

DECIZIA nr. 668 din 07.09.2015 privind solutionarea
contestatiei formulată de ABC SRL,
cu sediul in judetul Ilfov,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. 2015, inregistrata sub nr. 2015 si completata cu adresa nr. 2015, inregistrata sub nr. 2015 de catre Administratia Judeteană a Finantelor Publice Ilfov cu privire la contestatia formulata de ABC SRL.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. 2015 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-IF zzz/2015, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-IF ttt/2015 si comunicata sub semnatura și ștampilă în data de 2015 prin care s-au stabilit în sarcina societății obligații fiscale totale în sumă de **S lei**, din care:

- N lei impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- P lei dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- G lei TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC SRL.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov au efectuat inspectia fiscala partiala la ABC SRL, pentru perioada 01.01.2009-31.12.2013 pentru impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice și pentru perioada 01.06.2011-30.09.2013 pentru TVA.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-IF ttt/2015, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-IF zzz/2015, prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare in cuantum total de S lei.

II. Prin contestatia formulata ABC SRL susține că inspectia fiscală s-a efectuat cu nerespectarea prevederilor art. 104 și art. 109 din Codul de procedură

fiscală întrucât a fost depășită durata maximă de 3 luni, iar raportul de inspecție fiscală nu cuprinde opinia organului de inspecție, motivată în fapt și în drept, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil, motiv pentru care este solicitată anularea actelor ce fac obiectul contestației.

În privința impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice ABC SRL arată că acesta provine din impozitarea eronată a dobânzilor aferente împrumuturilor contractate de la alte trei societăți din cadrul grupului rezidente în Italia, după cum urmează: pentru perioada anterioară datei de 01.01.2011 se aplicau prevederile art. 116 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal referitoare la cota redusă de impozit de 10%, iar pentru perioada ulterioară datei de 01.01.2011 se aplicau prevederile art. 117 lit. j) din Codul fiscal referitoare la scutire și ale pct. 11¹ din Normele metodologice de aplicare. Societatea invocă și prevederile art. 118 din Codul fiscal coroborate cu cele ale art. 11 din Convenția de evitare a dublei impuneri dintre România și Italia, precum și cele ale art. 128¹⁸ din Codul fiscal.

În acest sens societatea susține că perioada de deținere neîntreruptă a participației de 2 ani de zile nu trebuia calculată pornind de la momentul efectuării plății înapoi în timp, ci trebuia avută în vedere orice perioadă neîntreruptă de deținere de 2 ani care s-a împlinit până la momentul efectuării plății, dovadă fiind și modificările aduse art. art. 117 lit. j) din Codul fiscal începând cu data de 01.01.2014 prin care s-a eliminat sintagma "care se încheie la data plății". Nici faptul că participația minimă aA1 a fost întreruptă pentru o lună în anul 2010 nu este de natură să influențeze aplicarea art. 117 lit. j) din Codul fiscal întrucât la momentul plăților de dobânzi efectuate în anii 2011 și 2012 condiția de 24 luni fusese deja întrunită în perioada 2007-2009.

ABC SRL arată că asociații-creditori către care s-au achitat dobânzile îndeplinesc condițiile de participație minimă de 25% din capitalul social și perioada minimă de deținere de 2 ani, așa cum rezultă din anexa nr. 3 la contestație: A1 a deținut un procent de 25% din capitalul social pe o perioadă neîntreruptă de mai mult de 3 ani de zile din septembrie 2007 până în noiembrie 2010 și pe o perioadă neîntreruptă de mai mult de 4 ani de zile din decembrie 2010 și până în prezent, iar A2 SRL a deținut un procent de 30% din capitalul social pe o perioadă de peste 3 ani de zile din septembrie 2007 până în noiembrie 2010. În plus, cei doi asociați, la care se adaugă asociatul A3 SRL sunt rezidenți ai Italiei, așa cum rezultă din certificatele de rezidență fiscală prezentate în anexa nr. 4.

În privința TVA societatea arată că marfa achiziționată de la FZI SRL este destinată revânzării și era în stoc la momentul efectuării inspecției fiscale, fiind îndeplinită condiția de deductibilitate de la art. 145 din Codul fiscal referitoare la dreptul de deducere pe baza intenției de a desfășura operațiuni economice. Echipa de inspecție fiscală a stabilit în mod arbitrar nedeductibilitatea TVA pentru această achiziție, din raport nerezultând o argumentare a modului în care s-a ajuns la concluzia că marfa nu ar avea o destinație sau folosință.

Cu privire la accesorii societatea susține că, în considerarea faptului că nu datorează impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice, nu datorează și accesoriile aferente în temeiul principiului de drept "accessorium sequitur principale".

În susținerea contestației ABC SRL a anexat, în copie, pe lângă actele atacate, istoricul deținerilor de capital, certificate de rezidență fiscală și factură achiziție mărfuri.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile societatii contestatare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

3.1. Referitor la aspectele procedurale invocate

Cauza supusa solutionarii este daca aspectele semnalate de contestatoare vizand depășirea duratei de desfășurare a inspecției fiscale și lipsa opiniei motivate a organului de inspecție fiscală cu privire la punctul de vedere exprimat de societate sunt de natura sa atraga nulitatea deciziei de impunere emisă în urma inspecției fiscale.

În fapt, conform raportului de inspecție fiscală F-IF ttt/2015 societatea ABC SRL a fost supusă inspecției fiscale parțiale pentru TVA și impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice în perioada 11.02.2014-27.02.2015, inspecția fiscală fiind suspendată de la data de 17.02.2014 până la data de 19.05.2014.

La capitolul "Alte constatări" din raport se precizează că, pe perioada inspecției, societății i s-a solicitat dosarul prețurilor de transfer, cu termen de prezentare 3 luni, motiv pentru care prin adresa nr./12.06.2014 s-a comunicat suspendarea inspecției fiscale în derulare începând cu data de 11.06.2014. Cu adresa nr. .../10.09.2014, înregistrată la organul fiscal sub nr./11.09.2014 societatea a solicitat extinderea termenului acordat inițial cu o perioadă egală, dosarul prețurilor de transfer urmând a fi prezentat până la data de 13 decembrie 2014. Solicitarea societății a fost aprobată cu adresa nr./16.09.2014, noul termen aprobat fiind 15 decembrie 2014. Dosarul prețurilor de transfer a fost prezentat cu adresa nr./10.12.2014.

