



## 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 59  
Fax : +021 336 85 48  
e-mail :Contestatii.ANAF@mfinante.ro

### Decizia nr. 108 / .2010

privind soluționarea contestației depusă de SC .X. & C. .X. .X. RO SRL,  
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.  
**908857/11.X.2009**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finantelor Publice X prin adresa nr. .X./10.X.2009 înregistrată la Ministerul Finanțelor Publice- Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr. 908857/11.X.2009 asupra contestației depusă de de SC .X. & C. .X. .X. RO SRL din XX, str. X nr. X A, jud X.

Societatea contestă suma totală de .X. lei din care suma de X lei reprezintă impozit pe veniturile nerezidentilor, suma de X lei reprezintă majorări de întârziere, suma de .X. lei reprezintă impozit pe veniturile din salarii, contribuție privind asigurările sociale de stat, contribuție privind asigurările sociale pentru somaj, contribuție privind asigurările sociale de sănătate și suma de .X. lei reprezintă majorări de întârziere, stabilite prin decizia de impunere nr. .X./02.X.2009 emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. .X./30.09.2009, încheiate de reprezentanții Direcției Generale a Finantelor Publice X.

În raport de data comunicării, sub semnatura și stampila, a deciziei de impunere nr..X./02.X.2009, respectiv 07.X.2009, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, fiind înregistrată la Direcția Generală a Finantelor Publice .X. în data de 05.X.2009, conform ștampilei aplicată de Serviciul registratură pe originalul contestației.

Constatând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 207 și art. 209 alin. 1 lit. b din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Agenția Națională de

Administrare Fiscala este legal investita sa solutioneze contestatia formulata de SC .X. & C. .X. .X. RO SRL.

I. Prin contestația formulată societatea arată că in ceea ce priveste contractul cu .X. & C XX SPA, detine certificate de rezidenta fiscala dovedind faptul ca .X. & C XX SPA este rezidenta in Italia in scopuri fiscale pentru anii 2008 si 2009.

Societatea arata ca numele companiei .X. & C XX X SpA a fost modificat initial in decembrie 2008 in "XSpA" si apoi in februarie 2009 numele companiei a fost modificati in "X IFM SpA". Datorita modificarii numelui companiei certificatul de rezidenta fiscala emis de autoritatile italiene prevede ca X IFM este rezidenta in Italia in 2008 si 2009.

Societatea arata ca potrivit contractului incheiat, .X. & C XX XX SPA a prestat servicii de asistenta tehnica si servicii de supervizare, ca manager de proiect, in legatura cu construirea noii fabrici la XX, obiectul de activitate (Codul CAEN) al persoanei juridice nerezidente incluzand furnizarea de asistenta tehnica si, prin urmare, serviciile ar trebui sa fie considerate ca activitate principala a nerezidentului care intra sub incidenta art. 7 din Conventia de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Italia - Profiturile Intreprinderii, astfel ca venitul platit catre .X. & C XX X SPA nu este impozabil in Romania.

Societatea nu este de accord cu instrumentarea organelor de control potrivit careia serviciile prestate de .X. & C XX MX Spa intra sub incidenta art. 115 lit. i) si k) din Codul fiscal - servicii de consultanta si management sau alte servicii furnizate in Romania.

Referitor la contractul incheiat cu XX SpA din Italia societatea arata ca potrivit ordinului de achizitie, persoana nerezidenta a furnizat licente (30 de utilizatori simultan) pentru a permite folosirea software-ului, precum si activitati de lider de proiect si consultanta. Societatea arata ca persoana nerezidenta detine certificatul de rezidenta fiscala dovedind faptul ca in 2008 XX SPA era rezidenta fiscal in Italia.

Societatea precizeaza ca referitor la serviciile de consultanta si activitatile de lider de proiect precum si toate celelalte servicii furnizate de catre XX SpA, Conventia de evitare a dublei impuneri nu contine dispozitii specifice cu privire la impozitarea veniturilor platite pentru aceste servicii, astfel ca venitul obtinut de XX SPA din prestarea de servicii ar trebui sa fie neimpozabil in Romania potrivit art. 7 alin (1) - *Profiturile intreprinderii* din cadrul Conventiei de evitare a dublei impuneri.

Referitor la serviciile de inginerie prestate de catre X GmbH din Germania, respectiv X SA din Franta, serviciile prestate de firma X GmbH din Germania reprezentand servicii de supraveghere in legatura cu instalarea echipamentelor, societatea precizeaza ca detine un documente care atesta rezidenta fiscala a firmelor in Germania, respectiv in Franta pentru anul 2008 si anul 2009.

Societatea arata ca potrivit art. 118 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 13 alin 1 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal si avand in vedere Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata de Romania cu Germania, respectiv Conventia de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Franta, unde se prevede in mod clar ca serviciile de inginerie intra sub incidenta dispozitiilor art. 7 -Profitul Intreprinderii, aceste venituri ar trebui impozitate in statul de rezidenta al beneficiarului de venit, nefiind impozabile in Romania.

In ceea ce priveste serviciile prestate de Studio .X. .X. (design), respectiv desene tehnice necesare pentru construirea fabricii, serviciile prestate de X SRL reprezentand servicii de asistenta tehnica, serviciile presatate de X SRL reprezentand consultanta pentru implementarea sistemului EBP contestatoarea arata ca detine certificate de rezidenta fiscala pentru anii 2008 si 2009 emise de autoritatile italiene pentru aceste firme.

Societatea arata ca potrivit art. 118 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 13 alin 1 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, pct. 10.2 cu privire la art. 12 "Redevante" din Comentariile la conventia model OECD, unde se prevede in mod clar ca serviciile prestate intra sub incidenta dispozitiilor art. 7 - Profitul Intreprinderii rezulta ca nu are obligatia de a retine, plati si declara impozit pentru veniturile obtinute de catre Studio XX, X si X din Romania in anii 2008 si 2009, veniturile fiind neimpozabile in Romania potrivit Conventiei de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Italia.

Societatea arata ca o parte a ofertei firmei X face referire la piesele de schimb pentru echipamentele deja instalate, evidentiata pe factura tradusa/ordin de achizitie.

Referitor la relatia comerciala cu X si XX X I.C (OMIC) societatea arata ca a achizitionat piese de schimb, respectiv cutii de colectare, astfel ca in conformitate cu Codul fiscal, venitul platit nerezidentilor in legatura cu o livrare de bunuri nu este supus impozitarii cu retinere la sursa.

Societatea anexeaza certificate de rezidenta fiscala pentru cele doua firme si ordinele de achizitie trimise la X, respective .X. .

