

DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE TIMIȘ

DECIZIE NR. 94/31/16.02.2007

privind soluționarea contestației formulate de
S.C. W S.R.L. și înregistrată la D.G.F.P. Timiș sub nr...

Biroul Soluționarea Contestațiilor al D.G.F.P. Timiș a fost sesizat de ANAF-D.G.F.P. Timiș – A.C.F. Timiș prin adresa nr....înregistrată la D.G.F.P. Timiș sub nr. ... cu privire la contestația formulată de S.C. WV S.R.L. cu sediul în localitatea Timișoara, str...., județul Timiș.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor dispuse prin decizia de impunere nr.... precum și împotriva raportului de inspecție fiscală încheiat la data de ..., solicitând anularea acestuia ca fiind netemeinic și nelegal, acte administrative întocmite de inspectori din cadrul D.G.F.P. Timiș - Activitatea de Inspecție Fiscală și a fost depusă în termenul prevăzut de art. 177 alin.1 din OG 92/2003 titlul IX, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind autentificată prin semnătura și ștampila reprezentantului legal al unității, avocat ..., împuternicit prin anexa la contractul de asistență juridică nr.... și Împuternicirea Avocațială nr....

Din analiza dosarului contestației se constată că au fost întrunite condițiile prevăzute de art. 175, art.176 și art. 179 din OG nr. 92/2003 titlul IX, republicată, cu modificările și completările ulterioare, privind soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale; DGFP Timiș prin Biroul Soluționare Contestații este competentă să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată și înregistrată la D.G.F.P. Timiș sub nr. ..., petenta contestă măsurile dispuse prin decizia de impunere nr.... și raportul de inspecție fiscală încheiat la data de, acte administrativ fiscale emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș –Activitatea de Control.

În drept contestația se întemeiază pe prevederile art. 169, 170 din O.G. nr. 92/2003.

În susținerea contestației petenta formulează următoarele argumente:

În conținutul raportului de inspecție fiscală sunt cuprinse o serie de erori și aspecte ce nu sunt conforme cu situația reală, fiind întâlnite, de asemenea, și nenumărate omisiuni, toate acestea concurând la o interpretare cu totul eronată.

Astfel petenta subliniază că pentru raporturile comerciale dintre societatea petentă și societatea comercială ucrainiană N cu privire la impozitare sunt aplicabile prevederile Convenției din 29/03/1996 încheiate între Guvernul României și Guvernul Ucrainei pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital, publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 272 din 01/11/1996.

Potrivit dispozițiilor articolului 7 al convenției mai sus amintite, intitulat „profiturile întreprinderii”, alin. 1: „Profiturile unei întreprinderi a unui stat contractant vor fi

impozabile numai în acel stat, în afara de cazul când întreprinderea exercită activitate de afaceri în celălalt stat contractant printr-un sediu permanent situat acolo."

Întrucât sumele încasate în urma prestării de servicii (art. 129 alin. 2 lit. a. din Codul Fiscal califică închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor ca fiind o prestare de servicii) reprezintă profit al întreprinderii prestatoare, în speță societatea ucrainiană, toate impozitele și taxele generate din asemenea profituri vor fi achitate numai în statul Ucrainian. Această concluzie se impune cu atât mai mult cu cât, raportat la convenția de evitare a dublei impuneri mai sus menționată societatea ucrainiană nu deține pe teritoriul României nici un sediu, pentru a putea deveni astfel subiect impozabil în România.

Din prevederile convenției reiese extrem de clar că statele Roman și Ucrainian au optat cu privire la impozitarea profiturilor unui comerciant care nu-și desfășoară activitatea pe teritoriul celuilalt stat prin intermediul unui sediu permanent pentru sistemul impozitării în statul de rezidență a acelui comerciant, în speță Ucraina, și nicidecum pentru impozitarea la sursă, respectiv în România, situația în care agentul economic ar fi avut obligațiile care au fost reținute în mod eronat în raportul eronat.

Situația este identică și cu privire la raporturile comerciale întreprinse cu societatea moldoveană S.C. A Republica Moldova.