La capitolul "Discuția finală cu contribuabilul" se menționează că societății i s-a transmis înștiințarea pentru discuția finală în data de 16.02.2015, ora 09,30, la sediul AJFP Ilfov.

Prin contestația formulată ABC SRL solicită anularea actelor emise în urma inspecției fiscale pe motiv că a fost depășită durata maximă de 3 luni pentru realizarea inspecției, iar raportul de inspecție fiscală nu cuprinde opinia organului de inspecție, motivată în fapt și în drept, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil.

În drept, potrivit art. 43, art. 65, art. 102, art. 104, art. 107 și art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 43. – (2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

a) denumirea organului fiscal emitent;
b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;

d) obiectul actului administrativ fiscal;

e) *motivele de fapt*;

f) *temeiul de drept*;

[...]

j) *mențiuni privind audierea contribuabilului*".

"Art. 65. – (2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii."

"Art. 102. – (6) **Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control.** În cazul contribuabililor care nu dețin sau nu prezintă organelor de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare."

"Art. 104. – (1) **Durata efectuării inspecției fiscale** este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, **și nu poate fi mai mare de 3 luni.**

(3) Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2).

(4) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta".

"Art. 107. – (4) **Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale,** în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.

(5) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau data notificării de către contribuabil că renunță la acest drept."

"Art. 109. – (1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), **raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere."**

În speță, cu privire la durata inspecției fiscale, se reține că organele de inspecție fiscală au consemnat eronat la pg. 1 din raportul de inspecție fiscală nr. F-IF ttt/2015 atât data începerii fiscale (11.02.2014) în raport de data stabilită prin lege – data menționată în registrul unic de control (17.02.2014), cât și data încheierii

inspecției fiscale în raport de data stabilită prin lege – data programată pentru discuția finală cu contribuabilul (16.02.2015), iar pentru perioadele de suspendare este menționată doar prima perioadă (17.02.2014-19.05.2014), fără să fie menționate și perioadele de suspendare pe perioada cât societatea a avut obligația întocmirii și prezentării dosarului prețurilor de transfer, dintre care ultima perioadă de suspendare a fost acordată la solicitarea societății însăși, care *a omis aceste aspecte în propria-i motivație, deși cunoștea situația de fapt*. Ținând cont de aceste elemente și de faptul că **perioadele de suspendare** (17.02.2014 – 19.05.2014 și 11.06.2014 – 15.12.2014) **nu sunt luate incluse în calculul duratei de inspecție fiscale** reiese că durata inspecției fiscale nu a depășit durata maximă de 3 luni.

Referitor la lipsa opiniei organelor de inspecție fiscală, motivată în fapt și în drept, față de punctul de vedere al societății prezentat cu ocazia discuției finale, se reține faptul că la pg. 5-7/9 din raport sunt prezentate **pe larg** motivele de fapt și de drept pentru care au fost stabilite diferențele de impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice. Aceste considerente nu au mai fost reluate și la capitolul VI “Discuția finală cu contribuabilul”, dar acest fapt **nu echivalează cu lipsa motivării actului administrativ fiscal de natura sa atrage nulitatea** sau nevalabilitatea actului administrativ fiscal, așa cum susține contestatoarea. Pe de altă parte, se reține că lipsa menționării exprese a înlăturării punctului de vedere al contestatoarei nu a fost de natură să pună societatea în imposibilitatea combaterii efective a măsurilor dispuse de organele de inspecție fiscală, dovadă fiind însăși contestația formulată motivată în fapt și în drept.

În sfârșit, aspectele anterior prezentate nu sunt de natură să conducă la anularea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere contestată, având în vedere prevederile art.46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează în mod expres care sunt cauzele care atrag nulitatea actelor administrative fiscale, respectiv **”Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”**, iar actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa.

Ca atare, contestația societății urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3.2. Referitor la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează suma stabilită cu titlu de diferență suplimentară pentru impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, în condițiile în care nu a efectuat nicio reținere la sursă la

momentul plăților la extern, beneficiarii nerezidenți încasând integral veniturile din România, în sumă brută, fără a fi diminuate cu impozitul aferent, a prezentat certificate de rezidență fiscală doar pentru una dintre persoanele juridice nerezidente și doar pentru doi ani fiscali din cadrul perioadei verificate, iar prevederile referitoare la aplicarea legislației europene pentru dobânzi plătite societăților nerezidente afiliate nu au putut fi aplicate întrucât perioada minimă de deținere a cel puțin 25% din capitalul social a fost întreruptă și a fost îndeplinită ulterior momentului plății.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că ABC SRL a achitat în perioada 01.01.2009-31.12.2013 plăți externe cu titlu de dobânzi aferente împrumuturilor externe contractate de la societăți din cadrul grupului -A1, A2 și A3 – în sumă totală de 301.354 euro.

În cazul plăților către A1 organele de inspecție fiscală au stabilit că dobânzile plătite în data de 29.06.2010 sunt impozabile cu cota de 10% conform art. 116 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal deoarece la data plății era îndeplinită condiția de deținere a 25% din capitalul social pe o perioadă minimă de 2 ani, iar pentru dobânzile plătite în anul 2013 în sumă de 184.310 lei se poate aplica scutirea prevăzută de art. 117 lit. j) din Codul fiscal.

Societatea nu a aplicat convenția de evitare a dublei impuneri și nu a reținut deloc impozit pentru dobânzile plătite beneficiarilor externi, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile Codului fiscal în vigoare la data plății conform pct. 12 alin. (9) din Normele metodologice, respectiv cota de impozit de 16% prevăzută de art. 116 alin. (2) lit. d) din Codul fiscal.

