care au fost acceptate si de organele de inspectie fiscala ca deductibile la calculul profitului impozabil, pe perioada de la data inregistrarii in evidenta contabila si fiscala si pana la data emiterii efective a documentului respectiv si pe cale de consecinta au recalculat profitul impozabil trimestrial pentru perioada 2006 -2009 tinand cont de data emiterii facturilor si au stabilit majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de **XXX lei**.

Sustinerea societatii potrivit careia a respectat prevederile obligatorii ale contabilitatii de angajamente (care cer inregistrarea tranzactiilor la momentul cand acestea se produc) si ca a avut la dispozitie documente justificative relevante si care indeplinesc cerintele legale pentru inregistrarea in contabilitate a acestor cheltuieli la momentul efectuării lor si a producerii tranzactiei, ca de ex. contractele de servicii si situatii de lucrari, fise de pontaj, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei in conditiile in care facturile externe, principalul document justificativ potrivit legii, sunt emise de prestator la o data ulterioara trimestrului incheiat pentru care s-a stabilit impozitul pe profit ce a fost diminuat cu aceste cheltuieli inregistrate fara document justificativ.

De asemenea, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei nici sustinerea societatii potrivit careia documentele disponibile in momentul initial, al inregistrarii cheltuielilor cu serviciile, respectiv contractele de servicii si situatiile de lucrari - fise de pontaj, sunt la fel de relevante ca documente justificative pentru inregistrarea unei prestari de servicii ca si factura emisa si primita la o data ulterioara intrucat asa cum s-a retinut si mai sus, contractul si situatiile de lucrari sunt documente care justifica necesitatea efectuării cheltuielilor cu prestarile de servicii prin specificul activităților desfășurate si prestarea efectiva a acestora.

Avand in vedere cele retinute, prevederile legale invocate mai sus precum si documentele existente la dosarul cauzei, in temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.137/2011 privind

aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„ *Contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal ataca”,

se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma de **880.709 lei** reprezentând majorări și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit, stabilite pe perioada 2006 - 2009.

2. Referitor la impozitul aferent veniturilor obținute din România de XXX SA din Franța, în suma de XXX lei și accesorii aferente în suma de XXX lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au procedat legal la impozitarea cu 15% respectiv cu 16% a plăților efectuate în perioada 2006 - 2008 de SC XXX SA către această persoană juridică nerezidentă, în condițiile în care societatea nu a constituit, nu a declarat și nu a virat la bugetul de stat niciun impozit cu reținere la sursă pe considerentul că reprezintă plăți pentru servicii și nu plăți pentru redevențe care se impozitează în statul de rezidență al beneficiarului pentru care are disponibil certificatul valid de rezidență.

In fapt, în perioada 2005 – 2008 SC XXX SA, fosta SC XXX SA, a încheiat cu XXX SA (Franța) mai multe contracte anuale de prestări servicii după cum urmează:

- pe anul 2005
 - *Contract de servicii de management administrativ*
 - *Contractul de prestări de servicii de administrare tehnică*
 - *Contractul de servicii de management comercial*
- pe anul 2006 ,
 - *Contract de servicii de management administrativ*
 - *Contractul de prestări de servicii de administrare tehnică*
 - *Contractul de servicii de management comercial*
- pe anul 2007,
 - *Contract de servicii de management administrativ*
 - *Contractul de prestare de servicii de administrare tehnică*
 - *Contractul de servicii de management comercial*
- pe anul 2008,
 - *Contract de servicii de consultanță/asistență tehnică – „Administrare” pentru dezvoltarea organizației și sistemului de management, nr. 3202 A-900099/24.01.2008;*

- *Contract de servicii de consultanta/asistenta tehnica – „Comercial” pentru dezvoltarea organizatiei si sistemului de management*, nr. 3202 B-900099/24.01.2008;

- *Contract de servicii de consultanta/asistenta tehnica – „Distributie” pentru dezvoltarea organizatiei si sistemului de management*, nr. 3202 C-900099/24.01.2008;

- *Contract de servicii de consultanta/asistenta tehnica – „Suport tehnic COSCO” pentru dezvoltarea organizatiei si sistemului de management*, nr. 3202 D-900099/24.01.2008.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, desi prevederile contractuale din contractele semnate intre cele 2 parti in perioada 2005-2008 sunt asemanatoare, societatea a inregistrat in contabilitate, a declarat si achitat impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente doar pentru anul 2005.

