

## **DECIZIA NR.99 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2007**

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara a fost sesizată asupra contestației formulate de **SC X SRL**, privind măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de inspecție fiscală, prin DECIZIA DE IMPUNERE privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală cu nr.../16.10.2007, privind suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - **impozit pe venit persoane juridice nerezidente**
- ... lei - **majorări de întârziere**

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Văzând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205 și art.209 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara este competentă să soluționeze cauza.

***I. Prin contestație, SC X SRL din Simeria Veche***, invocă în susținere, prevederile Convenției pentru evitarea dublei impuneri încheiate între România și Italia, aprobată prin Decretul nr.82/1997, respectiv art.12 alin.1 cu referire la Redevențe și art.13 alin.1 cu referire la Comisioane, potrivit cărora “ Redevențele/Comisioanele provenind dintr-un stat contractant și plătite unui rezident al celuilalt stat contractant sunt impozabile în acest celălalt stat”, susținând că acestea sunt valabile cu prioritate față de aplicarea prevederilor Codului fiscal și ca urmare, sumele achitate sunt impozitate în celălalt stat, adică Italia.

Concluzionând, agentul economic susține că, prin aplicarea Deciziei de impunere, ar rezulta în fapt o dublă impunere ce încalcă principiile Convenției de evitare a dublei impuneri.

***II. Organele de control ale Activității de inspecție fiscală, au consemnat următoarele:***

În perioada ianuarie - iulie 2007, SC X SRL din Simeria Veche a achitat către persoane nerezidente venituri în sumă totală de ... lei reprezentând redevențe și asistență tehnică, fără a reține și achita bugetului de stat impozit pe veniturile realizate din România de persoanele nerezidente, încălcând astfel prevederile art.7 pct.28 lit.d), art.113, art.115 alin.1 lit.d) și i) și art.116 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.12 și 13 din Convenția între Guvernului Român și Guvernul Republicii Italiene pentru evitarea dublei impuneri.

Având în vedere că **SC X SRL din Simeria Veche**, deține certificatul de rezidență fiscală al partenerului italian, în conformitate cu art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și art.12 și 13 din Convenția pentru evitarea dublei impuneri – aprobată prin Decretul nr.82/1997, s-a determinat valoarea impozitului pe venit persoane nerezidente datorat bugetului de stat de către contestatoare în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei.

***III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate, se rețin următoarele:***

**SC X SRL din Simeria Veche** a fost înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului din cadrul Camerei de Comerț și Industrie a județului Hunedoara cu certificat nr.J20/.../2003 și Cod Unic de Înregistrare Fiscală RO ...

**Cauza supusă soluționării este dacă agentul economic datorează impozit pe veniturile persoanelor nerezidente beneficiare de venituri din România și pentru care societatea a prezentat certificate de rezidență fiscală emise de autoritatea fiscală competentă din țara de rezidență, în condițiile în care în speță sunt aplicabile prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu aceste țări.**

**In fapt**, în perioada 01 ianuarie – 31 iulie 2007, **SC X SRL din Simeria Veche** nu a calculat, nu a înregistrat și nu a virat impozit pe

veniturile persoanelor nerezidente pentru redevențele plătite în sumă de ... lei și asistență tehnică plătită în sumă de ... lei, aferente unor contracte de închiriere, respectiv consultanță, încheiate cu un partener străin SC Y ITALIA, în calitate de locator, respectiv consultant.

Pentru contractele de mai sus, organele de inspecție fiscală au calculat un impozit suplimentar pe veniturile obținute din România de nerezidenți, în sumă de ... lei.

**SC X SRL din Simeria Veche** a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală certificatul de rezidență fiscală a beneficiarului veniturilor, eliberat de organele fiscale din țara de rezidență, respectiv Italia, prin care atestă că este rezident al statului respectiv și că îi sunt aplicabile prevederile convenției de evitare a dublei impuneri.

**In drept**, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

**Art.113 “Contribuabili”**

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

**Art.115 “Venituri impozabile obținute din România”**

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

**[...] d) redevențe de la un rezident; [...]**

**[...] i) venituri din prestarea de servicii de management sau de consultanță din orice domeniu, dacă aceste venituri sunt obținute de la un rezident sau dacă veniturile respective sunt cheltuieli ale unui sediu permanent în România; [...]**”

**Art.116 “Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți”**

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

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

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

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

(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. ...

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

#### **Art.118 “Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impunerii**

(1) În înțelesul art.116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impunerii 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 aceluși 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 impunerii se aplică cotele de impozitare mai favorabile...”