Referitor la contractul de prestari servicii incheiat intre .X. & C .X. .X. RO si .X. & C .X. .X. SpA, societatea arata ca inspectorii fiscali, in mod nelegal au considerat ca venitul platit catre .X. & C .X. .X. SpA ar trebui sa intre sub incidenta articolului 12 - Redevante din cadrul Conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata de Romania cu Italia si ar fi trebuit sa fie impozitat cu 10%, intrucat potrivit articolului invocat mai sus si pct. 2 alin 9 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, date in aplicarea art. 115 din Codul fiscal, in cazul unui contract cu privire la redevante, suma care trebuie platita conform contractului trebuie sa fie impartita, conform diverselor portiuni de contract, pe baza conditiilor contractului sau pe baza unei impartiri rezonabile, fiecarei portiuni aplicandu-i-se tratamentul fiscal corespunzator.

De asemenea societatea arata ca potrivit pct. 2 alin 11 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, date in aplicarea art. 115 din Codul fiscal in cazul contractului de prestari de servicii in care una dintre parti se angajeaza sa utilizeze cunostintele sale pentru executarea unei lucrari pentru cealalta parte, suma platita nu constituie redevanta, prevedere in concordanta cu cea prevazuta la punctul 11.2 din Comentariile OECD cu privire la articolul 12 (Redevante) al Conventiei Model OECD.

De asemenea, societatea precizeaza ca in Comentariile OECD cu privire la redevante se prevede ca nu sunt considerate a fi redevante, platile pentru informatiile noi ce au rezultat din prestarea de servicii la solicitarea platitorului, iar definitia know-how-ului prevazuta de legislate implica transferul cunostintelor si aptitudinilor furnizorului (din experience anterioare) catre beneficiarul serviciilor, or in speta de fata, serviciile sunt furnizate cu privire la un nou proiect si prin urmare niciun transfer de experienta anterioara nu a avut loc.

De asemenea, societatea arata ca niciun transfer de know-how nu ar fi putut avea loc intrucat contractul este renoit anual, lucru care demonstreaza lipsa de capacitate de a presta serviciile in mod individual.

Societatea precizeaza ca in cazul contractului de prestari de servicii in care una dintre parti se angajeaza sa utilizeze cunostintele sale pentru executarea unei lucrari pentru cealalta parte, suma platita intra sub incidenta articolului 7 - *Profiturile intreprinderii* (asistenta tehnica pura).

Societatea invedereaza ca potrivit rapoartelor de activitate, serviciile de asistenta furnizate de .X. & C .X. .X. SpA constau in servicii de consultanta cu privire la construirea unei fabrici in X, activitati de negociere cu furnizorii de echipamente, redactarea contractelor de achizitii, cautarea de noi furnizori, training, iar asistenta tehnica furnizata de .X. & C .X. .X. SpA, nu ar trebui considerata redeventa .

Referitor la clauza de confidentialitate inclusa in contract, societatea precizeaza ca secretul comercial dintre parti este normal sa fie protejat si existenta acestei clauze de confidentialitate nu indica faptul ca in cadrul prestarii de servicii a avut loc un transfer de know-how.

Societatea arata ca nu exista documente care sa ateste un transfer de know-how si potrivit prevederilor legale mai sus invocat, platile pentru serviciile de asistenta tehnica intra sub incidenta articolului 7 din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Italia, sumele platite catre .X. & C .X. .X. SpA nefiind impozabile in Romania.

Societatea arata ca punctul 11.4 din cadrul Comentariilor la Conventia model OECD prevede ca nu ar trebui considerate plati pentru transferul de know-how ci plati pentru prestarea unor servicii, cum ar fi: servicii post-vanzari, servicii prestate de catre vanzator catre cumparator pe perioada garantiei, *asistenta tehnica pura*, emiterea unei opinii de catre un inginer, avocat sau contabil, astfel ca, platile pentru asistenta tehnica nu ar trebui sa fie considerate redevente.

Societatea precizeaza ca nu exista un acord intre guvernul Italian si guvernul roman pentru a impozita redeventele in Romania conform art. 12 alin 2 din Conventia de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Italia, in acest sens fiind si Decizia Curtii Supreme de Justitie a Romaniei nr. X/1998, pronuntata intr-un caz similar.

De asemenea, societatea arata ca a incheiat in perioada verificata un numar de contracte de inchiriere cu persoane fizice romane si un contract cu o companie rezidenta, pentru locuintele utilizate pentru cazarea personalului detasat de alte companii din grupul .X., precum si pentru cazarea personalului delegat de catre furnizori, scopul incheierii acestor contracte fiind de reducere a costurile de cazare, comparativ cu costul cazarii in cadrul unitatilor hoteliere.

Societatea arata ca organele de inspectie fiscala au considerat ca potrivit prevederilor Legii locuintei nr. 114/1996 republicata, locuintele nu indeplinesc conditiile mai sus mentionate pentru a fi considerate locuinte de serviciu, cheltuielile cu chirii aferente fiind considerate avantaje in

natura acordate salariatilor, conform art. 55 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal

Societatea invedereaza ca pentru a considera cheltuielile cu chiriile ca avantaje in natura acordate salariatilor, fiecare angajat care a beneficiat de aceste avantaje ar trebui sa fie nominalizat in mod special de catre .X. & C .X. .X. RO printr-o anexa la contractul individual de munca, sa existe o indicatie clara conform careia a pus locuinta la dispozitia unui salariat nominalizat pentru uz personal.

De asemenea, societatea arata ca pe cale de consecinta nu datoreaza contributiile sociale calculate de inspectorii fiscali, datorita faptului ca cheltuielile cu chiriile nu sunt avantaje in natura acordate salariatilor si nu sunt incluse in baza impozabila in sensul impozitului pe venit, dupa cum a fost mentionat mai sus.

Societatea contesta suma de X lei reprezentând impozit pe venitul nerezidentilor, suma de X lei reprezentand majorări de întârziere aferente, suma de .X. lei reprezentand impozit pe veniturile salariale si contributii sociale si majorari de intarziere aferente in suma de .X. lei.