Pentru a dovedi rezidența societăților străine cu care societatea a colaborat pe teritoriile statului ucrainian, respectiv moldovenesc, s-a depus în copie un certificat de rezidență fiscală emis de autoritățile fiscale ale Republicii Moldova, pentru anul 2005 - anul colaborării cu aceasta societate, precum și un certificat emis de Administrația financiară a Ucrainei care atestă că societatea comercială N, societate pe acțiuni prin subscripție publică cu destinație specială este înregistrată la data de 23.10.1999, nr. 14031532, având codul numeric personal al persoanei juridice pentru plata impozitului

Mai mult, contractul cu societatea comercială ucrainiană este în prezent în derulare, astfel încât impozitele și taxele aferente sumelor derulate în temeiul acestui contract, aferente anului 2006 nu pot fi încă determinate și impuse până la finalizarea contractului sau la finele anului curent, astfel încât cu privire la sumele impozitele, dobânzile și penalitățile calculate aferente sumelor achitate pentru serviciile prestate, impozite care, în mod eronat, în opinia reprezentanților autorității fiscale ar fi trebuit să le rețină, societatea invocând și excepția prematurității.

II. Prin decizia nr.480/167/15.09.2006, Biroul Soluționarea Contestațiilor din cadrul D.G.F.P. Timiș a dispus refacerea parțială a Raportului de Inspecție Fiscală înregistrat la D.G.F.P. Timiș sub nr. ... și a Deciziei de impunere nr...., refacere referitoare la partea privind impozitul pe veniturile obținute în România de nerezidenți persoane juridice.

Prin Raportul de Inspecție Fiscală înregistrat la D.G.F.P. Timiș, au fost calculate diferențe majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile realizate în România de persoane juridice nerezidente, după cum urmează:

Impozitul pe venitul realizat de nerezidenți:

Majorări de întârziere:

Penalități de întârziere:

Diferențele și accesoriile mai sus menționate, au fost calculate pentru perioada 2005 - iunie 2006, ca urmare a neprezentării de către societate a certificatelor de rezidență fiscală a furnizorilor externi de servicii aviatice, respectiv Compania Aeriană de Stat "A" din Moldova și respectiv „N” Ucraina. Impozitul datorat de societate a fost calculat prin aplicarea cotei de 15% asupra bazei de impozitare, conform prevederilor art. 115 alin.(1) lit. k și

art. 116 alin.(2) lit. c din Legea 571/2003 cu completările și modificările ulterioare.

Ulterior datei primirii Deciziei de Impunere nr... S.C. W SRL Timișoara a depus contestație pentru sumele stabilite suplimentar de către organele de control suma totală contestată fiind de... lei reprezentând diferențele, majorările de întârziere și penalitățile de întârziere mai sus menționate.

În susținerea contestației formulate, reprezentanții S.C.W... SRL Timișoara au depus în xerocopie la dosarul contestației, certificatele de rezidență fiscală a Companiei Aeriene de Stat "A" din Moldova și respectiv "N" - Ucraina, fapt care a dus la emiterea Deciziei nr.... prin care s-a dispus refacerea controlului cu privire la impozitul pe veniturile realizate în România de nerezidenți, persoane juridice.

Cu ocazia verificării de refacere reprezentanții societății au prezentat în original organului de control certificatele de rezidență fiscală pentru perioada 2005 – 30.06.2006 a furnizorilor de servicii S.C A din Moldova și S.C. N din Ucraina, societăți care au prestat către S.C.W SRL Timișoara, prestări de servicii constând în închirierea de elicoptere.

Având în vedere elementele suplimentare prezentate controlului de reprezentantul legal al societății, s-a procedat la reanalizarea situației și a temeiului legal, constatându-se următoarele:

- conform prevederilor art. 115 alin. (1) lit. k din Legea nr. 571/2003, sunt supuse impozitării, venituri din servicii prestate în România de nerezidenți, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate.

- conform prevederilor art. 116 alin. (1) și (2) din Legea 571/2003:

„(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. Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:

a) 5% pentru veniturile din dobânzile la depozitele la termen, certificatele de depozit și alte instrumente de economisire la bănci și alte instituții de credit autorizate și situate în România;

b) 20% pentru veniturile obținute din jocurile de noroc, prevăzute la art. 115 alin. (1) lit. p;

c) 15% în cazul oricăror alte venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art. 115.

(2) Următoarele venituri impozabile obținute din România nu sunt impozitate potrivit prezentului capitol și se impozitează conform titlurilor II sau III, după caz:

a) veniturile unui nerezident, care sunt atribuibile unui sediu permanent în România;"

- conform prevederilor art. 7 alin.(1) pct.17 din Legea 571/2003 *"În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație: nerezident - orice persoană juridică străină și orice persoană fizică nerezidentă;"*

- conform prevederilor art. 118 alin. (1) și alin.(2) din Legea 571/2003: *"În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit prevăzută în convenție, care se aplică asupra acelui venit, potrivit alin. (2). În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impozitare mai favorabile. Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit certificatul de rezidență fiscală."*

- controlul constată că în convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate între România și Republica Moldova, respectiv între România și Republica Ucraină, convenții ratificate prin Legea 60/1995 și Legea 128/1996, impozitul pe veniturile din prestări de servicii realizate în România de rezidenți ai Moldovei și Ucrainei nu figurează ca făcând obiectul evitării dublei impuneri, condiții în care, în acest caz sunt aplicabile reglementările legale menționate în Legea nr. 571/2003 și mai sus menționate.

