

DECIZIA nr. 147 din 2017
privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. x S.R.L.,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/08.09.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti Fiscala a fost sesizata de catre Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov– Activitatea de Inspectie Fiscala Persoane Juridice cu adresa nr. x/07.09.2016, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/08.09.2016, cu privire la contestatia S.C. x S.R.L. cu sediul in x, jud. Ilfov, avand CIF x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. x/11.08.2016, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/24.06.2016, emisa de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov in baza raportului de inspectie fiscala nr. x/24.06.2016, comunicata la data de 29.06.2016, prin care organele fiscale au stabilit obligatii suplimentare in suma totala de x lei reprezentand impozit pe veniturile obtinute in Romania de nerezidenti.

De asemenea, societatea contesta si dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.x/28.06.2016, in ceea ce priveste diminuarea pierderii fiscale cu suma totala de x lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 alin. (1), art. 269 si art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de S.C. x S.R.L..

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei s-au constatat urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata S.C. xtions S.R.L. solicita anularea in tot a deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/24.06.2016, a raportului de inspectie fiscala nr. x/24.06.2016 si dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/28.06.2016 emise de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov aratand urmatoarele:

1. Aspecte procedurale

◆ In ceea ce priveste nelegalitatea actelor atacate in raport cu neanalizarea punctului de vedere exprimat de societate, contestatara arata ca raportul de inspectie fiscala trebuie sa cuprinda pozitia organului fiscal ca element procedural obligatoriu fata de punctul de vedere al societatii controlate, iar lipsa acestuia afecteaza legalitatea actelor administrativ-fiscale incheiate, invocand prevederile art.109 alin.(2) din OG nr.92/2003 si art.131 alin.(2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Simpla precizare a organului fiscal ca isi mentine punctul de vedere exprimat in RIF nu corespunde conditiilor de forma impuse de prevederile art.131 alin.(2) din Legea 207/2015.

◆ Referitor la incalcarea dreptului de aparare si nerespectarea principiului contradictorialitatii si egalitatii armelor, contestatara arata ca a fost privata de acest drept prin faptul ca a oferit societatii posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere doar pentru a respecta la nivel exclusiv formal si iluzoriu un drept recunoscut de lege.

◆ Nelegalitatea actelor administrativ fiscale contestate in raport de nerespectarea dispozitiilor art.122 din Codul de procedura fiscala in ceea ce priveste transmiterea avizului de inspectie fiscala a privat-o de beneficiile perioadei de comunicare, aratand ca inspectia a inceput fara a i se comunica, fapt confirmat de neinscrierea la cap.1 pct.4 din RIF a datei comunicarii.

◆ Nelegalitatea actelor contestate prin raportare la prevederile art.118 alin.(4) din Codul de procedura fiscala este invocata cu privire la faptul ca organul de control nu a avut un ordin de serviciu valabil atragand nelegalitatea actelor contestate.

2.Aspecte de ordin substantial

Constatarile organului de inspectie fiscala nu au fost argumentate incalcand prevederile art.55, art.73 si art.130 din Codul de procedura fiscala si invoca in sustinere jurisprudenta in materie.

Contestatarul concluzioneaza ca numai respectand principiile interpretarii legislatiei fiscale ar putea fi identificate motivele pentru care ar fi reconsiderat tratamentul fiscal aplicat anumitor tranzactii.

3. In ceea ce priveste impozitul pe profit

Societatea considera nelegale masurile dispuse cu privire la impozitul pe profit si solicita anularea deciziei de impunere cu privire la acest capat de cerere si a dispozitiei de masuri.

Cu privire la cheltuielile cu care organul de inspectie a diminuat pierderea fiscala inregistrata de societate, contestatarul sustine urmatoarele:

◆ Referitor la cheltuielile cu amortizarea amenajarilor la spatiile inchiriate in suma de x lei, societatea arata ca substanta tranzactiilor este data de prevederile contractuale si de cerintele legislative.

Contestatarul precizeaza faptul ca chiria agreata la data semnarii contractelor se refera la suprafata in sine a spatiului si nu la amenajarile pe care proprietarii imobilelor le-au efectuat in timp pentru ca respectivele spatii sa devina operationale pentru desfasurarea unei activitati economice si i-au fost facturate separat astfel incat veniturile realizate au fost impozitate la nivelul proprietarilor.

◆ In ceea ce priveste cheltuielile cu servicii in suma de x lei aferente ansamblului de incercari evidentiate in factura nr.x/13.11.2013, contestatarul arata ca "platforma" reprezinta un ansamblu de prize si cabluri si a fost denumita de catre furnizorul de servicii, pentru simplificare, ca fiind o platforma de incercari, in substanta aceasta nefiind o platforma.

In analiza unei tranzactii trebuie avuta substanta economica si nu denumirea juridica potrivit principiului prevalentei economicului asupra juridicului, precum si prevalenta fondului asupra formei.

Aceasta platforma consta in montarea unor prize suplimentare, ce nu reprezinta un tot unitar, ele putand fi utilizate individual, astfel incat aceasta "amenajare" nu reprezinta un mijloc fix in intelesul art.23 alin.(3) din Codul fiscal, iar in catalogul mijloacelor fixe nu exista nicio categorie in care sa fie incadrat.

Organele de inspectie nu au respectat regimul fiscal specific cheltuielilor cu amortizarea (deducerea pe masura duratei de amortizare), societatea pierzandu-si dreptul de deducere a amortizarii fiscale.

◆ Contestatarul considera ca in ceea ce priveste deductibilitatea cheltuielilor cu prestarile de servicii in suma de x lei reprezentand instalarea serverului VLT, organul de inspectie fiscala a procedat corect la capitalizarea cheltuielilor in valoarea acestuia in baza prevederilor art.24 din Codul fiscal, dar a considerat eronat intreaga suma ca nedeductibila, fara a tine cont de regimul de amortizare aplicabil si solicita aplicarea prevederilor art.24 alin.(1), astfel incat se impune recalcularea cheltuielilor cu amortizarea pe care ar fi trebuit sa le inregistreze incepand cu luna urmatoare punerii in functiune a mijlocului fix amortizabil si pana la data incheierii inspectiei fiscale.

♦ Cu privire la deductibilitatea cheltuielilor de prestari de servicii in suma de x lei reprezentand lucrari de amenajare a spatiilor agentilor Companiei Nationale Loteria Romana, contestatara solicita aplicarea prevederilor art.24 alin.(1), astfel incat se impune recalcularea cheltuielilor cu amortizarea pe care ar fi trebuit sa le inregistreze incepand cu luna urmatoare punerii in functiune a mijlocului fix amortizabil si pana la data incheierii inspectiei fiscale.

5. Impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoane juridice nerezidente

♦ Stabilirea impozitului pe veniturile nerezidentilor obtinute din Romania cu privire la cheltuielile reprezentand chirii pentru echipamentele de joc x in suma de **x lei**:

Contestatara arata ca a efectuat plati de chirie catre un rezident al Austriei x (care este si actionar majoritar la S.C. x S.R.L.) si a prezentat un certificat de rezidenta, fiind astfel aplicabile prevederile CEDI Romania-Austria, in continutul careia notiunea de redeventa nu este definita ca incluzand chiria pe echipamente.

Societatea considera ca natura cheltuielilor nu este cea de redeventa invocand prevederile art.1 alin.(4) si art.7 alin.(1) pct.28, art.118 din Codul fiscal, precum si recomandarea OECD ca platile de chirie pentru echipamente sa fie impozitate in conformitate cu prevederile art.7 "profiturile intreprinderii" din Conventia model.

In subsidiar, contestatara arata ca chiar si in abordarea echipei de inspectie in care platile efectuate sunt tratate drept redevente, acestea ar fi scutite de la plata impozitului pe veniturile nerezidentilor in virtutea prevederilor titlului V, cap.IV din Codul fiscal, aceasta indeplinind conditiile prevazute de art.124¹⁸ alin.(10).

♦ Stabilirea impozitului pe veniturile nerezidentilor obtinute din Romania cu privire la platile efectuate in legatura cu licenta x si cu prestarea de servicii de asistenta/consultanta, formare tehnica efectuate de catre x GmbH in suma de **x lei**:

- In ceea ce priveste platile pentru licenta exclusiva x pentru a utiliza software-ul x nu pot fi calificate drept redeventa conform prevederilor art.7 alin.(1) pct.28 lit.b) din Codul fiscal, constituind simple venituri ale X, impozabile in tara de resedinta Austria.