II. Prin decizia de impunere nr. .X./02.X.2009 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. .X./30.09.2009, incheiate de reprezentanții Direcției Generale a Finantelor Publice .X., s-au constatat urmatoarele:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada verificata societatea a inregistrat in evidenta contabila contravaloarea unor servicii efectuate de nerezidenti reprezentand activitate proiect, rambursare cheltuieli, consultanta, montaj.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca potrivit prevederilor art. 115 lit i, lit k, art. 116 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , pct. 9 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, date in aplicarea art. 115 din Codul fiscal, contestatoarea a efectuat plata serviciilor fara retinerea la sursa a impozitului pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, fapt pentru care impozitul pe veniturile obtinute de nerezidenti datorat se calculeaza prin aplicarea metodei sutei micorate.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 01.X.2007-30.X.2009 societatea a inregistrat in evidenta contabila facturi fiscale pentru diverse servicii (consultanta, proiecte, desene,) emise de furnizori, persoane juridice nerezidente, care pana la data finalizarii inspectiei fiscale nu au prezentat certificate de rezidenta fiscala, asa cum prevede pct. 9 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004 .

Organele de inspectie fiscala arata ca prin nota explicativa nr. 914/22.09.2009, societatea a precizat referitor la serviciile prestate de .X. & C .X. .X. Management SPA, .X. Informatica SPA, .X., .X., Studio .X. .X., .X. .X. .X. GmbH, .X., .X., ITEC si X reprezinta servicii de asistenta si suport tehnic si intra sub incidenta art. 7 din conventiile de evitare a dublei impuneri.

Organele de inspectie fiscala arata ca nu sunt de acord cu sustinerile societatii intrucat pentru aplicarea prevederilor din Conventiile de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu alte state este necesara prezentarea de catre beneficiarul de venit a certificatului de rezidenta fiscala conform art. 118 alin 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Avand in vedere ca societatea nu a calculat, declarat si virat la bugetul general consolidat in perioada verificata impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, care nu au prezentat certificate de rezidenta, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii suma de .X. lei reprezentand impozit pe veniturile nerezidentilor si suma de .X. lei reprezentand majorari de intarziere aferente.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au mai constatat ca societatea a inregistrat in evidenta contabila contravaloarea unor servicii reprezentand managementul proiectului fabricii, debit cost lucrari proiect Romania, etc., in suma de .X. Euro reprezentand servicii efectuate, facturate si achitate de catre .X. & C..X. .X. SPA, care a prezentat certificatul de rezidenta fiscala emis de Agentia de Venituri, Biroul Milano in data de 17.X.2009 prin care se atesta ca aceasta firma a fost rezidenta in Italia in anii 2008 si 2009, in sensul Conventiei de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu Italia.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca .X. & C..X. .X. SPA a obtinut din Roamnia venituri de natura redeventelor definite la art. 12 alin 3 din Decretul nr. 82/1977 privind Conventia de evitare a dublei impuneri in materie de impozit pe venit si pe avere si pentru prevenirea evaziunii fiscale.

Organele de inspectie fiscala arata ca nu isi insusesc punctul de vedere exprimat de societate, respectiv ca serviciile prestate de .X. & C..X. .X. SPA reprezinta servicii de management si asistenta tehnica si se incadreaza la art. 7 din Conventia de evitare a dublei impuneri semnata intre Romania si Italia, intrucat potrivit pct. 11 din Conventia model OCDE si Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004 redeventa reprezinta suma platita in cadrul contractului de know how, in baza caruia vanzatorul accepta sa impartaseasca cunostintele si experienta sa cumparatorului , astfel incat cumparatorul sa le poata folosi in in interesul sau si sa nu le dezvaluie publicului, in acelasi sens fiind si definitia know-how-ului data de Asociatia Birourilor pentru Protejarea Proprietatii Industriale.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca potrivit contractului incheiat de contestatoare cu .X. & C..X. .X. SPA, aceasta va oferi urmatoarele servicii, cum ar fi managementul general de afaceri, definirea targetului si urmarirea, dezvoltare tehnica si suport tehnic operational, management operational si politica de achizitii, explorarea de achizitii internationale, definirea strategiei de marketing si vanzari, activitati de promovare comerciale, suport in finante, administratie si cost control, instruirea personalului pe site-ul de productie italian si site-ul roman.

Organele de inspectie fiscala precizeaza ca acest tip de contract este des intalnit in practica economica si acopera atat know-how-ul cat si asistenta tehnica, in care furnizorul impartaseste din cunostintele si experienta sa beneficiarului si in plus ii acorda acestuia asistenta tehnica diversa.

Organele de inspectie fiscala arata ca au abordat acest tip de contract pe considerentul ca scopul acestuia il reprezinta transferul de cunostinte, fapt care rezulta si din analiza termenilor contractuali in sensul ca insusi contractorul mentioneaza ca datele, documentele si informatiile furnizate contractantului sunt confidentiale si nu isi asuma raspunderea pentru pierderile, daunele si datoriile rezultate din activitatile intreprinse in temeiul respectivului contract.

Organele de inspectie fiscala arata ca insusi reprezentantii societatii recunosc faptul ca s-au transmis cunostinte cu privire la formarea personalului, utilizarea masinilor si utilajelor, asa cum rezulta si din explicatiile inscrise pe facturi, ceea ce duce la concluzia ca s-au transmis informatii si experiente cu caracter industrial.

In ceea ce priveste competenta de impozitare in baza art. 12 alin 2 din Decretul nr. 82/1977 privind Conventia de evitare a dublei impuneri in materie de impozit pe venit si pe avere si pentru prevenirea evaziunii fiscale, organele de inspectie fiscala precizeaza ca in conceptia legiuitorului roman in principiu toate veniturile realizate din Romania pot si trebuie sa fie impozitate in Romania ca stat de realizare a acestor venituri, iar retinerea la sursa a unei cote de impozit asupra tuturor veniturilor obtinute din Romania este urmata de acordarea de catre statul de rezidenta al beneficiarului venitului a unui credit fiscal, eliminandu-se din impozitul datorat in acel stat impozitul platit in Romania.

Organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii aferent platilor efectuate la extern catre .X. & C..X. .X. SPA, impozit pe veniturile nerezidentilor in suma de .X. lei si majorari de intarziere in suma de .X. lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a acordat salariatilor avantaje in natura, respectiv locuinte inchiriate de operatorul economic folosite in scop personal de catre persoanele fizice salariate ale acestuia si cheltuielile conexe de intretinere.



Organele de inspectie fiscala arata ca potrivit art. 25 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii locuintele de serviciu trebuie sa faca parte din patrimoniul angajatorului si se administreaza in interesul acestora prin repartitia de serviciu sau prin inchiriere salariatilor proprii, contractul de inchiriere fiind accesoriu la contractul individual de munca.