Conform anexei la raport a fost stabilită o diferență suplimentară de impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice în sumă de N lei, respectiv:

- pentru dobânzile plătite către A3 în 03.08.2009 și 01.04.2011 în valoare de V1 lei s-a stabilit un impozit de 16% în cuantum de N1 lei;
- pentru dobânzile plătite către A2 în 03.08.2009 în valoare de V2 lei s-a stabilit un impozit de 16% în cuantum de N2 lei;
- pentru dobânzile plătite către A1 în 30.07.2009, 01.04.2011 și 12.06.2012 în valoare de V3 lei s-a stabilit un impozit de 16% în cuantum de N3 lei;
- pentru dobânzile plătite către A1 în 29.06.2010 în valoare de V4 lei s-a stabilit un impozit de 10% în cuantum de N4 lei;
- pentru plata la extern în 05.05.2011 către A4 în valoare de V5 lei s-a stabilit un impozit de 16% în cuantum de N5 lei;
- pentru dobânzile plătite către A1 în 24.01.2013, 10.06.2013 și 16.07.2013 în valoare de V6 euro nu s-a stabilit impozit.

Prin contestația formulată ABC SRL solicită aplicarea cotei reduse de impozit de 10% ori scutirea în cazul dobânzilor plătite către asociații A1 și A2 pe motiv că aceștia au deținut minimum 25% din capitalul social pe o perioadă de 2 ani, necontând nici faptul că deținerea participației minime a fost întreruptă și nici că îndeplinirea condiției referitoare la perioada de deținere neîntreruptă nu era

îndeplinită la data plății dobânzilor, iar pentru asociatul A3 solicită aplicarea cotei reduse de impozit de 10% prevăzută de convenția de evitare a dublei impunerii.

Societatea invocă în susținere două anexe – istoric dețineri în capitalul social și certificate de rezidență fiscală (anexele 3 și 4).

Din cercetarea acestor anexe rezultă că acestea conțin următoarele documente, în fotocopie:

- un extras de pe site-ul "www.listafirme.ro" conținând informații diverse cu privire la societate;

- un atestat/certificat de rezidență fiscală pentru anul de impozitare 2013 eliberat de Administrația Financiară – Direcția Provincială din Verona pentru societatea A1 (în limba italiană și în traducere legalizată);

- un atestat/certificat de rezidență fiscală pentru anul de impozitare 2014 eliberat de Administrația Financiară – Direcția Provincială din Verona pentru societatea A1 (în limba italiană și în traducere legalizată);

- un atestat/certificat de rezidență fiscală pentru anul de impozitare 2012 eliberat de Administrația Financiară – Direcția Provincială din Verona pentru societatea A1 (în limba italiană și în traducere legalizată).

Din documentele furnizate de organele de inspecție fiscală cu adresa nr. 2015, respectiv documentele "Furnizare de informații" nr. 2015 eliberat de Oficiul Național al Registrului Comerțului rezultă următorul istoric privind cota de participare la capitalul social pentru asociații – persoane juridice străine:

- asociatul A1: 25% de la 15.10.2007 până la 29.11.2010; 20,83% de la 29.11.2010 până la 16.12.2010; 66,66% de la 16.12.2010 până la 10.02.2011; 75% de la 10.02.2011 până la 23.03.2012; 95% începând cu data de 21.03.2012;

- asociatul A2: 30% de la 15.10.2007 până la 29.11.2010; 25% de la 29.11.2010 până la 16.12.2010; iese din societate începând cu data de 16.12.2010;

- asociatul A3: 20% de la 15.10.2007 până la 29.11.2010; 16,67% de la 29.11.2010 până la 10.02.2011; 20% de la 10.02.2011 până la 21.03.2012; iese din societate începând cu data de 21.03.2012.

În drept, potrivit art. 113, art. 114, art. 115, art. 116, art. 117 și art. 118 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu anul 2009:

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

"Art. 114. - **Impozitul** stabilit prin prezentul capitol, denumit în continuare impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, **se aplică asupra veniturilor brute impozabile obținute din România**".

"Art. 115. - (1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:

- b) dobânzi de la un rezident;"

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

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

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

c) **16% în cazul oricăror alte venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art. 115,** cu excepția veniturilor din dobânzile obținute de la depozitele la termen, depozitele la vedere/conturi curente constituite, certificate de depozit și instrumentele de economisire dobândite anterior datei de 1 ianuarie 2007, pentru care se aplică cota de impozit de la data constituirii/dobândirii.

(5) Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului și se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. Impozitul se calculează, se reține și se varsă, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, valabil în ziua reținerii impozitului pentru nerezidenți. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se declară și se plătește până la data de 31 decembrie a anului respectiv.

(6) **Pentru orice venit impozitul ce trebuie reținut, în conformitate cu prezentul capitol, este impozit final”.**

”Art. 117. - **Sunt scutite de impozitul** pe veniturile obținute din România de nerezidenți următoarele venituri:

j) **începând cu data de 1 ianuarie 2011, veniturile din dobânzi sau redevențe, așa cum sunt definite la art. 124¹⁹, obținute din România de persoane juridice rezidente în statele membre ale Uniunii Europene sau ale Asociației Europene ale Liberului Schimb, respectiv Islanda, Principatul Liechtenstein, Regatul Norvegiei, sunt scutite de impozit, dacă beneficiarul efectiv al dobânzilor sau redevențelor deține minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare la persoana juridică română, pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin 2 ani, care se încheie la data plății dobânzii sau redevențelor”.**

”Art. 118. - (1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri 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.

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență. În cazul în care certificatul de rezidență fiscală nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență”.

Ulterior, începând cu data de 1 ianuarie 2010, art. 116 și art. 118 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal au fost modificate după cum urmează:

”Art. 116. - (2) **Impozitul datorat** se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:

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

d) **16% în cazul oricăror altor venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art. 115.**

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

sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se declară și se plătește până la data de 25 ianuarie a anului următor.

(9) Pentru orice venit impozitul ce trebuie reținut, în conformitate cu prezentul capitol, este impozit final”.

”Art. 118. - (2) **Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, nerezydentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență**, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene. Dacă certificatul de rezidență fiscală, respectiv declarația ce va indica calitatea de beneficiar nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală și, după caz, a declarației prin care se indică calitatea de beneficiar se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri sau ale legislației Uniunii Europene și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție. În acest sens, certificatul de rezidență fiscală trebuie să menționeze că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, într-un stat al Uniunii Europene sau al Asociației Europene a Liberului Schimb pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. **Calitatea de beneficiar în scopul aplicării legislației Uniunii Europene va fi dovedită prin certificatul de rezidență fiscală și, după caz, declarația pe propria răspundere a acestuia de îndeplinire cumulativă a condițiilor referitoare la: perioada minimă de deținere, condiția de participare minimă în capitalul persoanei juridice române, încadrarea în una dintre formele de organizare prevăzute în titlul II sau titlul V, după caz, calitatea de contribuabil plătitor de impozit pe profit sau un impozit similar acestuia, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări.** Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.