Societatea arata ca termenul de "licenta" utilizat in contract se refera la o simpla operare a unui software de aplicatie, iar tranzactia dintre parti trebuie analizata din perspectiva substantei sale si nu a denumirii formale.

In sustinere invoca si prevederile pct.3 si 4 din Normele metodologice de aplicare a art.115 alin.(1) lit. d) care transpun Comentariile OECD la art.12 din Conventia model de evitare a dublei impuneri.

De asemenea, arata ca intr-o speta similara s-a pronuntat si Curtea de Apel Timisoara prin sentinta civila nr.x/09.11.2009 si concluzioneaza ca nu are decat dreptul de operare in ceea ce priveste software-ul x.

- Referitor la platile pentru serviciile auxiliare prestate de catre x, contestatara arata ca serviciile enumerate in contract reprezinta simple venituri la nivelul X si intra potrivit CEDI Romania-Austria sub incidenta art.7, cu drept de impozitare in Austria.

In speta, conform prevederile art.118 coroborat cu art.1 alin.(4) din Codul fiscal sunt aplicabile prevederile CEDI Romania-Austria, sectiunea III, pct.1.

♦ Stabilirea impozitului pe veniturile nerezidentilor obtinute din Romania cu privire la platile efectuate in legatura cu licenta pentru gestionarea jocurilor si prestarii de servicii efectuate de catre SC x SA in suma de **x lei**:

- In ceea ce priveste platile pentru licenta neexclusiva nu pot fi calificate drept redeventa conform prevederilor art.7 alin.(1) pct.28 lit.b) din Codul fiscal, constituind simple venituri ale x SA, impozabile in tara de resedinta Polonia.

In sustinere invoca si prevederile pct.3 si 4 din Normele metodologice de aplicare a art.115 alin.(1) lit. d) care transpun Comentariile OECD la art.12 din Conventia model de evitare a dublei impuneri.

Prin contractul x se prevede ca societatea este obligata "sa nu efectueze nicio modificare a configuratiei obiectului inchirierii fara acordul prealabil x".

- Referitor la platile pentru serviciile auxiliare prestate de catre x, contestatara arata ca potrivit prevederile art.118 coroborat cu art.1 alin.(4) din Codul fiscal sunt aplicabile prevederile CEDI Romania-Polonia, societatea prezentand un certificat de rezidenta valabil al x SA, iar serviciile pe care le-a prestat contestatarii reprezinta venituri ce intra sub incidenta art.7-Profiturile intreprinderii.

4. Societatea contestatara solicita restituirea sumelor achitate in baza deciziei de impunere ca urmare a anularii acesteia in baza prevederilor art.21 alin.(4) din OG nr.92/2003, preluate la art.168 alin.(2) din actualul Cod de procedura.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/24.06.2016 emisa de Administratia Judeteana a Finantelor Publice, organele de inspectie fiscala au stabilit pe perioada 22.08.2013-31.01.2015 obligatia de plata in suma de x lei reprezentand impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti.

Prin dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.x/28.06.2016, organele de inspectie fiscala au dispus urmatoarele:

Masura 1-Diminuarea pierderii fiscale inregistrata de societate la 31.12.2013 cu suma de x lei reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal.

Masura 2- Diminuarea pierderii fiscale inregistrata de societate la 31.12.2014 cu suma de x lei reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si organele de control, se retin urmatoarele:

3.1. Aspecte procedurale

Cauza supusa solutionarii este daca aspectele semnalate de contestatoare cu privire la modul de desfasurare a inspectiei fiscale si aspectele vizand intocmirea necorespunzatoare a capitolului vizand discutia finala cu contribuabilul din raportul de inspectie fiscala sunt de natura sa atraga nulitatea deciziei de impunere emisa in baza acestui raport.

In fapt, in baza avizului de inspectie fiscala nr.x/01.03.2016 si a ordinului de serviciu nr.x/30.03.2016 a fost inceputa inspectia fiscala partiala privind impozitul pe profit si impozitul pe veniturile obtinute din Romania de persoanele nerezidente, in urma actiunii de control inopinat desfasurata in anul 2015, actiune finalizata cu procesul verbal nr.x/16.03.2015 si a fost urmata de propunerea de efectuare a unei inspectii fiscale nr.x/28.06.2016.

Prin adresa nr.x/31.05.2016, organele de inspectie fiscala au instiintat societatea cu privire la data, ora si locul desfasurarii discutiei finale inspectiei fiscale, respectiv in data de 02.06.2016 la sediul AJFP Ilfov.

Prin adresa inregistrata la AJFP Ilfov sub nr.x/02.06.2016, societatea a solicitat amanarea discutiei finale ulterior datei de 07.06.2016.

In data de 02.06.2016 societatea a fost instiintata despre data, ora si locul desfasurarii discutiei finale in data de 08.06.2016.

Punctul de vedere al societatii contestatare a fost inregistrat la AJFP Ilfov sub nr.x/16.06.2016.

Prin RIF nr. x/24.06.2016 (vezi pg.11/11) organul de inspectie fiscala precizeaza ca isi mentine constatarile in baza acelorasi motive de fapt si de drept consemnate in proiectul raportului, iar prin adresa inregistrata la AJFP Ilfov sub nr.x/29.06.2016 organul de inspectie fiscala si-a exprimat detaliat opinia cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil.

In drept, potrivit art. 9, art. 46, art.55, art. 73, art. 97, art.122, art. 130 si art. 131 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 9. - (1) *Înainte luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei*."

"Art. 46. – (2) *Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- (...)

j) **mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.**"

"Art. 55. –(1) *Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.*

"Art. 73. – (2) *Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.*"

"Art. 97. - *Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 46, și tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă*".

" Art. 122. - *Avizul de inspecție fiscală*

(1) *Înainte desfășurării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală are obligația să înștiințeze, în scris, contribuabilul/plătitorul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.*

(2) *Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului/plătitorului, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:*

a) *cu 30 de zile pentru marii contribuabili;*

b) **cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili/plătitori.**

(3) *Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspecție fiscală prevăzut la alin. (2).*

(4) *Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:*

a) *în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil/plătitor aflat în procedura de insolvență;*

b) *în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;*

c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade sau creanțe fiscale, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală inițial;

d) în cazul refacerii inspecției fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației;

e) în cazul unor cereri ale contribuabilului/plătitorului pentru a căror soluționare, ca urmare a analizei de risc, este necesară efectuarea inspecției fiscale."

"Art. 130. – (5) **Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.** În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală."

"Art.131- (1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), **raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.** "

În speta, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

- din actul administrativ fiscal atacat, respectiv decizia de impunere nr.x/24.06.2016 reiese că organele de inspecție fiscală au respectat instrucțiunile de completare a formularului „Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală”, în cuprinsul acesteia regăsindu-se motivele de fapt și temeiurile de drept care au stat la baza stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare de plată, actele administrativ fiscale emise în urma inspecției fiscale neprezentând elemente care să atragă nulitatea acestora, fapt pentru care motivația contestatarii potrivit caruia constatările organului nu au fost argumentate nu poate fi reținut, în soluționarea favorabilă a cauzei.

- la **capit. III din raportul de inspecție fiscală nr. x/24.06.2016** organele de inspecție fiscală au analizat obligația fiscală “impozit pe profit” (pg. 3—6/11), precum și obligația fiscală “impozit pe veniturile obținute în România de persoane nerezidente” (pg.6-9/11) fiind consemnate în amanunt următoarele:

- baza legală și conținutul actului constitutiv și al statutului referitoare la scop și domeniu de activitate;

- nota explicativă solicitată administratorului în care a prezentat punctul de vedere cu privire la necalcularea, neretinerea și modul de virare a “impozitului pe veniturile obținute în România de persoane nerezidente”;

- anexa 7 la RIF punctul de vedere al societății cu privire la discuția **finală**;

- încadrarea platilor efectuate de societate în prevederile art. 116 alin.(1) și art.118 din Codul fiscal și a art.12 pct.2 din Legea nr.333/2005 și Legea nr.6/1995, efectuată de organele de inspecție fiscală și **motivația acestora pentru încadrarea drept redevente**;

- neacceptarea deductibilității cheltuielilor cu prestarile de servicii în suma totală de x lei pentru anii 2013 și 2014 în baza prevederilor art. 21 alin.(4) și art.24 alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

-la **capit. VI “Discuția finală cu contribuabilul” pct.1 din raport** se precizează că punctul de vedere al administratorului S.C. x S.R.L. este prezentat în anexa nr.7 la RIF

nr. x/24.06.2016 , iar in raport de aceste sustineri organele de inspectie fiscala precizeaza ca isi mentin punctul de vedere pe baza constatarilor din raport, astfel incat nu se poate retine ca a fost incalcat dreptul la aparare al contestatarei.