Ca urmare, în conformitate cu prevederile Convenției de evitare a dublei impunerii între România și Italia, ratificată prin Decretul nr.82/15 aprilie 1977, se stipulează:

#### **Art.12 “ Redevențe**

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

2. Totuși, aceste redevențe pot fi impuse în statul contractant din care provin și în conformitate cu legislația acestui stat, însă,

**dacă persoana care încasează redevențele este beneficiarul lor efectiv, impozitul astfel stabilit nu poate depăși 10 la suta din suma redevențelor.**

**Autoritățile competente ale statelor contractante vor stabili de comun acord modalitățile de aplicare a acestei limitări.**

#### **Art.13 “ Comisioane**

**1. Comisiunile provenite dintr-un stat contractant și plătite unui rezident al celuilalt stat contractant sunt impozabile în acest celălalt stat.**

**2. Totuși, aceste comisioane pot fi impuse în statul contractant din care provin și în conformitate cu legislația acestui stat, însă, dacă persoana care încasează comisioanele este beneficiarul lor efectiv, impozitul astfel stabilit nu poate depăși 5 la suta din suma comisioanelor.**

**Autoritățile competente ale statelor contractante vor stabili de comun acord modalitățile de aplicare a acestei limitări.”**

Față de prevederile legale mai sus citate, întrucât, petenta **SC X SRL din Simeria Veche** a prezentat organelor de inspecție fiscală certificatul de rezidență fiscală a beneficiarului veniturilor, eliberat de organele fiscale din țara de rezidență, respectiv Italia, prin care atestă că este rezident al statului respectiv și că îi sunt aplicabile prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, în care se arată că beneficiarul respectiv este înregistrat ca și contribuabil plătitor de impozite și taxe, organele de control în mod corect și legal au procedat la calcularea debitului reprezentând impozit pe veniturile realizate în România de persoanele juridice nerezidente, în conformitate cu prevederile legale conținute în Convenția de evitare a dublei impuneri prezentată mai sus.

Referitor la afirmațiile petentei din contestație: “... *In ipoteza obligării societății noastre la plata impozitului pe veniturile nerezidenților așa cum cere Decizia de impunere, rezultă prin aceasta o dublă impunere, fapt ce încalcă principiile Convenției de evitare a dublei impuneri ...*” invederăm următoarele:

Punctul 12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a art.118 alin.1 din

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

**“(1) Dispozițiile alin.2 ale articolelor "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevențe" din convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu alte state, care reglementează impunerea în țara de sursă a acestor venituri, se aplică cu prioritate. În cazul când legislația internă prevede în mod expres o cotă de impozitare mai favorabilă sunt aplicabile prevederile legislației interne.**

**(2) Dispozițiile alin.2 ale articolelor "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevențe" din convențiile de evitare a dublei impuneri derogă de la prevederile paragrafului 1 al acestor articole din convențiile respective.**

**(3) Aplicarea alin.2 al articolelor "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevențe" din convențiile de evitare a dublei impuneri care prevăd impunerea în statul de sursă nu conduce la o dublă impunere pentru același venit, întrucât statul de rezidență acordă credit fiscal pentru impozitul plătit în România, în conformitate cu prevederile convenției de evitare a dublei impuneri.”**

În acest context, rezultă în mod clar că prin convenție se dă dreptul de impunere la sursă a acestor venituri statului român, pentru veniturile de această natură realizate din România de rezidentul țării partenere, iar pentru evitarea dublei impuneri se acordă credit fiscal de către țara de rezidență.

În practica internațională, în ceea ce privește aplicarea articolelor privind reținerea impozitului la sursă, sintagma “poate fi impus” este interpretată imperativ și nu opțional în sensul dreptului suveran de impunere al statului de proveniență al acestui venit.

Sintagma este utilizată și în Modelul cadru OECD de Convenție de impunere pe venit și pe capital elaborat de țările membre OECD și i se dă aceeași interpretare de către autoritățile competente din țările partenere la astfel de convenții, precum și de Tribunalele fiscale din aceste țări, derogându-se prin ea de la regula generală prevăzută la paragraful 1 al articolelor dividende, dobânzi, redevențe, comisioane, care stabilesc impunerea acestora în țara de rezidență.

Prin urmare, dacă impunerea acestor venituri ar fi tratată numai în statul de rezidență al beneficiarului de venit, atunci nu ar mai fi

necesară încheierea de convenții de evitare a dublei impuneri și în asemenea situație veniturile se vor impune atât în țara de sursă, cât și în țara de rezidență și astfel dubla impunere nu ar putea fi evitată.

Pe cale de consecință, în condițiile în care legislația fiscală din România reglementează expres prin sintagma introdusă la paragraful 2 al fiecărui articol “poate fi impus”, dreptul suveran al statului de proveniență de a impune aceste venituri și în țara de sursă, limitat, funcție de interesul economic al celor două state, motivațiile petentei din contestația formulată nu pot fi luate în considerare și petenta nu poate fi exonerată de la plata impozitului pe veniturile datorate de nerezidenți.

Referitor la majorările de întârziere aferente impozitului pe veniturile realizate din România de persoane nerezidente, stabilite în sarcina petentei prin decizia de impunere, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile realizate din România de persoane nerezidente în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru capătul de cerere referitor la debitul reprezentând impozit pe veniturile realizate în România de persoanele juridice nerezidente, contestația se respinge, rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept ***accessorium sequitur principalem***, contestația va fi respinsă.

Având în vedere cele arătate și în temeiul prevederilor art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, se

#### **DECIDE:**

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC X SRL din Simeria Veche** pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - **impozit pe venit persoane juridice nerezidente**
- ... lei - **majorări de întârziere**