

DECIZIA NR.590

Directia generala a finantelor publice, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre DG.F.P. -Activitatea de Inspecție Fiscala, cu privire la contestatia depusa de SC X.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala prin care s-a stabilit suplimentar de plata impozit pe venit nerezidenti si majorari de intarziere, dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit nerezidenti de plata.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere si de data inregistrarii contestatiei la D.G.F.P. , conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. este investita cu solutionarea contestatiei formulata de SC X .

I.SC X formuleaza contestatie impotriva Decizia de impunere si Raportului de inspectie fiscala, prin care s-a stabilit suplimentar de plata impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti-persoane juridice si majorari de intarziere, dobanzi si penalitati aferente impozitului stabilit suplimentar de plata, din urmatoarele motive:

1.Referitor la legalitatea actelor contestate, societatea contestatoare sustine ca Decizia de impunere nu indeplineste conditiile de legalitate prevazute de art.43 din OG 92/2003 republicata, respectiv actul administrativ fiscal nu cuprinde motivele de fapt si temeiul de drept in baza carora s-a stabilit suplimentar impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, care reprezinta conditii de validitate ale actului administrativ.

Societatea contestatoare sustine ca "legalitatea" este una din notele esentiale ale actului administrativ, actul administrativ valid neputand fi emis decat in conditii de legalitate, "legalitatea fiind primul filtru de analiza atunci cand un act administrativ este cenzurat " si invoca prevederile art. 7 alin (2) si (3) din OG 92/2003 republicata , referitoare la rolul activ al organului fiscal .

Sustine faptul ca, la stabilirea impozitului contestat, organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de prevederile Legii nr. 126/1996 privind ratificarea Conventiei dintre Guvernul Romaniei si Guvernul Regatului Belgiei pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit si pe capital respectiv art.11;organele fiscale au avut in vedere doar prevederile art.113 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatoarea sustine ca dobanzile provenind din Romania, platite de S.C. X, creditorului C., rezident belgian, sunt operatiuni impozabile in Belgia, in contextul in care trebuie acordata prioritate aplicarii prevederilor legislatiei europene, in speta a conventiilor de evitare a dublei impuneri, deoarece dispozitiile constitutionale interne consacra principiul aplicarii cu prioritate a conventiilor internationale fata de normele din dreptul intern; sunt invocate prevederile art. 11 alin.(1) din Constitutia Romaniei potrivit caruia "Statul roman se obliga sa indeplineasca intocmai si cu buna credinta obligatiile ce-i revin din tratatele la care este parte" si mentioneaza ca art.11 alin.(1) din Legii nr.

126/1996 constituie **regula generala**, aplicabila in toate cazurile intre cele doua state semnatare, in timp ce alin.(2) al articolului instituie o **derogare de la regula** “.In consecinta, impozitarea se face in statul in care este rezident beneficiarul dobanzilor-respectiv in Belgia-, impozitarea in statul sursa –Romania- fiind prevazuta cu caracter de exceptie la art. 11 alin.2.

De asemenea, considera ca prevederile art. 11 paragraful 2 din Legea nr. 126 /1996 sunt optionale, ca aceste dispozitii au un caracter supletiv si nu imperativ iar prevederile art.113 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, nu pot constitui temei juridic al impozitarii in conditiile in care dispozitiile constitutionale consacra prioritatea aplicarii conventiilor internationale.

Societatea mentioneaza ca a facut dovada rezidentei prin prezentarea certificatului de rezidenta fiscala si sustine ca impozitarea veniturilor realizate in alte state de persoane rezidente in statul belgian, se impoziteaza in statul de rezidenta-Belgia astfel ca obligatiilor fiscale stabilite suplimentar de plata, in sarcina SC X nu au justificare legala.

Invoca in sustinere Decizia pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie a Romaniei/Sectia de Contencios administrativ si Fiscal prin care s-a respins recursul intentat de ANAF impotriva sentintei civile a Curtii de Apel Bucuresti/Sectia contencios administrativ si fiscal cu privire la impozitarea dividendelor obtinute de persoane nerezidente pe motiv ca au prioritate conventiile internationale fata de normele din dreptul intern.

Fata de cele prezentate, societatea sustine ca Decizia de impunere contestata nu respecta una din exigentele de legalitate prevazute de legiuitor.

2.Societatea sustine ca un alt motiv de nelegalitate al deciziei de impunere este indicarea gresita a art.116 alin.(2) din Codul fiscal, organul fiscal neraportand situatia de fapt la variatiile pe care le-a suferit de-a lungul perioadei supuse verificarii art.116 din Codul fiscal.

In acest sens, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala au omis sa se raporteze la prevederile art.116 alin (5) din Codul fiscal care indica data la care impozitul este exigibil respectiv"impozitul se calculeaza respectiv se retine in momentul platii venitului". In speta, plata dobanzilor nu a fost efectuata societatii belgiene, avand in vedere ca, in contractul de imprumut incheiat SC X si societatea creditoare din Belgia se prevede in mod clar ca plata dobanzilor aferente imprumutului acordat se face la momentul rambursarii Capitalului.

Sustine ca, art.116 alin.(5) din Codul fiscal, in vigoare la data 01.01.2007, invocat de catre organele de inspectie fiscala, nu se aplica in speta deoarece se refera la venituri sub forma de dobanzi la depozite la termen, certificate de depozit si alte instrumente de economisire la banci. Mai mult acest articol de lege nu era in vigoare la data emiterii actului administrativ si nici pentru perioada fiscala verificata; astfel actul administrativ contestat nu respecta conditia de legalitate prevazuta de art.43 si 87 din OG 92/2003.

Cu privire la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, stabilit in Decizia de Impunere asupra veniturilor rezultate din capitalizarea dobanzilor, sustine ca acesta nu este datorat bugetului de stat, deoarece:

-pe de o parte, prevederile art. 116 alin (2) lit a) din Legea 571/2003, nu sunt corelate cu perioada fiscala verificata si nu indica legatura cauzala dintre starea de fapt fiscala reala si prevederile respective

-pe de alta parte, prevederile art.116 alin.(5) din Codul fiscal au fost abrogate prin OUG nr.109/07.10.2009, si implicit prevederile "pct. 9⁵ lit b) din HG 44/2004 isi pierd valabilitatea din momentul intrarii in vigoare a ordonantei mentionate.