Faptul ca aceleasi motivatii nu au mai fost reluate si la capitolul VI "Discutia finala cu contribuabilul **nu echivaleaza cu lipsa motivarii actului administrativ fiscal de natura sa atraga nulitatea** sau nevalabilitatea actului administrativ fiscal, asa cum sustine contestatoarea.

Pe de alta parte, din aspectele mentionate in cuprinsul raportului de inspectie fiscala coroborate cu documentele existente la dosarul cauzei **reiese faptul ca societatea cunostea pozitia organelor de inspectie fiscala in privinta considerarii platilor efectuate de societate drept redevente si neacceptarea cheltuielilor drept deductibile fiscal**, dovada fiind atat punctul de vedere inaintat pe parcursul inspectiei fiscale, cat si mentiunile contestatoarei insasi din punctul de vedere exprimat la sfarsitul inspectiei fiscale.

In ceea ce priveste invocarea nelegalitatii actelor contestate prin raportare la prevederile art.118 alin.(4) si art.122 din Codul de procedura fiscala nu poate fii retinuta in solutionarea favorabila intrucat asa cum s-a retinut in fapt, inspectia fiscala s-a efectuat in baza ordinului de serviciu nr. x/30.03.2016, iar pe de alta parte transmiterea avizului de inspectie in data de 03.02.2016 nu a privat-o de beneficiile perioadei de comunicare, societatea fiind instiintata cu 15 zile anterior inceperii inspectiei fiscale.

In aceste conditii, invocarea jurisprudentei apare ca nejustificata, actul atacat fiind motivat in fapt si in drept, contestatia S.C. x S.R.L. pe motive procedurale urmand a fi respinsa ca neintemeiata.

3.2. Referitor la dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.x/28.06.2016, in ceea ce priveste diminuarea pierderii fiscale cu suma totala de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca sunt deductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea lucrarile de amenajarea spatiilor inchiriate si a serviciilor achizitionate de societate, in conditiile in care pe de o parte contestatara nu face dovada ca au fost efectuate in scopul realizarii veniturilor sale impozabile, iar pe de alta parte achizitiile sunt de natura mijloacelor fixe amortizabile.

In fapt, conform raportului de inspectie fiscala nr. x/24.06.2016, S.C. x S.R.L. a fost supusa inspectiei fiscale pentru impozitul pe profit aferent perioadei 01.08.2013-31.12.2014, iar pentru aceasta perioada organele de control au diminuat pierderea fiscala inregistrata de societate la 31.12.2014 cu suma totala de x lei reprezentand:

- x lei - cheltuieli cu amortizarea amenajarilor la trei spatii inchiriate de la SC x SRL si SC x SRL (exploatate in perioada verificata ca sali de joc cu aparate tip slot machine) ce au fost inregistrate in registrul mijloacelor fixe la valoarea totala de x lei in baza facturilor emise de proprietarii spatiilor inchiriate;

- x lei - cheltuieli cu prestari de servicii inregistrate la 31.12.2013 in baza facturii nr.x/13.11.2013 emisa de SC x SRL constand in instalatie electrica;

- x lei - cheltuieli cu prestari de servicii inregistrate in baza facturii nr.x/28.01.2014 emisa de x pentru servicii instalare a serverului x (server livrat anterior de de acelasi furnizor);

- x lei - cheltuieli cu prestari de servicii inregistrate in 2014, reprezentand lucrari de amenajare spatii la 3 agentii ale x potrivit prevederilor din anexa la contractul de asociere in participatiune ce vizeaza x.

Prin dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.x/28.06.2016, organele de inspectie fiscala au dispus:

pct. 3.1. Masura nr.1

Diminuarea pierderii fiscale inregistrata de societate la 31.12.2013 cu suma de x lei, reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal.

pct. 3.2. Masura nr.2

Diminuarea pierderii fiscale inregistrata de societate la 31.12.2014 cu suma de x lei reprezentand sume aferente ajustarilor privind pierderea fiscala de recuperat si cheltuieli nedeductibil fiscal.

Prin contestatia formulata S.C. x S.R.L. contesta masura diminuarii pierderii fiscale aferenta perioadei 01.08.2013-31.12.2014 cu suma de x lei.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 21 si art.24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si prevederile pct.48 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

Codul fiscal

"Art. 21. - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate *cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.* "

“(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

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

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

Norme metodologice

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

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

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

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

Codul fiscal

“Art.24.- (3) Sunt, de asemenea, considerate **mijloace fixe amortizabile:**

a) **investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune, asociere în participațiune și altele asemenea;**

b) mijloacele fixe puse în funcțiune parțial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizare corporală; acestea se cuprind în grupele în care urmează a se înregistra, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor efective ocazionate de realizarea lor;

c) investițiile efectuate pentru descoperță în vederea valorificării de substanțe minerale utile, precum și pentru lucrările de deschidere și pregătire a extracției în subteran și la suprafață;

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;

e) investițiile efectuate din surse proprii, concretizate în bunuri noi, de natura celor aparținând domeniului public, precum și în dezvoltări și modernizări ale bunurilor aflate în proprietate publică;

f) amenajările de terenuri.

g) activele biologice, înregistrate de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară.”

Față de prevederile legale de mai sus, se retine că, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cele efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin acte normative în vigoare.

De asemenea, deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii facturate, iar serviciile achizitionate sunt de certa necesitate contribuabilului în vederea desfășurării activității producătoare de venituri.

Ca atare, în cazul serviciilor de prestari de servicii expres prevazute la articolele de lege mai sus-citate, pentru a fi deductibile în sensul legii fiscale cheltuielile aferente trebuie să îndeplinească mai multe **condiții cumulative**, respectiv să aibă la bază contracte economice și să fie justificate prin prisma **prestării efective a serviciilor** și a necesității lor în raport de specificul activităților desfășurate.

De asemenea, lucrările de investiții care duc la îmbunătățirea performanțelor mijlocului fix față de parametrii funcționali, tehnici stabiliți inițial, având ca efect majorarea valorii de intrare a mijlocului fix, precum și investițiile care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune locație de gestiune, asociere în participațiune și altele asemenea sunt considerate mijloace fixe amortizabile.

În speta, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta următoarele:

1- În ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale cu suma de x lei reprezentând cheltuielile cu amortizarea amenajărilor efectuate de proprietarii la spațiile închiriate și facturate către societatea contestată se retin următoarele:

Societatea contestată a înregistrat achiziții de mijloace fixe, obiecte de inventar și amenajări denumite “predare spațiu cu îmbunătățiri” în baza facturii x/30.11.2013 emisă de SC x SRL și a facturii x/12.11.2013 emisă de SC x SRL și a evidențiat până la 31.12.2014 amortizarea amenajărilor facturate în suma totală de x lei, drept cheltuielile deductibile.

Organul de inspecție fiscală a reținut că societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale documente justificative (contracte, devize, situații de lucrări etc) din care să rezulte natura amenajărilor efectuate de proprietar și acceptate de S.C. x S.R.L. și precizează că amenajările în cauză sunt o caracteristică a spațiilor închiriate la data și prețul stabilit de parti prin contractele de închiriere.

Contestatarea a prezentat în susținerea contestației:

- contractele de închiriere nr.x/02.09.2013 și nr. x/02.09.2013 încheiate cu SC x SRL în calitate de proprietar;

- procesele verbale de predare-primire a spațiilor comerciale cu altă destinație decât cea de locuință întocmite în data de 01.12.2013 ce au fost încheiate cu SC x SRL în

baza contractelor nr.x/02.09.2013 si nr. x/02.09.2013, prin care se precizeaza inventarul predat/primit in baza contractelor, odata cu preluarea spatiului;

-contractul de inchiriere nr.x/02.09.2013 incheiat cu SC x SRL in calitate de proprietar;

-procesul verbal de predare-primire a spatiilor comerciale cu alta destinatie decat cea de locuinta intocmit in data de 01.12.2013, incheiat cu SC x SRL prin care se precizeaza inventarul predat/primit in baza contractelor la preluarea spatiului.

Din continutul contractelor se retine ca partile nu au convenit nicio clauza privind regimul imbunatatirilor/amenajarilor ce urmau sa fie efectuate la spatiile inchiriate.

