

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Arad cu adresa nr....., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. ....asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** înregistrată la Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Arad sub nr....., fiind transmisă spre competența soluționare Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad, unde a fost înregistrată sub nr. ....

Societatea comercială X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ....emisa de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Arad și a Raportului de inspecție fiscală nr.....încheiat de către organe de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii Arad.

**Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. ....încheiat de către organe de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii Arad, s-au reținut următoarele:**

În drept, Codul de Procedură Fiscală, republicat prevede:

“ART. 85

*Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat*

*(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

*a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) și art. 84 alin. (4);*

*b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

ART. 86

*Decizia de impunere*

*(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere.*

*(2) Pentru creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili și alte competențe pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.*

*(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 87.[...]*

ART. 87

*Forma și conținutul deciziei de impunere*

*Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43.[...]*”

coroborat cu art. 106 din Hotărârea Guvernului nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 106

*Raportul privind rezultatul inspecției fiscale privind rezultatul inspecției fiscale*

*(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției, din punct de vedere factual și legal.*

*(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.[...]*

*Norme metodologice:*

106.1. *Rezultatul inspectiei fiscale generale sau partiale va fi consemnat intr-un raport de inspectie fiscala.*

106.2. *La raportul privind rezultatele inspectiei fiscale se vor anexa, ori de cate ori este cazul, actele privind constatarile preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusive cu ocazia controalelor inopinate si/sau incrucisate si orice alte acte.*

106.3. *Raportul de inspectie fiscala se semneaza de catre organele de inspectie fiscala, se verifica si se avizeaza de seful de serviciu. Dupa aprobarea raportului de catre conducatorul organului de inspectie fiscala, se va emite decizia de impunere de catre organul fiscal competent teritorial.*

106.4. *Modelul si continutul raportului privind rezultatul inspectiei fiscale se aproba prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala."*

Competenta de solutionare conferita de art. 205 si urmatoarele din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, este limitata astfel:

"ART. 205

*Posibilitatea de contestare*

(1) *Impotriva titlului de creanta, precum si împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. (...)*

(3) *Baza de impunere si impozitul, taxa sau contributia stabilite prin decizie de impunere se contesta numai împreuna.*

(4) *Pot fi contestate în conditiile alin. (3) si deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contributii sau alte sume datorate bugetului general consolidat.*

(5) *In cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. 1, contestatia se poate depune de orice persoana care participa la realizarea venitului.*

(6) *Bazele de impunere constatate separat intr-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii."*

Având în vedere ca raportul de inspectie fiscala pe care petenta îl contesta este raportul în care au fost prezentate constatarile inspectiei, din punct de vedere faptic si legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozitiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedura fiscala, republicat, Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad se va pronunta asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisa în baza raportului de inspectie fiscala, în situatia în care, în Ordinul nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" se precizeaza expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

*« La prezenta Decizie de impunere se anexeaza Raportul de inspectie fiscala care, împreuna cu anexele, contine .... pagini. In conformitate cu art. 175 si art. 177 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, împotriva sumelor de plata si sau aprobate la rambursare se poate face contestatie, care se depune, în termen de 30 zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sanctiunea decaderii. Prezenta reprezinta titlu de creanta."*

In conditiile în care Decizia de impunere este titlu de creanta care devine executoriu, aceasta fiind opozabila petentei si aceasta fiind cea care produce efecte fata de petenta, si nu raportul de inspectie fiscala în care doar sunt consemnate constatarile inspectiei fiscale, pentru capatul de cerere privind contestatia formulata de S.C. X S.R.L. împotriva Raportului de inspectie fiscala nr. ....încheiat în data de....., contestatia urmeaza a fi respinsa ca inadmisibila.

**Referitor la contestatia formulata de petenta împotriva Deciziei de impunere nr. .... privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii Arad, s-au reținut următoarele:**

Societatea comerciala X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr. ....emisa de Administrația Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Arad

Suma totală contestată este de .... lei RON și reprezintă ..... lei impozit pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente și ..... lei majorări de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată.

Contestația a fost semnată de .... în calitate de administrator și stampilată cu ștampila societății, conform prevederilor art. 206 din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a cauzei.