În raportul de inspecție fiscală se menționează că prevederile art. 7 „Profiturile întreprinderii” din Legea 60/1995 și art. 7 „Profiturile întreprinderilor” din Legea 128/1996 privind Convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate între România și Moldova, respectiv Ucraina, se referă la impozitul pe profiturile realizate de societățile rezidente și nu la impozitul pe veniturile din prestări de servicii.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, controlul constată că diferențele de impozit pe veniturile realizate în România de persoane juridice nerezidente și accesoriile aferente, stabilite în Raportul de Inspecție Fiscală înregistrat la D.G.F.P. Timiș sub nr.... sunt corect calculate.

III. Având în vedere constatările organului de control, susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare în perioada verificată invocate de către contestator și de către organele de control, organul de soluționare a contestației reține:

Prin decizia nr....., Biroul Soluționarea Contestațiilor din cadrul D.G.F.P. Timiș a dispus refacerea parțială a Raportului de Inspecție Fiscală înregistrat la D.G.F.P. Timiș sub nr....și a Deciziei de impunere nr.....

Cu ocazia reverificării fiscale, reprezentanții societății au prezentat în original organului de control (așa cum se menționează în RIF nr....) certificatele de rezidență fiscală pentru perioada 2005 – 30.06.2006 a furnizorilor de servicii S.C. A.... din Moldova și S.C. N... din Ucraina, societăți care au prestat către S.C.W.. SRL Timișoara, prestări de servicii constând în închirierea de elicoptere.

Conform prevederilor art. 118 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, și a normelor metodologice la acest aliniat:

- art. 118 alin. 2 „*Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit certificatul de rezidență fiscală*”

- norme metodologice la art. 118 alin. 2 „*nerezidentul beneficiar al veniturilor din România trebuie să justifice în România dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, încheiată între România și statul său de rezidență, prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din statul respectiv....*”

Dat fiind faptul că furnizorii nerezidenți au prezentat certificate de rezidență fiscală le sunt aplicabile prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri, convenții ratificate prin Legea nr. 60/1995 privind convenția încheiată între România și Moldova și Legea nr. 128/1996 privind convenția încheiată între România și Ucraina.

Cât privește afirmația organului de control conform căruia „impozitul pe veniturile din prestări de servicii realizate în România de rezidenți ai Moldovei și Ucrainei nu figurează ca făcând obiectul evitării dublei impuneri, condiții în care, în acest caz sunt aplicabile reglementările legale menționate în Legea nr. 571/2003”, nu are susținere legală.

Astfel se invocă prevederile Ordinului Ministrului Finanțelor nr. 1033/2005 privind aplicarea Convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu alte state, conform cărora pentru impozitarea veniturilor există mai multe situații fiscale.

Ca atare în comentariul la articolul 21 privind impunerea altor venituri se precizează că „*acest articol prevede o regulă generală în legătură cu venitul care nu a fost tratat în articolele anterioare ale Convenției. Venitul în cauză nu este numai venitul unei clase care nu a fost tratată în mod expres, ci și venitul din surse care nu au fost menționate în mod expres. Scopul Articolului nu este limitat la venitul provenind dintr-un Stat Contractant; el se extinde, de asemenea, și asupra venitului ce provine din State terțe.*”

Așa cum este prezentat în raportul de inspecție fiscală nr...., S.C. W S.R.L. a desfășurat activități constând în stropirea din aer a culturilor contra bolilor și dăunătorilor, precum și activități de supraveghere din aer a diferitelor obiective, care de regulă au fost terenuri agricole cultivate.

Aceste activități s-au desfășurat cu două elicoptere și un avion din dotare, precum și cu elicoptere închiriate din străinătate, respectiv din Republica Moldova și Ucraina.

Având în vedere activitatea desfășurată de societate, în opinia celui ce soluționează contestația, în speță, închirierea elicopterelor de la societăți nerezidente poate constitui concesionarea unui echipament industrial, mai ales datorită faptului elicopterele nu sunt folosite pentru transport, ci destinate efectuării unor activități de tratare împotriva dăunătorilor a culturilor agricole necesitând astfel o echipare specială.

