

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA nr. 150 din 18.05.2009

privind solutionarea contestatiei formulata de **SC ABC SRL**,
cu sediul in str., nr., sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. /06.04.2009

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. /06.04.2009, inregistrata sub nr. /06.04.2009 de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia formulata de SC ABC SRL nr. /31.03.2009.

Obiectul contestatiei, inregistrata sub nr. /01.04.2009 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. yyy/26.02.2009, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. yyyxxx/26.02.2009, comunicata sub semnatura in data de 02.03.2009.

SC ABC SRL contesta suma de **C lei** reprezentand:

- PD lei impozit pe profit;
- PM lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- ND lei impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- NM lei majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente.

Prin adresa nr. /12.05.2009, inregistrata la organul de solutionare a contestatiei sub nr. /**12.05.2009**, SC ABC SRL isi completeaza contestatia prin majorarea sumelor contestate initial cu suma de **S lei** reprezentand impozit pe veniturile persoanelor nerezidente in suma de ND5 lei si majorari de intarziere aferente in suma de NM5 lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206 si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC ABC SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia fiscala generala la SC ABC SRL, pentru perioada 01.01.2003-31.12.2007, in baza avizului de inspectie fiscala nr. xyxyxy/01.10.2008.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. yyyxxx/26.02.2009, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. yyy/26.02.2009, prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare in suma totala cumulata de T lei reprezentand contributiile sociale, impozit pe profit, impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente si majorari de intarziere aferente.

II. Prin contestatia formulata, SC ABC SRL solicita anulara in parte a deciziei de impunere nr. yyy/26.02.2009, invocand urmatoarele:

1. Impozitul pe profit si accesoriile aferente sunt nedatorate intrucat cheltuieli inregistrate in baza contractului de prestari de servicii incheiat cu firma Fs Monaco sunt deductibile fiscal, iar concluziile organului de inspectie contravin sentintei comerciale nr. xxx/13.11.2008 pronuntata de Tribunalul Bucuresti, prin care societatea a fost obligata la plata sumei de E euro catre A, care a preluat prin cesiune de la firma Fs drepturile de creanta derivate din contract.

Din cuprinsul hotararii judecatoresti rezulta ca instanta a retinut ca notele de debit emise de firma Fs sunt acte care genereaza in sarcina societatii obligatii legale de plata, iar din moment ce instanta comerciala a pronuntat o hotarare, executorie de drept si care se bucura de autoritate de lucru judecat, prin care a obligat societatea la plata sumei de E euro, nu se poate sustine cu temei ca acelasi contract nu genereaza si cheltuieli deductibile fiscal.

2. In ceea ce priveste impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, societatea sustine ca, in temeiul art. 118 alin. (2) din Codul fiscal, este posibila prezentarea actelor de rezidenta fiscala si dupa finalizarea controlului fiscal si, in consecinta, solicita aplicarea conventiilor de evitare a dublei impuneri pentru:

- firma Fs Monaco, care este rezidenta in Monaco conform certificatului, in conditiile in care sub aspectul teritorialitatii Principatul Monaco este inclus in teritoriul Republicii Franceze conform art. 125² alin. (5) lit. a) din Codul fiscal, iar art. 22 din Conventia de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Franta prevede ca veniturile nementionate expres in Conventie sunt supuse impunerii numai pe teritoriul monegasc (francez);

- firma K Ltd, care este rezidenta in Israel conform certificatului, in conditiile in care intre Romania si Israel exista conventie de evitare a dublei impuneri, ceea ce impune recalcularea impozitului pe dobanzi cu cota de 5% prevazuta in conventie;

- Sa, care este rezident in Franta conform certificatului, in conditiile in care art. 22 din Conventia de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Franta prevede ca veniturile nementionate expres in Conventie sunt supuse impunerii numai in Franta.

Prin adresa nr. /12.05.2009, inregistrata sub nr. /12.05.2009 SC ABC SRL isi completeaza contestatia initiala, sustinand ca nu datoreaza impozit pentru veniturile din consultanta obtinute de Cf, care este rezident in Italia conform certificatului, in temeiul art. 23 din Conventia de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Italia.

III. Fata de constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatoarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

SC ABC SRL este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr. J40/...../....., detine codul unic de inregistrare si are ca activitate principala "fabricarea", cod CAEN

Perioada verificata: 01.01.2003-31.12.2007, in baza avizului de inspectie fiscala nr. xyxyxy/01.10.2008.

In urma inspectiei fiscale, organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au emis decizia de impunere nr. yyy/26.02.2009, prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare in suma totala cumulata de T lei, din care:

- PTD lei diferenta impozit pe profit;
- PTM lei accesorii aferente impozitului pe profit (..... lei majorari si lei penalitati de intarziere);
- NTD lei diferenta impozit pe veniturile obtinute de nerezidenti din Romania;
- NTM lei accsorii aferente impozitului pe veniturile obtinute de nerezidenti din Romania (..... lei majorari si lei penalitati de intarziere);
- CS lei diferente de contributii sociale si accesorii aferente.

3.1. Referitor la impozitul pe profit in suma de PD lei si accesoriile aferente in suma de PM lei

Cauza supusa solutionarii este daca sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu prestarile de servicii facturate de firma Fs din Monaco, in conditiile in care societatea contestatoare nu probeaza cu documente realitatea si necesitatea prestarii serviciilor.

In fapt, conform raportului de inspectie fiscala nr. yyyxxx/26.02.2009 diferenta suplimentara de impozit pe profit in suma de PTD lei si accesorii aferente in suma de PTM lei provind din cheltuieli nedeductibile fiscal, stabilite in urma inspectiei fiscale, respectiv: cheltuieli de deplasare si cazare in tara si strainatate fara documente justificative, cheltuieli de consultanta tehnica, comerciala si organizatorica in baza contractului de prestari servicii incheiat cu firma Fs, cheltuieli cu impozitul pe venitul persoanelor nerezidente, cota parte asociatie in participatiune fara documente justificative, cheltuieli cu dobanda inregistrate in alta perioada fiscala, cheltuieli de consultanta tehnica si comerciala in baza contractului de consultanta incheiat cu Albiseti Fabio, descresterile de valoare a mijloacelor fixe.

Prin contestatia formulata SC ABC SRL contesta, in parte, diferentele suplimentare stabilite de inspectia fiscala, respectiv cele care rezulta din nedeductibilitatea cheltuielilor de consultanta tehnica, comerciala si organizatorica in baza contractului de prestari servicii incheiat cu firma Fs, in suma de PD lei diferenta impozit pe profit si PM lei accesorii aferente.

Din raportul de inspectie fiscala nr. yyyxxx/26.02.2009 rezulta ca organele fiscale nu au acceptat la deducere cheltuielile de consultanta tehnica, comerciala si organizatorica in baza contractului de prestari servicii incheiat in data de 01.03.2002 cu firma Fs din Monaco (C1 lei in anul 2003 - impozit aferent PD1 lei, C2 lei in anul 2004 - impozit aferent PD2 lei si C3 lei in anul 2005 - impozit aferent PD3 lei) intrucat contractul nu are pret si facturi emise prin care sa se justifice realitatea si necesitatea serviciilor, notele de debit neavand caracterul de document justificativ, in conformitate cu prevederile art. 9 alin. (7) lit. s) din Legea nr. 414/2002, pct. 9.14 din H.G. nr. 859/2002, art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 si pct. 48 din H.G. nr. 44/2004.