**I.** În motivarea contestației, petenta susține că a achiziționat în perioada verificată (12.08.2005 – 31.08.2007) servicii prestate de către societăți (partii afiliate), servicii care au fost prestate în baza contractului încheiat în data de .....2006 (Acord de bază privind serviciile);

- citează din Acordul de bază privind serviciile, înregistrat la A.F.P. Curtici sub nr. ....2006 și afirmă că: “Este evident că prin acest Acord de bază privind serviciile a fost urmărită optimizarea costurilor precum și specializarea unor structuri în prestarea de servicii. Este firesc că în aceste condiții toate costurile efectuate pentru realizarea acestui acord (inclusiv suportarea cheltuielilor de deplasare ale persoanelor care participă la realizarea obiectului acordului) să fie suportate de beneficiarul efectiv al acestor servicii. Această prevedere explicit exprimată încă din preambulul acordului și care s-a regăsit în activitățile ulterioare desfășurate și decontate de unitățile menționate în acord vizează activități de gestionare executivă. Serviciile urmăresc specializarea personalului și a unităților eliminând în acest fel dublarea (sau chiar multiplicarea) de posturi și atribuțiuni, asumarea de funcții și servicii, reducerea costurilor.” Afirmă că în mod eronat organele de control au considerat cumpărările de servicii ale firmei ca “plati de servicii de natura redeventelor.” Contestatarea precizează că este o consideratie eronată iar eroarea provine din faptul că au fost prestate efectiv servicii care nu se încadrează în categoria redevenței ;

- definirea termenului redevență este enunțată la art. 7(1) din Legea nr. 571 – Codul fiscal cu modificări și completări pe care le citează și concluzionează ”Din enumerarea limitativă prevăzută de reglementare rezultă că redevența reprezintă *suma de bani ce urmează a fi plătită pentru folosirea sau dreptul de folosință* ... reprezentând în acest sens modalitatea de protejare a unui drept. Ori, sumele care urmează a fi plătite în baza „Acordului cadru privind serviciile” nu au ca obiect protejarea unor drepturi deja dobândite, înregistrate și protejate, ci sunt contravaloarea unor funcții și servicii specifice domeniului de activitate al societăților semnatare ale Acordului și care pot fi realizate prin specializarea unor unități în vederea reducerii costurilor proprii. Reducerea costurilor proprii este realizată prin renunțarea la crearea de funcții și servicii proprii fiecărei unități, asigurarea în mod centralizat a acestor servicii și funcții și pe această bază la o reducere a costurilor proprii respectivelor societăți. Într-o abordare de această natură trebuie interpretat Acordul cadru privind serviciile și în consecință sumele ce urmează a fi plătite reprezintă costul de realizarea a unor servicii specifice societăților. Achiziționarea acestor servicii prin contractare individuală ar fi impus un nivel superior al acestora pentru asigurarea în cadrul fiecărei societăți din grup, în mod individual, prin personal propriu angajat sau prin prestatori externi, de servicii specifice activității.”

- analizează fiecare dintre costurile organului de control și prezintă motivele pentru care considera încadrarea ca fiind eronată din perspectiva prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și din prevederile convențiilor pentru evitarea dublei impuneri, încheiate între România și guvernele statelor în care își au sediul societățile prestatoare, astfel:

**A.** Societatea R.....GERMANIA a prestat în beneficiul societății noastre servicii specifice domeniului de activitate și pentru care a refacturat costurile susținute pentru efectuarea acestor

servicii, si care se regăsesc prezentate in anexa nr. 8 din raportul de inspecție fiscală sub denumirea de servicii prestate pe teritoriul României de către Mr.... In acest mod petenta arata ca nu a beneficiat de posibilitatea de a folosi un drept ci de o prestare efectiva pentru care a susținut costurile efectuate. Fată de această prevedere nu poate fi de acord cu considerentele organului de control care incadrează serviciile achizitionate ca fiind de natura redeventelor, fiind incadrate in acest mod de organul de control si in prevederile Conventiei pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit si pe capital incheiată cu Germania. „Prestațiile de care am beneficiat se încadrează in prevederile art. 7 „profiturile întreprinderii” nu in prevederile art. 12, așa cum consideră organul de control”.

Citează alineatele 1-7 ale art. 7 din Legea nr. 571/2003 si conchide “pe aceasta baza veniturile realizate de societatea R... GERMANIA sunt impozabile doar in statul in care aceste profituri sunt realizate (Germania) fără a avea obligația reținerii si plății de impozit in România”.