(3) În cazul în care s-au făcut rețineri de impozit ce depășesc cotele din convențiile de evitare a dublei impuneri, respectiv din legislația Uniunii Europene, **suma impozitului reținut în plus poate fi restituită la cererea beneficiarului de venit, respectiv a persoanei nerezidente.**

Pentru restituirea impozitului reținut în plus din veniturile plătite de un rezident român persoanelor nerezidente, acestea depun o cerere de restituire a impozitului plătit în plus la plătitorul de venit rezident român.

Cererea de restituire a impozitului va fi depusă de persoana nerezidentă în termenul legal de prescripție, stabilit prin legislația statului român.

Restituirea impozitului reținut în plus față de sarcina fiscală rezultată din aplicarea prevederilor convențiilor de evitare a dublei impuneri, respectiv a legislației Uniunii Europene coroborat cu legislația internă, după caz, se efectuează independent de situația obligațiilor fiscale ale contribuabilului rezident român, plătitor al venitului către nerezident, obligat potrivit legii să facă stopajul la sursă”.

Cu privire la aplicarea acestor prevederi, în Normele metodologice date în aplicarea Titlului V din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare se precizează:

"8¹. Cota prevăzută pentru veniturile din dobânzi și redevențe la art. 116 alin. (2) lit. a) se aplică asupra veniturilor provenind din România. În acest sens, o plată făcută de o întreprindere din România sau de un sediu permanent situat în România se va considera că provine din România. Această prevedere se va aplica numai dacă întreprinderea plătitoare sau întreprinderea al cărui sediu permanent este considerat plătitor de dobânzi sau redevențe este o întreprindere asociată, în înțelesul art. 124²⁰ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu întreprinderea care este beneficiarul efectiv sau al cărui sediu permanent este considerat beneficiar efectiv al acelor dobânzi sau redevențe.

Condiția privitoare la perioada minimă de deținere de 2 ani va fi înțeleasă luându-se în considerare hotărârea Curții Europene de Justiție în cazurile conexe: Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV and Voormeer BV v Bundesamt für Finanzen - C-283/94, C-291/94 și C-292/94 și anume:

Dacă la data plății, perioada minimă de deținere de 2 ani nu este încheiată, cota redusă prevăzută la art. 116 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal nu se va aplica.

În situația în care, persoana juridică română, respectiv sediul permanent din România pot face dovada că perioada minimă de deținere a fost îndeplinită **după data plății**, persoana juridică română, respectiv sediul permanent din România **pot cere restituirea impozitelor plătite în plus**".

"9¹⁴. În aplicarea prevederilor art. 117 lit. j) condiția privitoare la perioada minimă de deținere de 2 ani va fi înțeleasă luându-se în considerare hotărârea Curții Europene de Justiție în cazurile conexe: Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV and Voormeer BV v Bundesamt für Finanzen - C-284/94, C-291/94 și C-292/94 și anume:

Dacă la data plății, perioada minimă de deținere de 2 ani nu este încheiată, scutirea prevăzută în Codul fiscal nu se va acorda.

În situația în care, persoana juridică română, respectiv sediul permanent din România pot face dovada că perioada minimă de deținere a fost îndeplinită **după data plății**, persoana juridică română respectiv sediul permanent din România **pot cere restituirea impozitelor plătite în plus**".

"12. (9) **Prevederile titlului V din Codul fiscal se aplică atunci când beneficiarul venitului obținut din România este rezident al unui stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri sau când beneficiarul venitului obținut din România, rezident al unui stat cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, nu prezintă certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1) ori atunci când impozitul datorat de nerezident este suportat de către plătitorul de venit**".

"13. (1) **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. Pentru dovedirea rezidenței se poate prezenta și un alt document**

eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidenței conform legislației interne a aceluși stat”.

”15. (2) **În certificatul de rezidență fiscală** sau în documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1), prezentat de nerezidenții care au obținut venituri din România, **trebuie să se ateste că aceștia au fost rezidenți în statele cu care România are încheiate convenții de evitare a dublei impuneri, în anul/perioada obținerii veniturilor** sau în anul/perioada pentru care a fost emis certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1)”.

Ulterior, începând cu data de 1 ianuarie 2010 prevederile pct. 9¹⁴ din Normele metodologice de aplicare au fost preluate integral la un nou pct. 11¹ din Normele metodologice.

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 și/sau unei țări membre a Uniunii Europene, dovedită cu certificatul de rezidență fiscală eliberat de autoritățile fiscale străine competente, caz în care prevederile convenției sau ale legislației europene transpuse în Codul fiscal se aplică cu prioritate.

În speță, se reține faptul că societatea contestatoare ABC SRL a efectuat plăți la extern reprezentând dobânzi aferente împrumuturilor contractate de la persoane juridice nerezidente afiliate în cuantum de 301.354 euro, **fără să rețină niciun impozit pe venit pe întreaga perioadă supusă verificării 2009-2013**, deși avea obligația efectuării acestei rețineri, având în vedere că invocata scutire de impozit a fost instituită începând cu data 01.01.2011.

În aceste condiții organele de inspecție fiscală au fost îndreptățite să aplice cota standard de impozit de 16% și să stabilească impozitul pe venit datorat, în conformitate cu dispozițiile art. 113, art. 114, art. 115 alin. (1) lit. b) și art. 116 alin. (1) lit. d) [anterior lit. c)] și alin. 5 din Codul fiscal.