In drept, conform art. 7 si art. 9 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit:

"Art. 7. - (1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile".

"Art. 9. - (7) Potrivit prezentei legi, **cheltuielile nedeductibile sunt:**

s) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, prestari de servicii sau asistenta, in situatia in care nu sunt incheiate contracte in forma scrisa si pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizata".

Prin pct. 9.14 din Instructiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aprobate prin H.G. nr. 859/2002 se prevad urmatoarele:

"Instructiuni:

9.14. Nu intra sub incidenta art. 9 alin. (7) lit. s) din lege serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice si juridice, care se refera la intretinerea si repararea activelor, servicii postale, de comunicatii si de multiplicare. In baza acestor prevederi *este necesar ca serviciile sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract scris care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si a tarifelor percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului.*

Verificarea prestatiei se realizeaza prin analiza documentelor justificative care atesta efectuarea serviciilor - situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare".

Incepand cu data de 1 ianuarie 2004 devin aplicabile prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora:

"(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte" ;

coroborate cu prevederile pct. 48 al titlului II din H.G. nr.44/2004, cu modificarile ulterioare, unde se specifica :

"Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii :

- serviciile trebuie sa fie *efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;*

- *contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate".*

Ca atare, in cazul serviciilor de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii expres prevazute la articolele de lege mai sus-citate, pentru a fi deductibile in sensul legii fiscale cheltuielile aferente trebuie sa indeplineasca mai multe **conditii cumulative**, respectiv sa aiba la baza contracte economice si sa fie justificate prin prisma prestarii efective a serviciilor si a necesitatii lor in raport de specificul activitatilor desfasurate.

De altfel, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. **In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.** In acest fel, simpla achizitie a unor servicii de catre contribuabil, de natura sa creeze obligatii juridice in sarcina sa fata de prestatorul serviciilor, nu constituie si o prezumtie a utilizarii acestora intr-un scop economic in intelesul legii fiscale.

In speta, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca SC ABC SRL a incheiat in data de 01.03.2002 cu firma Fs din Monaco un contract de prestari servicii, al carui obiect il reprezinta asistenta si consultanta oferita de Fs in beneficiul ABC in unul sau mai mult din urmatoarele domenii:

- servicii de derulare a afacerilor care includ: dezvoltarea si implementarea promovarilor de vanzari specifice Romaniei, marketing si cercetari de preturi, servicii tehnice si de reglementare pentru achizitiile de materiale din Uniunea Europeana, servicii de consultanta financiara si contabila, servicii de consultanta pentru efectuarea operatiunilor de import-export;

- servicii executive care includ: management executiv, consultanta si dezvoltare si/sau verificarea planurilor si politicilor de afaceri ale beneficiarului;

- servicii administrative care includ: dezvoltarea unui sistem de procesare a comenzilor si/sau a unor sisteme de operare;
- alte servicii in general.

La art. IV din contract s-a prevazut ca pretul acestuia se va stabili ulterior prin act aditional, nu mai devreme de finalizarea obiectului contractului, iar in cazul in care anterior efectuarii prestatiei vor interveni majorari de preturi care afecteaza costul prestatiei, prestatorul are dreptul sa majoreze pretul contractului in raport cu majorarea preturilor.

In contabilitate, SC ABC SRL a inregistrat cheltuielile aferente contractului de prestari servicii in baza unor note de debit emise de Fs, pentru cheltuieli cu telefoanele mobile si fixe, cheltuieli de calatorie, cheltuieli mese restaurant, cheltuieli combustibil, cheltuieli deplasare avion, **din care nu rezulta in niciun fel natura serviciilor prestate de Fs din domeniile acoperite de contract si nici rezultatul concret al prestarii propriu-zise a serviciilor respective.**

La solicitarea organelor de inspectie fiscala prin adresa nr./28.01.2009 SC ABC SRL nu a pus la dispozitie nici actul aditional din care sa rezulte pretul contractului, respectiv tarifele percepute pentru categoriile de servicii prestate si valoarea totala a contractului, **nici facturile emise de prestator si situatiile de lucrari, procesele-verbale de receptie, rapoarte de lucru si alte materiale corespunzatoare care sa dovedeasca prestarea lor efectiva.**

Referitor la derularea contractului dintre SC ABC SRL si Fs, din sentinta comerciala nr. xxx/13.11.2008 pronuntata de Tribunalul Bucuresti in dosarul nr./...../....., prezentata de societate in sustinerea cauzei rezulta urmatoarele:

- in data de 11 aprilie 2006 firma Fs a incheiat un contract de cesiune de creanta cu domnul A (reclamantul in acest dosar), prin care aceasta a cesionat creantele pe care le avea catre ABC (parata in acest dosar) in cuantum de ET euro, cesiune acceptata si recunoscuta de ABC printr-o adresa din data de 25 aprilie 2007 purtand semnatura administratorului;

- prin intampinarea depusa SC ABC SRL a aratat ca creanta solicitata in cuantum de ET euro nu exista din punct de vedere juridic si ca cesiunea de creanta nu-i este opozabila intrucat semnarea si stampilarea anexei nr. 1 la contractul de cesiune se datoreaza unei regretabile erori si a fost revocata prin adresa nr./....., avand in vedere ca la data acceptarii cesiunii de creanta domnul A ocupa atat functia de presedinte al societatii cedente (Fs), cat si functia de administrator al obligantului (ABC);

- de asemenea, **SC ABC SRL a invocat exceptia de neexecutare a contractului de consultanta** din 1 martie 2002;

- din considerente rezulta ca instanta a respins exceptia de neexecutare pe motiv ca *datoria a fost recunoscuta de catre parata (ABC) prin reprezentantul ei legal si a fost inregistrata in contabilitate*, astfel cum rezulta din raportul de expertiza extrajudiciara.

Din cele anterior prezentate, rezulta cu claritate faptul ca SC ABC SRL **nu a facut dovada prestarii efective a serviciilor de asistenta si consultanta de catre furnizorul sau extern, precum si a necesitatii acestora in raport cu specificul activitatii desfasurate**, conditii indispensabile pentru deductibilitatea fiscala a cheltuielilor aferente, dupa cum rezulta in mod expres din textul art. 9 alin. (7) lit. s) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, respectiv 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Dimpotriva, din documentele existente la dosar rezulta ca **insasi contestatoarea recunoaste ca respectivul contract nu a fost executat**, prin intampinarea depusa in instanta, iar din notele de debit inregistrate in contabilitate rezulta ca acestea se refera la cheltuieli cu telefoane, cazare, masa servita, bilete de avion etc., fara sa rezulte vreo legatura cu serviciile de asistenta si consultanta prevazute in contract si fara sa faca dovada prestarii efective a serviciilor si legatura lor cu activitatea desfasurata de contestatoare.