**B.** Societatea P.... MAREA BRITANIE a prestat in beneficiul societății noastre servicii specifice domeniului de activitate si pentru care a refacturat costurile susținute pentru efectuarea acestor servicii, si care se regăsesc prezentate in anexa nr. 8 din raportul de inspecție fiscală sub denumirea de montare rafturi. In acest mod noi am beneficiat de o prestare efectivă pentru care am susținut costurile efectuate. Prestațiile de care am beneficiat se încadrează in prevederile art. 7 „beneficiile întreprinderii”. Citează alineatele 1-7 ale art. 7 din Legea nr. 571/2003 si bazat pe prevederile art. 118 din aceeași lege conchide “pe aceasta baza veniturile realizate de societatea P..... MAREA BRITANIE sunt impozabile doar in statul in care aceste profituri sunt realizate (Marea Britanie) fara a avea obligația reținerii si plății de impozit in România”.

**C.** “Societatea T.....GERMANIA a prestat in beneficiul societății noastre servicii specifice domeniului de activitate si pentru care a refacturat costurile susținute pentru efectuarea acestor servicii, si care se regăsesc prezentate in anexa nr. 8 din raportul de inspecție fiscală sub denumirea de cheltuieli demontare, transport, montare echipamente. In acest mod, noi am beneficiat de o prestare efectivă pentru care am susținut costurile efectuate. Prestațiile de care am beneficiat se încadrează in prevederile art. 7 „profiturile întreprinderii”. Citează alineatele 1-7 ale art. 7 din Legea nr. 571/2003 si conchide: “pe această baza veniturile realizate de societatea T..... GERMANIA sunt impozabile doar in statul in care aceste profituri sunt realizate (Germania) fara a avea obligația reținerii si plății de impozit in România”.

**D.** Societatea Z.... GERMANIA a prestat in beneficiul societății noastre servicii specifice domeniului de activitate si pentru care a refacturat costurile susținute pentru efectuarea acestor servicii, care se regăsesc prezentate in anexa nr. 8 din raportul de inspecție fiscală sub denumirea de suport acordat la inventariere. In acest mod noi nu am beneficiat de posibilitatea de a folosi un drept ci de o prestare efectivă pentru care am susținut costurile efectuate. “ Solicitam a se retine ca prestatorul a pus la dispozitia noastra un suport informatic necesar efectuării operațiunii de inventariere.” Fata de această prevedere nu putem fi de acord cu considerentele organului de control care incadrează serviciile achizitionate (suport acordat la inventariere) ca fiind de natura redeventelor, fiind incadrate in acest mod de organul de control si in prevederile Conventiei pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit si pe capital incheiată cu Germania. Prestatiile de care am beneficiat se incadrează in prevederile art. 7 „profiturile întreprinderii” si nu in prevederile art. 12 pct. 2, asa cum consideră organul de control. Citeaza alineatele 1-7 ale art 7 din Legea nr. 571/2003 si concluzioneaza ca “(...) pe aceasta baza veniturile realizate de societatea Z..... GERMANIA sunt impozabile doar in statul in care aceste profituri sunt realizate (Germania) fara a avea obligatia retinerii si plății de impozit in România”.

Cu privire la alte constatari ale organelor de control, petenta retine urmatoarele :

- in anexa nr. 3 la raportul de inspectie fiscala au fost extrase facturile emise de catre Z..... Austria si Z..... Germania reprezentand refacturari de cheltuieli de deplasare in suma de ..... lei iar considerentele echipei de control cum ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit sunt eronate intrucat petenta a acceptat un onorariu de egala valoare cu cheltuielile suportate de catre prestator fara ca acesta sa fie interesat sa realizeze din aceste operatiuni rezultate economice favorabile ;

- societatea T.....Marea Britanie a prestat in beneficiul societatii servicii specifice domeniului de activitate care se regăesc prezentate in anexa nr. 5 din raportul de inspectie fiscala sub denumirea de refacturari costuri experți T.....C. Societatea susține ca a beneficiat de o prestare efectiva pentru care am susținut costurile efectuate si nu poate fi de acord cu considerentele organului de control care încadrează serviciile achiziționate in suma totala de ..... lei in categoria veniturilor realizate printr-un sediu permanent si in consecința supunerea acestora impozitului pe profit.