Sușinerile contestatoarei ABC SRL sunt vădit neîntemeiate și nesuținute cu documente, după cum rezultă din următoarele:

A. În primul rând, deși solicită aplicarea prevederilor Convenției de evitare a dublei impuneri dintre România și Italia și susține că prezintă în anexa nr. 4 la contestație certificate de rezidență fiscală, fără să le precizeze în mod specific (nici măcar ca număr de file), din analiza dosarului contestației a reieșit că, în fapt, societatea a prezentat certificate de rezidență fiscală doar pentru una din societățile nerezidente - A1 – și doar pentru anii 2012, 2013 și 2014, astfel că **pentru societățile nerezidente A3 și A2, integral, respectiv A1 pentru anii 2009, 2010 și 2011 nici nu poate fi vorba de aplicarea Convenției de evitare a dublei impuneri dintre România și Italia în lipsa certificatelor de rezidență fiscală eliberate de autoritățile competente și care să ateste în mod expres că**

societățile respective au avut rezidența în Italia în anii în care au obținut veniturile din România.

Ca atare, pentru veniturile plătite la extern în 03.08.2009 și 01.04.2011 către A3, în 03.08.2009 către A2 și în 30.07.2009 și 01.04.2011 către A1 nu se poate vorbi de cota de impozitare mai redusă de 10% pentru veniturile din dobânzi prevăzută de art. 11 paragr. 2 din Convenția de evitare a dublei impuneri dintre România și Italia.

B. În al doilea rând, *chiar și în ipoteza în care societatea contestatoare ar fi prezentat certificate de rezidență fiscală pentru toate cele trei societăți nerezidente și pentru fiecare an fiscal din perioada supusă verificării, prevederile Convenției de evitare a dublei impuneri dintre România și Italia nu sunt aplicabile* în conformitate cu pct. 12 alin. (9) teza finală din Normele metodologice care stabilesc că prevederile Titlului V din Codul fiscal se aplică atunci când impozitul datorat de nerezidenți este suportat de către plătitorul de venit.

Potrivit dispozițiilor legale mai sus-citate, în cazul veniturilor obținute din România de nerezidenți, **impozitul pe venit se aplica pe baza prevederilor din Titlul V din Codul fiscal**, atunci când beneficiarul venitului, adică nerezidentul, în calitate de contribuabil al statului român, se afla în trei situații distincte:

- 1. este rezident al unui stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri;
- 2. este rezident al unui stat cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, dar nu prezintă certificatul de rezidență fiscală;
- 3. este rezident al unui stat cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, prezintă certificatul de rezidență fiscală, dar nu suportă el însuși impozitul din venitul obținut, acesta fiind suportat de către plătitorul de venit, în cazul în care prin convenție este acordat statului de sursă dreptul de impozitare o anumită categorie de venituri.

În situația inversă, nerezidentul beneficiar al unor venituri din România, în situația în care prezintă certificatul de rezidență fiscală din care rezultă că este rezident al unui stat cu care România a încheiat convenție de evitare a dublei impuneri, poate solicita dreptul de a se bucura prevederile respectivei convenții, în sensul fie că veniturile sale sunt exceptate de la impozitare în statul de sursă România, fie că veniturile respective sunt impozitate în statul de sursă România, dar prin aplicarea unei cote de impozitare mai favorabile, în măsura în care o astfel de cota este prevăzută în convenție. Cu alte cuvinte, *numai nerezidentul beneficiar este cel care poate solicita, în baza prevederilor convenției, ca din veniturile care i se cuvin să nu-i fie reținut vreun impozit român ori să-i fie reținut un impozit diminuat, după caz, întrucât el are calitatea de contribuabil pentru veniturile brute obținute, plătitorul de venit din România având numai obligații specifice reținerii la sursă.*

Din punct de vedere fiscal, se reține că **de beneficiile unei convenții de evitare a dublei impuneri se pot bucura numai cei care au calitatea de debitori în cadrul raporturilor juridice fiscale, altfel spus contribuabilii**

nerezidenți în intelesul legii fiscale, care trebuie să suporte sarcina fiscală (impozitul) din veniturile/beneficiile proprii, și nicidecum alte persoane care intervin în cadrul raporturilor juridice fiscale, cum sunt platitorii care, în numele debitorilor, conform legii, au obligația de a calcula, de a reține și de a vira impozitul datorat de debitori, după cum stipulează și art. 26 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 26. - (1) Plătitor al obligației fiscale este debitorul sau persoana care în numele debitorului, conform legii, are obligația de a plăti sau de a reține și de a plăti, după caz, impozite, taxe, contribuții, amenzi și alte sume datorate bugetului general consolidat”.

Or, în speță, așa cum s-a reținut și în raportul de inspecție fiscală, **societatea contestatoare ABC SRL nu a reținut la sursă nicio sumă cu titlu de impozit pe veniturile nerezidenților, plătind celor trei societăți nerezidente afiliate dobânzile brute, așa cum au fost ele facturate**, aspect reieșit și din situația prezentată de societate la pg. 5 din contestație.

Cum aceste societăți nerezidente și-au încasat veniturile din dobânzi integral, fără a fi afectate în vreun fel de impozitul român, prevederile Convenției de evitare a dublei impuneri dintre România și Italia nu mai sunt aplicabile.

În această situație **societatea contestatoare, în calitate de plătitor al veniturilor nu poate beneficia ea însăși de prevederile convenției referitoare la cota mai redusă de impozit de 10%, fiind evident că art. 11 paragr. 2 din Convenția** ratificată prin Decretul nr. 82/1977, altminteri invocat în susținere, **nu-i poate fi aplicat întrucât ea nu este persoana care încasează dobânzile**, ci cea care le plătește, aspect ce rezultă cu suficientă claritate din redactarea art. 11 paragr. 2 din Convenție:

”Totuși, aceste dobânzi pot fi impuse în statul contractant din care provin și în conformitate cu legislația acestui stat, însă, **dacă persoana care încasează dobânzile este beneficiarul lor efectiv**, impozitul astfel stabilit nu poate depăși 10 la suta din suma dobânzilor”.

Ca atare, prevederile art. 11 din Convenția de evitare a dublei impuneri dintre România și Italia nu sunt deloc aplicabile în speță în condițiile în care dobânzile plătite nerezidenților nu au fost supuse impunerii prin reținere la sursă, motiv pentru care societățile contestatoare ABC SRL îi revine obligația plății impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente în conformitate cu legislația fiscală internă, respectiv art. 116 alin. (1) din Codul fiscal.

