

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE
FISCALA

Directia generala de solutionare a
contestatiilor

DECIZIA NR. 28 / 23.02.2005

privind solutionarea contestatiei depusa de
societatea din judetul Bacau
inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala
sub **nr.340146/2005**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de societate prin adresa nr.284/19.01.2005, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr.340146/24.01.2005.

Contestatia, completata de societate in data de 21.01.2005, este formulata impotriva Deciziei de impunere nr.45/22.12.2004 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 22.12.2004 de organele de control ale Structurii de administrare fiscala - activitatea de control fiscal Bacau si priveste obligatiile fiscale suplimentare datorate bugetului de stat reprezentand :

- impozit pe veniturile realizate de nerezidenti,
- dobanzi aferente,
- penalitati de intarziere aferente,
- penalitati stopaj la sursa 10%.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.176 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, avand in vedere ca decizia de impunere a fost comunicata societatii in data de 23.12.2004 asa cum rezulta din exemplarul Deciziei de impunere nr.45/22.12.2004, aflat in copie la dosar, iar contestatia societatii a fost inregistrata la Directia generala a finantelor publice Bacau sub nr.113 din 20.01.2005.

Constantand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.174 si art.178 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata Directia generala de solutionare a

contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este legal investita sa solutioneze contestatia formulata de societate

I. Prin contestatia formulata contestatoarea solicita admiterea contestatiei, desfiintarea partiala a Raportului de inspectie fiscala nr.4228/22.12.2004 privind retinerea la sursa a impozitului pe veniturile nerezidentilor datorat de societate in urma transformarii ulterioare a unor dobanzi in credite principale si sa se constate ca nu datoreaza impozitul pe veniturile realizate de firma Eurogalia SL Spania in Romania si accesoriile aferente.

In continuare societatea arata ca in conformitate cu contractul de imprumut nr.349/01.03.2000 incheiat intre Eurogalia SL Spania, in calitate de creditor, si contestatoarea, in calitate de debitor, creditorul a acordat debitorului un imprumut in dolari USD cu scopul de a fi utilizat drept capital circulant, contractul fiind inregistrat la BNR in Registrul Datoriei Private Externe sub nr.20937/17.04.2001.

Prin actul aditional nr.1/19.11.2001 la contractul de imprumut nr.349/01.03.2000 partile au convenit ca din suma creditului acordat, suma de 6.000.000 USD sa fie destinata pentru majorarea capitalului social al societatii, creditorul primind actiuni ale debitorului.

Prin actul aditional nr.2/01.12.2001 la contractul de imprumut nr.349/01.03.2000 partile au convenit ca dobanda calculata la suma imprumutata si nerestituata, sa constituie credit principal incepand cu data de 01.12.2001, credit generator de cheltuieli cu dobanzile si cu diferentele de curs valutar.

Societatea precizeaza ca in luna decembrie 2001 a inregistrat in evidentele contabile transformarea dobanzilor datorate firmei Eurogalia SL Spania prin constituirea unui nou imprumut.

Prin contractul de imprumut nr.54/20.01.2001 incheiat intre societate si firma Eurogalia SL Spania, in calitate de creditor, si contestatoare, in calitate de debitor, a mai beneficiat de un nou imprumut in valuta utilizat drept capital circulant, contract care a fost notificat la BNR sub nr.23384/30.08.2001 in Registrul Datoriei Private Externe.

Societatea arata ca in data de 02.01.2003 a incheiat cu firma Eurogalia SL contractul de imprumut nr.300, notificat la BNR, prin care s-a convenit ca "dobanda in valoare de 1.006.558,12 USD aferenta creditului nerambursat se constituie in credit principal, si ca dobanda in valoare de 613.498,40 USD aferenta creditului de 2.991.502 USD - adica 2.000.000 USD din contractul de imprumut nr.349/01.03.2000 si dobanda in suma de 991.502 USD - se constituie in credit principal incepand cu data de 02.01.2003".

Societatea contesta concluziile organelor de control care au stabilit ca “transformarea ulterioara a dobanzilor in credite principale, atrage impunerea sumei cu un impozit de 10% datorat de nerezidenti bugetului de stat”, invocand in sustinerea acestor afirmatii prevederile art.2 alin.1 lit.a) din Ordonanta Guvernului nr.83/1998, in vigoare pentru perioada supusa verificarii.