**II.** Organele de inspectie fiscala au efectuat reverificarea impozitului pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente, in baza Deciziei nr..... emisa de Direcția Generala a Finantelor Publice a județului Arad.

Urmare controlului efectuat, au constatat cu privire la impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente, ca, in perioada 12.08.2005 – 31.08.2007, societatea a avut încheiat un Acord de baza privind serviciile între Z..... Austria, in calitate de companie austriaca “mama” si societățile din același grup, respectiv:..... In baza acestui acord s-au prestat si facturat servicii de management aferente administrării societatii, marketing, aprovizionare, asistenta tehnica in domeniul producției, procesare date, servicii financiare, audit intern, întreținere tehnica, cercetare etc.

Urmare verificării efectuate, s-au constatat următoarele:

- in perioada octombrie 2006 – februarie 2007 societatea „ R.... din Germania a facturat către S.C. Z..... S.R.L. contravaloarea unor servicii de asistenta tehnica in producția de aparate de iluminat pentru medii speciale, lucrare care a fost realizata la fabrica din Curtici de către reprezentantul societatii R... domnul ..... Aceste sume au fost încadrate in categoria redevențelor si a fost stabilit un impozit pe venitul realizat din România de persoane juridice nerezidente;

- societatea „ P.....din Marea Britanie a facturat către petenta contravaloarea unor servicii de montare rafturi in România in suma de .... GBP. Pentru aceasta societate s-a prezentat certificatul de rezidenta fiscala emis de autoritățile din Marea Britanie, valabil pentru anul 2006 astfel ca pentru aceste venituri societatea datorează impozit pe venitul obținut din România de persoane juridice nerezidente.

- societatea T..... din Germania a emis facturile nr. ....in suma de ..... euro si factura nr. ....in suma de .....euro prin care s-au facturat servicii de demontare, dezmembrare echipamente, transport din Germania in România si montare de echipamente la secția de thermoforing din cadrul fabricii din România a Z..... S.R.L. Analizând facturile si contractul încheiat între cele doua societati echipa de control nu a putut identifica contravaloarea prestărilor de servicii pe teritoriul statului german, a serviciilor de transport si nici a serviciilor de montare a echipamentelor pe teritoriul României, societatea verificata neputând oferi aceste informații conform adresei nr..... In consecința, prestările de servicii au fost încadrate in categoria serviciilor de asistenta conform prevederile art. 115 lit. i din Legea nr. 571/2003 cu modificările si completările ulterioare si au fost impozitate conform prevederilor art. 115 alin. 1 lit. k din același act normativ;

- societatea Z.... din Germania a emis către societatea petenta factura nr. ....prin care s-a facturat suma totala de ...euro din care suma de .....euro reprezintă contravaloarea unor servicii constând in suport informatic acordat la inventariere de către reprezentanții societatii din Germania, prestare de serviciu care a fost efectuata la fabrica din Curtici. Analizând factura de mai sus, organele de control au încadrat aceasta prestare de serviciu in categoria redevențelor conform prevederilor art. 115, alin. 1 lit. d din Legea nr. 571/2003 cu modificările si completările ulterioare si au impozitat



aceasta suma ținând cont de prevederile art. 118 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 și art. 12 din Legea nr. 29/2002 privind ratificarea Convenției de evitare a dublei impuneri încheiată între România și Germania;

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că societatea petenta datorează impozit pe venitul realizat din România de persoane juridice nerezidente în suma de ...lei și majorări de întârziere aferente în suma de ...lei.

**III.** Luând în considerare constatările organelor de control, motivele invocate de petenta, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare, se reține că Ministerul Economiei și Finanelor prin Direcția Generală a Finanelor Publice a județului Arad este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal organele de control fiscal au stabilit în sarcina S.C. Z.....S.R.L. impozit pe veniturile persoanelor nerezidente în suma de .... lei și majorări de întârziere aferente în cuantum de .... lei.

În fapt, organele de inspecție fiscală au efectuat reverificarea impozitului pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente, în baza Deciziei nr. ....emisa de Direcția Generală a Finanelor Publice a județului Arad, constatându-se următoarele:

**A). Referitor la impozitul suplimentar stabilit în urma analizării serviciilor prestate de către societatea „R..... din Germania:**

În perioada octombrie 2006 – februarie 2007 societatea „R.....din Germania a facturat către S.C. Z..... S.R.L. contravaloarea unor **servicii de asistență tehnică** în producția de aparate de iluminat pentru medii speciale, lucrare care a fost realizată la fabrica din Curtici de către reprezentantul societății R....., domnul F.....