C. În al treilea rând, în lipsa certificatelor de rezidență fiscală care să ateste rezidența fiscală a beneficiarilor într-un stat membru al Uniunii Europene (Italia) nu pot fi aplicate nici prevederile legislației interne ce transpun directiva comunitară referitoare la impozitarea dobânzilor și redevențelor între societăți afiliate (este vorba de Directiva 2003/49/CE), respectiv cota redusă de impozit de 10% [este vorba de art. 116 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal] ori, începând cu anul 2011,

scutirea de impozit [este vorba de art. 117 lit. j) din Codul fiscal] întrucât legislația Uniunii Europene se aplică doar persoanelor care fac dovada rezidenței fiscale prin certificatul de rezidență fiscală.

În acest sens se reține că însăși Directiva 2003/49/CE privind sistemul comun de impozitare, aplicabil plăților de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite prevede că **statele membre au dreptul să solicite documentația necesară pentru aplicarea scutirii la momentul efectuării plăților**, în caz contrar având dreptul să solicite reținerea (impozitarea) la sursă, relevante fiind alin. (11) și (13) ale art. 1 din directivă, respectiv:

”Art. 1. (11) Statul de origine poate solicita ca, în momentul plății dobânzilor sau redevențelor, respectarea condițiilor definite în prezentul articol și în articolul 3 să fie dovedită printr-o atestare. Dacă la momentul plății nu se face dovada respectării condițiilor din prezentul articol, statul membru poate solicita reținerea la sursă.

(13) În sensul aplicării alineatelor (11) și (12), atestarea solicitată trebuie, pentru fiecare contract de plată, să fie valabilă timp de cel puțin un an, dar să nu depășească trei ani începând de la data la care a fost redactată și trebuie să conțină următoarele informații:

(a) **dovada rezidenței fiscale a societății beneficiare** și, dacă este necesar, dovada existenței unui sediu permanent, certificată de administrația fiscală a statului membru în care societatea beneficiară își are rezidența fiscală sau în care este situat sediul permanent;

(b) indicarea calității de beneficiar a societății în cauză în conformitate cu alineatul (4) sau indicarea faptului că condițiile prevăzute în alineatul (5) sunt îndeplinite în cazul în care beneficiarul plății este un sediu permanent;

(c) mențiunea că societatea beneficiară îndeplinește condițiile prevăzute în articolul 3 litera (a) punctul (iii);

(d) menționarea deținerii unei participații minime sau a unui număr minim de drepturi de vot în conformitate cu articolul 3 litera (b);

(e) menționarea datei de la care există participația menționată la litera (d).

În afară de asta, statele membre pot solicita justificarea legală a plăților efectuate în temeiul contractului (de exemplu, contract de împrumut sau contract de licență”).

Rezultă că pentru plățile efectuate în anul 2009 către societatea afiliată A2 și în anii 2009, 2010 și 2011 către societatea afiliată A1 nu se pot aplica nici prevederile art. 116 alin. (2) lit. a), respectiv art. 117 lit. j) din Codul fiscal întrucât nu au fost prezentate certificatele de rezidență fiscală pentru aceste societăți și pentru aceste perioade.

Cum pentru A1 societatea contestatoare a prezentat certificate de rezidență fiscală pentru anii 2012, 2013, 2014, din analiza anexei la raportul de inspecție fiscală rezultă că organele de inspecție fiscală au recunoscut scutirea de impozit pe venit în temeiul art. 117 lit. j) din Codul fiscal pentru dobânzile plătite în

anul 2013 și au impozitat cu cota de 16% dobânda plătită la 12.06.2012 (neacordând scutirea), în condițiile în care anul 2014 nu a făcut obiectul verificării.

D. Oricum, pentru perioada 2009-2010, societatea contestatoare ABC SRL nu poate intra sub incidența prevederilor art. 116 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal care transpuneau tranzitoriu legislația europeană prin impozitarea cu cotă redusă de 10% a dobânzilor plătite societăților afiliate nerezidente întrucât o asemenea prevedere este destinată acestor din urmă societăți, și nu societății contestatoare care avea calitatea de plătitor și nu de beneficiar al veniturilor din dobânzi, după cum reiese și jurisprudența CJUE conform căreia ” articolul 1 alineatul (1) din Directiva 2003/49, interpretat în lumina considerentelor (2)-(4) ale acesteia, urmărește evitarea unei duble impuneri juridice a plăților transfrontaliere de dobânzi, prin interzicerea impozitării dobânzilor în statul membru de origine **în detrimentul beneficiarului efectiv al acestora**. Dispoziția sus-menționată se referă, așadar, numai la situația fiscală a creditorului dobânzilor” (Hotărârea din cauza C-397/09 Scheuten Solar Technology GmbH, pct. 28).

Cu alte cuvinte, câtă vreme beneficiarilor efectivi ai dobânzilor – societățile nerezidente afiliate – nu li s-a reținut vreun impozit, aceștia încasând dobânzile brute facturate, prevederile favorabile ale art. 116 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal nu-i pot fi aplicate contestatoarei conform celor anterior reținute.

E. Referitor la neaplicarea scutirii pentru dobânda plătită la **12.06.2012**, din modul de redactare a art. 117 lit. j) din Codul fiscal, în forma în vigoare la data plății rezultă că **scutirea de impozit se acordă dacă sunt îndeplinite condițiile referitoare la afiliere, și anume: participația minimă la capitalul social al societății românești plătitoare este de 25%, iar perioada de deținere neîntreruptă este de cel puțin 2 ani, care se încheie la data plății dobânzii**.

În speță, asociatul A1 a avut următoarele dețineri în capitalul social al societății contestatoare: 25% de la 15.10.2007 până la 29.11.2010; 20,83% de la 29.11.2010 până la 16.12.2010; 66,66% de la **16.12.2010** până la 10.02.2011; 75% de la 10.02.2011 până la 23.03.2012; 95% începând cu data de 21.03.2012;

Rezultă că **la data de 12.06.2012 nu era îndeplinită condiția deținerii neîntrerupte** de cel puțin de 2 ani a participației minime de 25% din capitalul social **în raport cu data de 16.12.2010** întrucât în perioada 29.11.2010-16.12.2010 participația a fost sub minimul prevăzut, respectiv de numai 20,83%.