Organele de inspectie fiscala arata ca potrivit art. 55 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 69, pct. 70 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003, avantajele in natura se considera venituri din salarii, impozitul pe veniturile din salarii aferent acestuia calculandu-se prin cumulare cu veniturile salariale ale lunii in care se acorda avantajul.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 01.X.2007-30.X.2007 societatea a acordat avantaje in natura sub forma de plata a chiriilor si cheltuieli conexe in suma totala de .X., drept pentru care au stabilit un impozit pe veniturile din salarii in suma de .X. lei si majorari de intarziere in suma de .X. lei.

Avand in vedere ca avantajele in natura acordate angajatilor sub forma de plata a chiriilor si cheltuieli conexe se considera venituri din salarii, organele de inspectie fiscala au calculat:

-in conformitate cu prevederile art. 23 alin 1, art. 24 alin 1 din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale, cu modificarile ulterioare, pct. 10 din Ordinul ministrului muncii si solidaritatii sociale nr. 340/2001 privind Normele de aplicare a Legii nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale, cu modificarile ulterioare, contributia privind asigurarile sociale de stat datorata de angajator in suma de .X. lei si majorari de intarziere aferente in suma de .X. lei, contributie privind asigurarile sociale de stat datorata de angajati in suma de .X. lei si majorari de intarziere aferente in suma de X lei,

-in conformitate cu art. 14, art. 26 si art. 27 din Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurarilor pentru somaj si stimularea fortei de munca, cu modificarile ulterioare, contributie privind asigurarile sociale pentru somaj datorata de angajator in suma de .X. si majorari de intarziere aferente in suma de X lei, contributie privind asigurarile sociale pentru somaj datorata de asigurati in suma de X si majorari de intarziere aferente in suma de X lei

- in conformitate cu prevederile art. 257, art. 258 din Legea nr.95/2006 privind reforma sanatatii, cu modificarile ulterioare, contributie privind asigurarile sociale de sanatate datorata de angajator in suma de .X. lei si majorari de intarziere de .X. lei, contributie privind asigurarile sociale de sanatate datorata de asigurati in suma de .X. lei si majorari de intarziere de .X. lei.

III.Avand in vedere sustinerile contestatoarei si documentele invocate de aceasta, constatarile organelor de control, actele normative incidente pe

perioada verificata, invocate de contestatoare si de organele de control, se retin urmatoarele:

1. Referitor la suma de .X. lei reprezentand impozitul pe veniturile nerezidentilor si la suma de .X. lei reprezentand majorari de intarziere, **cauza supusa solutionarii este daca pentru platile la extern derulate in perioada controlata contestatoarei ii sunt aplicabile prevederile conventiilor de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu statele de rezidenta ale beneficiarilor de venit in conditiile in care ulterior inregistrarii contestatiei societatea a depus traducerile legalizate a documentelor de rezidenta fiscala pentru firmele nerezidente beneficiare de venit.**

In fapt, in perioada 31.X.2008 - 30.X.2009 societatea a beneficiat de diverse prestatii ale unor firme nerezidente reprezentand activitate proiect, consultanta, montaj.

Organele de inspectie fiscala au incadrat prestatiile efectuate de firmele nerezidente la art. 115 alin 1 lit i si lit. k din Codul fiscal, respectiv venituri din prestarea de servicii de management sau de consultanță, respectiv venituri din servicii prestate în România si au constatat ca la data efectuării platilor la extern societatea nu a detinut certificatele de rezidenta fiscala pentru beneficiarii de venituri si nici la data efectuării inspectiei fiscale nu a prezentat aceste certificate, fapt pentru care au recalculat impozitul datorat stabilind obligatii fiscale suplimentare prin aplicarea cotelor de impozitare din legislatia interna.

Ulterior inregistrarii contestatiei, cu adresa nr.86/20.X.2010, societatea a depus originalele traducerilor legalizate pentru un numar de 12 certificate de rezidenta fiscala, astfel:

- certificatele eliberate de Agentia de Venituri –Biroul Milano 2 la data de 15.X.2009, atesta ca firma .X. IFM SPA este o companie rezidenta in Italia in anul 2008 si anul 2009;

Conform documentelor eliberate de Agentia de Venituri –Biroul Milano 2 nr. .X. si nr. .X., prezentate de societate, firma .X. &C. .X. Integrate .X. X Spa si-a modificat numele in data de 23.X.2008 devenind Integra Spa, iar in data de 17.X.2009 XSpa a devenit .X. IFM Spa.

- certificatele eliberate de Administratia financiara X din Italia, la data de 08.X.2009, respectiv 17.X.2009 atesta ca firma .X. X SPA este o companie rezidenta in Italia in anul 2008 si anul 2009;

- certificatul eliberat de Oficiul de finante X din Germania la data de 12.X.2009, atesta ca firma .X. X .X. este o companie rezidenta in Germania in anul 2009;

- certificatul eliberat de Directia Serviciilor Fiscale din X, Franta la data de 09.X.2009, atesta ca firma Eg .X. este o companie rezidenta in Franta, in anul 2009;

- certificatele eliberate de Administratia financiara X din Italia, la data de 15.X.2009, atesta ca firma .X. .X. este o companie rezidenta in Italia in anul 2008 si anul 2009

- certificatele eliberate de Biroul de taxe X din Germania la data de 06.03.2009, respectiv 02.X.2009 atesta ca firma .X. .X. .X. GmbH este o companie rezidenta in Germania in anul 2008 si anul 2009

-certificatul eliberat de Administratia financiara X din Italia, la data de 07.X.2009, atesta ca firma X SRL este o companie rezidenta in Italia in anul 2009

- certificatul eliberat de Administratia financiara X din Italia, la data de 20.03.2009, atesta ca firma .X. Spa este o companie rezidenta in Italia in anul 2009

- certificatul eliberat de Administratia financiara X din Italia, la data de 16.X.2009, atesta ca firma X este o companie rezidenta in Italia in anul 2008.

In drept, art.118 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile ulterioare, prevede:

*Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri*

*(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 că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența 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.*

De asemenea, art. 7 din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Italia, ratificata prin Decretul nr. 82/1977, prevede:

### *Beneficiile întreprinderilor*

*1. Beneficiile unei întreprinderi a unui stat contractant sunt impozabile numai în acest stat, în afara de cazul în care întreprinderea își exercită activitatea în celălalt stat contractant printr-un sediu stabil situat aici. Dacă întreprinderea își desfășoară astfel activitatea, beneficiile întreprinderii sunt impozabile în celălalt stat, dar numai în măsura în care aceste beneficii sunt atribuibile sediului stabil.*

Prevederi similare se regasesc si la art. 7 din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Franta, ratificata prin Decretul nr. 240/1974 si respectiv Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Germania, ratificata prin Legea nr. 29/2002.