In finalul contestatiei petenta sustine ca organele fiscale au coroborat in mod forat prevederile art. 116 alin (2) lit a) din Legea 571/2003 cu cele ale pct. 9⁵ lit b) din HG 44/2004 deoarece art. 116 alin (2) lit a) face referire numai la modul de calcul al impozitului datorat de nerezidenti "pentru veniturile din dobiinzi si redevente" iar pct. 9⁵ lit b) face referire expresa la "conversia in lei a impozitului in valuta aferent dobanzilor capitalizate " , norma care se aplica institutiilor financiare.

Prin urmare, considera ca SC X nu datoreaza impozitul pe venit nerezidenti, stabilit in Decizia de Impunere deoarece nu a platit societatii belgiene si solicita admiterea contestatiei asa cum a fost formulata.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. -Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit pe perioada 03.05.2007-31.12.2010, impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti si accesorii aferente.

Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, cu privire la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, contestate de societate, rezulta urmatoarele:

Urmare a verificarii pariale efectuate cu privire la operatiunile derulate in baza Contractelor de imprumut la termen incheiate cu societatea creditoare C, organele de inspectie fiscala au constatat ca:

- SC X a incheiat cu C Belgia, in mai 2007 Contractul de imprumut la termen, pentru un imprumut.

In mai 2008, s-a incheiat Contractul de imprumut la termen, pentru un alt imprumut.

Din documentele prezentate in timpul controlului s-a retinut faptul ca SC X a imprumutat suma de ... euro, suma incasata prin banca. Valoarea acestor transe de imprumut a fost contabilizata in creditul contului 4551.02 "Asociati conturi curente C." Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru contractul de imprumut din mai 2007 s-a incheiat Actul aditional nr. 1 din aprilie .2008, prin care partile decid intrarea in vigoare incepand cu data incheierii actului a modificarilor aduse , referitoare la modul de calcul al dobanzilor si la faptul ca acestea se vor capitaliza; in Actul aditional nr. 2 din data .., se consemneaza ca : " , suma totala a dobanzilor capitalizate generate de Imprumutul la termen se ridica la suma de ...euro (...)" .

In contractul de imprumut mai 2008, la articolul 5 " Dobanda" sunt consemnate prevederile referitoare la capitalizarea dobanzilor.

SC X a inregistrat in contabilitate sume brute datorate ca dobanzi , respectiv in creditul contului 4558.01 "Dobanda credit C", valoarea acestora fiind de... lei (in intervalul 01.04.2008-31.12.2010) insa nu a constituit, retinut si virat la bugetul statului impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti respectiv C din Belgia.

In temeiul prevederilor art.113, art.114, art.115 alin.(1) lit.b), art.116 alin.(1), alin.(2) lit.a), alin.(5), art.117, art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, pct.9⁵, pct.15 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile art.11 din Legea nr.126/1996 privind ratificarea Conventiei dintre Guvernul Romaniei si Guvernul Regatului Belgiei pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit si pe capital, organele de inspectie fiscala au calculat impozitul pe veniturile obtinute de nerezidenti din dobanzi,

stabilind de plata suma de..., prin aplicarea cotei de 10% asupra dobanzilor calculate de societate inregistrate in contul 4558.01 "Dobanda credit C".

Aferent, impozitului pe veniturile nerezidentilor stabilit de plata, pe perioada 25.05.2008-10.08.2011, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere, dobanzi si penalitati in conformitate cu prevederile art.119,120 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii se retin urmatoarele:

Perioada verificata:03.05.2007-31.12.2010

A.In ceea ce priveste capatul de cerere privind incalcarea regulilor de procedura referitoare la efectuarea inspectiei fiscale, mentionam:

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca actul administrativ fiscal contestat a fost intocmit cu incalcarea dispozitiilor art.43 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

Art.43 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, prevede :

"(2) Actul administrativ fiscal 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 sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) ștampila organului fiscal emitent;*
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului."*

De asemenea, la art.41 din acelasi act normativ este stipulat:

"Noțiunea de act administrativ fiscal

În înțelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale."

In ceea ce priveste formularul "Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata, stabilite de inspectia fiscala " modalitatea de completare a acesteia este reglementata de Ordinul nr.972/2006 privind aprobarea formularului Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata, stabilite de inspectia fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care la Anexa 2, precizeaza:

"a) "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscală în aplicarea prevederilor legale privind stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată, precum și pentru comunicarea modului de soluționare cu inspectie fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care se stabilesc diferențe față de suma solicitată la rambursare.

b) Se va completa la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a constatării de obligații fiscale suplimentare și/sau accesorii aferente acestora, înscrise în "Raportul de inspectie fiscală", întocmit la finalizarea acesteia.[...]

Punctul 2.1.2: se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

Punctul 2.1.3: se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta."

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, se reține că în situația de față actul administrativ fiscal este Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, stabilite de inspectia fiscală emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie fiscală, în baza Raportului de inspectie fiscală.

Din actul administrativ fiscal contestat, se constată că la pct.2.1.2. "Motivul de fapt" aferent impozitelor stabilite suplimentar, respectiv impozit pe venit persoane juridice nerezidente, organele de inspectie fiscală au înscris în detaliu motivele și acțiunile care au condus la stabilirea de sume suplimentare, precum și care au fost documentele care au fost prezentate de societate, în baza cărora și-au format convingerea că societatea calculat, reținut și virat impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente.

De asemenea, la pct.2.1.3. "Temeiul de drept", organele de inspectie fiscală au emunerat actele normative în baza cărora au stabilit impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți, în vigoare pe perioada verificată, respectiv din perioada 03.05.2007-31.12.2010.

Detalierea din punct de vedere valoric al impozitului pe veniturile nerezidenților și accesoriile aferente sunt înscrise în Raportul de inspectie fiscală.

Mentionăm totodată că, Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, stabilite de inspectia fiscală îndeplinește condițiile de formă și conținut prevăzute de art.87 din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală. În decizia de impunere contestată la pct.2.1.1."Obligații fiscale suplimentare de plată" este înscrisă baza impozabilă stabilită suplimentar, pe perioada verificată.