De asemenea, contestatoarea sustine ca actul normativ precizeaza ca “faptul generator al impozitului prin retinere la sursa in cazul veniturilor din dobanzi il constituie momentul platii efective al acestui venit si nu capitalizarea dobanzilor, care reprezinta o simpla reclasificare a unor sume dintr-un cont de datorii in alt cont de datorii”.

In continuare societatea arata ca incepand cu anul 2004 actele normative “aduc modificari la tratamentul fiscal al dobanzilor transformate in credit principal” si ca prin Hotarea Guvernului nr.1840/2004 s-a prevazut ca pentru “dobanzile capitalizate momentul datorarii impozitului pe veniturile nerezidentilor il constituie momentul capitalizarii si nu momentul efectiv al platii”.

Contestatoarea considera ca in “lipsa unor prevederi legale exprese in cuprinsul Ordonantei Guvernului nr.83/1998 transformarea dobanzilor aferente contractelor de imprumut nr.349/2000 si nr.54/2001 in credit principal nu poate fi considerata o plata efectiva si in consecinta nu datoreaza impozit pe veniturile nerezidentilor” si solicita desfiintarea partiala a Raportului de inspectie fiscala nr.4228/22.12.2004 si exonerarea de la plata sumei stabilita de organele de control.

II. Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 22.12.2004, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.45/22.12.2004 contestata, organele de control ale Structurii de administrare fiscala - activitatea de control fiscal Bacau au constatat urmatoarele :

Conform contractului de imprumut nr.349/01.03.2000 incheiat intre Eurogalia SL Spania - creditor - si societatea - debitor - creditorul acorda debitorului un imprumut in valuta cu scopul de a fi utilizat drept capital circulant, contractul fiind inregistrat in evidenta BNR in Registrul Datoriei Private Externe.

Prin actul aditional nr.1/19.11.2001 partile au convenit ca din suma creditului, o parte sa fie destinata ca aport la capitalul social, in schimbul acestui aport creditorul primind actiuni ale debitorului.

Capitalul social subscris al societatii contestatoare a fost majorat cu suma imprumutata conform incheierii nr.3710/29.11.2001 emisa de judecatorul delegat de Tribunalul Bacau la Camera de Comert, Industrie si Agricultura Bacau si actului aditional certificat de CCIA

Bacau sub nr.678/27.11.2001, pentru perioada cuprinsa intre 01.03.2000 data contractarii imprumutului si 19.11.2001 data majorarii capitalului social.

Prin actul aditional nr.2/01.12.2001 partile au convenit ca dobanda calculata la suma imprumutata sa constituie credit principal incepand cu data de 01.12.2001.

Conform contractului de imprumut nr.54/20.01.2001 creditorul a acordat debitorului un nou imprumut utilizat drept capital circulant, contract notificat la BNR.

In baza contractelor de imprumut nr.124/01.08.2001 si nr.137/01.08.2002 creditorul a mai acordat un imprumut debitorului pentru a fi folosit drept capital circulant, contracte care au fost notificate la BNR.

In data de 02.01.2003 s-a incheiat contractul de imprumut nr.300/02.01.2003, notificat la BNR sub nr.33453/27.06.2003, prin care partile au convenit ca dobanda aferenta creditelor nerambursate sa se constituie in credit principal incepand cu data de 02.01.2003.

Societatea contestatoare a inregistrat in evidenta contabila stingerea dobanzilor datorate firmei Eurogalia SL Spania prin constituirea unui nou imprumut.

Organele de control au stabilit ca, intrucat stingerea datoriilor catre firma Eurogalia SL Spania reprezentand venitul din dobanda aferenta creditelor nerambursate s-a efectuat prin constituirea de noi credite principale generatoare de cheltuieli cu dobanzi si cu diferente de curs valutar, venitul brut obtinut de nerezidenti sub forma de dobanzi a fost stins la data constituirii creditului principal, respectiv la data de 02.01.2003, fapt ce a condus la determinarea impozitului datorat de nerezidenti.

Pentru neachitarea la termen a obligatiei fiscale au fost calculate dobanzi si penalitati de intarziere.