Astfel, pentru a putea beneficia de prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata de un stat semnatar al conventiei de evitare a dublei impuneri cu Romania beneficiarul venitului are obligatia de a prezenta, in termenul de prescriptie, certificatul de rezidenta fiscala valabil prin care sa se ateste ca este rezident al statului respectiv.

Se retine ca dreptul de a beneficia de prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri este atestat de certificatul de rezidenta fiscala, iar acest in scris oficial eliberat de autoritatea fiscala din tara de rezidenta a beneficiarului de venit probeaza rezidenta fiscala a firmei respective.

Astfel, pentru platile efectuate catre firmele a caror rezidenta fiscala a fost probata prin prezentarea certificatului de rezidenta fiscala eliberat de autoritatea fiscala a statului de rezidenta, valabil in perioada de derulare a platilor la extern contestatoarei ii sunt aplicabile prevederile conventiilor de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu statele respective.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se concluzioneaza urmatoarele:

Referitor la platile efectuate la extern, in anii 2008 si 2009, catre firmele .X. &C. .X. Integrate .X. X (.X. IFM Spa), .X. Informatica SPA, .X. .X., Itec SRL, .X. Spa, X din Italia societatea a prezentat certificate de rezidenta fiscala eliberate de birouri apartinand Administratiei fiscale din Italia, ce atesta ca firmele respective sunt companii rezidente in Italia in anii 2008 si respectiv 2009.

Referitor la platile efectuate la extern, in anul 2009, catre firma .X. X .X., societatea a prezentat certificatul de rezidenta fiscala eliberat de Oficiul de finante X din Germania la data de 12.X.2009 ce atesta ca firma .X. X .X. este o companie rezidenta in Germania in anul 2009.

Referitor la platile efectuate la extern, in anii 2008 si 2009, catre firma .X. .X. .X. GmbH societatea a prezentat certificatele de rezidenta fiscala eliberate de Biroul de taxe X din Germania la data de 06.X.2009, respectiv 02.X.2009 ce atesta ca firma .X. .X. .X. GmbH este o companie inregistrata in evidentele respectivului oficiu in anii 2008 si 2009.

Referitor la platile efectuate la extern, in anul 2009, catre firma Eg .X. societatea a prezentat certificatul de rezidenta fiscala eliberat de Directia Serviciilor Fiscale din X, Franta la data de 09.X.2009 ce atesta ca X .X. este o companie rezidenta in Franta in anul 2009.

Avand in vedere faptul ca societatea a probat rezidenta fiscala a beneficiarului de venit pot fi aplicate prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu tarile ai caror rezidenti sunt beneficiarii de venituri inregistrati in respectivele certificate.

Cum organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat asupra incadrarii platilor derulate la extern in prevederile conventiilor de evitare a dublei impuneri intrucat la momentul inspectiei fiscale societatea nu a prezentat certificatele care atesta rezidenta fiscala pentru beneficiarii de venituri din Romania, organul de solutionare va face aplicatiunea art.216 (3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in sensul ca se va desfiinta decizia de impunere nr..X./02.X.2009 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. .X./30.09.2009, pentru suma de X lei reprezentand impozit pe veniturile nerezidentilor si suma de X majorari de intarziere/dobanzi aferente, urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze la reanalizarea cauzei in functie de cele precizate prin prezenta decizie.

Referitor la platile efectuate la extern, in anul 2009, catre firma .X. SRL din Italia, societatea a prezentat un document emis de Camera de Comert si Industrie, Artizanat si Agricultura din Italia .

Se retine ca documentul prezentat nu probeaza rezidenta fiscala a beneficiarului de venit in Italia in perioada in care au fost derulate platile la extern, respectiv in anul 2009, nefiind emis de către autoritatea competentă din statul său de rezidență, asa cum prevede pct. 13 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile ulterioare:

*(1) Nerezidentul beneficiar al veniturilor din România trebuie să justifice în România dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, încheiată între România și statul său de rezidență, prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din statul respectiv.*

*Pentru dovedirea rezidenței se poate prezenta și un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidenței conform legislației interne a acelu stat.*

Drept urmare, in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii contestatoare impozitul pe veniturile nerezidentilor in suma de X lei, precum si majorarile de intarziere/dobanzile in suma de X lei,

conform principiului accesorium sequitur principale, in conditiile in care nu se face dovada ca in Italia, Camera de Comert si Industrie, Artizanat si Agricultura are atributiuni in domeniul certificarii rezidentei fiscale.

Referitor la platile efectuate la extern, in anul 2008, catre firma .X. X .X., societatea nu a prezentat certificatul de rezidenta fiscala eliberat de de către autoritatea competentă din Germania care sa probeaze rezidenta fiscala a beneficiarului de venit in anul 2008, respectiv in perioada in care au fost derulate platile la extern.

Drept urmare, in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii contestatoare impozitul pe veniturile nerezidentilor in suma de X lei, precum si majorarile de intarziere/dobanzile in suma de X lei, conform principiului accesorium sequitur principale.

Avand in vedere cele de mai sus se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru suma de X lei reprezentand impozit pe veniturile nerezidentilor si majorari de intarziere/dobanzi aferente in suma de X lei.

2. In ceea ce priveste impozitul pe venitul persoanelor nerezidente in suma de .X. lei si majorarile de intarziere in suma de .X. lei, ***cauza supusa solutionarii este daca Ministerul Finantelor Publice poate mentine ca legala incadrarea platilor derulate la extern de catre contestatoare in baza contractului incheiat cu .X. & C..X. .X. SPA din Italia, in categoria redeventelor, in conditiile in care din instrumentarea inspectiei nu rezulta elementele care au format convingerea organelor de inspectie fiscala ca respectivele plati reprezinta redevente, respectiv in ce au constat elementele de know how transmise contestatoarei, cu ajutorul carora beneficiarul putea ulterior sa efectueze lucrarile el insusi pentru terti.***

In fapt, in perioada supusa verificarii societatea contestatoare a efectuat o serie de plati la extern reprezentand managementul proiectului fabricii, debit cost lucrari proiect Romania, etc catre .X. & C..X. .X. SPA din Italia, fara sa calculeze, fara sa retina si fara sa vireze la bugetul statului impozitul pe venitul persoanelor nerezidente, considerand ca nu are aceasta obligatie, intrucat platile la extern reprezinta contravaloarea unor servicii de management, servicii de asistenta tehnica constand in servicii de consultanta cu privire la construirea unei fabrici, activitati de negociere cu furnizorii de echipamente, redactarea contractelor de achizitii, training care in opinia sa intra sub incidenta art. 7 din Conventia de evitare a dublei impuneri semnata intre Romania si Italia, ratificata prin Decretul nr. 82/1977 servicii ce nu reprezinta un transfer de drepturi de proprietate intelectuala.