Referitor la invocarea sentintei comerciale nr. xxx/13.11.2008 pronuntata de Tribunalul Bucuresti in dosarul nr./...../....., prin care contestatoarea a fost obligata la plata unor creante izvorate din contractul in discutie, se retine ca *instanta judecatoreasca competenta s-a pronuntat numai in ceea ce priveste obligatiile de natura pur comerciala dintre partile contractante, fara analizeze contractul din punct de vedere al incidentei fiscale*, respectiv in ce masura serviciile au fost prestate in mod efectiv si au fost necesare societatii prin prisma activitatii desfasurate, de vreme ce a respins exceptia de neexecutare a contractului pe motiv ca datoria a fost recunoscuta de debitoare si a fost inregistrata in contabilitate.

Astfel, in baza acestei sentinte, prin care contestatoarea a fost obligata la plata partiala a creantei izvorate din contractul incheiat in data de 01.03.2002, chiar daca ea ramane definitiva si irevocabila in urma exercitarii cailor de atac, contestatoarea are obligatii legale de plata fata de reclamant, derivate din contractul de consultanta din 1 martie 2002, dar din punct de vedere fiscal, cheltuielile aferente sunt deductibile numai in masura in care serviciile sunt prestate efectiv, dovedite cu documentele justificative prevazute expres de legea fiscala si sunt necesare activitatii desfasurate.

Cum existenta contractului este doar una din conditiile expres stipulate de legea fiscala pentru deductibilitatea cheltuielilor de asistenta si consultanta, dar nu si singura, pretentia contestatoarei de a i se recunoaste deductibilitatea acestor cheltuieli pe motiv ca ele sunt legale este neintemeiata intrucat **nu orice cheltuiala legala (fundamentata juridic in sens larg) este si deductibila din punct de vedere fiscal**. *In caz contrar, deducerea fiscala a cheltuielilor doar pe considerentul strict juridic, asa cum pretinde in fapt contestatoarea, ar echivala cu ignorarea evidenta a scopului economic al operatiunii si cu lipsirea de orice efecte a prevalentei economicului asupra juridicului, stipulata la nivel de principiu in legislatia fiscala.*

Prin urmare, nu poate fi vorba de un "nonsens" si de o "contradictie" intre calificarea juridica a unei obligatii de plata si efectul fiscal al acesteia, asa cum sustine contestatoarea, in conditiile in care intre legalitatea unei cheltuieli si tratamentul ei fiscal nu exista identitate, dupa cum s-a demonstrat anterior.

In concluzie, se retine ca in mod legal, cheltuielile cu prestarile de servicii facturate de furnizorul extern Fs din Monaco, pentru care nu au fost prezentate documente justificative care sa probeze realitatea si necesitatea prestarii respectivelor servicii, au fost constatate de organele fiscale ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia SC ABC SRL pentru suma de PD lei reprezentand impozitul pe profit aferent acestui tip de cheltuieli.

In ceea ce priveste accesoriile aferente in suma de PM lei, se retine ca societatea nu a prezentat modalitatea de determinare a acestora in raport cu debitul contestat, dar avand in vedere calcularea acestora in raport de modul de determinare a diferentelor de catre organele de inspectie fiscala prin anexa nr. 12 la raportul de inspectie fiscala nr. yyyxxx/26.02.2009, rezulta ca accesoriile aferente debitului sunt in suma de PM1 lei, care urmeaza a fi respinse ca neintemeiate in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, iar diferenta in suma de PM2 lei urmeaza a fi respinsa ca nemotivata.

3.2. Referitor la impozitul pe veniturile nerezidentilor in suma de ND2 lei si accesoriile aferente in suma de NM2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea contestatoare era obligata sa calculeze, sa retina si sa vireze impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente, in temeiul Titlului V din Codul fiscal, pentru platile la extern efectuate catre firma straina FS cu sediul in Monaco, in conditiile in care aceasta nu este rezidenta a unei tari cu care Romania a incheiat o conventie pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si capital.

In fapt, conform raportului de inspectie fiscala nr. yyyxxx/26.02.2009 si a anexei nr. 14 la raport rezulta ca organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta suplimentara de impozit pe veniturile nerezidentilor in suma de ND2 lei si accesorii aferente in suma de NM2 lei, urmare a platilor externe catre firma Fs din Monaco efectuate in lunile ianuarie si februarie 2006 in suma de SC2 lei pentru servicii de consultanta. Societatea nu a prezentat certificat de rezidenta fiscala, astfel ca organele de inspectie fiscala au calculat un impozit pe veniturile nerezidentilor cu cota de 16% asupra sumei brute, cu mentiunea ca societatea retinuse si declarase un impozit in suma de R lei, rezultand o diferenta neretinita si nedeclarata in suma de ND2 lei.

In sustinerea contestatiei SC ABC SRL a prezentat traducerea certificatului emis la data de 26.03.2009 de catre Departamentul de Finante si Economie din Principatul Monaco, din care rezulta ca firma Fs realizeaza mai mult de 25% din cifra sa de afaceri in afara Principatului si este pasibila de plata impozitului pe profit instituit prin Ordonanta Suverana nr. 3152 din 1964.

In baza acestui certificat SC ABC SRL solicita aplicarea prevederilor art. 22 din Conventia de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Franta, in temeiul prevederilor art. 125² alin. (5) lit. a) din Codul fiscal, care includ sub aspectul teritorialitatii Principatul Monaco in teritoriul Republicii Franceze.

In drept, conform Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pentru anul fiscal 2006:

"Art. 113. - Nerezidentii care obtin venituri impozabile din Romania au obligatia de a plati impozit conform prezentului capitol si sunt denumiti in continuare contribuabil".

"Art. 115. - (1) Veniturile impozabile obtinute din Romania, indiferent daca veniturile sunt primite in Romania sau in strainatate, sunt:

i) venituri din prestarea de servicii de management **sau de consultanta** din orice domeniu, daca aceste venituri sunt obtinute de la un rezident sau daca veniturile respective sunt cheltuieli ale unui sediu permanent in Romania; [...]"

"Art. 116. - (1) Impozitul datorat de nerezidenti pentru veniturile impozabile obtinute din Romania **se calculeaza, se retine si se varsa la bugetul de stat de catre platitorii de venituri.**

(2) Impozitul datorat se calculeaza prin aplicarea urmatoarelor cote asupra veniturilor brute:

c) **16% in cazul oricaror alte venituri impozabile obtinute din Romania**, asa cum sunt enumerate la art. 115 [...]"

"Art. 118. - (1) In intelesul art. 116, **daca un contribuabil este rezident al unei tari cu care Romania a incheiat o conventie pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si capital**, cota de impozit care se aplica venitului impozabil obtinut de catre acel contribuabil din Romania nu poate depasi cota de impozit, prevazuta in conventie, care se aplica asupra acelu venit, potrivit alin. (2). In situatia in care cotele de impozitare din legislatia interna sunt mai favorabile decat cele din conventiile de evitare a dublei impuneri se aplica cotele de impozitare mai favorabile.

(2) Pentru aplicarea prevederilor conventiei de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligatia de a prezenta platitorului de venit, in momentul realizarii venitului, **certificatul de rezidenta fiscala eliberat de catre autoritatea competenta din statul sau de rezidenta (...)"**.