III. Avand in vedere actele si documentele dosarului, sustinerile contestatoarei in raport cu prevederile actelor normative invocate de contestatoare si de organul de control, se retin urmatoarele :

1. Referitor la impozitul pe veniturile nerezidentilor,

cauza supusa solutionarii este daca firma spaniola Eurogalia SL a realizat din Romania venituri din dobanzi in conditiile in care dobanda corespunzatoare creditelor acordate contestatoarei a fost capitalizata prin incheierea unor noi contracte de imprumut la valoarea dobanzilor calculate la creditele initiale.

În fapt, în baza unor contracte de împrumut societatea contestatoare a beneficiat în perioada 2000 - 2002 de fonduri de la firma Eurogalia SL Spania, cu o dobândă de 12 % pe an, pentru crearea capitalului circulant.

Societatea a stins datoria reprezentând dobândă aferentă creditelor acordate de firma Eurogalia SL Spania prin constituirea de noi credite principale generatoare de dobânzi.

În drept, art.2 alin.1), lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate în România de persoane fizice și juridice nerezidente prevede ca :

“Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile realizate din România se calculează, se reține și se varsă de către plătitorii de venituri prin aplicarea următoarelor cote de impozit:

a) 10% pentru veniturile din dobânzi plătite nerezidentilor, cu excepția dobânzilor plătite acestor persoane de băncile înregistrate în România pentru depozitele la vedere și la termen, pentru certificatele de depozit, precum și cele aferente oricărui instrument de economisire al acestora; [...]”

iar alin.2) din același act normativ precizează ca :

“Impozitul reglementat prin prezenta ordonanță se calculează prin aplicarea cotelor menționate la art. 2 alin. (1) asupra veniturilor brute plătite nerezidentilor, transformate în lei la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ziua precedentă celei în care plătitorul de venit a efectuat ordonanțarea plății către nerezident.”

Având în vedere prevederile legale aplicabile în speta se reține că veniturile din dobânzile realizate de nerezidenți din România se impozitează cu 10%.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că prin actul adițional nr.2/01.12.2001 la contractul de împrumut nr.349/01.03.2000 partile, respectiv societatea contestatoare în calitate de debitor și firma Eurogalia SL Spania în calitate de creditor, au convenit că dobânda calculată la împrumutul nerestituit până la data conversiei împrumutului financiar extern în acțiuni, să se constituie credit principal începând cu data de 01.12.2001, credit generator de dobânzi.

De asemenea, prin contractul de împrumut nr.300/02.01.2003 partile au convenit că dobânda în valoare de 1.006.558,12 USD aferentă creditului de 5.000.000 USD nerambursat cât și dobânda în valoare de 613.498,40 USD aferentă creditului de 2.991.502 USD, respectiv contractul de împrumut nr.349/01.03.2000 din care 2.000.000 USD credit nerambursat și 991.502 USD dobândă

calculata la suma de 6.000.000 USD nerestituata pana la conversia imprumutului financiar extern in actiuni, sa se constituie in credit principal incepand cu data de 02.01.2003.

Se retine astfel ca stingerea datoriei catre firma Eurogalia SL Spania reprezentand venitul din dobanda aferenta creditelor nerambursate s-a efectuat prin constituirea de noi credite principale generatoare de dobanzi.

Afirmatia societatii potrivit careia capitalizarea dobanzilor reprezinta o simpla reclasificare a unor sume dintr-un cont de datorii in alt cont de datorii si nu o plata efectiva nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat sintagma "dobanzi platite nerezidentilor" din cuprinsul art.2 alin.1 lit.a) din Ordonanta Guvernului nr.83/1998 vizeaza stingerea datoriei, respectiv a dobanzii.

Faptul ca nu s-au folosit metodele conventionale de plata prin transfer bancar nu inseamna ca dobanda nu a fost platita. Creditorul a intrat in posesia fructelor capitalului imprumutat debitorului, manifestandu-si dreptul de dispozitie cu privire la aceste fructe in sensul ca dobanda obtinuta a fost lasata debitorului cu titlu de imprumut in vederea fructificarii.

Firma spaniola a realizat venituri din perceperea unor dobanzi la capitalul imprumutat, aceste venituri fiind impozabile, potrivit legii.