Societatea nu justifica cu documente care sa probeze efectuarea lucrarilor de amenajare la cele trei imobile inchiriate, nu prezinta contracte încheiate cu proprietarii spatiilor inchiriate in ceea ce priveste executarea amenajarilor in cauza și documente care sa faca dovada cand a avut loc materializarea acestora, respectiv procese verbale, documente care sa cuprinda date referitoare termene de executie, date cu privire la defalcarea cheltuielilor, nu au fost atasate rapoarte de activitate, documente din care să rezulte că serviciile au fost prestate efectiv la o data ulterioara incheierii contractelor de inchiriere, etc.

Desi contestatara a luat la cunostinta prin dispozitia de masuri atacata nr.x/28.06.2016 de motivele nedeductibilitatii cheltuielilor cu amortizarea amenajarilor efectuate la spatiile inchiriate si de documentele justificative ce au fost mentionate expres de organele de inspectie fiscala chiar in RIF, si avea posibilitatea sa depuna aceste documente in sustinerea contestatiei formulate pentru acest capat de cerere, societatea nu a depus la dosarul cauzei niciun document in sprijinul afirmatiilor sale privind "substanta tranzactiilor" in cauza, iar contractele si procesele verbale anexate nu fac dovada ca amenajarile in cauza nu sunt componentă financiară a cheltuielii cu chiria, ci releva faptul ca au fost efectuate de proprietarii spatiilor inchiriate pana la momentul inchirierii si reprezinta o valoare cu care proprietarii au majorat valoarea de inventar a cladirilor realizata in scopul obtinerii de beneficii prin inchiriere, ce urmeaza a se recupera de proprietari prin amortizare.

In ceea ce priveste dreptul contestatorilor de a depune probe noi in sustinerea cauzei, sunt incidente si prevederile art. 276 alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completările ulterioare, unde se precizeaza:

"Art. 276. – (4) Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora."

Nu poate fi retinut argumentul contestatarei potrivit caruia cheltuielile cu amenajarile au fost inregistrate ca venituri de catre furnizorii sai de servicii, in conditiile in care deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil se stabileste numai in raport de masura in care sunt efectuate în scopul realizării propriilor sale venituri impozabile.

Având în vedere faptul că societatea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept din care să rezulte o situație contrară față de cea stabilita de organul fiscal, contestația S.C. x S.R.L., se va respinge, ca neîntemeiată, pentru suma de x lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea cu care s-a diminuat pierderea fiscală în anul 2013 și 2014.

2. Referitor la suma de x lei reprezentand cheltuieli cu prestari de servicii inregistrate la 31.12.2013 in baza facturii nr.x/13.11.2013 emisa de SC x SRL, a situatiei de lucrari si procesului verbal intocmit la finalizarea lucrarilor, constand in instalatie electrica se retin urmatoarele:

Urmare inspectiei fiscale s-au stabilit drept nedeductibile cheltuielile inregistrate de societate cu achizitia unei platforme de incercari aparate (la sediul social) intrucat achizitia constituie un mijloc fix care se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii.

Argumentul contestatarei potrivit caruia achizitia in cauza reprezinta un ansamblu de prize si cabluri si a fost denumita de catre furnizorul de servicii, pentru simplificare, ca fiind o platforma de incercari, in substanta aceasta nefiind o platforma, nu poate fi retinut in conditiile in care situatia de lucrari si procesul verbal la intocmit la terminarea lucrarilor denota functionarea ca un tot unitar.

Nu se poate retine nici motivatia contestatarei privind neincadrarea acestei achizitii in nicio categorie din catalogul mijloacelor fixe, intrucat in conformitate cu prevederile HG nr.1496/2008 privind modificarea anexei la HG nr.2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe sunt cuprinse la pozitia 2.2 Aparate si instalatii de masurare, control si reglare, astfel incat ii erau aplicabile prevederile art.24 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

3. Cu privire la suma de x lei reprezentand cheltuieli cu prestari de servicii inregistrate in baza facturii nr.x/28.01.2014 emisa de x pentru servicii instalare a serverului x(server livrat anterior de acelasi furnizor x):

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in contul de cheltuieli aceste servicii in baza facturii nr.x/28.01.2014 si au procedat la incadrarea drept nedeductibile integral a cheltuielilor cu servicii instalare a serverului x, intrucat sunt atribuibile investitiei reprezentand serverul x, fiindu-i astfel aplicabile prevederile art.24 alin.(3) din Legea nr.571/2003, respectiv societatea avea dreptul sa recupereze cheltuielile efectuate cu serviciile de instalare pe calea amortizarii.

Prin referatul cu propuneri de solutionare, organul de inspectie fiscala arata ca societatea nu a prezentat nicio situatie si niciun document (in afara facturii) din care sa rezulte perioada amortizarii, cuantumul amortizarii lunare si perioada de calcul aferenta in anul 2014.

Desi contestatara reclama neacceptarea deducerii amortizarii aferenta anului 2014, nu prezinta nici in sustinerea contestatiei documente care sa ii sustina pretentia.

4. In ceea ce priveste suma de x lei inregistrata in contul 628.0119"Alte cheltuieli servicii tertii" reprezentand cheltuieli cu prestari de servicii aferente anului 2014 evidentiata in baza facturilor si proceselor verbale de receptie:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste servicii constituie lucrari de amenajare spatii la 3 agentii ale x, potrivit prevederilor din anexa la contractul de asociere in participatiune ce vizeaza x si sunt atribuibile investitiei reprezentand serverul x (modernizari), fiindu-i aplicabile prevederile art.24 alin.(3) din Legea nr.571/2003, intrucat societatea nu a prezentat decat factura nr.x/28.01.2014, fara niciun alt document din care sa rezulte perioada amortizarii, cuantumul amortizarii lunare si perioada de calcul aferenta in anul 2014.

Din punct de vedere fiscal, aceste achizitii (prestari de servicii inregistrate in baza facturii nr.x/28.01.2014 si cheltuieli cu amenajarea a spatiilor la 3 agentii ale x) constituie mijloace fixe amortizabile si conduc la majorarea valorii inregistrata in contabilitate ca mijloc fix si urmeaza a fi recuperate pe calea amortizarii, astfel ca nu se justifica inregistrarea integrala direct in contul de cheltuieli, fapt insusit chiar de contestatara prin contestatie.

În ceea ce privește cheltuielile cu amenajarea a spațiilor la 3 agenții ale X nu poate fi reținut argumentul contestatarii potrivit căruia în anul 2014 organul de inspecție fiscală nu a luat în considerare drept cheltuielă deductibilă partea de amortizare aferentă lucrărilor de amenajare începând cu luna următoare punerii în funcțiune a mijlocului fix amortizabil și până la data încheierii inspecției fiscale, având în vedere că aceasta nu prezintă în susținerea contestatarii documente din care să rezulte data punerii în funcțiune, perioada amortizării, cuantumul amortizării.

Față de cele anterior analizate, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. X S.R.L. cu privire la măsura de diminuare a pierderii fiscale cu cheltuielile nedeductibile fiscal în suma totală de X lei stabilită prin dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/28.06.2016.

3.3. Referitor la suma totală de X lei reprezentând impozit pe veniturile obținute în România de nerezidenți

Cauza supusă soluționării este dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au încadrat în categoria redevențelor plătite la extern efectuate de contestatarii în baza contractelor încheiate cu persoanele juridice nerezidente, în condițiile în care societatea nu a constituit, nu a declarat și nu a virat la bugetul de stat impozitul cu reținere la sursa aferent.

În fapt, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală în perioada 22.08.2013-31.01.2015 societatea a efectuat următoarele plăți:

1- plăți reprezentând chirii pentru echipamente efectuate către X cu sediul social în Austria.

Organele de inspecție fiscală au calificat plățile efectuate la extern în baza facturilor ca reprezentând redevențe în baza definiției conținută la art.7 alin.1) pct.28 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare constatării s-a stabilit că pentru sumele plătite la extern, societatea avea obligația să calculeze, să rețină și să vireze la bugetul statului impozitul pe veniturile nerezidenților persoane juridice în suma de X lei prin aplicarea cotei de 3% prevăzută la art.12 pct.2 din Legea nr.333/15.11.2005 privind ratificarea Convenției dintre România și Austria pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital.

2- plățile efectuate în legătură cu licența X și cu prestarea de servicii de asistentă/consultanță, formare tehnică efectuate de către X.