Potrivit art. 2, art. 3, art. 4 si art. 29 din Conventia privind evitarea dublei impuneri pe venit si avere dintre Romania si Republica Franceza, ratificata prin Decretul nr. 240/1974:

Articolul 2 - Impozite vizate

"1. **Prezenta conventie se aplica impozitelor pe venit si pe avere percepute in contul fiecaruia dintre statele contractante**, al subdiviziunilor lor administrativ-teritoriale si al colectivitatilor lor teritoriale, indiferent de sistemul de percepere.

3. Impozitele actuale care cad sub incidenta prezentei conventii sint urmatoarele:

b) in ceea ce priveste Franta:

1. impozitul pe venit;
 2. impozitul asupra societăților, inclusiv orice reținere la sursă, orice precompt sau plată anticipată aferentă impozitelor vizate mai sus;
- (mai jos denumite **impozit francez**)".

Articolul 3 - Definiții generale

"1. În sensul prezentei convenții:

e) expresia **autoritate competentă** indică:

- în cazul Franței, ministrul economiei și finanțelor sau reprezentantul sau autorizat;
- în cazul României, ministrul finanțelor sau reprezentantul sau autorizat".

Articolul 4 - Domiciliu fiscal

"1. În sensul prezentei convenții, **expresia rezident al unui stat contractant desemnează orice persoană care, în virtutea prevederilor legale ale statului menționat, este subiect de impunere în acest stat datorită domiciliului sau, rezidenței sale, al sediului statutar, al sediului conducerii sau orice alt criteriu de natură analogă**".

Articolul 29 - Sfera de aplicare teritorială

"Sfera de aplicare teritorială a prezentei convenții este:

- a) în ce privește România (...);
- b) **în ce privește Franța, departamentele Republicii Franceze și zonele situate în afara apelor teritoriale adiacente acestor departamente** asupra cărora, în conformitate cu dreptul internațional, Franța poate să exercite drepturi suverane relative la fundul mării sau subsolul marin, în vederea explorării sau exploatării resurselor lor naturale, dar numai în măsura în care persoana, proprietatea sau activitatea în legătură cu care se aplică convenția este în raport cu explorarea sau exploatarea acestor resurse".

Prin urmare, potrivit dispozițiilor legale sus citate, pentru veniturile obținute de nerezidenți din România sunt aplicabile dispozițiile legii interne în materie (Titlului V din Codul fiscal), cu excepția situațiilor în care contribuabilul nerezident are rezidența unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, dovedită cu certificatul de rezidență fiscală eliberat de autoritățile competente, caz în care prevederile convenției se aplică cu prioritate.

În speta, firma Fs are sediul în Monaco și plătește impozitul pe profit instituit prin Ordonanța Suverană nr. 3152 din 1964, după cum rezultă din certificatul emis de către Departamentul de Finanțe și Economie din Principatul Monaco.

Or, **Principatul Monaco este un stat suveran și independent, iar teritoriul său nu face parte din departamentele Republicii Franceze** (96 departamente ale Franței metropolitane și 4 departamente de peste mări, potrivit subdiviziunilor administrative ale Republicii Franceze), așa cum eronat a înțeles societatea contestatoare, chiar dacă între Principatul Monaco și Republica Franceză există relații speciale în diverse domenii.

Ca atare, având în vedere sfera de aplicare teritorială a Convenției ratificată prin Decretul nr. 240/1974, prevăzută expres la art. 29 lit. b) din Convenție, prevederile acesteia nu se pot aplica în cazul unei persoane cum este Fs din Monaco, care nu este subiect de impunere în Franța, nu plătește impozite pe venit sau pe capital statului francez și nu prezintă certificatul eliberat de autoritățile competente franceze care să-i ateste rezidența fiscală în Franța.

Invocarea prevederilor art. 125² alin. (5) lit. a) din Codul fiscal referitoare la includerea în teritoriul Republicii Franceze a Principatului Monaco este vădit eronată, în condițiile în care această includere este valabilă doar în cazul taxei pe valoarea adăugată (*impozit indirect care nu intră în sfera de aplicare a convențiilor de evitare a dublei impuneri*), după cum se precizează chiar la alin. (1) al art. 125² invocat, iar prevederile art. 125² din Codul fiscal au intrat în vigoare la data de 1 ianuarie 2007, în urma aderării României la Uniunea Europeană. De altfel, această includere convențională din considerente stricte de implementare a sistemului comun de TVA pe teritoriul Uniunii Europene rezultă chiar din formularea textului de lege "se

considera ca fiind incluse", astfel ca nu exista identitate intre teritoriile statelor membre, teritoriul vamal al Uniunii si teritoriul pe care se aplica sistemul comun de TVA.

Ca atare, avand in vedere ca firma Fs nu este rezidenta a Frantei si nici a unei alte tari cu care Romania a incheiat conventie de evitare a dublei impuneri, in mod legal si corect organele de inspectie fiscala au aplicat prevederile Titlului V din Codul fiscal si au determinat impozitul cu cota de 16% prevazuta la art. 116, motiv pentru care contestatia SC ABC SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind impozitul pe veniturile nerezidentilor in suma de ND2 lei si accesorii aferente in suma de NM2 lei.

3.3. Referitor la impozitul pe veniturile nerezidentilor in suma de ND3 lei si accesoriile aferente in suma de NM3 lei

Cauza supusa solutionarii este daca sunt aplicabile prevederile Conventiei de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Israel referitoare la impozitarea veniturilor din dobanzi cu o cota de impozit mai redusa, in conditiile in care beneficiarul nerezident a incasat integral veniturile din Romania, in suma bruta, fara a fi diminuate cu impozitul aferent, iar impozitul a fost suportat de platitorul de venituri roman.

In fapt, conform raportului de inspectie fiscala nr. yyyxxx/26.02.2009 si a anexei nr. 14 la raport rezulta ca organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta suplimentara de impozit pe veniturile nerezidentilor in suma de ND3 lei si accesorii aferente in suma de NM3 lei, pentru veniturile din dobanzi realizate in perioada 2005-2006 de firma nerezidenta K LTD din Israel.

Din raportul de inspectie fiscala nr. yyyxxx/26.02.2009 si anexa nr. 14 rezulta ca SC ABC SRL, in calitate de platitor al veniturilor realizate de nerezidentul mentionat, nu a calculat, nu a retinut si nu a virat niciun impozit pentru veniturile in cauza.

In sustinerea contestatiei SC ABC SRL a prezentat traducerea certificatului emis la data de 05.03.2009 de catre Ministerul de Finante din Israel, din care rezulta ca societatea K LTD este rezidenta a statului Israel pentru exercitiul fiscal **2009**.

In drept, potrivit Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"Art. 113. - **Nerezidentii care obtin venituri impozabile din Romania** au obligatia de a plati impozit conform prezentului capitol si **sunt denumiti in continuare contribuabil**".

"Art. 115. - (1) Veniturile impozabile obtinute din Romania, indiferent daca veniturile sunt primite in Romania sau in strainatate, sunt:

b) **dobanzi** de la un rezident; [...]"

"Art. 116. - (1) **Impozitul datorat de nerezidenti** pentru veniturile impozabile obtinute din Romania se calculeaza, se retine si se varsa la bugetul de stat de catre platitorii de venituri.

(2) **Impozitul datorat se calculeaza prin aplicarea urmatoarelor cote asupra veniturilor brute:**

c) **15% in cazul oricaror alte venituri impozabile obtinute din Romania**, asa cum sunt enumerate la art. 115 [...]"