La art.87 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala , se prevede:

"Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă."

In consecinta, actul administrativ fiscal contestat, in speta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata, stabilite de inspectia fiscala a fost intocmita cu respectarea prevederilor legale aplicabile in materie, motiv pentru care sustinerile societatii contestatoare referitoare la incalcarea art.43 si 87 din Codul de procedura fiscala, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei.

Totodata, in contestatia formulata, societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala nu au respectat prevederile art.7 "Rolul activ" din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, respectiv "Organul fiscal este indreptatit sa examineze din oficiu starea de fapt" precum si "Organul fiscal are obligatia sa examineze in mod obiectiv starea de fapt".

Fata de afirmatia societatii contestatoare mentionam ca, in timpul controlului, organele de inspectie fiscala, au analizat documentele prezentate de societate (Contracte de imprumut, acte aditionale, bilant contabil, balante de verificare, note contabile, registru jurnal)si au constatat ca societatea nu a calculat, retinut si virat bugetului de stat, impozitul pe venitul obtinut de persoana juridica nerezidenta din Belgia urmare a capitalizarii dobanzilor aferente sumelor imprumutate SC X, conform Contractelor de imprumut si Actelor aditionale aferente acestora.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia organul de control nu a tinut cont de prevederile Legii 126/1996 privind ratificarea Conventiei dintre Guvernul Romaniei si Guvernul Regatului Belgiei pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit **nu are justificare intrucat organele de inspectie fiscala** atat in continutul raportului de inspectie fiscala cat si in Decizia de impunere au fost invocate prevederile Legii 126/1996, au dat citate din continutul acesteia, argumentandu-si astfel constatarile cu consecinta stabilirii de impozite suplimentare; coroborand aceasta lege cu prevederile Titlului V ale Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, cele ale HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Astfel, organul fiscal, in baza documentelor prezentate de societate si prevederilor legale aplicabile pe perioada verificata au determinat situatia fiscala a contribuabilului in mod obiectiv.

Deoarece exceptia de procedura ridicata de societate privind aspecte ale inspectiei fiscale concretizate in Raportul de inspectie fiscala si Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, este neintemeiata , D.G.F.P.-Biroul de Solutionare a Contestatiilor se va investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de SC X.

B.In ceea ce priveste impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti si accesorii aferente stabilite suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, mentionam:

1.Cu privire la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, D.G.F.P.-Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca C Belgia a realizat in Romania venituri din dobanzi in conditiile in care dobanda corespunzatoare creditelor acordate societatii contestatoare a fost capitalizata prin crearea unui nou imprumut la valoarea dobanzilor calculate la creditele initiale si daca veniturile din dobanzi realizate de C Belgia sunt impozabile in Romania, prin retinere la sursa a impozitului pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti.

In fapt, **in mai 2007** se incheie **Contractul de Imprumut la Termen** intre C din **Belgia**, in calitate de "**Creditor**" si **S.C. X**, in calitate de "**Debitor**".

Prin acest contract partile au convenit :

"Articolul 2.Imprumutul

2.1.**Creditorul** pune la dispozitia Debitorului **un imprumut** de...Euro conform termenilor prevazuti in acest Contract, in scopul unic de a finanta achizitionarea Terenului (...)."

Articolul 3 .Obligatiile partilor

3.1. In cadrul prezentului Contract , Debitorului ii revin urmatoarele obligatii:

a) sa ramburseze Imprumutul, in termenii si conditiile precizate in articolul 4 din prezentul Contract (...);

b) Sa utilizeze Imprumutul doar in scopul achizitionarii Terenului, in afara cazului in care Creditorul decide, astfel (...)

d) sa respecte toate celelalte obligatiile stipulate in prezentul Contract.

3.2.In cadrul prezentului Contract, Creditorului ii revin urmatoarele obligatii:

a) sa respecte termenii prevazuti in articolul 2.3 ;

b) sa respecte toate celelalte obligatii stipulate in prezentul Contract(...)

Articolul .4 Ramburarea Imprumutului

4.1. Rambursarea integrala a Imprumutului se va efectua cel tarziu in termen de 36 luni de la data semnarii prezentului Contract

4.2. Rambursarea se va efectua in moneda Euro.

Articolul 5. Dobanda

Dobanda aferenta Imprumutului la data respectiva va avea o rata Euribor de 3 luni plus 200 puncte principale(...)

Prin Actul Aditional nr.1 la Contractul de Imprumut, din aprilie 2008, intre partile contractante, s-au expus si hotarat urmatoarele:

" Partile au decis modificarea articolului 5 din contractul de Imprumut la termen incheiat in mai 2007.Modificarile intra in vigoare incepand cu aprilie 2008:

1.Dobanzile se vor calcula lunar la rata Euribor plus rata aplicabila la sfarsitul lunii respective(Euribor la 360 zile)

2.Rata dobanzii folosita va fi cea a primei zile lucratoare a lunii respective(...)

5.Dobanzile se vor capitaliza iar rambursarea lor se va face in momentul rambursarii capitalului(la sfarsitul proiectului)

6.Tabelele aferente dobanzilor vor fi confirmate lunar de catre unitatea economica din Romania. (...)"

Toate celelalte prevederi ale contractului semnat in Mai 2007 raman neschimbate si se vor conforma actului aditional nr.1 "

3. 2 Prin Actul Aditional nr.2 la Contractul de Imprumut, incheiat in data de **20.05.2010**, intre partile contractante, s-au expus si hotarat urmatoarele:

" Partile decid modificarea prevederilor urmatoare:

1.Articolul 4.1. din Contract este inlocuit cu urmatorul articol:

“ Rambursarea integrala a Imprumutului la Termen se va efectua cel tarziu pana in mai 2011, asa cum se prevede de la data semnarii prezentului Act aditional nr.2 “

2.Actul aditional nr.1 la Contract, incheiat in Aprilie 2008 se completeaza cu urmatoarea prevedere:

7. In aprilie 2010, **suma totala a dobanzilor capitalizate generate de Imprumutul la termen se ridica la suma deEuro (...)**

Toate celelalte prevederi si conditii stipulate de Contract si de Actul Aditional nr.1 raman neschimbate si se vor conforma Actului Aditional nr.2.”