Organele de inspecție fiscală au calificat plățile efectuate la extern în baza facturilor ca reprezentând redevențe pentru care avea obligația de a constitui și vira impozitul pe veniturile nerezidenților persoane juridice în suma de X lei prin aplicarea cotei de 3% prevăzută la art.12 pct.2 din Legea nr.333/15.11.2005 privind ratificarea Convenției dintre România și Austria pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital.

3- plățile efectuate în legătură cu licența pentru gestionarea jocurilor și prestării de servicii (instalare, asistentă, instruire angajați, mentenanță) pentru gestionarea jocurilor efectuate de către SC X SA din Polonia.

Întrucât societatea contestatoare a prezentat organelor de inspecție fiscală certificatele de rezidență fiscală emise de către autoritatea competentă din statele de rezidență Austria și respectiv Polonia, acestea au calificat plățile efectuate la extern în baza facturilor ca reprezentând redevențe pentru care avea obligația de a constitui și vira impozitul pe veniturile nerezidenților persoane juridice în suma de X lei prin aplicarea cotei de 10% din suma brută prevăzută la art.12 pct.2 din Legea nr.6/10.01.1995 privind ratificarea Acordului dintre Guvernul României și Guvernul Republicii Polone pentru

evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital.

Contestatară considera ca platile efectuate către x și x rezidente în Austria nu reprezintă redevențe ci profituri ale întreprinderii potrivit art.7 din CEDI România – Austria, iar platile efectuate către SC x SA din Polonia se încadrează în prevederile art.7 pct.1 din Legea nr.6/10.01.1995 privind ratificarea Acordului dintre Guvernul României și Guvernul Republicii Polone pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital și a protocolului anexat, ca fiind venituri ce contribuie la realizarea profiturilor întreprinderii.

In drept, în conformitate cu prevederile art.1, art.7 pct.28, art.113, art.115 lit.d), art.116 alin.1 și art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 aprobate prin HG nr.44/2004:

Codul fiscal

“Art.1– (4) Dacă orice prevedere a prezentului cod contravine unei prevederi a unui tratat la care România este parte, se aplică prevederea aceluia tratat.”

Art.7–,(1) În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație:[...]

15. know-how - orice informație cu privire la o experiență industrială, comercială sau științifică care este necesară pentru fabricarea unui produs sau pentru aplicarea unui proces existent și a cărei dezvăluire către alte persoane nu este permisă fără autorizația persoanei care a furnizat această informație; în măsura în care provine din experiență, know-how-ul reprezintă ceea ce un producător nu poate ști din simpla examinare a produsului și din simpla cunoaștere a progresului tehnicii;

[...]

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

a) drept de autor asupra unei lucrări literare, artistice sau științifice, inclusiv asupra filmelor, benzilor pentru emisiunile de radio sau de televiziune, precum și efectuarea de înregistrări audio, video;

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

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

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

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

e) orice know-how;

f) numele sau imaginea oricărei persoane fizice sau alte drepturi similare referitoare la o persoană fizică.”

“Art. 113. - Nerezidenții care obțin venituri impozabile din România au obligația de a plăti impozit conform prezentului capitol și sunt denumiți în continuare contribuabili.”

“ 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;

Norme metodologice”

“2.

(1) Termenul redevență cuprinde orice sumă care trebuie plătită în bani sau în natură pentru folosirea sau dreptul de a folosi orice proprietate sau drept prevăzut la art. 7 alin. (1) pct. 28 din Codul fiscal, indiferent dacă suma trebuie plătită conform unui contract sau ca urmare a copierii ilegale sau a încălcării drepturilor legale ale unei alte persoane.

(2) **În cazul unei tranzacții care implică transferul de software, încadrarea ca redevență a sumei care trebuie plătită depinde de natura drepturilor transferate.**

(3) În cazul transferului unui drept parțial dintr-un copyright pentru software, suma care trebuie plătită este o redevență dacă primitorul dobândește dreptul de a utiliza acel software, astfel încât lipsa acestui drept constituie o încălcare a copyright-ului. Exemple de astfel de tranzacții sunt transferurile de drepturi de a reproduce și distribui către public orice software, precum și transferurile de drept de a modifica și a face public orice software.

(4) În analiza caracterului unei tranzacții care implică transferul de software nu se ține cont de dreptul de a copia un program exclusiv în scopul de a permite exploatarea efectivă a programului de către utilizator. În consecință, o sumă care trebuie plătită nu este o redevență dacă singurul drept transferat este un drept limitat de a copia un program, în scopul de a permite utilizatorului să-l exploateze. Același rezultat se aplică și pentru "drepturi de rețea sau site", în care primitorul obține dreptul de a face multiple copii ale unui program, exclusiv în scopul de a permite exploatarea programului pe mai multe computere sau în rețeaua primitorului.

(...)

(6) **Suma care trebuie plătită pentru folosirea sau dreptul de a folosi ideile sau principiile cu privire la un software, cum ar fi schemele logice, algoritmi sau limbajele de programare, este o redevență.**”

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

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

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

Codul fiscal

“**Art. 115. - (1)- k)** venituri din servicii prestate în România de orice natură și în afara României de natura **serviciilor de management, de consultanță în orice domeniu, de marketing, de asistență tehnică,** de cercetare și proiectare în orice domeniu, de reclamă și publicitate indiferent de forma în care sunt realizate și celor prestate de avocați, ingineri, arhitecți, notari publici, contabili, auditori; nu reprezintă

venituri impozabile în România veniturile din transportul internațional și prestările de servicii accesorii acestui transport;”

Totodată, la art.118 din același act normativ sunt stipulate prevederi cu privire la coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene. Astfel, potrivit alin.(1):

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

“Art. 116. - (1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se plătește la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.”

*“Art. 118. - (1) În înțelesul **art. 116**, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit prevăzută în convenție care se aplică asupra acelui venit. În situația în care sunt cote diferite de impozitare în legislația internă sau în convențiile de evitare a dublei impuneri, se aplică cotele de impozitare mai favorabile. Dacă un contribuabil este rezident al unei țări din Uniunea Europeană, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de acel contribuabil din România este cota mai favorabilă prevăzută în legislația internă, legislația Uniunii Europene sau în convențiile de evitare a dublei impuneri. Legislația Uniunii Europene se aplică în relația României cu statele membre ale Uniunii Europene, respectiv cu statele cu care Uniunea Europeană are încheiate acorduri de stabilire a unor măsuri echivalente.*

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene. (...).”

De asemenea, sunt incidente speței:

1. prevederile art.12 pct.2 și pct.3 din Legea nr.333/15.11.2005 privind ratificarea Convenției dintre România și **Austria** pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital:

*“2. Totuși, aceste redevențe sunt, de asemenea, impozabile în statul contractant din care provin și 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, asupra înregistrărilor pe bandă ori asupra altor mijloace de difuzare folosite pentru emisiunile de radio sau televiziune ori asupra altor mijloace de transmisie), oricărui patent, oricărei mărci de comerț, oricărui desen sau model, plan, oricărei formule secrete sau oricărui procedeu de fabricație ori pentru utilizarea sau dreptul de a utiliza orice drept de**

autor asupra programelor de calculator sau pentru informații referitoare la experiența în domeniul industrial, comercial sau științific.”

2. prevederi similare sunt cuprinse și la art.12 pct.3 din Legea nr.6/1995 privind ratificarea Acordului dintre Guvernul României și **Guvernul Republicii Polone** pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital și a protocolului anexat, care precizează:

“Redevențe (.....)

“2. *Totuși redevențele la care se referă paragraful 1 al acestui articol pot fi, de asemenea, impuse în statul contractant din care provin, potrivit legislației aceluia stat contractant, dar dacă primitorul este beneficiarul efectiv al redevențelor, impozitul astfel stabilit nu va depăși **10% din suma brută a redevențelor.***

3. *Termenul redevențe folosit în prezentul articol înseamnă **plăți de orice natură primite pentru utilizarea sau dreptul de a utiliza orice drept de autor asupra unei opere literare, artistice sau științifice, inclusiv asupra filmelor de cinematograf și filmelor sau benzilor folosite pentru emisiunile de radio sau televiziune, transmisiilor prin satelit ori cablu sau prin oricare mijloace electronice folosite pentru emisiunile destinate publicului; sau orice **patent sau marcă de comerț, desen sau model, plan, formulă secretă sau procedeu de fabricație** sau pentru utilizarea sau dreptul de a utiliza orice echipament industrial, comercial sau științific, sau pentru **informații referitoare la experiența în domeniul industrial, comercial sau științific.*****”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că potrivit art. 7 pct. 28 lit. c) - e) din Codul fiscal **notiunea de redeventa** cuprinde orice suma ce trebuie plătită în bani sau în natură pentru folosirea ori dreptul de folosință pentru 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, orice echipament industrial, comercial sau științific, container, cablu, conductă, satelit, fibră optică sau tehnologii similare precum și orice know-how. Acesta din urmă este definit la rândul său la pct. 15 ca fiind orice informație cu privire la o experiență industrială, comercială sau științifică care este necesară pentru fabricarea unui produs sau pentru aplicarea unui proces existent și a cărei dezvăluire către alte persoane nu este permisă fără autorizația persoanei care a furnizat această informație; în măsura în care provine din experiență, know-how-ul reprezintă ceea ce un producător nu poate ști din simplă examinare a produsului și din simplă cunoaștere a progresului tehnicii.