Susținerea societății contestatoare ABC SRL în sensul că perioada de deținere neîntreruptă a participației de 2 ani de zile nu trebuia calculată pornind de la momentul efectuării plății înapoi în timp, ci trebuia avută în vedere orice perioadă neîntreruptă de deținere de 2 ani care s-a împlinit până la momentul efectuării plății este vădit neîntemeiată și fără niciun temei legal, fiind rezultatul propriei interpretări a contestatoarei a dispozițiilor legale incidente ca stabilesc că deținerea minimă de 25% din capitalul social trebuie să opereze pe o ”perioadă **neîntreruptă de cel puțin 2 ani, care se încheie la data plății** dobânzii”.

Faptul că începând cu data de 01.01.2014 au fost modificate prevederile art. 117 lit. j) din Codul fiscal în sensul trimiterii la capit. IV din Titlul V, mai precis la art. 124¹⁸ alin. (10) din Codul fiscal prin eliminarea sintagmei "care se încheie la data plății" nu are semnificația dorită de contestatoare, respectiv că perioada minimă de deținere de 2 ani este 2007-2009 și condiția se consideră îndeplinită la data plății din 12.06.2012 întrucât sintagma "**perioadă neîntreruptă**" a rămas neschimbată și este identică cu cea de la art. 1 alin. (10) din Directiva 2003/49/CE. Or, **perioada de deținere de minimum 25% de la 15.10.2007 până la 29.11.2010 a fost întreruptă la data de 29.11.2010, când participația la capital a A1 a scăzut sub pragul minim la 20,83%, iar din 16.12.2010 a început o nouă perioadă de deținere de minimum 25% neîntreruptă până la data de 31.12.2013, data de sfârșit a perioadei verificate.**

Dimpotrivă, eliminarea sintagmei "care se încheie la data plății" are ca semnificație faptul că perioadă neîntreruptă de deținere de 2 ani poate fi considerată îndeplinită și ulterior momentului plății, eliminându-se contrarietatea dintre textul legii din Codul fiscal și jurisprudența invocată în interpretarea legii prin Normele metodologice de aplicare a Titlului V din Codul fiscal, conform căreia perioada minimă de deținere neîntreruptă de 2 ani putea fi considerată îndeplinită și după data plății, caz în care la momentul plății nu se acorda scutirea, dar la momentul îndeplinirii ulterioare a condiției se poate solicita restituirea impozitului inițial reținut.

Cu alte cuvinte, **la data de 12.06.2012 perioada de deținere neîntreruptă de capital de minimum 25% era de 1 an, 5 luni și 27 zile (16.12.2010 – 12.06.2012) și nu se putea aplica scutirea de la art. 117 lit. j) din Codul fiscal**, societatea având obligația reținerii și virării impozitului de 16%, obligație neîndeplinită, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au fost îndreptățite să stabilească impozitul datorat; ulterior, după data de 16.12.2012 societatea poate solicita restituirea impozitului reținut în plus (N3x lei).

În același sens s-a pronunțat și Direcția Generală Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din Ministerul Finanțelor Publice prin adresa nr. 2015.

De altfel, o prevedere similară este la art. 1 alin. (15) din Directiva 2003/49/CE.

F. Se mai reține și că organele de inspecție fiscală au aplicat în cazul plății efectuate în 29.06.2010 către A1 cota mai redusă de impozit de 10% conform legislației europene transpusă la acel moment la art. 116 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, fără nicio mențiune cu privire la prezentarea de către societate a certificatului de rezidență fiscală și fără ca aceasta să fi făcut vreo reținere de impozit, dar pentru această situație vor fi avute în vedere prevederile art. 213 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare conform cărora „Prin soluționarea contestației **nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac**” ce reiterează în cuprinsul procedurii fiscale principiul de drept **non reformatio in pejus**.

G. În sfârșit, se reține că ABC SRL a înțeles să conteste **integral diferența suplimentară** de impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice în sumă de N lei stabilită în urma inspecției fiscale, în condițiile în care **nu aduce nicio motivație în privința nedatorării impozitului de 2.159 lei** stabilit în cazul plății externe din 05.05.2011 către beneficiarul nerezident A4, iar **motivațiile sale prin care reclamă cota redusă de impozit de 10%** (fie în baza convenției de evitare a dublei impuneri, fie în baza art. 116 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal pentru perioada 2009-2010) **ignoră cu desăvârșire faptul că, oricum, nu a calculat, nu a reținut, nu a declarat și nu achitat nicio sumă cu titlu de impozit măcar la nivelul cotei reclamate.**

În consecință, în raport de cele anterior prezentate, contestația ABC SRL urmează a fi respinsă pentru capătul de cerere privind impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice în sumă de N lei.

3.3. Referitor la accesoriile aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesoriile aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice, in conditiile in care in sarcina sa s-au retinut ca fiind datorata diferenta suplimentara stabilita prin decizia de impunere contestata.

În fapt, prin decizia de impunere nr. F-IF zzz/2015 ABC SRL a fost obligată la plata accesoriile aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente în sumă de P lei calculate pentru perioada 01.01.2009-31.01.2015, din care P1 lei majorari/dobanzi de intarziere și P2 lei penalitati de intarziere aferente.

În drept, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen **dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

"Art. 120¹. - (1) **Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.**

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".

Începand cu data de 1 iulie 2013, penalitatile de intarziere se calculeaza dupa cum urmeaza:

"Art. 120¹. – (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este **de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.**

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor"

Avand in vedere cele retinute anterior prin prezenta decizie, potrivit carora ABC SRL datoreaza diferenta suplimentara de impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, rezulta ca aceasta datoreaza si accesoriile aferente, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

3.4. Referitor la diferența suplimentară de TVA

Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestației se poate pronunța diferentei suplimentare de TVA stabilita de organele de inspectie fiscala, in conditiile in care prin raportul de inspectie fiscala ce a stat la

baza emiterii deciziei de impunere acestea au reținut că persoana impozabilă nu a stabilit destinația sau folosința pentru marfa achiziționată, fără să indice niciun element concret pe baza căruia au ajuns la această concluzie.