Modul in care debitorul si-a constituit sumele prin care a stins datoria nu are nici o legatura cu privire la plata impozitului pe venit, fiind nerelevant faptul ca debitorul s-ar fi mentinut intr-o stare de dependenta financiara fata de firma creditoare.

Nu se poate vorbi de o subregatiunii a unui imprumut prin altul, operatiune straina cauzei, ci doar de impozitarea veniturilor dobandite de creditor, care constituie un act juridic de sine statator.

In aceste conditii se retine ca veniturile de natura dobanzilor realizate in Romania de un rezident spaniol, se impun conform art.11 "Dobanzi" din Conventia pentru evitarea dublei impuneri incheiat intre Romania si Regatul Spaniei si care precizeaza ca : *"Dobanzile provenind dintr-un stat contractant si platite unui rezident al celuilalt stat contractant sunt impozabile in acest celalalt stat contractant."*

In acelasi sens s-a pronuntat si Directia generala de politici si legislatie privind veniturile bugetului general consolidat din Ministerul Finantelor Publice care prin adresa nr.263411/23.11.2004 a precizat ca "momentul platii venitului supus impunerii si al retinerii la sursa a impozitului datorat este data cand societatea rezidenta in Romania inregistreaza majorarea imprumutului initial cu dobanda pe care o are de achitat societatii nerezidente".

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează impozit pe veniturile persoanei nerezidente, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Faptul că Hotărârea Guvernului nr.1840/2004 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal care prevede în mod expres că impozitul asupra dobanzilor capitalizate se calculează de platitorul acestor venituri la momentul în care dobânda se transformă în împrumut sau capital, nu înseamnă că până la data intrării în vigoare a acestui act normativ dobânzile capitalizate nu se impozitau, **întrucât transformarea, acestora - dobanzilor - într-un nou împrumut reprezintă o modalitate de stingere a obligațiilor între creditor și debitor, deci o plată efectivă.**

Venitul supus impozitării este în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr.83/1998 și apoi ale Codului fiscal dobânda obținută de o persoană nerezidentă în România, indiferent de modul în care creditorul primește fructul capitalului său.

2. Referitor la dobânzile, penalitățile de întârziere și penalitățile stopaj la sursă pentru neachitarea în termen a impozitului pe veniturile nerezidenților, *cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală se poate pronunța pe fond asupra acestor capete de cerere în condițiile în care contestația nu este motivată.*

În fapt, prin Decizia de impunere nr.45/22.12.2004 organele fiscale au calculat de plată în sarcina societății dobânzi, penalități de întârziere și penalități stopaj la sursă pentru nevirarea în termen a impozitului pe veniturile nerezidenților.

Societatea contestatoare nu și-a motivat aceste capete de cerere prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.45/22.12.2004.

În drept, art.175 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede următoarele :

“Forma și conținutul contestației:

Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

*[...] c) **motivele de fapt și de drept** “*

d) dovezile pe care se întemeiază;

Avand in vedere cele retinute mai sus, faptul ca societatea nu aduce nici un argument referitor la cuantumul dobanzilor si penalitatilor, data de la care au fost calculate dobanzile si penalitatile, baza de calcul a dobanzilor si penalitatilor, numarul de zile de intarziere si cota de dobanzi si penalitati aplicata, precum si de faptul ca stabilirea de dobanzi si penalitati reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar in sarcina contestatoarei a fost retinut ca fiind datorat debitul de natura impozitului pe veniturile nerezidentilor, contestatia va fi respinsa ca nemotivata pentru acest capat de cerere privind dobanzi, penalitati de intarziere si penalitati stopaj la sursa aferente neachitarii in termen a impozitului pe veniturile nerezidentilor.

Pentru considerentele retinute si in temeiul art.2 alin.1) lit.a) si alin.2) din Ordonanta Guvernului nr.83/1998 coroborat cu art.175 alin.1 si art.185 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala, se

DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de societate pentru capatul de cerere privind impozit pe veniturile nerezidentilor.

2. Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de societate pentru capatul de cerere privind dobanzile, penalitatile de intarziere si penalitatile stopaj la sursa pentru nevirarea in termen a impozitului pe veniturile nerezidentilor.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel Bacau, in termen de 6 luni de la data comunicarii.

**DIRECTOR GENERAL
ION CAPDEFIER**

I.I./15.02.2005