Platile la extern au fost efectuate de catre contestatoare in baza contractului incheiat cu .X. & C..X. .X. SPA din Italia in calitate de furnizor prin

care firma italiana se obliga sa furnizeze anumite servicii cum ar fi managementul general de afaceri, definirea targetului si urmarirea, dezvoltare tehnica si suport tehnic operational, management operational si politica de achizitii, explorarea de achizitii internationale, definirea strategiei de marketing si vanzari, activitati de promovare comerciale, suport in finante, administratie si cost control, instruirea personalului.

Incadrarea platilor efectuate de catre contestatoare in categoria "redevente", a fost stabilita de catre organele de inspectie fiscala pe baza faptului ca acest tip de contract este des intalnit in practica economica si acopera atat know-how-ul cat si asistenta tehnica, in care furnizorul impartaseste din cunostintele si experienta sa beneficiarului si in plus ii acorda acestuia asistenta tehnica diversa, precum si faptul ca din analiza termenilor contractuali insusi contractorul mentioneaza ca datele, documentele si informatiile furnizate contractantului sunt confidentiale si nu isi asuma raspunderea pentru pierderile, daunele si datoriile rezultate din activitatile intreprinse in temeiul respectivului contract, fara a se preciza in cuprinsul raportului de inspectie fiscala care au fost informatiile cu caracter secret transmise contestatoarei.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. .X./30.09.2009 care a stat la baza deciziei de impunere nr.X/02.X.2009, organele de inspectie fiscala au precizat ca in timpul controlului societatea a prezentat certificatul de rezidenta fiscala care atesta ca .X. & C..X. .X. SPA este rezidenta in Italia in anii 2008 si 2009 si au stabilit ca societatii i se aplica prevederile **Conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Italia, ratificata prin Decretul nr. 82/1977.**

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

*Redevențe*

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

*2. Totuși, aceste redevențe pot fi impuse în statul contractant din care provin și în conformitate cu legislația acestui stat, însă, dacă persoana care încasează redevențele este beneficiarul lor efectiv, impozitul astfel stabilit nu poate depăși 10 la suta din suma redevențelor.*

*Autoritățile competente ale statelor contractante vor stabili de comun acord modalitățile de aplicare a acestei limitări.*

*3. În sensul acestui articol termenul redevențe indică remunerațiile de orice fel plătite pentru folosirea sau concesiunea folosirii unui drept de autor asupra operelor literare, artistice sau științifice, inclusiv filmele cinematografice și înregistrările pentru transmisii radiofonice și de televiziune,*

*a brevetelor, a mărcilor de fabrica sau de comerț, a desenelor sau modelelor, a planurilor, a formulelor sau procedeeelor secrete, ca și pentru folosirea sau concesionarea folosirii echipamentelor industriale, comerciale sau științifice și pentru informații relative la experiențe cu caracter industrial, comercial sau științific.*

Totodata, prin Conventia model OECD la paragraful 2 din Comentariile la art.12 sin Conventia model OECD se precizeaza ca redeventele sunt legate de drepturi sau de proprietati constituind diferite forme de proprietate literara si artistica, elemente de proprietate intelectuala mentionate in text si informatii privind experienta in domeniul industrial, comercial sau stiintific.

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 prevad:

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

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

In acelasi sens s-a pronuntat intr-o speta asemanatoare Directia Generala Impozite Directe, prin adresa nr. X/2009, unde s-a precizat ca *“pentru a constitui un know how, informatiile privind experienta in domeniul industrial, comercial sau stiintific trebuie sa existe in prealabil, sa fie secrete*



*si sa ramana secrete, sa poata fi utilizate in mod repetat, iar riscul sa fie preluat de utilizator (beneficiarul informatiilor)”.*

Organele de inspectie fiscala s-au rezumat sa constate ca “acest tip de contract este des intalnit in practica economica si acopera atat know-how-ul cat si asistenta tehnica, in care furnizorul impartaseste din cunostintele si experienta sa beneficiarului si in plus ii acorda acestuia asistenta tehnica diversa, precum si faptul ca din analiza termenilor contractuali insusi contractorul mentioneaza ca datele, documentele si informatiile furnizate contractantului sunt confidentiale si nu isi asuma raspunderea pentru pierderile, daunele si datoriile rezultate din activitatile intreprinse in temeiul respectivului contract”. Pentru a incadra platile la extern in categoria “Drepturi de licenta” organele de inspectie fiscala aveau obligatia sa demonstreze transferul de la prestator catre beneficiar a acelor informatii in baza carora beneficiarul, ulterior, ar fi putut realiza el insusi operatiunile pentru care a apelat la prestatorul strain.

Referitor la sustinerea organelor de inspectie fiscala ca insusi reprezentantii societatii “sfarsesc prin a recunoaste ca s-au transmis cunostinte cu privire la formarea personalului, utilizarea masinilor si utilajelor”, acestea aveau obligatia sa constate daca activitatea specialistilor straini constand in formarea personalului, utilizarea masinilor si utilajelor a cuprins si transmiterea unor informatii cu ajutorul carora beneficiarul putea ulterior sa instaleze si sa monteze el insusi astfel de echipamente fara a mai fi nevoit sa apeleze la specialistii furnizorului.

Avand in vedere ca prin actul de control platile la extern au fost incadrate ca fiind redevente fara sa se analizeze daca activitatea prevazuta in contractul de servicii din 02.X.2008 a cuprins si transmiterea unor informatii cu ajutorul carora beneficiarul putea ulterior sa efectueze lucrarile el insusi pentru terti, fara a mai fi nevoit sa apeleze la firma straina, nu se poate concluziona daca platile efectuate la extern se incadreaza in categoria redeventelor.

In situatia in care nu s-au transmis informatii cu ajutorul carora beneficiarul putea ulterior sa efectueze lucrarile el insusi pentru terti, fara a mai fi nevoit sa apeleze la firma straina devin incidente prevederile art. 7 din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Italia, ratificata prin Decretul nr. 82/1977, invocat mai sus.

Ca urmare, in baza art.216 (3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se va desfiinta decizia de impunere contestata, pentru impozitul pe venitul persoanelor nerezidente in suma de .X. lei si majorarile de intarziere in suma de .X. lei, urmand ca organele de inspectie fiscala sa efectueze o noua inspectie fiscala prin care sa reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si aceleasi obligatii bugetare

avand in vedere cele retinute prin prezenta decizie, argumentele contestatoarei si in conformitate cu dispozitiile legale in vigoare in perioada verificata.