Intrucat pe perioada 2006-2008 SC XXX SA nu a mai calculat, retinut si virat impozitul pe veniturile obtinute din Romania de XXX SA persoana juridica nerezidenta, organele de inspectie fiscala au stabilit prin decizia de impunere contestata un impozit pe veniturile realizate din Romania de nerezidenti in suma de **XXX lei (XXX lei pe anii 2006-2008 - XXX lei** virat in plus la bugetul de stat pe anul 2005) in baza prevederilor art.7 pct.15 si pct.28 lit.e), art.115 alin.(1) lit.d) si art.116 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile art.115 pct.2 alin.9) si alin.10) din H.G. nr.44/2004 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si art.12 alin.(3) din Decretul nr.240/1974 pentru ratificarea Conventiei dintre guvernul Republicii Socialiste România și guvernul Republicii Franceze privind evitarea dublei impuneri pe venit și avere.

Desi societatea contesta suma de **XXX lei**, intrucat in decizia de impunere contestata s-a stabilit suplimentar de plata cu titlu de impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente suma totala de **XXX lei (XXX lei – XXX lei)**, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor se va investii cu solutionarea contestatiei pentru suma de **XXX lei**.

Societatea sustine ca, din perspectiva impozitului pe veniturile nerezidentilor, onorariile pe care le-a platit pentru serviciile prestate de XXX in baza contractelor mai sus mentionate se califica drept plati pentru servicii, si nu drept plati de redevente, si prin urmare, nu sunt impozabile in Romania avand in vedere prevederile art.7 „Beneficiile intreprinderilor” din Conventia dintre guvernul Republicii Socialiste România și guvernul Republicii Franceze privind evitarea dublei impuneri pe venit și avere si ca dispune de certificatul valid de rezidenta fiscala al XXX necesar pentru aplicarea prevederilor acestei conventii.

In drept, potrivit prevederilor art.113, art.114, art.115 alin.(1) lit.d) si lit.i) si art.116 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

„ART. 113

Contribuabili

Nerezidenții care obțin venituri impozabile din România au obligația de a plăti impozit conform prezentului capitol și sunt denumiți în continuare contribuabili.

ART. 114

Sfera de cuprindere a impozitului

Impozitul stabilit prin prezentul capitol, denumit în continuare impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, **se aplică asupra veniturilor brute impozabile obținute din România.**

ART. 115

Venituri impozabile obținute din România

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

d) *redevențe de la un rezident;*

[...]

i) *venituri din prestarea de servicii de management sau de consultanță din orice domeniu, dacă aceste venituri sunt obținute de la un rezident sau dacă veniturile respective sunt cheltuieli ale unui sediu permanent în România;*

ART. 116

Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți

(1) *Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se plătește la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.*

(2) *Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:*

a) 10% pentru veniturile din dobânzi și redevențe, dacă beneficiarul efectiv al acestor venituri este o persoană juridică rezidentă într-un stat membru al Uniunii Europene sau în unul dintre statele Asociației Europene a Liberului Schimb, respectiv Islanda, Principatul Liechtenstein, Regatul Norvegiei, sau un sediu permanent al unei întreprinderi dintr-un stat membru al Uniunii Europene sau dintr-un stat al Asociației Europene a Liberului Schimb, respectiv Islanda, Principatul Liechtenstein, Regatul Norvegiei, situat într-un alt stat membru al Uniunii Europene sau al Asociației Europene a Liberului Schimb. Această cotă de impunere se aplică în perioada de tranziție de la data aderării României la Uniunea Europeană și până la data de 31 decembrie 2010, cu condiția ca beneficiarul efectiv al dobânzilor sau redevențelor să dețină minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare la persoana juridică română, pe

o perioadă neîntreruptă de cel puțin 2 ani, care se încheie la data plății dobânzii sau redevențelor;

[...]

c) 16% în cazul oricăror altor venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la [art. 115](#).

La art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în ceea ce privește coroborarea prevederilor **Codului fiscal** cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impunerii și a legislației Uniunii Europene se prevede ca:

“Coroborarea prevederilor [Codului fiscal](#) cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impunerii și a legislației Uniunii Europene

(1) În înțelesul [art. 116](#), dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impunerii, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit prevăzută în convenție care se aplică asupra acelui venit. În situația în care sunt cote diferite de impozitare în legislația internă sau în convențiile de evitare a dublei impunerii, se aplică cotele de impozitare mai favorabile. Dacă un contribuabil este rezident al unei țări din Uniunea Europeană, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de acel contribuabil din România este cota mai favorabilă prevăzută în legislația internă, legislația Uniunii Europene sau în convențiile de evitare a dublei impunerii. Legislația Uniunii Europene se aplică în relația României cu statele membre ale Uniunii Europene sau ale Asociației Europene a Liberului Schimb.