Astfel, contractul de know-how presupune ca una din părți este de acord să transmită celelalte părți pentru folosul propriu cunoștințe și experiențe speciale care nu sunt cunoscute de către public.

În raport cu precizarea expresă prevăzută la art.7 pct.28 din Codul fiscal, redeventa în sfera serviciilor cuprinde numai componenta înglobată în propriile produse sau servicii valorificate ulterior de către persoana care le achiziționează. În acest caz are loc transferul de know-how, de tehnologie, de proprietate intelectuală, licența, etc (ca element al redevenței), în timp ce în celelalte cazuri are loc o vânzare a unui produs ca atare sau a unui serviciu.

Pe baza acestui criteriu se face distincția dintre redeventa și produs software.

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

Raportând însă definita notiunii de redeventa la natura veniturilor plătite unui nerezident pentru servicii de consultanță sau servicii în general vor fi aplicabile

prevederile art. 115 alin. (1) lit. k) din Codul fiscal care precizeaza in mod expres faptul ca fac obiectul impunerii veniturile din servicii prestate in Romania si serviciile de consultanta in orice domeniu indiferent daca sunt prestate in Romania sau in strainatate.

Diferenta de tratament dintre serviciu si redeventa se manifesta in ceea ce priveste regimul de impunere, in special ca urmare a aplicarii Conventiei pentru evitarea dublei impuneri incheiate intre Romania si statul de rezidenta al prestatorului, incidenta doar in situatia in care platitorul de venituri va intra in posesia certificatului de rezidenta fiscala.

De asemenea, prevederile Codului fiscal conditioneaza aplicabilitatea prevederilor art.118 de punerea la dispozitia autoritatilor a unui certificat de rezidenta fiscala valabil de catre nerezidentul beneficiar al platilor externe, iar in masura in care prevederile conventiilor de evitare a dublei impuneri sunt mai favorabile, se aplica prioritar legislatiei interne.

Din documente existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

1- In ceea ce priveste impozitul pe veniturile nerezidenților persoane juridice in suma de x lei:

Documentul in baza caruia societatea a inregistrat veniturile realizate de catre nerezident este contractul de inchiriere echipamente de joc incheiat in data de 20.01.2014 cu x Gmb Austria denumit "oferta de inchiriere echipamente de joc", in baza caruia furnizorul in calitate de proprietar inchiriaza S.C. x S.R.L. echipamente de joc in conformitate cu anexele la contract si factureaza lunar venituri din inchiriere pentru fiecare terminal, precum si eventuale venituri privind suportul tehnic.

Avand in vedere prezentarea certificatului de rezidenta fiscala pentru x Austria, organul de inspectie fiscala a incadrat platile efectuate cu titlu de chirii drept redevente potrivit art.12 pct.3 din Legea nr.333/15.11.2005 si a stabilit ca societatea datoreaza un impozit aferent in suma de x lei rezultat din aplicarea cotei de 3% asupra sumei nete a platilor.

"Oferta de inchiriere echipamente de joc" incheiata in data de 20.01.2014 are ca obiect :

*"x Austria in calitate de proprietar inchiriaza S.C. x S.R.L. in calitate de "chirias" **echipamente de joc** (...) care pe durata relatiei comerciale vor fi denumite in continuare "obiectul inchirierii".*

*"Chiriasul are obligatia **sa protejeze toate drepturile de proprietate intelectuala** referitoare la "obiectul inchirierii" si va despagubi in totalitate si va exonera Proprietarul si proprietarii drepturilor de proprietate intelectuala de raspundere impotriva oricarei incalcarii legale.*

*"Toate costurile, fara limitare, care decurg din **instalarea si exploatarea** "Obiectului inchirierii" vor fi suportate exclusiv de chirias."*

*"III.3.Daca e necesar, Proprietarul este de acord **sa instruiasca angajatii Chiriasului** la fata locului cu privire la exploatarea, manipularea si intretinerea normala a Obiectului Inchirierii, inclusiv lucrarile de service. **Costurile de instalare, instruire, formare si service vor fi suportate de Chirias.** Costurile de livrare vor fi suportate de Chirias.*

*4. In plus, Proprietarul va furniza Chiriasului piese de schimb si **actualizari de software**, acolo unde este necesar in vederea functionarii obisnuite, corecte, constante a "Obiectului inchirierii". Orice lucrari de service si/sau furnizarea de piese schimb dincolo de domeniul de aplicare obisnuit trebuie sa fie executate exclusiv de catre Proprietar la cererea Chiriasului, contra cost, la preturile obisnuite."*

*"XV. Partile la prezentul acord sunt de acord sa mentina **toate informatiile referitoare la exploatarea Obiectului Inchirierii**, obtinute ca urmare a prezentului acord, **strict confidentiale**, inclusiv, dar fara a se limita la **informatii referitoare la programele utilizate cu Obiectul inchirierii.**"*

Din analiza prevederilor "ofertei de inchiriere" incheiata intre SC x SRL si x Austria cu sediul social in Austria, citate partial si in cuprinsul prezentei decizii se retin urmatoarele:

Sumele prevazute a fi platite de S.C. x S.R.L. catre x Austria sunt aferente atat dreptului de a folosi experienta, tehnologia, software, etc. detinute de societatea nerezidenta si puse la dispozitia contestatarei, cat si a produselor (echipamente joc) care inglobeaza transferul acestui drept, intrunind intru totul caracteristicile redeventei asa cum este definita in legislatia interna si in conventiile de evitare a dublei impuneri.

Astfel, in prevederile contractului coexista atat servicii prestate pe teritoriul statului de rezidenta dar si elemente aflate in sfera redeventelor.

In continutul acestuia este prevazuta clauza conform careia nu e permisa dezvăluirea către alte persoane fără autorizația persoanei care a furnizat aceste informații, mentionand ca livrarile furnizate constand in echipamentele de joc si programele utilizate contin informatii confidentiale.

Asadar, prestarile de servicii invocate de contestatara ca fiind scutite de plata impozitului pe veniturile nerezidentilor se refera si la propuneri tehnice pentru furnizarea unui parteneriat avand ca obiectiv servicii tehnice prin care conform prevederilor stipulate in contract, x Austria se angajeaza la un transfer de tehnologie si la pregatirea angajatilor S.C. x S.R.L. pentru a-i permite sa adopte acest proces si sa actioneze in sensul unei continue imbunatatiri, ceea ce denota faptul ca in speta este vorba de un transfer de "know-how".

Se retine ca cele stabilite de organele de inspectie fiscala nu contravin prevederilor legii fiscale in vigoare pe perioada verificata, conventiilor de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu statele in care respectivele persoane juridice sunt rezidente si nici prevederilor Conventiei model OECD invocata de contestatoare, cu privire la care prin Comentariile la Conventia model OECD transmise de Directia generala de politica si legislatie fiscala in baza Ordinului Ministrului Finantelor Publice nr.1033/2003 privind aplicarea conventiilor de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu alte state, referitor la art.12 privind impunerea redeventelor, paragraful 2 pct.11 se prevede:

"Pentru a clasifica ca redevente platile primite in legatura cu informatiile privind experienta in domeniul industrial, comercial sau stiintific, paragraful 2 apeleaza la conceptul de "know-how". [...] In contractul de "knowhow", 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."

Chiar daca in baza contractului incheiat s-au efectuat si lucrari de prestari servicii pe langa impartasirea celeilalte parti a cunostintelor si experientei sale speciale intr-un anumit domeniu, astfel incat aceasta din urma sa le poata folosi in interesul sau si care raman nedezvaluite publicului, potrivit art.115 pct.2 alin. 9) din HG nr.44/2004 - Partea I pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dacă totuși o anumită parte din ceea ce urmează a se asigura prin contract constituie de departe scopul principal al contractului, cealaltă porțiune fiind auxiliară, tratamentul aplicat porțiunii principale de contract se aplică întregii sume care trebuie plătită conform contractului.