3. Referitor la suma totala de X lei din care suma de .X. lei reprezinta impozit pe veniturile din salarii, contributie privind asigurarile sociale de stat, contributie privind asigurarile sociale pentru somaj, contributie privind asigurarile sociale de sanatate si suma de .X. lei reprezinta majorari de intarziere aferente, **Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra legalitatii incadrarii avantajelor in natura obtinute de persoanele fizice prin punerea la dispozitie de locuinte in mod gratuit in categoria veniturilor din salarii in conditiile in care din actele aflate la dosar nu rezulta ca intre beneficiarii avantajelor in natura si contestatoare au existat raporturi de munca, nenominalizand in mod expres care sunt beneficiarii avantajelor in natura.**

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 01.X.2007-30.X.2007, societatea a acordat salariatilor avantaje in natura, respectiv locuinte inchiriate de operatorul economic folosite in scop personal de catre persoanele fizice salariate ale acestuia precum si cheltuielile conexe de intretinere cum ar fi consumul de apa, consumul de energie, consumul de energie termica si altele

Prin contestatia formulata, societatea arata ca a incheiat in perioada verificata contracte de inchiriere cu persoane fizice romane si un contract cu o companie rezidenta, pentru locuintele utilizate pentru cazarea personalului detasat de alte companii din grupul .X., precum si pentru cazarea personalului delegat de catre furnizori.

Intrucat la dosarul cauzei nu exista o situatie a persoanelor care au beneficiat de avantaje in natura, prin adresa nr. X/25.X.2010, Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat atat societatii cat si organelor de inspectie fiscala sa precizeze persoanele salariate care au beneficiat de aceste avantaje si calitatea lor in raport cu societatea contestatoare.

Prin adresa nr. X/26.X.2010, Directia generala a finantelor publice .X. a precizat ca nu considera "necesara nominalizarea persoanelor salariate ale contribuabilului care au beneficiat de aceste avantaje in natura , nominalizarea acestora urmand a fi facuta de catre operatorul economic verificat in vederea stabilirii sumelor cu retinere la sursa pentru fiecare beneficiar al acestor drepturi [...]".

Mai mult, prin adresa nr. X/10.03.2010, Directia generala a finantelor publice .X. a precizat ca "*nu a putut face o nominalizare concreta a persoanelor care au beneficiat de aceste avantaje, datorita fluctuatiei*

personalului unitatii si a deficientelor constatate in organizarea si conducerea evidentei primare a contribuabilului, urmand ca acesta sa identifice contravaloarea sumelor de care a beneficiat fiecare salariat in parte si sa procedeze la stabilirea obligatiilor legale ce decurg de aici.

Contractele de inchiriere, anexa a adresei nr. X/26.X.2010 nu mentioneaza persoanele care vor beneficia de aceste servicii, fiind intocmite in numele SC .X. & C..X. .X. RO SRL.”

Prin adresa nr. 290/2602.2010, societatea contestatoare a precizat ca in locuintele inchiriate au fost cazati angajati ai furnizorilor .X. din Germania, (.X., .X. .X. .X. GMBH), Franta (.X., X), angajati ai societatii .X. & C. .X. .X. SPA din Italia care au fost delegati/detasati in Romania in baza contractelor de servicii.

Societatea a anexat extrase din contractele incheiate cu furnizorii externi, respectiv .X., .X. .X. .X. GMBH din Germania, .X., X din Franta, cuprinzand clauzele care prevad obligatia de a asigura cazarea.

In drept, art. 55 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, prevede:

*Definirea veniturilor din salarii*

(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate **în baza unui contract individual de muncă** sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.

(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.

De asemenea prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile ulterioare, prevede:

67. Veniturile de natură salarială prevăzute la [art. 55](#) din Codul fiscal, denumite în continuare venituri din salarii, sunt venituri din activități dependente, dacă sunt îndeplinite următoarele criterii:

- părțile care intră în relația de muncă, denumite în continuare angajator și angajat, stabilesc de la început: felul activității, timpul de lucru și locul desfășurării activității;

- partea care utilizează forța de muncă pune la dispoziția celeilalte părți mijloacele de muncă, cum ar fi: spații cu înzestrare corespunzătoare, îmbrăcăminte specială, unelte de muncă și altele asemenea;

- persoana care activează contribuie numai cu prestația fizică sau cu capacitatea ei intelectuală, nu și cu capitalul propriu;

- plătitorul de venituri de natură salarială suportă cheltuielile de deplasare în interesul serviciului ale angajatului, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, și alte cheltuieli de această natură, precum și indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă suportate de angajator potrivit legii;

- persoana care activează lucrează sub autoritatea unei alte persoane și este obligată să respecte condițiile impuse de aceasta, conform legii.

68. Veniturile din salarii sau asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate **ca urmare a unei relații contractuale de muncă**, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:

a) sume primite pentru munca prestată ca urmare a contractului individual de muncă, a contractului colectiv de muncă, precum și pe baza actului de numire:

- salariile de bază;

- sporurile și adaosurile de orice fel;

- indemnizații pentru trecerea temporară în altă muncă, pentru reducerea timpului de muncă, pentru carantină, precum și alte indemnizații de orice fel, altele decât cele menționate la pct. 3, având aceeași natură;

- r.X.mpansele și premiile de orice fel;

- sumele reprezentând premiul anual și stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din instituțiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariaților agenților economici;

- sumele primite pentru concediul de odihnă, cu excepția sumelor primite de salariat cu titlu de despăgubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului și familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de muncă, precum și eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihnă;

- sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;

- orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor;

69. Avantajele în bani și în natură sunt considerate a fi orice foloase primite de salariat de la terți sau **ca urmare a prevederilor contractului individual de muncă** ori a unei relații contractuale între părți, după caz.

Din interpretarea dispozițiilor normative de mai sus rezulta ca veniturile din salarii sunt acele venituri realizate în **baza unei relații angajat-angajator reglementata de printr-un contract de munca ce intra sub incidenta Codului muncii**.

În situația în care părțile nu sunt în raport de dependență, respectiv angajat-angajator nu se poate concluziona ca veniturile obținute sunt venituri din salarii.

Acesta intrucat legiuitorul a definit veniturile din salarii ca fiind acele venituri realizate **in baza unui contract de munca sau in baza unui statut special prevazut de lege**, in lipsa acestor raporturi de munca intre parti , veniturile neputand fi incadrate la venituri din salarii.