Prin Actul Aditional nr.3 la Contractul de Imprumut incheiat in mai 2011 s-au expus si hotarat urmatoarele:

“Articolul 1 din Actul Aditional nr.2 din mai 2010 la Contractul de Imprumut la Termen incheiat in mai 2007(denumit in continuare”Contractul”), prin care se modifica Articolul 4.1 din Contract, se abroga si se inlocuieste cu urmatoarele prevederi incepand cu aceasta data cu urmatoarea prevedere:

“Rambursarea integrala a Imprumutului la Termen se va efectua cel tarziu in termen de 36 de luni de la data semnarii Actului Aditional nr.3

Rambursarea se va efectua intr-o singura transa la scadenta.

Toate celelalte prevederi si conditii stipulate de Contract si de Actul Aditional nr.1 incheiat in Aprilie 2008 si in Actul Aditional 2 din mai 2010 raman neschimbate si se vor conforma Actului Aditional nr.3.”

In mai 2008 s-a incheiat Contractul de Imprumut la Termen, intre C din Belgia , in calitate de “Creditor” si SC X ,in calitate de “Debitor”.

Prin acest contract partile au convenit urmatoarele:

" Articolul 2.Imprumutul

2.1.Creditorul pune la dispozitia Debitorului un **imprumut** de ...Euro, conform termenilor prevazuti in acest Contract, in scopul unic de a finanta dezvoltarea proiectului(...)

Articolul 3. Obligatiile partilor

3.1. In cadrul prezentului Contract , Debitorului ii revin urmatoarele obligatii:

a) sa ramburseze Imprumutul, in termenii si conditiile precizate in articolul 4 din prezentul Contract;

b)sa utilizeze Imprumutul la termen doar in scopul dezvoltarii Proiectului, in afara cazului in care Creditorul decide altfel,(...)

3.2. In cadrul prezentului Contract, Creditorului ii revin urmatoarele obligatii:

a) sa respecte termenii prevazuti in articolul 2.4;

b) sa respecte toate celelalte obligatii stipulate in prezentul Contract (...).

Articolul 4. Ramburarea Imprumutului

4.1. Rambursarea integrala a Imprumutului se va efectua cel tarziu in termen de 36 luni de la data semnarii prezentului Contract .

Rambursarea se va efectua intr-un singur virament la data scadentei.

4.2. Rambursarea se va efectua in moneda Euro(...).

Articolul 5. Dobanda

5.1. Dobanda se va calcula lunar la rata Euribor plus procentul aplicabil la sfarsitul lunii respective (Euribor la 360 de zile).

5.2. Rata dobanzii utilizata va fi cea a primei zile lucratoare din luna respectiva (...).

5.5.Dobanzile se vor capitaliza iar rambursarea lor se va face la momentul rambursarii capitalului(la sfarsitul proiectului).

5.6. Tabelele aferente dobanzilor vor fi confirmate lunar de catre Debitor.(...)

Prin Actul Aditional nr.1 la Contractul de Imprumut din mai 2008, incheiat mai 2011 s-au expus si hotarat urmatoarele:

"1. Articolul 4.1. din Contract este inlocuit cu urmatorul articol:

"Rambursarea integrala a Imprumutului la Termen se va efectua cel tarziu in termen de 36 de luni de la data semnarii Actului Aditional nr.1

Rambursarea se va efectua intr-o singura transa la scadenta".

Toate celelalte prevederi ale Contractului raman neschimbate si se vor conforma Actului Aditional nr.1"

In baza contractelor incheiate cu C Belgia, SC X a imprumutat suma de ... euro, suma incasata prin banca.Valoarea acestor transe de imprumut a fost contabilizata in creditul contului 4551.02 "Asociati conturi curente C" .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X a inregistrat in contabilitate sume brute datorate ca dobanzi, respectiv in creditul contului 4558.01"Dobanda credit C", valoarea acestora fiind de... lei (in intervalul 01.04.2008-31.12.2010).

Avand in vedere ca potrivit Actul aditional nr. 1 incheiat intre partile contractante in aprilie 2008 si Contractul de imprumut la termen din mai .2008, articolul 5 " Dobanda" ,**dobanzile aferente imprumutului acordat se vor capitaliza**, organele de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor legale au stabilit suplimentar de plata suma... lei cu titlu de impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, prin aplicarea cotei de 10% asupra dobanzilor calculate de societate, inregistrate in contul 455"Asociati conturi curente" analitic distinct 4558.01"Dobanda credit C".

In speta sunt aplicabile prevederile art. 113, art.114, art.115 alin.(1) lit.b), art.116 alin.(1), alin.(2) lit.a), alin.(5), art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

-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.114

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

-art.115

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

b) dobânzi de la un rezident;

-art.116

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

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

a) 10% pentru veniturile din dobânzi și redevențe, dacă beneficiarul efectiv al acestor venituri este o persoană juridică rezidentă într-un stat membru sau un sediu permanent al unei întreprinderi dintr-un stat membru, situat într-un alt stat

membru. Această cotă de impunere se aplică în perioada de tranziție, de la data aderării României la Uniunea Europeană și până la data de 31 decembrie 2010, cu condiția ca beneficiarul efectiv al dobânzilor sau redevențelor să dețină minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare la persoana juridică română, pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin 2 ani, care se încheie la data plății dobânzii sau redevențelor;

(5) Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului și se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul."

Incepand cu 01.01.2009 art.116 alin.(2) lit.a)din Codul fiscal se modifica in acest sens:

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

a) 10% pentru veniturile din dobânzi și redevențe, dacă beneficiarul efectiv al acestor venituri este o persoană juridică rezidentă într-un stat membru al Uniunii Europene sau într-unul dintre statele Asociației Europene a Liberului Schimb, respectiv Islanda, Principatul Liechtenstein, Regatul Norvegiei, sau un sediu permanent al unei întreprinderi dintr-un stat membru al Uniunii Europene sau dintr-un stat al Asociației Europene a Liberului Schimb, respectiv Islanda, Principatul Liechtenstein, Regatul Norvegiei, situat într-un alt stat membru al Uniunii Europene sau al Asociației Europene a Liberului Schimb. Această cotă de impunere se aplică în perioada de tranziție de la data aderării României la Uniunea Europeană și până la data de 31 decembrie 2010, cu condiția ca beneficiarul efectiv al dobânzilor sau redevențelor să dețină minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare la persoana juridică română, pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin 2 ani, care se încheie la data plății dobânzii sau redevențelor;"

Incepand cu data de 01.01.2010 , se modifica prevederile art.116 alin.(5),acestea regasindu-se la art.116 alin.(4) din Codul fiscal in vigoare in anul 2010, astfel:

"(4) Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului și se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. Impozitul se calculează, se reține și se plătește, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, valabil în ziua reținerii impozitului pentru nerezidenți. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se declară și se plătește până la data de 25 ianuarie a anului următor."