"Art. 118. - (1) In intelesul art. 116, **daca un contribuabil este rezident al unei tari cu care Romania a incheiat o conventie pentru evitarea dublei impuneri** cu privire la impozitele pe venit si capital, *cota de impozit care se aplica venitului impozabil obtinut de catre acel contribuabil din Romania nu poate depasi cota de impozit, prevazuta in conventie, care se aplica asupra acelu venit, potrivit alin. (2). In situatia in care cotele de impozitare din legislatia interna sunt mai favorabile decat cele din conventiile de evitare a dublei impuneri se aplica cotele de impozitare mai favorabile.*

(2) Pentru aplicarea prevederilor conventiei de evitare a dublei impuneri **nerezidentul are obligatia de a prezenta** platitorului de venit, in momentul realizarii venitului, **certificatul**

de rezidenta fiscala eliberat de catre autoritatea competenta din statul sau de rezidenta(...)".

Ulterior, cota de impozit de 15% prevazuta la art. 116 alin. (2) lit. c) a fost modificata la 16% prin modificarile si completarile ulterioare ale Codului fiscal.

Cu privire la aplicabilitatea Titlului V din Codul fiscal si la continutul certificatului de rezidenta fiscala, pct. 12, pct. 13 si pct. 15 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada analizata, prevad urmatoarele:

"12. (9) **Prevederile titlului V din Codul fiscal se aplica atunci cand beneficiarul venitului obtinut din Romania este rezident al unui stat cu care Romania nu are incheiata conventie de evitare a dublei impuneri sau cand beneficiarul venitului obtinut din Romania, rezident al unui stat cu care Romania are incheiata conventie de evitare a dublei impuneri, nu prezinta certificatul de rezidenta fiscala sau documentul prevazut la pct. 13 alin. (1) ori atunci cand impozitul datorat de nerezident este suportat de catre platitorul de venit.**

13. (1) **Nerezidentul beneficiar al veniturilor** din Romania trebuie sa justifice in Romania **dreptul de a beneficia de prevederile conventiei** de evitare a dublei impuneri, incheiata intre Romania si statul sau de rezidenta, prin *prezentarea certificatului de rezidenta fiscala eliberat de autoritatea fiscala din statul respectiv. Pentru dovedirea rezidentei se poate prezenta si un alt document eliberat de catre o alta autoritate decat cea fiscala, care are atributii in domeniul certificarii rezidentei conform legislatiei interne a aceluia stat.*

15. (1) Nerezidentii care au realizat venituri din Romania pentru a beneficia de prevederile conventiilor de evitare a dublei impuneri vor depune in anul realizarii venitului sau in anul urmator realizarii acestuia la platitorul de venituri originalul certificatului de rezidenta fiscala sau al documentului prevazut la pct. 13 alin. (1), tradus si legalizat de organul autorizat din Romania.

(1¹) *Pana la prezentarea certificatului de rezidenta fiscala sau a documentului prevazut la pct. (13) alin. (1), veniturile din anul in care au fost realizate se impoziteaza potrivit titlului V din Codul fiscal.*

(2) **In certificatul de rezidenta fiscala** sau in documentul prevazut la pct. 13 alin. (1), prezentat de nerezidentii care au obtinut venituri din Romania, **trebuie sa se ateste ca acestia au fost rezidenti** in statele cu care Romania are incheiate conventii de evitare a dublei impuneri, **in anul/perioada obtinerii veniturilor sau in anul/perioada pentru care a fost emis certificatul de rezidenta fiscala sau documentul prevazut la pct. 13 alin. (1).**

(4) Forma si continutul certificatului de rezidenta fiscala sau ale documentului prevazut la pct. 13 alin. (1) pentru nerezidenti sunt cele emise de autoritatea din statul de rezidenta al beneficiarului venitului. Certificatul de rezidenta fiscala sau documentul prevazut la pct. 13 alin. (1) trebuie sa cuprinda, in principal, elemente de identificare a nerezidentului, precum si a autoritatii care a emis certificatul de rezidenta fiscala sau documentul prevazut la pct. 13 alin. (1), ca de exemplu: numele, denumirea, adresa, codul de identificare fiscala, **mentiunea ca este rezident fiscal in statul emitent**, precum si data emiterii certificatului sau a documentului".

*Astfel, potrivit dispozitiilor legale sus-citate, in cazul veniturilor obtinute din Romania de nerezidenti, impozitul pe venit se aplica pe baza prevederilor din Titlul V din Codul fiscal, atunci cand **beneficiarul venitului, adica nerezidentul, in calitate de contribuabil** al statului roman, se afla in trei situatii distincte:*

- 1. este rezident al unui stat cu care Romania nu are incheiata conventie de evitare a dublei impuneri;

- 2. este rezident al unui stat cu care Romania are incheiata conventie de evitare a dublei impuneri, dar nu prezinta certificatul de rezidenta fiscala;

- 3. este rezident al unui stat cu care Romania are incheiata conventie de evitare a dublei impuneri, prezinta certificatul de rezidenta fiscala, **dar nu suporta el insusi impozitul din**

venitul obtinut, acesta fiind suportat de catre platitorul de venit, in cazul in care prin conventie este acordat statului de sursa dreptul de impozita o anumita categorie de venituri.

In situatia inversa, nerezidentul beneficiar al unor venituri din Romania, in situatia in care prezinta certificatul de rezidenta fiscala din care rezulta ca este rezident al unui stat cu care Romania a incheiat conventie de evitare a dublei impuneri, poate solicita dreptul de a se bucura prevederile respectivei conventii, in sensul fie ca veniturile sale sunt exceptate de la impozitare in statul de sursa Romania, fie ca veniturile respective sunt impozitate in statul de sursa Romania, dar prin aplicarea unei cote de impozitare mai favorabila, in masura in care o astfel de cota este prevazuta in conventie. Cu alte cuvinte, nerezidentul beneficiar poate solicita, in baza prevederilor conventiei, ca din veniturile care i se cuvin sa nu-i fie retinut vreun impozit roman ori sa-i fie retinut un impozit diminuat, dupa caz.

Conform art. 11 din Conventia pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit dintre Romania si Israel, ratificata prin Legea nr. 39/1998 "dobanzile provenind dintr-un stat contractant si platite unui rezident al celuilalt stat contractant pot fi impuse in acel celalalt stat contractant", dar in situatia in care primitorul este beneficiarul efectiv al dobanzilor, impozitul astfel stabilit nu va depasi o anumita cota "**din suma bruta a dobanzilor**".

Din punct de vedere fiscal, se retine ca *de beneficiile unei conventii de evitare a dublei impuneri se pot bucura numai cei care au calitatea de debitori in cadrul raporturilor juridice fiscale, altfel spus contribuabilii nerezidenti in intelesul legii fiscale, care trebuie sa suporte sarcina fiscala (impozitul) din veniturile/beneficiile proprii, si nicidecum alte persoane care intervin in cadrul raporturilor juridice fiscale, cum sunt platitorii care, in numele debitorilor, conform legii, au obligatia de a calcula, de a retine si de a vira impozitul datorat de debitori, dupa cum stipuleaza si art. 26 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.*

In speta, veniturile din dobanzi au fost incasate de firma K LTD in **suma bruta, nediminuate cu vreun impozit român** (in cota prevazuta de Codul fiscal ori in cota mai redusa prevazuta de Conventia de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Israel).