În drept, în cauza sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 7 alin. 1 punctul 28 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„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.”

- art. 115 alin. (1) lit. d). din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 115

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

[...]

d) redevențe de la un rezident;”

- art. 116 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

- art. 118 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, 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 aplica asupra acelui venit, potrivit alin. (2). În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplica cotele de impozitare mai favorabile.”*

- art. 12 din Legea nr. 29/2002 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Federală Germania:

„ *Redevențe*

*1. Redevențele provenind dintr-un stat contractant și plătite unui rezident al celuilalt stat contractant pot fi impuse în celălalt stat.*

*2. Totuși aceste redevențe pot fi, de asemenea, impuse în statul contractant din care provin, potrivit legislației acestui stat, dar dacă beneficiarul efectiv al redevențelor este rezident al celuilalt stat contractant, impozitul astfel stabilit nu va depăși 3% din suma brută a redevențelor.*

*3. Termenul redevențe folosit în prezentul articol înseamnă plăți de orice fel primite pentru folosirea sau concesionarea oricărui drept de autor asupra unei opere literare, artistice ori științifice (inclusiv asupra filmelor de cinematograf sau filmelor, înregistrărilor pe benzi ori alte mijloace radio sau de televiziune ori alt fel de transmisiune), orice patent, marca de comerț, desen sau model, plan, formula secretă ori procedeu de fabricație sau pentru utilizarea ori dreptul de a utiliza orice drept de autor asupra programelor de computer sau pentru informații referitoare la experiența în domeniul industrial, comercial ori științific. Termenul redevențe include, de asemenea, plăți de orice fel primite pentru utilizarea sau dreptul de a utiliza numele unei persoane, imaginea acesteia ori orice alte drepturi similare legate de personalitate, precum și plăți primite în legătura cu înregistrarea la radio sau televiziune a spectacolelor artiștilor sau a performanțelor sportivilor.”*

In raport de prevederile legale prezentate mai sus, întrucât România are încheiata convenție pentru evitarea dublei impuneri cu Republica Federală Germania iar societatea a prezentat certificatul de rezidență fiscală pentru „R..... din Germania, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente prin aplicarea cotei de 3% asupra sumei brute a redevenței.

Susținerile petentei din contestația formulată ca serviciile prestate de către „R.....din Germania nu sunt de natura redevențelor ci ca s-ar încadra în prevederile art. 7 „ Profiturile întreprinderii” din Convenția de evitare a dublei impuneri, nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care în urma analizării documentelor prezentate de către societate, organele de inspecție au constatat că reprezentantul „ R....., domnul F..., a participat la realizarea lucrării „Aparate de iluminat pentru medii speciale” lucrare care a fost realizată la fabrica din Curtici pentru necesitățile și în favoarea societății petente și care este necesară procesului de producție al acesteia, încadrându-se în sintagma „ *procedeu de fabricație*” din termenul redevențe așa cum este el definit la art. 7 alin. 1 pct. 28 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Rezultă că în mod corect și legal organele de control au încadrat aceste sume în categoria redevențelor, motiv pentru care contestația petentei va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

#### **B). In legătura cu impozitul suplimentar stabilit în urma analizării serviciilor prestate de către societatea „ P.....din Marea Britanie:**

In fapt, societatea „ P..... din Marea Britanie a facturat către petenta contravaloarea unor servicii de montare rafturi în România în suma de ..... GBP din totalul de ..... GBP (diferența de ..... GBP reprezintă contravaloarea lucrărilor care au fost efectuate în Marea Britanie). Pentru această societate s-a prezentat certificatul de rezidență fiscală emis de autoritățile din Marea Britanie, valabil pentru anul 2006.

In drept, în cauza sunt incidente următoarele prevederi legale:

- art. 115 alin. (1) lit. k). din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare:

“ART. 115

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

[...]

k) **venituri din servicii prestate în România**, exclusiv transportul internațional și prestările de servicii accesorii acestui transport;”

- art. 116 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare:

„(1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se retine și se vărsa la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.”

- art. 118 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare:

“(1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplica venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție, care se aplica asupra acelui venit, potrivit alin. (2). În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplica cotele de impozitare mai favorabile.”