Or, potrivit prevederilor contractului incheiat intre SC x SRL si x Austria, citate partial in cuprinsul prezentei decizii si a si facturilor emise de societatea nerezidenta nu se pot identifica componentele sumelor platite catre client pentru a fi supuse impunerii potrivit categoriei de venituri in care se incadreaza, respectiv redeventa, prestare de

servicii, etc, astfel incat din prudenta organul de inspectie fiscala a incadrat corect platile efectuate cu titlu de chirii drept redevente potrivit art.12 pct.3 din Legea nr.333/15.11.2005 si a stabilit ca societatea datoreaza pe perioada noiembrie 2013-ianuarie 2015 un impozit aferent in suma de x lei rezultat din aplicarea cotei de 3% asupra sumei nete a platilor.

Nu poate fi retinuta invocarea in sustinerea acestui capat de cerere a prevederilor art. 124¹⁸ alin.(10) intrucat nu a facut dovada respectarii cerintelor prevazute de art. 124²⁰ din Codul fiscal in conformitate cu 124¹⁸ alin.(11):

„Art. 124¹⁸. - (11) Îndeplinirea cerințelor stabilite de prezentul articol și de art. 124²⁰ va fi dovedită la data plății dobânzilor sau redevențelor printr-o atestare. Dacă îndeplinirea cerințelor stabilite în prezentul articol nu a fost atestată la data plății, se va aplica reținerea impozitului la sursă.”

Se retine ca potrivit art.7 alin.(7) din Legea nr.333/15.11.2005 privind ratificarea Conventiei dintre Romania si **Austria** privind evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziuni fiscale asupra veniturilor:

“Când profiturile includ elemente de venit care sunt tratate separat în alte articole ale prezentei convenții, prevederile acelor articole nu sunt afectate de prevederile prezentului articol.”

2- Referitor la impozitul pe veniturile nerezidenților persoane juridice in suma de x lei:

Platile efectuate in legatura cu licenta x si cu prestarea de servicii de asistenta/consultanta, formare tehnica efectuate de catre X Services GmbH au fost efectuate in baza contractului de licenta VLS incheiat la data de 13.11.2013.

Incepand cu data de 01.12.2013, furnizorul acorda S.C. x S.R.L. acorda licenta exclusiva si drept de utilizare al unui sistem de videoloterie pentru Romania impreuna cu serviciile de asistenta, formare tehnica, actualizari, etc.

Potrivit prevederilor contractului incheiat la data de 13.11.2013 incheiat intre x denumita in continuare “x” si S.C. x S.R.L. denumita in continuare “x”:

“Cu data efectiva de 1 decembrie 2013, x acorda lui x o licenta exclusiva si dreptul de utilizare in ceea ce priveste x pentru Romania. x are dreptul de a sub-licentia x in Romania in cadrul companiilor legate de grup. Aceasta licenta se acorda pe durata contractului de asociere in participatiune.”

Se retine de asemenea, ca prin acest contract , x din Austria se obliga sa presteze si **servicii de consultanta, asistare la punerea in aplicare a x, conectarea terminalelor de videoloterie la sistem pe durata lansarii in conformitate cu asocierea in participatiune, furnizarea de formare tehnica, servicii de asistenta, actualizari si modificari ale x**, realizate in favoarea S.C. x S.R.L. descrise la cap.II. din contract.

De asemenea, contractul cuprinde prevederi privind confidentialitatea informatiilor stipuland la cap.VII din contract, faptul ca fiecare parte este de acord sa nu dezvaluie nici o informatie confidentiala apartinand celeilalte parti catre terti, precum si prevederi privind drepturi de proprietate intelectuala – cap.VI din contract unde se prevede ca:

“Oricare si toate drepturile si interesele, cum ar fi brevetele, dreptul la inventii, drepturile la desene, modele de utilitate, marcile comerciale, logo-uri, drepturi la baze de date, drepturi de autor (inclusiv, fara limitare la dreptul sa modifice si sa dezvolte, precum si sa atribuie cuiva drepturile) la si legat de x, (...) raman in proprietate exclusiva a x.”

Din lecturarea contractului incheiat de contestatara cu societatea nerezidenta se retine ca S.C. x S.R.L. foloseste cunostintele, experienta si indrumarile practice ale angajatilor x din Austria pentru implementarea procedurii sau la lucrarile ulterioare de

mentenanta, continutul acesteia fiind confidential, destinata exclusiv folosintei si beneficiului clientului, respectiv S.C. x S.R.L., caruia i se adreseaza, indeplinind astfel caracteristicile redeventei asa cum este reglementata prin legislatia interna si Conventia de evitare a dublei impuneri.

Se retine ca in speta contractul incheiat priveste atat de servicii de consultanta si se refera si la astfel de prestari de servicii al caror scop principal il constituie aplicarea la societatea contestatara a unor metodologii, cunostinte, experiente, sau alte proprietati intelectuale etc, detinute de x din Austria.

Raportand insa definitia notiunii de redeventa la natura veniturilor platite unui nerezident pentru servicii de consultanta sau servicii in general vor fi aplicabile prevederile art. 115 lit. k) din Codul fiscal care precizeaza in mod expres faptul ca fac obiectul impunerii veniturile din servicii prestate in Romania si serviciile de consultanta in orice domeniu indiferent daca sunt prestate in Romania sau in strainatate.

Mai mult, se retine ca potrivit art.115 alin.(1) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare sunt venituri impozabile obtinute din Romania si veniturile din prestari de servicii de management si consultanta din orice domeniu, iar potrivit pct.2 alin.(9) din HG nr.44/2004 -Partea I pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dacă o anumită parte din ceea ce urmează a se asigura prin contract constituie de departe scopul principal al contractului, cealaltă porțiune fiind auxiliară, tratamentul aplicat porțiunii principale de contract se aplică întregii sume care trebuie plătită conform contractului.

Chiar daca in baza contractului incheiat s-au efectuat si lucrari de prestari servicii pe langa impartasirea celeilalte parti a cunostintelor si experientei sale speciale intr-un anumit domeniu, astfel incat aceasta din urma sa le poata folosi in interesul sau si care raman nedezvaluite publicului, potrivit art.115 pct.2 alin. 9) din HG nr.44/2004 - Partea I pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dacă totuși o anumită parte din ceea ce urmează a se asigura prin contract constituie de departe scopul principal al contractului, cealaltă porțiune fiind auxiliară, tratamentul aplicat porțiunii principale de contract se aplică întregii sume care trebuie plătită conform contractului, or, potrivit contractului incheiat nu se pot identifica componentele sumelor platite catre client pentru a fi supuse impunerii potrivit categoriei de venituri in care se incadreaza.

De asemenea, nu pot fi avute in vedere in solutionarea favorabila a cauzei nici solutiile pronuntate de DGSC, prin deciziile privind solutionarea contestatiilor anexate la dosarul cauzei si invocate de societatea contestatoare in sustinerea cauzei, intrucat potrivit art.276 alin.(1) din din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, solutionarea fiecărei contestatii in parte se face in raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul respectivei cauze, soluționarea acesteia facandu-se în limitele sesizării.

Organul de inspetie fiscala a constatat ca societatea nu a calculat si retinut impozitul pe veniturile nerezidenților persoane juridice pentru platile efectuate catre x si avand in vedere prezentarea certificatului de rezidenta fiscala pentru x Austria, a incadrat corect platile efectuate cu titlu de consultanta si licenta drept redevente potrivit art.12 pct.3 din Legea nr.333/15.11.2005 si a stabilit ca societatea datoreaza un impozit aferent in suma de x lei rezultat din aplicarea cotei de 3% asupra sumei nete a platilor.

3- Cu privire la impozitul pe veniturile nerezidenților persoane juridice in suma de x lei:

Organul de inspetie fiscala a constatat ca societatea nu a calculat si retinut impozitul pe veniturile nerezidenților persoane juridice pentru platile efectuate catre SC x SA-Polonia pentru platile efectuate in legatura cu licenta pentru gestionarea jocurilor si

prestarii de servicii efectuate de catre SC x-Polonia au fost inregistrate in baza contractului de licenta generala si contractul de inchiriere nr.x.