Desi firma nerezidenta K LTD are calitatea de contribuabil, veniturile sale fiind supuse impozitului in Romania, platitorul care intra in relatia cu organele fiscale din Romania, respectiv persoana obligata sa calculeze, **sa retina** (din veniturile brute ale firmei straine) si sa vireze impozitul pe veniturile obtinute din Romania este societatea platitoare a venitului, SC ABC SRL, care nu si-a indeplinit obligatiile exprese stipulate la art. 116 alin. (1) din Codul fiscal in sarcina platitorilor de venituri. Chiar si in ipoteza in care firma straina prezenta certificatul de rezidenta fiscala, SC ABC SRL ar fi fost oricum obligata sa calculeze impozitul, sa-l retina (din dobanzile cuvenite firmei K) si ulterior sa-l vireze, pe baza cotei de impozitare prevazuta in Conventie pentru aceasta categorie de venituri, astfel ca firma K incasa veniturile din dobanzi diminuate cu impozitul retinut in Romania.

Cum firma K LTD din Israel nu a suportat din veniturile proprii impozitul român datorat, in conditiile descrise mai sus, societatea platitoare de venituri SC ABC SRL nu se poate prevala de prevederile Conventiei de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Israel, chiar daca a prezentat ulterior inspectiei fiscale copia tradusa a certificatului de rezidenta fiscala al firmei straine, **intrucat firma nerezidenta nu a fost afectata in niciun fel de prevederile legislatiei fiscale romanesti, tocmai datorita nerespectarii acestei legislatii de catre platitoarea SC ABC SRL.**

Ca atare, in aceasta situatie devin aplicabile prevederile pct. 12 alin. (9) teza finala din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora "**Prevederile titlului V din Codul fiscal se aplica [...] atunci cand impozitul datorat de nerezident este suportat de catre platitorul de venit**", societatea contestatoare avand obligatia sa vireze la bugetul statului impozit stabilit de

organele fiscale in temeiul Titlului V din Codul fiscal in suma de 92.838 lei debit si 81.171 lei accesorii aferente.

De asemenea, in subsidiar se retine ca certificatul emis de Ministerul de Finante din Israel atesta rezidenta fiscala a firmei K LTD pentru exercitiul fiscal 2009, fara sa ateste rezidenta si pentru anii fiscali anteriori cand au fost obtinute veniturile (2005-2006), ceea ce contravine dispozitiilor pct. 15 alin. (2) din Normele metodologice anterior citate.

Fata de cele anterior precizate urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia SC ABC SRL pentru capatul de cerere privind impozitul pe veniturile nerezidentilor in suma de ND3 lei si accesorii aferente in suma de NM3 lei.

3.4. Referitor la impozitul pe veniturile nerezidentilor in suma de ND4 lei si accesorii aferente in suma de NM4 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea contestatoare era obligata sa calculeze, sa retina si sa vireze impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente, in temeiul Titlului V din Codul fiscal, pentru serviciile de consultanta platite la extern unui nerezident francez, in conditiile in care beneficiarul a prezentat certificatul de rezidenta fiscala dupa finalizarea inspectiei fiscale, iar prin raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza deciziei de impunere nu s-a analizat daca aceste plati la extern se incadreaza la articolele din Conventia de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Franta, pentru care se retine impozit si in statul de sursa a veniturilor ori la articolul "Alte venituri", pentru care impozitul se datoreaza numai in statul de rezidenta a beneficiarului venitului.

In fapt, conform raportului de inspectie fiscala nr. yyyxxx/26.02.2009 si a anexei nr. 14 la raport rezulta ca organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta suplimentara de impozit pe veniturile nerezidentilor in suma de ND4 lei si accesorii aferente in suma de NM4 lei pentru veniturile din consultanta realizate in anul 2006 de Sa din Franta.

Din raportul de inspectie fiscala nr. yyyxxx/26.02.2009 si anexa nr. 14 rezulta ca SC ABC SRL, in calitate de platitor al veniturilor realizate de nerezidentul francez, nu a calculat, nu a retinut si nu a virat niciun impozit pentru veniturile in cauza.

In sustinerea contestatiei SC ABC SRL invoca faptul ca aceste venituri nu se impoziteaza in Romania conform art. 22 din Conventia de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Franta.

La solicitarea organului de solutionare a contestatiei, cu adresa nr./06.05.2009 SC ABC SRL a prezentat traducerea certificatului fiscal pentru domnul Sa, emis la data de 01.04.2009 de catre Directia Generala de Finante Publice - Directia de Servicii Fiscale din Paris - Quest, prin care se certifica ca domnul Sa "**isi declara veniturile domniei sale in Franta catre serviciul nostru (declaratia de venituri 2006), in calitate de rezident fiscal in temeiul articolului 4 din conventia fiscala franco-romana din data de 27 septembrie 1974**, mentionand ca resedinta principala la data de 1 ianuarie 2007 adresa".

In drept, potrivit Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pentru anul fiscal 2006:

"Art. 113. - **Nerezidentii care obtin venituri impozabile din Romania** au obligatia de a plati impozit conform prezentului capitol si **sunt denumiti in continuare contribuabil**".

"Art. 115. - (1) Veniturile impozabile obtinute din Romania, indiferent daca veniturile sunt primite in Romania sau in strainatate, sunt:

i) venituri din prestarea de **servicii** de management sau **de consultanta** din orice domeniu, daca aceste venituri sunt obtinute de la un rezident sau daca veniturile respective sunt cheltuieli ale unui sediu permanent in Romania; [...]"

"Art. 116. - (1) Impozitul datorat de nerezidenti pentru veniturile impozabile obtinute din Romania se calculeaza, se retine si se varsa la bugetul de stat de catre platitorii de venituri.

(2) **Impozitul datorat se calculeaza prin aplicarea urmatoarelor cote asupra veniturilor brute:**

c) **16% in cazul oricaror alte venituri impozabile obtinute din Romania**, asa cum sunt enumerate la art. 115 [...]"

"Art. 118. - (1) In intelesul art. 116, **daca un contribuabil este rezident al unei tari cu care Romania a incheiat o conventie pentru evitarea dublei impuneri** cu privire la impozitele pe venit si capital, *cota de impozit care se aplica venitului impozabil obtinut de catre acel contribuabil din Romania nu poate depasi cota de impozit, prevazuta in conventie, care se aplica asupra acelu venit, potrivit alin. (2). In situatia in care cotele de impozitare din legislatia interna sunt mai favorabile decat cele din conventiile de evitare a dublei impuneri se aplica cotele de impozitare mai favorabile.*

(2) Pentru aplicarea prevederilor conventiei de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligatia de a prezenta platitorului de venit, in momentul realizarii venitului, **certificatul de rezidenta fiscala eliberat de catre autoritatea competenta din statul sau de rezidenta(...)**".