In raport de prevederile legale prezentate mai sus, se retine ca, pentru veniturile realizate de P..... din Marea Britanie din prestările de servicii pe teritoriul României, in mod corect si legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca societatea datorează impozit pe venitul obținut din România de persoane juridice nerezidente si au stabilit in sarcina societatii debitul in suma de .... lei, motiv pentru care contestația depusa de petenta va fi respinsa pentru acest capăt de cerere.

Motivele invocate de societatea petenta in legătura cu acest capăt de cerere nu au putut fi reținute in soluționarea favorabila a contestației in condițiile in care organele de control nu au încadrat aceste venituri in categoria redevențelor, cum eronat susține societatea in contestația depusa ci in categoria veniturilor din servicii prestate in România, venituri care sunt impozabile, conform prevederilor legale prezentate mai sus.

### **C). Referitor la impozitul suplimentar stabilit in urma analizării serviciilor prestate de către societatea „T..... din Germania:**

In fapt, societatea T.....din Germania a emis factura nr. ....in suma de ..... euro si factura nr. ....in suma de ..... euro prin care s-au facturat servicii de demontare, dezmembrare echipamente, transport din Germania in România si montare de echipamente la secția de thermoforing din cadrul fabricii din România a Z..... S.R.L.

Organele de control au solicitat societatii petente prin adresa înregistrata sub nr. .... sa precizeze contravaloarea prestărilor de servicii efectuate pe teritoriul statului german, contravaloarea serviciilor de transport si a serviciilor de montare a echipamentelor pe teritoriul României in sa societatea petenta nu a fost in măsura sa furnizeze aceste informații.

In drept, in cauza sunt incidente următoarele prevederi legale:

- art. 115 alin. (1) lit. k). din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare:

“ART. 115

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

[...]



*k) venituri din servicii prestate în România, exclusiv transportul internațional și prestările de servicii accesorii acestui transport;”*

- art. 116 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

- art. 118 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri 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. În cazul în care certificatul de rezidență fiscală nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează ca beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidență fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. 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.”*

coroborate cu prevederile art. 64 și art. 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se arată:

*„ART. 64*

*Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile*

*Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.*

*ART. 65*

*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

*(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

În raport de prevederile legale prezentate mai sus, se reține că petenta a realizat venituri din prestările de servicii pe teritoriul României, astfel că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează impozit pe venitul obținut din România de persoane juridice nerezidente și au stabilit în sarcina societății debitul în suma de ..... lei, motiv pentru care contestația depusă de petenta va fi respinsă pentru acest capăt de cerere.

Motivele invocate de societatea petenta în legătura cu acest capăt de cerere nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care organele de control au încadrat aceste venituri în categoria veniturilor din serviciile prestate în România, venituri care sunt impozabile, conform prevederilor legale prezentate mai sus.

**D). Referitor la impozitul suplimentar stabilit în urma analizării serviciilor prestate de către societatea Z..... din Germania :**

În fapt, societatea Z..... din Germania a emis către societatea petenta factura nr. ....prin care s-a facturat suma totală de ...euro din care suma de .....euro reprezintă contravaloarea unor servicii constând în suport informatic acordat la inventariere de către reprezentanții societății din Germania, la sediul societății din Curtici.

În drept, în cauză sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 7 alin. 1 punctul 28 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„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.”

- art. 115 alin. (1) lit. d). din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 115

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

[...]

d) redevențe de la un rezident;”

- art. 116 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se retine și se vărsa la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.”

- art. 118 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplica venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție, care se aplica asupra aceluși venit, potrivit alin. (2). În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplica cotele de impozitare mai favorabile.”

- art. 12 din Legea nr. 29/2002 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Federală Germania:

„ Redevențe

1. Redevențele provenind dintr-un stat contractant și plătite unui rezident al celuilalt stat contractant pot fi impuse în celălalt stat.

2. Totuși aceste redevențe pot fi, de asemenea, impuse în statul contractant din care provin, potrivit legislației acestui stat, dar dacă beneficiarul efectiv al redevențelor este rezident al celuilalt stat contractant, impozitul astfel stabilit nu va depăși 3% din suma brută a redevențelor.