În fapt, prin decizia de impunere nr. F-IF zzz/2015 organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina ABC SRL o diferență suplimentară de TVA în sumă de G lei.

Din raportul de inspecție fiscală reiese că marfa reprezentând pantofi , achiziționată de societate cu factura nr.2012 de la FZI SRL în valoare de H lei și TVA în sumă de G lei nu a fost valorificată, fiind pe stoc, echipa de inspecție considerând că TVA aferentă nu are drept de deducere conform art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal deoarece reprezentanții societății au achiziționat marfa fără a stabili destinația și/sau folosința acesteia.

Prin contestația formulată societatea reclamă faptul că echipa de inspecție fiscală a stabilit în mod arbitrar nedeductibilitatea TVA pentru această achiziție, din raport nerezultând o argumentare a modului în care s-a ajuns la concluzia că marfa nu ar avea o destinație sau folosință.

În drept, potrivit art. 105 și art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 105. - (1) **Inspectia fiscală va avea în vedere examinarea tuturor starilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere**".

"Art. 109. - (1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat **intr-un raport scris, în care se vor prezenta constatarile inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal**.

(2) **La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere** care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere".

Conform prevederilor art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 94. - (2) Inspectia fiscală are următoarele atribuții:

a) **constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale**;

b) **analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse [...]**".

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației

fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz", iar conform art. 65 alin. (2) "organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii".

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege. Aceasta implica examinarea *in concreto* a **starilor de fapt care sunt relevante pentru impunere si prezentarea acestora in continutul raportului de inspectie fiscala**, detalierea modului in care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operatiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspectie fiscala fata de aceasta interpretare si stabilirea consecintelor fiscale in cazul in care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozitiilor legale aplicabile in materie fiscala.

De asemenea, potrivit art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 145. - (2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

a) operatiuni taxabile; [...]."

În speță, cu privire la diferenta suplimentara de TVA in suma de G lei, se constata că în raportul de inspectie fiscala nr. F-IF ttt/2015 organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Județene a Finantelor Publice Ilfov au refuzat dreptul de deducere deoarece reprezentanții societății au achiziționat marfa fără a stabili destinația și/sau folosința acesteia, **dar nu menționează în niciun fel care sunt elementele relevante în raport cu situația de fapt verificată care au condus la o atare concluzie.**

Cum dreptul de deducere pentru achiziții se poate exercita și pe baza intenției persoanelor impozabile de a realiza în viitor operațiuni taxabile, organele de inspectie fiscală **nu au solicitat reprezentantului societății nici măcar explicații scrise (nota explicativă) în legătură cu scopul achiziției, care ar fi putut contribui la clarificarea situației și la fundamentarea constatărilor.**

Mai mult, organele de inspectie fiscală nu au menționat nicio informație cu privire la faptul că societatea are sau nu în obiectul de activitate desfășurarea de activități de comercializare a încălțăminte și dacă deține spațiile de depozitare necesare, iar marfa mai exista fizic sau nu la momentul inspectiei, precum și cu privire la natura relațiilor dintre societatea contestatoare și furnizor care ar fi putut releva scopul achiziției.

Pe de altă parte, nici societatea contestatoare nu a prezentat, în afara fotocopiesi de pe factura de achiziție, dovezi obiective din care să reiasă că a

achiziționat marfa în scopul realizării de operațiuni taxabile și motivele pentru care acestea nu au putut fi realizate având în vedere intervalul important de timp scurs din momentul achiziției (mai 2012) și până la finalizarea inspecției fiscale (februarie 2015).

Având în vedere cele anterior prezentate rezulta ca cele prezentate de organele de inspectie fiscala in cuprinsul raportului **sunt mai mult decat succinte si nu pot contura starea de fapt fiscala** in legatura cu natura operatiunii ce a facut obiectul facturii de achiziție nr. 4897/28.05.2012 si cu exercitarea dreptului de deducere, astfel incat organul de solutionare a contestatiei nu poate verifica motivul faptic și concret in ceea ce priveste neadmiterea la deducere a TVA in suma de G lei, motiv pentru care se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca "*prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, **situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare***".

Conform pct. 11.5 si pct. 11.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011:

"11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, *în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare*".

"11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in **termen de 30 de zile de la data comunicarii**, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente".

Pe cale de consecinta, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-IF zzz/2015, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-IF ttt/2015 va fi desfiintata pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de G lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, *in conformitate cu prevederile legale in vigoare si retinerile din prezenta decizie, **prin prezentarea, in extenso, a tuturor elementelor edificatoare ale spetei si analiza detaliata a operațiunii si a consecintelor fiscale aferente si mentionarea acestora in cuprinsul raportului de inspectie fiscala***, cu preluarea corespunzatoare in decizia de impunere emisa pe baza acestui raport.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 113, art. 114, art. 115 alin. (1) lit. b), art. 116 alin. (1), alin. (2) lit. a) și d) [fostă lit. c)], alin. (4) [fost alin. (5)] și alin. 9 [fost alin. (6)], art. 117 lit. j), art. 118 alin. (1), alin. (2) și alin. (3) și art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 8¹, pct. 9¹⁴, pct. 12 alin. (9), pct. 13 alin. (1) și pct. 15 alin. (2) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului V din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare și art. 7 alin. (2), art. 43 alin. (2), art. 46, art. 65 alin. (2), art. 94 alin. (2) lit. a) și lit. b), art. 102

alin. (6), art. 104 alin. (1) și alin. (3), art. 105 alin. (1), art. 107 alin. (5), art. 109 alin. (1) și alin. (2), art. 119, art. 120, art. 120¹ și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și pct. 11.5 și pct. 11.6 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011

DECIDE:

1. Respinge contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr.F-IF zzz/2015, emisă în baza raportului de inspectie fiscală nr. F-IF ttt/2015 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov pentru suma de N+P lei reprezentând impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente și accesoriile aferente.

2. Desființează în parte decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr.F-IF zzz/2015, emisă în baza raportului de inspectie fiscală nr. F-IF ttt/2015 pentru suma de G lei reprezentând TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare, urmând a se încheia o nouă decizie de impunere prin care să se reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și pentru același impozit și care va avea în vedere considerentele prezentei decizii.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București sau Tribunalul Ilfov.