La pct.9⁵ din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil pe perioada verificata, se prevede:

b) Pentru impozitul în valută aferent dobânzilor capitalizate realizate din România de nerezidenți, conversia se face, de asemenea, la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, valabil în ziua în care s-a capitalizat dobânda, respectiv la cursul valutar din momentul înregistrării în contul curent sau în contul de depozit al titularului dobânzii capitalizate sau din momentul răscumpărării, în cazul unor instrumente de economisire, ori în momentul în care dobânda se transformă în împrumut. Impozitul în lei astfel calculat se varsă la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a înregistrat venitul/răscumpărat instrumentul de economisire.

Din prevederile legale mai sus enunțate, se reține ca veniturile din dobanzi realizate în România de o persoană juridică rezidentă într-un stat membru al Uniunii Europene sau într-unul dintre statele Asociației Europene a Liberului Schimb, se impozitează cu 10%. Această cota se aplică în perioada de tranziție de la data aderării României la Uniunea Europeană și până la data de 31.12.2010.

Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România, în speta impozitul aferent dobânzilor capitalizate se calculează, se reține și se varsă la bugetul de stat de către platitorii de venituri, până la data de 25 a lunii următoare celei în care dobânda se transformă în împrumut.

Potrivit prevederilor art.118 din Codul fiscal și pct.15 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în condițiile în care nerezidenții care au realizat venituri din România vor depune, în momentul realizării venitului, la platitorii de venituri originalul sau copia certificatului de rezidență fiscală, tradus și legalizat de organul autorizat din România, beneficiază de prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri.

Din documentele existente la dosarul contestației reiese că SC X a prezentat "Certificatul eliberat rezidenților din Belgia în vederea aplicării convenției pentru evitarea dublei impuneri", eliberat de autoritatea fiscală din Belgia, din care rezultă că C este rezidentă în Belgia, în perioada verificată.

Astfel, în speta sunt aplicabile prevederile art.11 din Legea nr.126/1996 privind ratificarea Convenției dintre Guvernul României și Guvernul Regatului Belgiei pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital, potrivit căruia:

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

2. Totuși aceste dobânzi sunt, de asemenea, impozabile în statul contractant din care provin și potrivit legislației acestui stat, dar dacă beneficiarul efectiv al dobânzilor este un rezident al celuilalt stat contractant, impozitul astfel stabilit nu poate depăși 10% din suma brută a dobânzilor.[...]

4. Termenul dobânzi, folosit în prezentul articol, indică veniturile din creanțe de orice natură, însoțite sau nu de garanții ipotecare sau de o clauză de participare la profiturile debitorului și, mai ales, veniturile din fonduri publice și din obligații de împrumut, inclusiv primele și premiile legate de aceste titluri; în același timp, termenul dobânzi nu cuprinde, în sensul prezentului articol,

penalizările pentru plata cu întârziere, nici dobânzile considerate ca dividende potrivit paragrafului 3 al art. 10."

Din prevederile Convenției dintre Guvernul României și Guvernul Regatului Belgiei, de evitare a dublei impuneri, enunțate, se reține că veniturile din dobânzi sunt impozabile și în statul din care provin dacă beneficiarul efectiv al dobanzilor este rezident al celuilalt stat contractant, impozitul astfel stabilit nu poate depăși 10 % din suma brută a dobanzilor.

Astfel, cota de impozitare a veniturilor din dobânzi, în speță, este de 10%.

Din documentele existente la dosarul contestației se reține că:

Prin Actul adițional nr. 1 la contractul de împrumut mai 2007, încheiat în aprilie 2008, părțile, respectiv societatea contestatoare în calitate de debitor și C din Belgia în calitate de creditor, aduc modificări referitoare la modul de calcul al **dobanzilor** și la faptul că acestea **se vor capitaliza**;

În Actul adițional nr. 2 din mai 2010, se consemnează că : " De la 30 aprilie 2010, suma totală a dobanzilor capitalizate generate de Împrumutul la termen se ridică la suma deeuro (...) " .

În contractul de împrumut din mai 2008, la articolul 5 " Dobanda " se prevede în mod clar că:

5.5 Dobanzile se vor capitaliza iar rambursarea lor se va face în momentul rambursării capitalului (la sfârșitul proiectului)

5.6" Tabelele aferente dobanzilor vor fi confirmate lunar de către Debitor."

În timpul controlului și la dosarul contestației au fost prezentate situațiile de calcul a dobânzii ; începând cu data de 01.04.2008 (data la care intra în vigoare Actul adițional nr.1 la contractul de împrumut referitoare la calculul lunar al dobanzilor și la capitalizarea acestora) , situațiile de calcul a dobanzilor sunt lunare și constituie documentele justificative ce stau la baza înregistrării în contabilitate a dobanzilor aferente acestui împrumut .

Astfel, SC X a înregistrat în contabilitate sume brute datorate ca dobânzi capitalizate, respectiv în creditul contului 4558.01 "Dobanda credit C", în valoare de.. lei (în intervalul 01.04.2008-31.12.2010) echivalentul ...euro, conform tabelelor transmise de societatea din Belgia.

Se reține că, stingerea datoriei către C Belgia reprezentând venitul din dobândă aferentă împrumuturilor nerambursate s-a efectuat prin constituirea de noi credite de la data de 01.04.2008.

Faptul că nu s-au folosit metode convenționale de plată prin transfer bancar nu înseamnă că dobândă nu a fost plătită.