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impunerii și a legislației Uniunii Europene, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene. Dacă certificatul de rezidență fiscală, respectiv declarația ce va indica calitatea de beneficiar nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile [titlului V](#). În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală și, după caz, a declarației prin care se indică calitatea de beneficiar se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impunerii sau ale legislației Uniunii Europene și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție. În acest sens, certificatul de rezidență fiscală trebuie să menționeze că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impunerii, într-un stat al Uniunii Europene sau al Asociației Europene a Liberului Schimb pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Calitatea de beneficiar în scopul aplicării legislației Uniunii Europene

va fi dovedită prin certificatul de rezidență fiscală și, după caz, declarația pe propria răspundere a acestuia de îndeplinire cumulativă a condițiilor referitoare la: perioada minimă de deținere, condiția de participare minimă în capitalul persoanei juridice române, încadrarea în una dintre formele de organizare prevăzute în [titlul II](#) sau [titlul V](#), după caz, calitatea de contribuabil plătitor de impozit pe profit sau un impozit similar acestuia, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.

(3) În cazul în care s-au făcut rețineri de impozit ce depășesc cotele din convențiile de evitare a dublei impuneri, respectiv din legislația Uniunii Europene, suma impozitului reținut în plus poate fi restituită la cererea beneficiarului de venit, respectiv a persoanei nerezidente.

Pentru restituirea impozitului reținut în plus din veniturile plătite de un rezident român persoanelor nerezidente, acestea depun o cerere de restituire a impozitului plătit în plus la plătitorul de venit rezident român.

Cererea de restituire a impozitului va fi depusă de persoana nerezidentă în termenul legal de prescripție, stabilit prin legislația statului român.

Restituirea impozitului reținut în plus față de sarcina fiscală rezultată din aplicarea prevederilor convențiilor de evitare a dublei impuneri, respectiv a legislației Uniunii Europene coroborat cu legislația internă, după caz, se efectuează independent de situația obligațiilor fiscale ale contribuabilului rezident român, plătitor al venitului către nerezident, obligat potrivit legii să facă stopajul la sursă.”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus nerezidenții care obțin venituri impozabile din România de natura redeventelor, serviciilor de management sau de consultanță din orice domeniu, etc. au obligația de a plăti un impozit ce se aplică asupra veniturilor brute impozabile obținute, în conformitate cu prevederile Codului fiscal coroborate cu prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu țările ai caror rezidenți sunt.

Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se plătește la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.

La art.7 alin.(1) pct.15 și pct.28 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare sunt definiți termenii de know-how și redevență, astfel:

„(1) În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație:[...]

15. know-how - orice informație cu privire la o experiență industrială, comercială sau științifică care este necesară pentru fabricarea unui produs

sau pentru aplicarea unui proces existent și a cărei dezvoltare către alte persoane nu este permisă fără autorizația persoanei care a furnizat această informație; în măsura în care provine din experiență, know-how-ul reprezintă ceea ce un producător nu poate ști din simpla examinare a produsului și din simpla cunoaștere a progresului tehnicii;

[...]

28. redevență - orice sumă ce trebuie plătită în bani sau în natură pentru folosirea ori dreptul de folosință al oricăruia dintre următoarele:

[...]

b) orice brevet, invenție, inovație, licență, marcă de comerț sau de fabrică, franciză, proiect, desen, model, plan, schiță, formulă secretă sau procedeu de fabricație ori software.

Nu se consideră redevență, în sensul prezentei legi, remunerația în bani sau în natură plătită pentru achizițiile de software destinate exclusiv operării respectivului software, fără alte modificări decât cele determinate de instalarea, implementarea, stocarea sau utilizarea acestuia. De asemenea, nu va fi considerată redevență, în sensul prezentei legi, remunerația în bani sau în natură plătită pentru achiziția în întregime a drepturilor de autor asupra unui program pentru calculator;

[...]

e) orice know-how;

Prin HG nr.44/2004 - Partea I pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a **Legii nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu privire la aplicarea art.115 din codul fiscal, la pct.2 alin. (9) și alin.(10), se prevad urmatoarele:

“(9) În cazul unui contract care implică folosirea sau dreptul de a folosi orice proprietate sau drept prevăzut la [art. 7](#) alin. (1) pct. 28 din Codul fiscal, precum și transferul unei alte proprietăți sau altui serviciu, suma care trebuie plătită conform contractului trebuie să fie împărțită, conform diverselor porțiuni de contract, pe baza condițiilor contractului sau pe baza unei împărțiri rezonabile, fiecărei porțiuni aplicându-i-se tratamentul fiscal corespunzător. **Dacă totuși o anumită parte din ceea ce urmează a se asigura prin contract constituie de departe scopul principal al contractului, cealaltă porțiune fiind auxiliară, tratamentul aplicat porțiunii principale de contract se aplică întregii sume care trebuie plătită conform contractului.**

(10) Este considerată redevență și suma plătită în cadrul contractului de know-how, în baza căruia vânzătorul acceptă să împărtășească cunoștințele și experiența sa cumpărătorului, astfel încât cumpărătorul să le poată folosi în interesul său și să nu le dezvăluie publicului. În același timp vânzătorul nu joacă nici un rol în aplicarea cunoștințelor puse la dispoziție cumpărătorului și nu garantează rezultatele aplicării acestora.

(11) În cazul contractului de prestări de servicii în care una dintre părți se angajează să utilizeze cunoștințele sale pentru executarea unei lucrări pentru cealaltă parte, suma plătită nu constituie redevență.”

Astfel, se retine ca potrivit prevederilor legale invocate este considerata redeventa orice sumă ce trebuie plătită în bani sau în natură pentru folosirea ori dreptul de folosință al unui brevet, invenție, inovație, licență, marcă de comerț sau de fabrică, franciză, proiect, desen, model, plan, schiță, formulă secretă sau procedeu de fabricație ori software precum si suma plătită în cadrul contractului de know-how, în baza căruia vânzătorul acceptă să împărtășească cunoștințele și experiența sa cumpărătorului, astfel încât cumpărătorul să le poată folosi în interesul său și să nu le dezvăluie publicului.

Dacă o anumită parte din ceea ce urmează a se asigura prin contract constituie de departe scopul principal al contractului, cealaltă porțiune fiind auxiliară, tratamentul aplicat porțiunii principale de contract se aplică întregii sume care trebuie plătită conform contractului.

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

“Pentru a clasifica ca redevente platile primite in legatura cu informatiile privind experienta in domeniul industrial, comercial sau stiintific, paragraful 2 apeleaza la conceptul de “know-how”. [...] In contractul de “know-how”, una din parti accepta sa impartaseasca celeilalte parti, astfel incat aceasta din urma sa le poata folosi in interesul sau, cunostintele si experienta sa speciala care raman nedezvaluite publicului. Se recunoaste faptul ca donatorului nu i se cere sa joace 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.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, contractele mentionate mai sus, raportul de inspectie fiscala, etc., se retin urmatoarele:

Asa cum au constatat si organele de inspectie fiscala prevederile contractuale generale din contractele incheiate intre cele doua parti, in perioada 2005-2008, sunt in linii mari aceleasi, printre altele precizandu-se in preambulul contractelor ca :

„XXX detine 51% din capitalul social al XXX.

b) *XXX a fost infiintata in 1946 si de atunci a dezvoltat o experienta recunoscuta in ceea ce priveste problemele comerciale referitoare la distributia de gaze naturale.*

c) *XXX (furnizorul de servicii) doreste sa isi aloce resursele specifice pentru a sprijini imbunatatirea, dezvoltarea si extinderea afacerilor XXX.*

d) *Partile doresc sa amelioreze calitatea si eficienta serviciilor oferite clientilor rezidentiali, comerciali si industriali ai XXX, aducand beneficii economice si de mediu acestor clienti, prin furnizarea de servicii care se aliniaza celor mai inalte standarde din Europa.*

e) *Partile doresc sa imbunatateasca eficienta si managementul financiar al XXX.*

f) *Partile doresc sa sprijine pozitia competitiva, pe termen lung, a XXX, in fata provocarilor si oportunitatilor pentru evolutia sectorului gazelor in Romania si Europa.*

g) *XXX doreste sa obtina o anumita asistenta foarte apropiata in legatura cu operatiunile clientilor sai comerciali, studiilor de piata si in legatura cu alte probleme referitoare la acestea, prezentate in anexa A si a abordat Furnizorul de servicii in acest scop.*

h) *Furnizorul de servicii a fost de acord sa furnizeze serviciile sale catre XXX, in conformitate cu normele metodologice si tehnicile XXX, pe termen scurt, in conformitate cu termenii si conditiile prezentului contract.*

Prin prezenta se convin urmatoarele....”