Cu privire la aplicabilitatea Titlului V din Codul fiscal si la continutul certificatului de rezidenta fiscala, pct. 12, pct. 13 si pct. 15 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pentru anul fiscal 2006, prevad urmatoarele:

"12. (9) **Prevederile titlului V din Codul fiscal se aplica atunci cand beneficiarul venitului obtinut din Romania este rezident al unui stat cu care Romania nu are incheiata conventie de evitare a dublei impuneri sau cand beneficiarul venitului obtinut din Romania, rezident al unui stat cu care Romania are incheiata conventie de evitare a dublei impuneri, nu prezinta certificatul de rezidenta fiscala sau documentul prevazut la pct. 13 alin. (1) ori atunci cand impozitul datorat de nerezident este suportat de catre platitorul de venit.**

13. (1) Nerezidentul beneficiar al veniturilor din Romania trebuie sa justifice in Romania dreptul de a beneficia de prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri, incheiata intre Romania si statul sau de rezidenta, prin *prezentarea certificatului de rezidenta fiscala eliberat de autoritatea fiscala din statul respectiv. Pentru dovedirea rezidentei se poate prezenta si un alt document eliberat de catre o alta autoritate decat cea fiscala, care are atributii in domeniul certificarii rezidentei conform legislatiei interne a acelu stat.*

15. (1) Nerezidentii care au realizat venituri din Romania pentru a beneficia de prevederile conventiilor de evitare a dublei impuneri vor depune in anul realizarii venitului sau in anul urmator realizarii acestuia la platitorul de venituri originalul certificatului de rezidenta fiscala sau al documentului prevazut la pct. 13 alin. (1), tradus si legalizat de organul autorizat din Romania.

(1¹) Pana la prezentarea certificatului de rezidenta fiscala sau a documentului prevazut la pct. (13) alin. (1), veniturile din anul in care au fost realizate se impoziteaza potrivit titlului V din Codul fiscal.

(2) **In certificatul de rezidenta fiscala sau in documentul prevazut la pct. 13 alin. (1), prezentat de nerezidentii care au obtinut venituri din Romania, trebuie sa se ateste ca acestia au fost rezidenti** in statele cu care Romania are incheiate conventii de evitare a dublei impuneri, **in anul/perioada obtinerii veniturilor sau in anul/perioada pentru care a fost emis certificatul de rezidenta fiscala sau documentul prevazut la pct. 13 alin. (1).**

(4) Forma si continutul certificatului de rezidenta fiscala sau ale documentului prevazut la pct. 13 alin. (1) pentru nerezidenti sunt cele emise de autoritatea din statul de rezidenta al beneficiarului venitului. Certificatul de rezidenta fiscala sau documentul prevazut la pct. 13 alin. (1) trebuie sa cuprinda, in principal, elemente de identificare a nerezidentului, precum si a autoritatii care a emis certificatul de rezidenta fiscala sau documentul prevazut la pct. 13 alin. (1), ca de exemplu: numele, denumirea, adresa, codul de identificare fiscala, **mentiunea ca este rezident fiscal in statul emitent**, precum si data emiterii certificatului sau a documentului".

Conform prevederilor pct. 2 din Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 2/2005, aprobată prin O.M.F.P. nr. 1445/2005, astfel cum au fost modificate prin Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 4/2006, aprobată prin O.M.F.P. nr. 1.551/2006:

"2. In baza convențiilor de evitare a dublei impunerii, coroborate cu legislația internă în materie:

*In situația prezentării, în termenul de prescripție, a certificatului de rezidență fiscală care atestă că beneficiarul venitului are rezidență fiscală într-un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impunerii cu România, **veniturile obținute de acest nerezident din România sunt impozabile potrivit convenției**, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidență fiscală în acel stat contractant pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile, **producând efecte inclusiv asupra calculului de obligații fiscale accesorii aferente**, acestea calculându-se numai pentru impozitul calculat conform convenției și neachitat în termen."*

Prin urmare, potrivit dispozițiilor legale sus-citate, în materie de impozit pe venit obținute de nerezidenți din România, prevederile convențiilor de evitare a dublei impunerii încheiate de România cu alte state se aplică cu prioritate, în măsura în care sunt mai favorabile și nerezidenții beneficiari prezintă certificatele care atestă rezidența lor fiscală într-unul din aceste state, cu excepția situației în care veniturile nerezidenților nu sunt afectate de impozitele datorate conform convențiilor, acestea fiind suportate de către platitorii români de venituri.

În speta, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de impozit în suma de N lei, urmare a plăților externe către Sa cu domiciliul în Franța, în luna decembrie 2006, pentru servicii de consultanță, în temeiul art. 115 alin. (1) lit. i) din Legea nr. 571/2003, în timp ce SC ABC SRL susține că nu avea obligația reținerii niciunui impozit în temeiul art. 22 din Convenția de evitare a dublei impunerii dintre România și Franța, întrucât veniturile din consultanță nu sunt menționate expres în Convenție și prezintă în acest sens certificatul fiscal, prin care autoritățile fiscale franceze certifică că acesta își declară veniturile sale în Franța, inclusiv cele aferente anului 2006 conform declarației, în calitate de rezident fiscal în înțelesul art. 4 din Convenție.

Astfel, potrivit art. 22 din Convenția privind evitarea dublei impunerii pe venit și avere dintre România și Republica Franceză, ratificată prin Decretul nr. 240/1974:

"Articolul 22 - Venituri care nu au fost expres menționate

Elementele de venituri ale unui rezident al unui stat contractant, care nu sunt în mod expres menționate în articolele precedente ale prezentei convenții sunt impozabile numai în acest stat".

Ca urmare, în vederea stabilirii dacă pentru plățile la extern către Sa societatea platitoare SC ABC SRL avea obligația să calculeze, să rețină și să vireze impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente este necesară încadrarea în una din categoriile de venituri prevăzute de Convenția ratificată prin Decretul nr. 240/1974, menționate în articolele precedente articolului 22, cum sunt: dividende, dobanzi, redevențe, castiguri de capital, profesii libere etc.

Potrivit celor de mai sus, se reține că prin raportul de inspecție fiscală nr. yyyxxx/26.02.2009 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă veniturile realizate de domnul Sa se încadrează în categoria "alte venituri" pentru care, conform Convenției, statul de sursă (România) nu are niciun drept de impozitare sau dacă acestea se încadrează în anumite categorii de venituri, pentru care Convenția prevede condițiile și cotele de impozitare a acestor venituri și în statul de sursă a veniturilor, platitorul având obligații referitoare la calcularea, reținerea și virarea impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente.

Pe cale de consecință, se va desființa decizia de impunere nr. yyy/26.02.2009 pentru impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente în suma de ND4 lei și majorări de

intarziere aferente in suma de NM4 lei, urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze la reanalizarea platilor la extern efectuate de SC ABC SRL catre persoana fizica nerezidenta Sa, in sensul daca acestea se incadreaza in categoria "alte venituri" prevezuta la art. 22 din Conventia de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Franta, pentru care nu exista obligatia retinerii la sursa a impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente sau daca acestea se incadreaza intr-o anumita categorie de venituri, prevazuta in mod expres la articolele precedente, pentru care statul de sursa are un drept de impozitare, caz in care societatea platitoare avea obligatia calcularii, retinerii si virarii impozitului aferent.