3. Termenul redevențe folosit în prezentul articol înseamnă plăți de orice fel primite pentru folosirea sau concesiunea oricărui drept de autor asupra unei opere literare, artistice ori științifice (inclusiv asupra filmelor de cinematograf sau filmelor, înregistrărilor pe benzi ori alte mijloace radio sau de televiziune ori alt fel de transmisiune), orice patent, marca de comerț, desen sau model, plan, formula secretă ori procedeu de fabricație sau pentru utilizarea ori dreptul de a utiliza orice drept de autor asupra programelor de computer sau pentru informații referitoare la experiența în domeniul industrial, comercial ori științific. Termenul redevențe include, de asemenea, plăți de orice fel primite pentru utilizarea sau dreptul de a utiliza numele unei persoane, imaginea acesteia ori orice alte drepturi similare legate de personalitate, precum și plăți primite în legătura cu înregistrarea la radio sau televiziune a spectacolelor artiștilor sau a performanțelor sportivilor.”

În raport de prevederile legale prezentate mai sus, întrucât România are încheiată convenție pentru evitarea dublei impuneri cu Republica Federală Germania, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente prin aplicarea cotei de 3% asupra sumei brute a redevenței.

În contestația depusă de către societate, aceasta susține că serviciile prestate de către Z..... din Germania nu sunt de natură redevențelor ci se încadrează în prevederile art. 7 „

Profiturile întreprinderii” din Convenția de evitare a dublei impunerii, afirmații care nu au putut fi luate în considerare în condițiile în care termenul redevența așa cum este el definit de actele normative incidente în cauza, citate mai sus, include *informații referitoare la experiența în domeniul industrial, comercial, respectiv presupune un procedeu de fabricație ori software*, din factura nr. ....organele de inspecție fiscală constatând ca suma înscrisă în această reprezintă contravaloarea unor servicii constând în suport informatic acordat la inventariere de către reprezentanții societății din Germania, la sediul societății din Curtici; astfel ca organele de inspecție au constatat ca prestarea de servicii a fost încadrată corect în categoria redevențelor, motiv pentru care contestația petentei va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Referitor la capatul de cerere privind majorările de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente, se reține ca stabilirea de majorări de întârziere în sarcina contestatoarei, reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul în suma de ....lei reprezentând impozit pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente, stabilit în sarcina petentei, contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. ....va fi respinsă, rezulta ca și pentru capatul de cerere privind majorările de întârziere în suma de ....lei, calculate în sarcina petentei, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. ....va fi respinsă.

**In legătura cu punctul II “ Cu privire la alte constatări ale organului de control” din contestația depusă de societatea petenta, s-au reținut următoarele:**

În raportul de inspecție fiscală echipa de control a prezentat facturile emise de către Z.....Austria al căror beneficiar a fost S.C. Z..... S.R.L. reprezentând refacturări de cheltuieli de deplasare ( contravaloarea unor bilete de avion, cazare, taxi, etc.) ale domnului .... care nu deține nici o calitate respectiv administrator sau angajat al societății din România iar societatea Z.....din Germania a refacturat către S.C. Z..... S.R.L. contravaloarea unor cheltuieli de deplasare ( bilete de avion, cazare, taxi, etc.) ale unor persoane care nu dețin calitatea de administrator sau angajat al societății din România.

În contestația depusă, societatea petenta susține ca prin facturile mai sus prezentate, s-au achitat sume egale cu valoarea costurilor pe care societățile din Austria și Germania le-au suportat, astfel încât aceste cheltuieli nu reprezintă cheltuieli de deplasare ci o cheltuială cu prestarea serviciilor executate de terți, explicațiile furnizate referitor la cheltuielile de deplasare făcând parte din procedura internă de informare între parteneri.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea petenta a considerat deductibile fiscal contravaloarea facturilor prezentate mai sus constând în refacturări de cheltuieli de deplasare și, în condițiile în care aceste cheltuieli au fost efectuate pentru persoane care nu dețin calitatea de administrator sau angajat al societății din România, echipa de control a considerat aceste cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit conform prevederilor art. 21 alin. 2 lit. e din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, acest aspect urmând a fi luat în considerare la calculul profitului impozabil și al impozitului pe profit cu ocazia reverificării acestui impozit.