In lipsa documentelor care sa ateste calitatea de salariati ai SC .X. & C..X. .X. Ro SRL pentru persoanele care au beneficiat de locuinte gratuit, organul de solutionare nu se poate pronunta asupra legalitatii incadrarii acestor avantaje in natura in categoria veniturilor din salarii.

In ceea ce priveste contributiile sociale se retine ca organele de inspectie fiscala au obligat societatea la plata acestor contributii pe considerentul ca avantajele in natura reprezinta venituri de natura salariala care se cuprind in baza de impozitare a acestor contributii.

In drept, referitor la contribuția de asigurări sociale, la art. 5 din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că :

*“În sistemul public sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii:*

*1. persoanele care desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă și funcționarii publici;”*

Art. 23 din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale, cu modificarile ulterioare, prevede:

*(1) Baza lunară de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale în cazul asiguraților o constituie:*

*a) salariile individuale brute, realizate lunar, inclusiv sporurile și adaosurile, reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de muncă, în cazul asiguraților prevăzuți la [art. 5](#) alin. (1) pct. I, sau veniturile brute de natura drepturilor salariale realizate lunar de asigurații prevăzuți la [art. 5](#) alin. (1) pct. II;*

De asemenea, art. 24 din același act normativ, stipulează:

*1. Baza lunară de calcul, la care angajatorul datorează contribuția de asigurări sociale, o constituie fondul total de salarii brute lunare realizate de asigurații prevăzuți la [art. 5](#) alin. (1) pct. I și II.*

Pct. 18 din Ordinul ministrului muncii și solidarității sociale nr. 340/2001 privind Normele de aplicare a Legii nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurari sociale, cu modificarile ulterioare, prevede:

*“Baza lunară de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale o constituie salariile individuale brute, realizate lunar, inclusiv sporurile și adaosurile, reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de muncă, în cazul persoanelor care desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă și al funcționarilor publici”.*

Referitor la contribuția la bugetul asiguraților de somaj, la art.19 din Legea nr.76/2002 privind sistemul asiguraților pentru șomaj și stimularea

ocupării forței de muncă, în vigoare pentru perioada în care s-au stabilit diferențe, stipulează că :

*„În sistemul asigurărilor pentru șomaj sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii:*

*a) persoanele care desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă sau pe bază de contract de muncă temporară, în condițiile legii, cu excepția persoanelor care au calitatea de pensionari;*

*b) funcționarii publici și alte persoane care desfășoară activități pe baza actului de numire;*

*c) persoanele care își desfășoară activitatea în funcții electivă sau care sunt numite în cadrul autorității executive, legislative ori judecătorești, pe durata mandatului;*

*d) militarii angajați pe bază de contract;*

*e) persoanele care au raport de muncă în calitate de membru cooperativ;*

*f) alte persoane care realizează venituri din activități desfășurate potrivit legii și care nu se regăsesc în una dintre situațiile prevăzute la lit. a) – e)”,* iar la art.20 din același act normativ se precizează că :

*“Se pot asigura în sistemul asigurărilor pentru șomaj, în condițiile prezentei legi, următoarele persoane:*

*a) asociat unic, asociați;*

*b) administratori care au încheiat contracte potrivit legii;*

*c) persoane autorizate să desfășoare activități independente;*

*d) membri ai asociației familiale;*

*e) cetățeni români care lucrează în străinătate, conform legii;*

*f) alte persoane care realizează venituri din activități desfășurate potrivit legii și care nu se regăsesc în una dintre situațiile prevăzute la lit. a) - e)”,*

Art. 26 din Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările ulterioare:

*Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la bugetul asigurărilor pentru șomaj, în cotă de 2,5%, aplicată asupra fondului total de salarii brute lunare realizate de persoanele asigurate obligatoriu, prin efectul legii, prevăzute la [art. 19](#).*

Art. 27 din același act normativ, prevede:

*(1) Angajatorii au obligația de a reține și de a vira lunar contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj, în cotă de 1%, aplicată asupra salariului de bază lunar brut, pentru asigurații prevăzuți la [art. 19](#) lit. a) - d) sau, după caz, pentru asigurații prevăzuți la [art. 19](#) lit. e), asupra veniturilor brute lunare realizate.*

Referitor la contribuția privind asigurările sociale de sănătate, art. 257 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, prevede:

*(1) Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții bănești lunare pentru asigurările de sănătate, cu excepția persoanelor prevăzute la [art. 213](#) alin. (1).*

*(2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 6,5%, care se aplică asupra:*

*a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit;*

Art. 258 din același act normativ, stipulează:

*(1) Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurații au obligația să calculeze și să vireze la fond o contribuție de 7% asupra fondului de salarii, datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă.*

*(2) Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentei legi, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de o persoană fizică și juridică pentru plata drepturilor salariale sau asimilate salariilor.*

Având în vedere că așa cum s-a reținut mai sus organele de soluționare nu se pot pronunța asupra legalității încadrării acestor avantaje în natura în categoria veniturilor din salarii, precum și faptul că din dosarul cauzei nu rezultă alte elemente care să conducă la concluzia că pentru avantajele în natura contestatoarea ar fi obligată la plata contribuțiilor sociale mai sus enumerate, în conformitate cu prevederile art.216 (3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, decizia de impunere nr..X./02.X.2009 emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. .X./30.09.2009, se va desființa pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii, contribuție privind asigurările sociale de stat, contribuție privind asigurările sociale pentru somaj, contribuție privind asigurările sociale de sănătate și suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea cauzei în funcție de cele precizate prin prezenta decizie.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor art.118 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările ulterioare, art. 12 din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între România și Italia, ratificată prin Decretul nr. 82/1977, art. 55 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, art.210 și art.216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

**DECIDE**

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de societate pentru suma totală X lei din care suma de X lei reprezintă impozit pe veniturile nerezidenților și suma de X lei reprezintă majorări de întârziere aferente.

2. Desființarea deciziei de impunere nr. .X./02.X.2009 emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. .X./30.09.2009 pentru suma totală de X lei din care suma de X lei reprezintă impozit pe venitul persoanelor nerezidente, suma de X lei reprezintă majorări de întârziere aferente, suma de .X. lei reprezintă impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale și suma de .X. lei reprezintă majorări de întârziere aferente, urmând ca organele vamale să procedeze la reanalizarea cauzei în funcție de cele precizate prin prezenta decizie.

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

**DIRECTOR GENERAL**

**X**

**DIRECTOR GENERAL ADJUNCT**

**X**