În consecință, conform prevederilor convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate între România și Ucraina și între România și Moldova, impunerea veniturilor obținute din concesionarea echipamentelor industriale poate fi sub forma impunerii de redevențe.

Astfel:

- art. 12 pct. 3 din Legea nr. 60/17.06.1995 privind ratificarea Convenției dintre Guvernul României și Guvernul Republicii Moldova pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital, semnată la Chișinău la 21 februarie 1995: „*Termenul redevențe folosit în prezentul articol înseamnă plăți de orice natură primite pentru folosirea sau concesionarea oricărui drept de autor asupra unei opere literare, artistice sau științifice, sau pentru folosirea sau concesionarea oricărui echipament industrial, comercial sau științific, pentru informații referitoare la experiența în domeniul industrial (know-how), comercial sau științific.*”

- art. 12 pct. 3 din Legea nr. 128/16.10.1996 privind ratificarea Convenției dintre Guvernul României și Guvernul Ucrainei pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital, semnată la Izmail la 29 martie 1996: „*Termenul redevențe, folosit în prezentul articol, înseamnă plăți de orice natură, primite pentru folosirea sau concesionarea oricărui drept de autor asupra unei opere literare, artistice sau științifice, sau pentru utilizarea sau dreptul de a utiliza orice echipament industrial, comercial sau științific ori pentru informații referitoare la experiența dobândită în domeniul industrial, comercial sau științific.*”

Cât privesc susținerile petentei, conform cărora sumele încasate de societatea nerezidentă din prestarea de servicii (închirierea elicopterelor) reprezintă profit al întreprinderii prestatoare și ca atare impozitele și taxele generate din asemenea profituri vor fi achitate numai în statul de rezidență, nu au corespondență legală date fiind următoarele:

- Convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate între România și Ucraina, respectiv între România și Moldova tratează distinct concesionarea de echipamente industriale. În speță, dată fiind destinația specială și echipamentul special necesar, închirierea unor elicopterelor pentru a fi utilizate la tratamentul aerian al culturilor, nu pentru a fi utilizate ca mijloace de transport, se poate încadra ca o concesiune de echipamente industriale.

- Conform comentariilor la prevederile articolului „Profiturile Întreprinderii” din Modelul OECD al Convențiilor Fiscale (OMF nr. 1033/2003), comentarii ce stau la baza stabilirii tratamentului fiscal pe linia aplicării prevederilor Convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu alte state, *„s-a ajuns să fie acceptat în aspectele fiscale internaționale, faptul că până când o întreprindere nu își înființează un sediu permanent în celălalt Stat, este impropriu să fie considerată că participă la viața economică a celuialt Stat în măsura în care intră în jurisdicția drepturilor de impunere ale celuialt Stat.”*

- Având în vedere cele menționate mai sus, cât și natura contractelor încheiate de S.C. W.. S.R.L. cu persoane juridice nerezidente, rezultă clar că intenția societăților nerezidente nu este de a-și desfășura activitatea în România și stabilirea unui sediu permanent, situație ce ar fi intrat sub incidența art.7 „Profiturile Întreprinderii”, ci obținerea unor venituri sub formă de redevențe, a căror impunere este tratată, în situația dată, de art. 12 „Redevențe” al Convenției încheiată de România cu Ucraina, cât și de art. 12 „Redevențe” al Convenției încheiată între România și Moldova.

- Încadrarea legală, de către petentă, a închirierilor de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor ca fiind o prestare de servicii conform art. 129 alin. 2 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu își regăsește aplicabilitate și susținere în speța de față, întrucât respectivul articol se referă la stabilirea noțiunii de prestare de servicii din punct de vedere a taxei pe valoare adăugată, și în situația contractelor de leasing, conținutul aliniatului fiind următorul: *„Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt: a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor, în cadrul unui contract de leasing;”*

Având în vedere cele prezentate se va:

- desființa decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală, urmând a se proceda la refacerea raportului de inspecție fiscală nr. 5605/06.11.2006, precum și refacerea Deciziei de Impunere nr. 665/06.11.2006.

Aceste dispoziții se vor realiza în conformitate cu prevederile punctului 12.7 din Ordinul nr. 519/27.09.2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată conform căruia:

„Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în baza aprobării referatului nr. 8472/13.02.2007, precum și în temeiul prevederilor art. 180, art. 181 și art. 186 din Ordonanța nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, se:

D E C I D E

1. Desființarea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală, urmând a se proceda la refacerea raportului de inspecție fiscală nr. ..., precum și refacerea Deciziei de Impunere nr....

DIRECTOR EXECUTIV