Potrivit cap. CONFIDENTIALITATE din aceste contracte,

„Informatiile Confidentiale vor fi tratate ca fiind confidentiale de catre fiecare Parte, ca si de managerii si angajatii acestora si nu vor fi vandute, tranzactionate, publicate sau dezvaluite unei terte parti in niciun fel, inclusiv prin fotocopiere sau reproducere, fara a avea acordul anterior scris al celeilalte Parti”

Se retine ca organele de inspectie fiscala au incadrat platile efectuate de SC XXX SA catre XXX drept redevente, respectiv know-how, aceasta din urma transmitand catre societatea contestatara si implementand diverse informatii si tehnologii, urmare experientei acumulate in domeniul industrial, comercial si stiintific.

Prin urmare intrucat SC XXX SA in calitate de platitor de venituri nu a calculat, nu a retinut si nu a virat la bugetul de stat impozitul datorat de persoana nerezidenta XXX pentru veniturile impozabile obtinute de aceasta din România in anii 2006-2008, organele de inspectie fiscala au calculat un impozit suplimentar pe veniturile nerezidentilor in suma de **XXX lei** prin aplicarea prevederilor **Titlului V art.116 alin.(2) lit.c)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza ca se impoziteaza cu cota de **16% oricare**

alte venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art.115 din același act normativ.

Prin HG nr.44/2004 - Partea I pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu privire la aplicarea art.118 din codul fiscal, la pct.12 alin. (9) și alin.(10), se prevăd următoarele:

*„(9) **Prevederile titlului V din Codul fiscal se aplică atunci când beneficiarul venitului obținut din România este rezident al unui stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri sau când beneficiarul venitului obținut din România, rezident al unui stat cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, nu prezintă certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1) ori atunci când impozitul datorat de nerezident este suportat de către plătitorul de venit.***

(10) În situația în care pentru același venit sunt cote diferite de impunere în legislația internă, legislația comunitară sau în convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cota de impozit mai favorabilă.”

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. **XXX / XXX.05.2012** organele de inspecție fiscală invocă printre altele în susținerea celor constatate și prevederile Decretului nr.240/1974 pentru ratificarea Convenției dintre guvernul Republicii Socialiste România și guvernul Republicii Franceze privind evitarea dublei impuneri pe venit și avere în sensul că, *„serviciile prestate de XXX către SC XXX SA sunt de natura redevențelor și trebuiau impozitate la momentul respectiv conform prevederilor art.12 alin.(1) coroborat cu alin.(2) din Decretul nr.240/1974”*.

Potrivit prevederilor art.12 din Decretul nr.240/1974 pentru ratificarea Convenției dintre guvernul Republicii Socialiste România și guvernul Republicii Franceze privind evitarea dublei impuneri pe venit și avere:

ART. 12

Redevențe

1. Redevențele provenind dintr-un stat contractant plătite unui rezident al celuilalt stat contractant sunt impozabile în acest celălalt stat contractant.

*2. Totuși, aceste redevențe vor putea fi impuse în statul contractant de unde provin și după legislația acestui stat, dacă persoana care primește redevențele este beneficiarul lor efectiv, impozitul astfel stabilit **nu poate fi mai mare de 10 la suta din cuantumul redevențelor.***

Autoritățile competente vor stabili de comun acord modalitățile de aplicare a prezentului paragraf.

3. Termenul redevențe folosit în prezentul articol indică remunerațiile de orice natură plătite pentru folosirea sau concesionarea folosirii unui drept de autor asupra unei opere literare, artistice sau științifice, inclusiv filmele de cinematograf,

a unui brevet, unei mărci de fabrica sau de comerț, a unui desen sau a unui model, a unui plan, a unei formule sau a unui procedeu secret, ca și pentru folosirea sau concesionarea folosirii unui echipament industrial, comercial sau științific și pentru informațiile având caracterul unei experiențe acumulate în domeniul industrial, comercial sau științific.