3.5. Referitor la impozitul pe veniturile nerezidentilor in suma de ND5 lei si accesoriile aferente in suma de NM5 lei

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii se poate investi cu analiza pe fond a contestatiei pentru acest capat de cerere, in conditiile in care contestatoarea nu a respectat termenul legal de exercitare a caii administrative de atac.

In fapt, prin contestatia nr. 112/31.03.2009, inregistrata sub nr. 15692/01.04.2009 SC ABC SRL a contestat decizia de impunere nr. yyy/26.02.2009, solicitand anulara partiala a deciziei si exonerarea in mod expres de plata sumei de 971.396 lei, compusa din:

- PD lei impozit pe profit si PM lei majorari de intarziere aferente;
- ND2 lei impozit pe veniturile persoanelor nerezidente si NM2 lei majorari de intarziere aferente, pentru platile la extern catre Fs din Monaco;
- ND3 lei impozit pe veniturile persoanelor nerezidente si NM3 lei majorari de intarziere aferente, pentru platile la extern catre K Ltd din Israel;
- ND4 lei impozit pe veniturile persoanelor nerezidente si NM4 lei majorari de intarziere aferente, pentru platile la extern catre Sa din Franta.

Ulterior, **in data de 12.05.2009**, prin adresa nr., inregistrata sub nr./12.05.2009 SC ABC SRL **si-a majorat pretentiile din contestatia initiala**, solicitand **anulara suplimentara a deciziei de impunere si pentru suma de ND5 lei impozit pe veniturile persoanelor nerezidente si NM5 lei majorari de intarziere aferente, pentru platile la extern catre Cf din Italia.**

In drept, sunt incidente prevederile art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza urmatoarele:

"Art. 207. - (1) **Contestatia se va depune in termen de 30 de zile de la data comunicarii actului administrativ fiscal, sub sanctiunea decaderii**".

Potrivit art. 68 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 68. - *Termenele de orice fel privind exercitarea drepturilor si indeplinirea obligatiilor prevazute de Codul de procedura fiscala, precum si de alte dispozitii legale aplicabile in materie, daca legea fiscala nu dispune altfel, se calculeaza potrivit dispozitiilor Codului de procedura civila*".

In conformitate cu prevederile art. 101 din Codul de procedura civila:

"Termenul se inteleg pe zile libere, neintrand in socoteala nici ziua cand a inceput, nici ziua cand s-a sfarsit termenul.

Termenele statornicite pe ore incep sa curga de la miezul noptii zilei urmatoare.

Termenele statornicite pe ani, luni sau saptamani se sfarsesc in ziua anului, lunii sau saptamanii corespunzatoare zilei de plecare.

Termenul care, incepand la 29, 30 sau 31 ale lunii, se sfarseste intr-o luna care nu are o asemenea zi, se va socoti implinit in ziua cea din urma a lunii.

Termenul care se sfarseste intr-o zi de sarbatoare legala, sau cand serviciul este suspendat, se va prelungi pana la sfarsitul primei zile de lucru urmatoare."

Totodata, conform pct. 3.13 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui ANAF nr. 519/2005:

"Cand contestatorul își majoreaza pretentiile, dispozitiile procedurale privind termenul de depunere a contestatiei se aplica corespunzator pentru diferenta contestata suplimentar".

Se retine ca termenul de depunere a contestatiei prevazut in O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata are caracter imperativ si incepe sa curga de la data comunicarii deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. yyy/26.02.2009, in speta de la data comunicarii sub semnatura in data de **02.03.2009**.

Din datele existente la dosarul cauzei reiese ca SC ABC SRL a solicitat anularea deciziei de impunere si exonerarea de plata sumei de ND5 lei impozit pe veniturile persoanelor nerezidente si NM5 lei majorari de intarziere aferente, prin completarea contestatiei in data de **12.05.2009**, cu adresa nr./12.05.2009, inregistrata sub nr./12.05.2009.

Prin aplicarea prevederilor legale anterior citate, reiese ca termenul de 30 de zile prevazut pentru depunerea contestatiei a inceput sa curga din ziua de **03.03.2009** si s-a implinit in ziua de **01.04.2009**, SC ABC SRL avand posibilitatea sa depuna contestatia pana in data de **02.04.2009, inclusiv**.

Rezulta ca societatea a depus contestatia, prin care a contestat noi sume fata de sumele solicitate initial, in data de 12.05.2009, **dupa 40 de zile de la data primirii deciziei** de impunere contestate, peste termenul de 30 de zile prevazut de art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, desi prin decizia contestata i s-a indicat in mod expres posibilitatea contestarii si termenul de 30 de zile in care poate fi exercitata aceasta posibilitate.

Intrucat contestatoarea nu a respectat conditiile procedurale impuse de legislatia fiscala, cu privire la termenul de depunere a contestatiei, depasind termenul de contestare de 30 de zile a decazut din dreptul de a-i fi solutionata pe fond contestatia **pentru acest capat de cerere**, astfel incat aceasta urmeaza a se respinge ca nedepusa in termen, potrivit art. 217 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Daca organul de solutionare competent constata neindeplinirea unei conditii procedurale, contestatia va fi respinsa fara a se proceda la analiza pe fond a cauzei",

coroborat cu pct. 13.1 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui ANAF nr. 519/2005, care prevede: "Contestatia poate fi respinsa ca: a) nedepusa in termen, in situatia in care aceasta a fost depusa peste termenul prevazut de prezenta lege (...)".

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 7 alin. (1) si art. 9 alin. (7) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, pct. 9.14 din Instructiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aprobate prin H.G. nr. 859/2002, art. 11 alin. (1), art. 113, art. 115 alin. (1) lit. b) si i), art. 116 si art. 118 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 48 - Titlul II si pct. 12 alin. (9), pct. 13 alin. (1) si pct. 15 alin. (1), (1¹), (2) si (4) - Titlul V din Normele metodologice date in aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 2 din Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 2/2005, aprobata prin O.M.F.P. nr. 1445/2005, astfel cum au fost modificate prin Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 4/2006, aprobata prin O.M.F.P. nr. 1.551/2006, art. 2, art. 3, art. 4, art. 22 si art. 29 din Conventia privind evitarea dublei impuneri pe venit si avere dintre Romania si Republica Franceza, ratificata prin Decretul nr. 240/1974, art. 26, art. 68, art. 207 alin. (1) si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct. 3.13 si pct. 13.1 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui ANAF nr. 519/2005

DECIDE:

1. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC ABC SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. yyy/26.02.2009, emisa de organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru impozitul pe profit in suma de **PD1 lei**, majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de **PM lei**, impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente in suma de **ND2+ND3 lei** si majorarile de intarziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente in suma de **NM2+NM3 lei**.

2. Desfiinteaza in parte decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. yyy/26.02.2009, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente in suma de **ND4 lei** si majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente in suma de **NM4 lei**, urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze cauza, pe aceeasi perioada si pentru aceleasi debite si accesorii, in functie de cele precizate in cuprinsul prezentei decizii.

3. Respinge ca nedepusa la termen contestatia formulata de SC ABC SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. yyy/26.02.2009, emisa de organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente in suma de **ND5 lei** si majorarile de intarziere aferente in suma de **NM5 lei**.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Curtea de Apel Bucuresti.