Creditorul a intrat în posesia fructelor capitalului împrumutat debitorului, manifestându-și dreptul de dispoziție cu privire la aceste fructe în sensul că dobândă obținută a fost lăsată debitorului cu titlu de împrumut.

Astfel, C Belgia a realizat venituri din perceperea unor dobânzi la capitalul împrumutat, aceste venituri fiind impozabile, potrivit legii iar varsarea către bugetul statului a impozitului astfel calculat se realizează până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a înregistrat venitul/rascumparat instrumentul de economisire.

Directia generală de politici și legislație privind veniturile bugetului general consolidat din Ministerul Finanțelor Publice, într-o cauză similară, precizează:

"momentul platii venitului supus impunerii si al retinerii la sursa a impozitului datotrat este data cand societatea rezidenta in Romania inregistreaza majorarea imprumutului initial cu dobanda pe care o are de achitat societatii nerezidente"

De asemenea, intr-o cauza similara s-a pronuntat si Inalta Curte de Casatie si Justitie referitor la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, respectiv venituri din capitalizarea dobanzilor.

Prin Decizie , Inalta Curte de Casatie si Justitie a respins ca nefondat capatul de cerere privind impozitul asupra veniturilor nerezidentilor, din urmatoarele motive:

"Sustinerile din actiune ca nu a avut loc o plata efectiva a dobanzilor au fost corect respinse, intrucat prin capitalizarea dobanzilor aferente imprumutului contractat din strainatate, recurenta in calitate de debitor a stins obligatia de plata a dobanzilor fata de creditor prin transformarea dobanzilor in credit principal"

In consecinta, transformarea dobanzilor datorate intr-un nou imprumut reprezinta o modalitate de stingere a obligatiilor dintre debitor si creditor , deci o plata efectiva iar venitul supus impozitarii este dobanda obtinuta de o persoana nerezidenta in Romania, indiferent de modul in care creditorul primeste fructul capitalului sau.

Potrivit prevederilor legale invocate in speta(cod fiscal si conventie), veniturile din dobanzi obtinute din Romania de un nerezident sunt impozitate in Romania cu cota de 10%, prin retinere la sursa de catre platitorul de astfel de venituri.

Avand in vedere ca societatea contestatoare a prezentat Certificatul de rezidenta fiscala eliberat de autoritatile fiscale din Belgia, veniturile de natura dobanzilor realizate in Romania de C, se impun conform art.11"Dobanzi" din Legea nr.126/1996 privind ratificarea Conventiei dintre Guvernul Romaniei si Guvernul Regatului Belgiei pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit si pe capital, mai sus enuntate.

Organele de inspectie fiscala, la stabilirea sumei... lei reprezentand impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, respectiv C din Belgia, au avut in vedere prevederile art.11 "Dobanzi" din Conventie, aplicand asupra sumei de... lei reprezentand venituri din dobanzi obtinute de societatea belgiana, cota de 10 % prevazuta in Conventie, la data cand a fost majorat imprumutul initial cu dobanda datorata societatii; respectiv incepand cu data de 01.04.2008 dupa cum rezulta din Actul aditional nr.1 la Contractul de imprumut la termen .

Argumentul societatii potrivit caruia " dobanzile provenind din Romania cuvenite C, rezident belgian sunt impozabile in Belgia, deoarece Constitutia Romaniei "acorda prioritate reglementarilor internationale" iar Legea 126/1996 prevede la art. 11 alin (1) faptul ca "*Dobanzile provenind dintr-un stat contractant si platite unui rezident al celuilalt stat contractant sunt impozabile in acest celalalt stat contractant* " iar art.11alin.(2) din Legea 126/1996 este optionala avand un caracter supletiv , in sensul ca prevederile alin (1) constituie regula generala iar prevederile alin (2) instituie o derogare de la regula" ,nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive :

- conventiile pentru evitarea dublei impuneri incheiate intre doua state au drept scop evitarea dublei impuneri a veniturilor realizate de rezidentii celor doua state semnatare , ca urmare a desfasurarii de activitati pe teritoriul celuilalt stat . In acest sens in cadrul conventiei pentru evitarea dublei impuneri, cele doua state negociaza regimul impunerii diferitelor categorii de venituri si in functie de natura acestora, statele stabilesc criteriile privind dreptul de impunere atat in statul de sursa , cat si in statul de rezidenta

al beneficiarului venitului ; scopul este de a limita impunerea acestor venituri realizate in tara de sursa, prin nivelul cotelor.

- alin (2) al art.11 din Legea 126/1996, potrivit caruia:

"Totusi aceste dobanzi sunt , de asemenea , impozabile in statul contractant din care provin si potrivit legislatiei acestui stat , dar daca beneficiarul efectiv al dobanzilor este un rezident al celuilalt stat contractant , impozitul astfel stabilit nu poate depasi 10 % din suma bruta a dobanzilor " da dreptul de impunere la sursa (statul roman) al veniturilor din dobanzi realizate in Romania , potrivit legislatiei acestui stat, daca beneficiarul efectiv al dobanzilor este rezident al celuilalt stat contractant.

In speta, C este rezident in Belgia dupa cum rezulta din Certificatul de rezidenta fiscala existent la dosar.

Astfel, pentru veniturile din dobanzi obtinute din Romania, C datoreaza statului roman impozit pe venit in cota de 10% potrivit legislatiei acestui stat si Conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata intre Guvernul Romaniei si Guvernul Regatului Belgiei.

Pentru impozitul retinut la sursa, in vederea evitarii dublei impuneri, se acorda credit fiscal in Belgia dupa cum se prevede la art.24 pct.2 din Conventie, potrivit careia:

"În Belgia, dubla impunere este evitată în modul următor:

b) sub rezerva dispozițiilor legislației belgiene cu privire la deducerea din impozitul belgian a impozitelor plătite în străinătate, atunci când un rezident al Belgiei realizează elemente de venit care sunt cuprinse în venitul global supus impozitului belgian și care constau din dividende impozabile în conformitate cu paragraful 2 al art. 10 și neexceptate de la impozitul belgian potrivit subparagrafului c) de mai jos, din dobanzi impozabile în conformitate cu paragraful 2 sau 7 al art. 11 sau din redevențe impozabile în conformitate cu paragraful 2 sau 6 al art. 12, impozitul român perceput asupra acestor venituri este dedus din impozitul belgian aferent veniturilor respective;"

Referitor la acest aspect, Inalta Curte de Casatie si Justitie prin Decizia, s-a pronuntat astfel:

"In Conventiile de evitare a dublei impuneri se prevede posibilitatea impozitarii la sursa a veniturilor realizate in Romania de persoane fizice si juridice nerezidente intr-un procent de 10%, care a fost respectat de autoritatile intimate, urmand ca sumele respective sa fie avute in vedere drept credit fiscal in statele de rezidenta" mentinand ca fiind corecte actele intocmite de organul fiscal cu privire la impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente, in acea speta similara.