Astfel, se retine ca potrivit prevederilor Conventiei dintre guvernul Republicii Socialiste România și guvernul Republicii Franceze privind evitarea dublei impuneri pe venit și avere, ratificata prin Decretul nr.240/1974, redevențele provenind dintr-un stat contractant plătite unui rezident al celuilalt stat contractant pot fi impuse în statul contractant de unde provin și după legislația acestui stat, dacă persoana care primește redevențele este beneficiarul lor efectiv, dar impozitul astfel stabilit **nu poate fi mai mare de 10 la suta din cuantumul redevențelor.**

Potrivit legislației interne, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit prevăzută în convenție care se aplică asupra aceluși venit. În situația în care sunt cote diferite de impozitare în legislația internă sau în convențiile de evitare a dublei impuneri, se aplică cotele de impozitare mai favorabile cu condiția ca nerezidentul să prezinte plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență.

Societatea sustine prin contestatia formulata ca detine certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din Franța pentru persoana juridică nerezidentă XXX.

Cu toate acestea se retine ca organele de inspectie fiscala au aplicat prevederile **Titlului V** art.116 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, care stipulează ca se impozitează cu cota de **16% oricare alte venituri impozabile obținute din România**, așa cum sunt enumerate la art.115 din același act normativ și nu prevederile mai favorabile din Conventia dintre guvernul Republicii Socialiste România și guvernul Republicii Franceze privind evitarea dublei impuneri pe venit și avere care stipulează faptul ca redevențele vor putea fi impuse în statul contractant de unde provin și după legislația acestui stat, dacă persoana care primește redevențele este beneficiarul lor efectiv, **impozitul astfel stabilit neputând fi mai mare de 10 la suta din cuantumul redevențelor.**

Mai mult, se retine ca prin contractele încheiate partile au prevăzut la cap.8.5 **Taxe**

ii. Toate sumele platibile de către XXX în temeiul prezentului Contract, vor fi plătite libere de orice și vor exclude orice deduceri sau rețineri la sursa a Impozitelor sau Taxelor. Cu excepția cazului în care [...] în situația în care o

deducere sau o retinere la sursa a Impozitelor sau Taxelor este necesar prin lege a fi efectuata de DCS, valoarea platii datorate de DCS se va majora ...la o suma egala cu plata care ar fi fost datorata in cazul in care nu ar fi fost necesara nici o deducere sau retinere la sursa a Impozitelor sau Taxelor

[...]

*iii. Daca DCS este obligata sa efectueze o deducere sau o retinere la sursa a Impozitelor sau Taxelor, **XXX va opera respectiva deducere sau retinere la sursa precun si orice plata solicitata in legatura cu aceasta deducere sau retinere la sursa a Impozitelor sau Taxelor, in timpul alocat si la valoarea minima prevazuta de lege.***

De asemenea, se retine ca potrivit legislatiei interne a Romaniei impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România din dobanzi se calculează prin aplicarea asupra veniturilor brute de natura redeventelor a cotei de **10%** dacă beneficiarul efectiv al acestor venituri este o persoană juridică rezidentă într-un stat membru al Uniunii Europene, **cu condiția ca beneficiarul efectiv al dobânzilor sau redevențelor să dețină minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare la persoana juridică română**, pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin 2 ani, care se încheie la data plății dobânzii sau redevențelor, aspect care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta ca a fost verificat de organele de inspectie fiscala in conditiile in care prin contractele incheiate cu XXX se mentioneaza ca aceasta detine 51% din capitalul social al SC XXX SA.

Avand in vedere cele retinute, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:„(3) *Prin decizie se poate **desființa total sau parțial** actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare*” coroborate cu prevederile alin.3¹ al aceluasi articol si cu cele ale pct.11.6 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit carora **”Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”**, si se va desfiinta Decizia nr. **XXX / XXX.05.2012** privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, pentru suma de **XXX lei (XXX lei – XXX lei)** reprezentand impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente si accesorii aferente in suma de **XXX lei**, urmând ca organele de inspectie fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze toate

documentele detinute de societate și să facă aplicațiunea tuturor prevederilor legale incidente situației de fapt.

La reverificare vor fi analizate și vor fi avute în vedere și celelalte susțineri ale societății contestatoare referitoare la încadrarea operațiunilor derulate conform contractelor încheiate.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, precum și în baza prevederilor legale invocate și în temeiul art.216 alin.(1), alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se,

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de SC XXX SA împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. **XXX / XXX.05.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale XXX, pentru suma de **XXX lei** reprezentând **majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.****

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. **XXX / XXX.05.2012 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale XXX, pentru suma de **XXX lei** reprezentând:**

- XXX lei - impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente,

- XXX lei - majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente,

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă, să procedeze la o nouă verificare, pe aceeași perioadă și pentru aceleși impozite, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele reținute prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR GENERAL,
XXX**