Obiectul contractului nr.x cuprinde:

“1.O licenta neexclusiva acordata Chiriasului de catre x pentru utilizarea in regim de inchiriere a unui software specific gestionarii jocurilor, denumita in continuare “obiectul inchirierii”. x declara ca are dreptul legal de a acorda aceasta licenta in conformitate cu prezentul Contract.

2. Implementarea obiectului inchirierii, care va fi efectuata de catre x la locatia convenita, constand in : instalare, configurare si punere in functiune a obiectului inchirierii.

3. Predarea documentatiei catre Chirias pentru a utiliza “Obiectul inchirierii”.

4. Instruirea angajatilor Chiriasului in vederea utilizarii “Obiectul inchirierii”

5. Furnizarea de servicii de mentenanta Chiriasului in toata perioada de valabilitate a prezentului Contract.”

Contractul cuprinde la cap.12 prevederi privind confidentialitatea tuturor informatiilor obtinute pe parcursul perioadei de valabilitate a acestuia si dupa expirarea contractului.

Pe perioada supusa inspectiei fiscale societatea a prezentat contractul incheiat cu SC x -Polonia avand ca obiect **achizitia unei licente si intretinere software** pentru care a prezentat organelor de inspectie fiscala certificat de rezidenta.

Termenul redevență cuprinde orice sumă care trebuie plătită în bani sau în natură pentru folosirea sau dreptul de a folosi orice proprietate sau drept prevăzut la art. 7 alin. (1) pct. 28 din Codul fiscal. La redevente se incadreaza suma datorata furnizorului pentru folosirea efectiva sau obtinerea dreptului de a folosi ideile sau principiile cu privire la un software, referitoare la algoritmi sau limbaje de programare.

In cazul unei tranzactii care implica transferul de software, incadrarea ca redeventa a sumei datorate depinde de natura drepturilor transferate.

La pct.12.1 din comentariile la Conventia model software-ul este definit ca fiind *“un program sau o serie de programe ce contin instructiuni pentru un calculator, instructiuni necesare fie pentru procesele de utilizare a calculatorului in sine (software operational), fie pentru îndeplinirea altor sarcini (software aplicational) [...] El poate fi standardizat cu o gama larga de aplicatii sau poate fi conceput pentru utilizatori individuali. Acesta poate fi transferat ca o parte integrantă a componentelor calculatorului sau intr-o formă independentă ce poate fi utilizată pe diverse echipamente ale sistemelor de calcul.”*, iar la pct.14 se precizeaza:

“In alte tipuri de tranzactii, drepturile dobandite in legatura cu dreptul de autor sunt limitate la acelea necesare pentru a permite utilizatorului sa foloseasca programul, de exemplu, atunci cand cesionarului i-au fost acordate drepturi limitate de reproducere a programului. Aceasta ar fi situatia obisnuita in tranzactiile de achizitionare a unei copii a programului. Drepturile transferate in aceste cazuri sunt specifice naturii programelor de calculator. Ele permit utilizatorului sa copieze programul, de exemplu in memoria calculatorului utilizatorului sau in scopul arhivarii [...] copierea programului in memoria calculatorului sau in memoria de acces aleatoriu a acestuia, sau realizarea unei copii de arhiva este un pas esential in utilizarea programului. De aceea, drepturile in legatura cu aceste acte de copiere, atunci cand ele nu fac altceva decat sa permita folosirea efectiva a programului de catre utilizator, nu ar trebui sa fie luate in considerare in analiza caracterului tranzactiei, analiza facuta in scopul impozitarii. Platile in cadrul acestor tipuri de tranzactii ar trebui sa fie tratate ca fiind venituri comerciale in conformitate cu Articolul 7.”

De asemenea pct.17 prevede: *“Platile in legatura cu software-ul pot fi facute in baza unor contracte mixte. Exemple ale unor astfel de contracte include vanzarile de componente de calculator cu software inclus si concesiunile dreptului de a utiliza*

*software-ul combinat cu furnizarea de servicii. Metodele stabilite la paragraful 11 de mai sus pentru tratatarea unor probleme similare in legatura cu redeventele referitoare la un patent si la un know-how se aplica in aceeasi masura si software-ului de calculator. Atunci cand este necesar, **suma totala a compensatiei platibila in baza unui contract, ar trebui impartita in conformitate cu informatiile continuate in contract sau printr-o repartizare rezonabila, aplicand un tratament fiscal corespunzator fiecarei parti repartizate.**"*

Din continutul contractului incheiat de contestatara cu societatea nerezidenta se retine ca S.C. x S.R.L. reiese ca sumele care au fost platite pentru folosirea sau dreptul de a folosi ideile sau principiile cu privire la un software, cum ar fi schemele logice, algoritmi sau limbajele de programare, constituie o redevență.

Referitor la platile pentru serviciile auxiliare prestate de catre x, potrivit art.115 pct.2 alin. 9) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dacă totuși o anumită parte din ceea ce urmează a se asigura prin contract constituie de departe scopul principal al contractului, cealaltă porțiune fiind auxiliară, tratamentul aplicat porțiunii principale de contract se aplică întregii sume care trebuie plătită conform contractului, or, potrivit contractului incheiat nu se pot identifica componentele sumelor platite catre client pentru a fi supuse impunerii potrivit categoriei de venituri in care se incadreaza.

Cele invocate mai sus de societate nu pot fi avute in vedere in solutionarea favorabila a cauzei intrucat asa cum rezulta din constatările organelor de inspectie fiscala si documentele existe la dosarul cauzei, nu au fost departajate in baza contractelor si facturilor emise de furnizori platile efectuate, iar faptul ca S.C. x S.R.L. detinea in perioada verificarii certificate valide de rezidenta fiscala nu este o conditie suficienta pentru neconstituirea, neretinerea si neplata impozitului pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti de natura redeventelor cu privire la care organele de inspectie fiscala au aplicat procentele de 3% si respectiv 10%, mai favorabile prevazute de art.12 pct.2 din conventiile privind evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe avere mai sus invocate.

Astfel, se retine ca in cazul veniturilor obtinute din Romania de furnizorul SC x-Polonia, organele de inspectie fiscala au procedat corect si legal, in conformitate cu prevederile art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv au aplicat cota de impozitare de 10% prevazuta în convențiile de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu cele doua state, mai favorabila, fata de cota de 16% prevazuta in legislația internă.

Fata de cele de mai sus se retine ca organele de inspectie fiscala au incadrat corect drept redevente platile efectuate cu titlu de licenta lunara de S.C. x S.R.L. catre furnizorul sau SC x-Polonia, societatea contestatoate datorand bugetului de stat impozit cu retinere la sursa pe veniturile realizate din Romania de acestia pe perioada 2013-2015, in procentul si cuantumul stabilit corect si legal de organele de inspectie fiscala.

Desi societatea contesta impozitul pe veniturile nerezidentilor in suma de **x lei**, stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala pentru veniturile obtinute din Romania de societatile nerezidente, sustinand ca organele de inspectie fiscala le-au clasificat ca si plati de redevente, fara a face referire la clauzele contractuale analizate precum si motivele care au stat la baza reclasificarii acestor plati ca si redevente, nu prezinta in sustinerea cauzei niciun document sau argument din care sa rezulte o alta situatie decat cea constatata si nici nu invoca temeiul de drept in baza caruia nu a a retinut, inregistrat, declarat si virat la bugetul de stat impozitul cu retinere la sursa datorat pentru aceste plati efectuate pe perioada verificata.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, faptul că argumentele societății nu sunt de natură să modifice constatările echipei de inspecție fiscală, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe veniturile realizate de nerezidenți persoane juridice, în cotă de 3% și respectiv 10%, stabilind suplimentar de plată **impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de x lei**, fapt pentru care în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. x S.R.L. împotriva Deciziei de impunere** de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/24.06.2016

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art.1, art.7 pct.28, art.113, art.115 lit.d),art.116 alin.1 și art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, punctele din Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal aprobate prin HG 44/2004, în forma aplicabilă în perioada verificată, O.M.F.P. nr. 3833/2015 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", art. 268 alin.(1), art. 272 alin.(1), alin.(2), alin. (6) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală; pct. 5.3 – 5.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul nr.3741/2015,

DECIDE

1. Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. x S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/24.06.2016, emisa de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov in baza raportului de inspectie fiscala nr. x/24.06.2016, **pentru impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de x lei.**

2. Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. x S.R.L. împotriva Deciziei dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.x/28.06.2016, in ceea ce priveste **diminuarea pierderii fiscale cu suma totala de x lei.**

3. Respinge contestația formulată de S.C. x S.R.L. cu privire la **aspectele procedurale** invocate.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Ilfov.