Prin urmare, daca impunerea acestor venituri ar fi tratata numai in statul de rezidenta al beneficiarului de venit, atunci nu ar mai fi necesara incheierea de Conventii de evitare a dublei impuneri intre state iar veniturile s-ar impune atat in tara de sursa cat si in tara de rezidenta si in asemenea situatie fiecare stat ar aplica legislatia sa interna.

Conventiile de evitare a dublei impuneri prevad cote (in cazul impozitelor prin retinere la sursa) sau definitii, in schimb procedurile de aplicare sunt cele stabilite de legislatia interna a statului respectiv.

Totodata, conventiile de evitare a dublei impuneri impart dreptul de impunere a veniturilor sau capitalului intre cele doua state semnatare, stabilind principii si norme fiscale internationale insa acestea se aplica intotdeauna coroborat cu legislatia interna.

Statul roman a negociat acest impozit cu statele membre ale Uniunii Europene in conditiile in care la art.116 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal se prevede in mod expres ca: "*Această cotă de impunere se aplică în perioada de tranziție de la data aderării României la Uniunea Europeană și până la data de 31 decembrie 2010, cu condiția ca beneficiarul efectiv al dobânzilor sau redevențelor să dețină minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare la persoana juridică română, pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin 2 ani, care se încheie la data plății dobânzii sau redevențelor;*"

Mentionam ca, C Belgia indeplineste aceasta conditie impusa de lege respectiv prin Cererea de mentiuni, inscrisa in Registrul Comertului, asociatii, cesionaza integral partile sociale pe care le detin, catre C, societate juridica belgiana care devine astfel asociat unic detinand 100% din partile sociale ale societatii romane-SC X.

Astfel, tara de sursa, Romania, are in primul rand drept de impunere a veniturilor din dobanzi aferente imprumuturilor potrivit prevederilor legale invocate si negociate intre statele membre U.E.; acest impozit cu retinere la sursa nu se aplica optional.

In concluzie, argumentele societatii contestatoare potrivit carora, impozitarea veniturilor din dobanzi se realizeaza in Belgia iar paragraful 2 al articolului 11 din Legea 126/1996 are caracter optional, sunt neintemeiate.

In ceea ce priveste invocarea in sustinea contestatiei a Decizei, Inaltei Curti de Casatie si Justitie a Romaniei, emisa intr-o cauza, cu privire la impozitarea veniturilor din dividende obtinute din Romania de persoane juridice din Germania si Cipru nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive:

Inalta Curte de Casatie si Justitie a Romaniei in cauza privind "impozitarea veniturilor din dividende obtinute din Romania de persoane juridice din Germania si Cipru in raport de prevederile art.11 alin.(2) din Conventie" a respins irevocabil recursul ANAF.

Dupa cum am precizat si mai sus,Conventiile de evitare a dublei impuneri impart dreptul de impunere a veniturilor sau capitalului intre cele doua state semnatare, stabilind principii si norme fiscale internationale inasa acestea se aplica intotdeauna coroborat cu legislatia interna.

In speta, organele de inspectie fiscala au respectat vointa legiitorului asa cum este exprimata in legislatia interna si au stabilit ca societatea contestatoare are obligatia de a calcula, retine si vira bugetului de stat, prin retinere la sursa, a cotei de 10% din veniturile din dobanzi obtinute de C Belgia din Romania, in conditiile in care acestea au fost transformate in credit prinicipal.

Cu privire la impunerea veniturilor obtinute de nerezidenti din dobanzi capitalizate precum si exceptia prevazuta la art.11 alin.(2) din Conventie, Inalta Curte de Casatie si Justitie a Romaniei, prin Decizia, emisa intr-un dosar similar, a mentinut ca legale constatarile organelor fiscale si a respins recursul societatii cu privire la aceste aspecte.

M.F.P. Directia Generala de Politica si Legislatie fiscala, fata de solutiile date de instantele de judecata cu privire la impunerea veniturilor obtinute din Romania de persoane nerezidente, precizeaza urmatoarele:

" Prin hotarari ale instantelor judecatoresti au fost desfiintate multe procese verbale de constatare incheiate de organele de control teritotiale ale Ministerului Finantelor Publice , precum si unele Decizii emise de Directia generala de

solutionarea contestatiilor din minister (...) avand ca obiect impozitul retinut la sursa pe veniturile realizate din Romania de nerezidenti, anuland astfel dreptul suveran al Romaniei , de impunere la sursa in cazul unor categorii de venituri asupra carora dreptul este stabilit in mod clar prin conventia de evitare a dublei impuneri incheiata cu tara respectiva . (...)

In practica internationala in ceea ce priveste aplicarea articolelor privind retinerea impozitului la sursa sintagma “ poate fi impus ” este interpretata imperativ si nu optional in sensul dreptului suveran de impunere al statului de provenienta al acestui venit . Sintagma este utilizata si in Modelul cadru OECD de Conventie de impunere pe venit si pe capital elaborat de tarile membre OECD si i se da aceeasi interpretare de catre Autoritatile competente din tarile partenere la astfel de conventii , precum si de Tribunalele fiscale din aceste tari , derogandu-se prin ea de la regula generala prevazuta la paragraful 1 al articolelor dividende, dobanzi, redevente, comisoane , care stabilesc impunerea acestora in tara de rezidenta “

Referitor la argumentul societatii contestatoare potrivit caruia un motiv de nelegalitate este indicarea gresita a art. 116 (2) din Codul fiscal in sensul ca desi s-a indicat precis perioada de timp verificata, 03.05.2007-31.12.2010, in cadrul Deciziei s-a omis corelarea temeiul de drept invocat cu perioada de timp la care se refera, precizam:

- desi perioada supusa inspectiei fiscale a fost 03.05.2007-31.12.2010, organele de inspectie fiscala au consemnat in Raportul de inspectie fiscala , la Capitolul III -Constatari , faptul ca : „ (...) Dobanzile aferente sumelor imprumutate , datorate de catre SC X catre C din Belgia si capitalizate incepand cu data de 01.04.2008 , se supun impozitarii , pentru categoria de impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti (...) echipa de inspectie fiscala a procedat la determinarea impozitului datorat pentru sumele in valuta reprezentand dobanzi capitalizate , lunar incepand cu data de 01.04.2008 ”

- in Anexa 02 „ Situatia dobanzilor aferente creditului acordat de C , pentru perioada 2007-2010 „ ca parte integranta a Raportului de inspectie fiscala , se observa ca determinarile s-au facut incepand cu data de 01.04.2008 , data la care intra in vigoare Actul aditional nr. 1 la Contractul de imprumut din mai 2007 si prin care se stabilesc conditiile referitoare la capitalizarea dobanzilor .

- temeiul de drept aplicat de organele de inspectie fiscala la stabilirea impozitului pe venit, a fost cel in vigoare pe perioada supusa verificarii, respectiv prevederile Titlului V , Capitolul I "Impozitul pe Veniturile obtinute din Romania de nerezidenti" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile Legii nr.126/1996 privind ratificarea Conventiei dintre Guvernul Romaniei si Guvernul Regatului Belgiei pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit si pe capital.

In Raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala, pentru a acoperi ca spectru perioada de timp scursa dupa data de 01.04.2008, au exemplificat textele de lege citand continutul in vigoare la data de 01.04.2008 , urmat de sintagma „ cu modificarile si completarile ulterioare ”.

In prezenta decizie au fost enuntate modificarile aduse art.116 din Codul fiscal, astfel ca sustinerile societatii contestatoare potrivit careia "s-a invocat un temei de drept „ (...) care nu mai era in vigoare nici la data emiterii actului administrativ nici pentru

perioada verificata(...) " nu sunt reale, deoarece temeiul legal invocat de organele de inspectie fiscala este cel in vigoare pe perioada verificata.

In contestatia formulata societatea contestatoare face referire la art. 116 alin (5) din Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2010, insa analizand temeiul de drept expus la pct 2.1.3. din Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala au invocat urmatoarele prevederi legale : art. 7 alin 1 pct.13 si pct. 13, art. 12 lit d) , art. 113 , art. 114, art. 115 alin (1) lit b) , art. 116 alin (1) si alin (2) lit a) art.117 lit.j) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv pct. 8 alin (1), pct.9⁵ lit.b) din HG 44/2004 ,art. 11 din Legea 126/1996 , in vigoare pe perioada verificata.

Prin urmare, sustinerea societatii contestatoare privind citarea in continutul deciziei de impunere a prevederilor art.116 alin (5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal care fac referire la "veniturile sub forma de dobanzi la depozitele la termen, certificate de depozit si alte instrumente de economisire la banci" nu sunt intemeiate.

Avand in vedere cele prezentate in continutul deciziei se retine ca, organele de inspectie fiscala, in mod legal au stabilit in sarcina SC X suma de.. lei cu titlu de impozit pe veniturile din dobanzi obtinute de nerezidenti, in speta societatea belgiana, aplicand prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu prevederile Legea nr.126/1996 privind ratificarea Conventiei dintre Guvernul Romaniei si Guvernul Regatului Belgiei pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit si pe capital, in conditiile in care s-a constatat ca acest impozit nu a fost calculat retinut si varsat la bugetul statului de catre platitorul de venituri din dobanzi la data capitalizarii acestor dobanzi, prin transformarea lor intr-un nou imprumut.

Potrivit prevederilor art.119 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada 2008-2009:

(1) Plătitorii de venituri care au obligația să rețină la sursă impozitul pentru veniturile obținute de contribuabili din România trebuie să depună o declarație la autoritatea fiscală competentă până la data de 28, respectiv 29 februarie inclusiv a anului următor celui pentru care s-a plătit impozitul.

iar incepand cu 01.01.2010 platitorii de venituri cu regim de retinere la sursa au obligatia depunerii acestei declaratii pana la data de 30 iunie a anului fiscal curent pentru anul expirat.

Evitarea dublei impuneri se asigura in Belgia potrivit prevederilor art.24 pct.2 lit.b) din Legea nr.126/1996, mai sus enuntat, potrivit caruia impozitul roman perceput asupra veniturilor din dobanzi este dedus din impozitul belgian aferent veniturilor respective.

Pentru acordarea creditului fiscal in Belgia, la cererea nerezidentului, autoritatile fiscale romane vor elibera certificatul de atestare a impozitului platit in Romania, conform prevederilor art.120 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

"(1) Orice nerezident poate depune, personal sau printr-un împuternicit, o cerere la autoritatea fiscală competentă, prin care va solicita eliberarea certificatului de atestare a impozitului plătit către bugetul de stat de el însuși sau de o altă persoană, în numele său.

(2) Autoritatea fiscală competentă are obligația de a elibera certificatul de atestare a impozitului plătit de nerezidenți."

Astfel, in temeiul prevederilor art.11 alin.(1) din Ordinul 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, a documentelor existente la dosarul contestatiei si prevederilor legale enuntate in speta, contestatia formulata de SC X va fi respinsa ca neintemeiata cu privire la impozitul pe veniturile nerezidentilor , intrucat argumentele de fapt si de drept prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

2.Referitor la majorarile de intarziere, dobanzile, penalitatile de intarziere , contestate de societate, mentionam:

Majorarile de intarziere, dobanzile si penalitatile au fost calculate pe perioada 25.05.2008-10.08.2011, in conformitate cu prevederile art.119, 120 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare si reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata.

Avand in vedere ca prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, stabilit de plata pe perioada 01.04.2008-31.12.2010, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia si cu privire la majorarile de intarziere si dobanzile aferente si penalitatile de intarziere, potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale".

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel Brasov , in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.