În legătura cu serviciile prestate pe teritoriul României de către „T..... din Marea Britanie s-a reținut ca în cursul anilor 2006 și 2007 societatea „„T..... din Marea Britanie a facturat către S.C. „ Z.....S.R.L. contravaloarea unor servicii de management și consultanță care au fost prestate în România de către domnul T.....( angajat al societății din Marea Britanie).

Din analiza facturilor emise de către „ T..... organele de inspecție fiscală au constatat faptul ca prestarile de servicii realizate de către domnul .... au fost realizate pe teritoriul României în cadrul societății „ Z.....S.R.L. în perioada cuprinsă între luna mai 2006 și martie 2007, perioada care a depășit șase luni de zile, astfel ca în conformitate cu prevederile art. 8 din Legea nr. 571/2003 cu

modificările și completările ulterioare și a punctului 6 și 7 din H.G. nr. 44/2004, au considerat ca S.C. T..... și-a desfășurat activitatea în România prin intermediul unui sediu permanent.

În conformitate cu prevederile art. 13 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare organele de control au stabilit ca, întrucât societatea „T..... din Marea Britanie și-a desfășurat activitatea din România printr-un sediu permanent se încadrează în categoria societăților care sunt impozitate conform Titlului II „Impozit pe profit” din Codul Fiscal, impozitul este datorat de la începutul activității acestui sediu iar veniturile obținute prin intermediul sediului permanent sunt în suma de ..... lei.

Cauza supusa soluționării este dacă Ministerul Economiei și Finanelor prin Direcția Generală a Finanelor Publice a județului Arad se poate pronunța pe fondul cauzei, în condițiile în care valorile contestate nu sunt stabilite în sarcina societății prin decizia de impunere contestată.

În fapt, societatea petenta contestă suma de ..... lei reprezentând refacturări de cheltuieli de deplasare și suma de ..... lei reprezentând veniturile obținute prin intermediul sediului permanent obținute de către societatea „T..... din Marea Britanie.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .... organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății debitul în suma totală de ... lei care reprezintă ..... lei impozit pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente și ..... lei majorări de întârziere aferente.

În drept, cauza își găsește soluționarea în dispozițiile art.206 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată unde se prevede :

*“Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat [... ]”*,

coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.c) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală care stipulează :

*“Contestația poate fi respinsă ca fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ atacat [...]”*.

Se reține că suma contestată de societate și care a fost stabilită în sarcina sa ca obligație suplimentară de plată prin Decizia de impunere nr. .... este de .... lei reprezentând .... lei impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice nerezidente și ..... lei majorări de întârziere aferente așa după cum recunoaște și societatea petenta în contestația depusă.

Rezultă că suma de ..... lei reprezentând refacturări de cheltuieli de deplasare și suma de ..... lei reprezentând veniturile obținute prin intermediul sediului permanent obținute de către societatea „T..... din Marea Britanie nu au fost individualizate de plată prin actul administrativ contestat.

Prin urmare, față de prevederile legale prezentate mai sus urmează să se respingă ca fiind fără obiect contestația formulată de S.C. X S.R.L. pentru capatul de cerere înscris la punctul II din contestația depusă “ Cu privire la alte constatări ale organului de control”.

Pentru considerentele mai sus arătate, în conformitate cu prevederile art. 7 alin. 1 punctul 28, art. 115, art. 116, art. 118 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 12 din Legea nr. 29/2002 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Federală Germania coroborate cu prevederile art. 64, art. 65, art. 85, art. 86, art. 87, art. 205, art. 206 și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală republicată se,

**DECIDE**

**1.** Respingerea contestației depuse de **S.C. X S.R.L.** cu sediul in ....., pentru capatul de cerere prin care s-a îndreptat împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. ....încheiat de Activitatea de Inspecție Fiscală pentru Contribuabilii Mijlocii Arad, ca inadmisibilă.

**2.** Respingerea contestației formulată de **S.C. X S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr. ....încheiată de către Activitatea de Inspecție Fiscală pentru Contribuabilii Mijlocii Arad, pentru suma totală de ....lei reprezentând ....lei impozit pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente și majorările de întârziere aferente în suma de ....lei, ca neîntemeiată.

**3.** Respingerea contestației formulată de **S.C. X S.R.L.** pentru capătul de cerere înscris la punctul II din contestația depusă “ Cu privire la alte constatări ale organului de control”, ca fiind fără obiect.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Arad, în termen de 6 luni de la data comunicării.