

MINISTERUL ECONOMIEI ȘI FINANTELOR
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR
PUBLICE A JUDEȚULUI SUCEAVA

DECIZIA NR. _____
din _____
privind soluționarea contestației formulată de
SC SRL Suceava,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava
sub nr. din

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava - Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr. /, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. /, cu privire la contestația formulată de SC SRL, din localitatea Suceava, str., nr. ..., județul Suceava, CUI

SC SRL Suceava contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere nr. din, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din, întocmite de Activitatea de Control Fiscal Suceava, privind **suma de lei**, reprezentând:

- lei – impozit pe profit;
- lei – majorări de întârziere impozit pe profit;
- lei – impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți;
- lei – majorări de întârziere impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți;

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 177 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 175 și 179 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. SC SRL Suceava contestă Decizia de impunere nr. /, emisă de Activitatea de Control Fiscal Suceava, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. /, privind obligațiile fiscale în

sumă totală de lei, reprezentând impozit pe profit, impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți și accesorii ale acestora.

Petenta susține că oragnele de control au majorat baza de impunere a impozitului pe profit cu lei, din care lei reprezintă chirie achitată la S.C. S.A. Fălticeni, în vederea deschiderii unui punct de lucru, (conform facturilor nr. /30.07.2004 în valoare de lei vechi, plus TVA de lei vechi, /07.07.2004 în valoare de lei vechi, plus TVA de lei vechi, /28.07.2004 în valoare de lei vechi plus TVA de lei vechi, /05.08.2004 în valoare de lei vechi plus TVA de lei vechi, /31.08.2004 în valoare de lei vechi plus TVA de lei vechi, /30.09.2004 în valoare de lei vechi plus TVA de lei vechi, /29.09.2004 în valoare de lei vechi plus TVA de lei vechi, /01.09.2004 în valoare de lei vechi plus TVA de lei vechi) și lei reprezintă cheltuieli cu transportul personalului de la domiciliu la locul de desfășurare a activității, stabilind un impozit pe profit suplimentar de lei și majorări de întârziere în sumă de lei.

S.C. S.R.L. precizează în contestație că facturile reprezintă contravaloare chirie, societatea având intenția de a deschide o secție de confecții la Fălticeni, însă datorită faptului că situația clădirilor aparținând S.C. S.A. nu era clară din punct de vedere juridic și spațiile necesitau reparații capitale s-a întârziat deschiderea acestui punct de lucru. Ulterior, spațiul a fost vândut și drept urmare contractul a fost reziliat.

Societatea mai precizează de asemenea, că drept dovadă în ceea ce susține este și faptul că s-a făcut selecție de personal de pe raza municipiului Fălticeni și că dacă din motive juridice contractul a fost reziliat, nu înseamnă că cheltuiala nu s-a făcut pentru obținerea unor venituri suplimentare.

Petenta invocă în susținerea contestației prevederile art. 21 pct.1 din Legea 571/2003 și pct. 22 din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal: *„cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”*.

În ceea ce privește cheltuielile de transport înregistrate de societate în contul 624 – „cheltuieli cu transportul de bunuri și persoane”, aceasta susține că art. 21 alin. 3 pct. 3 din Legea nr. 571/2003, stipulează că sunt cheltuieli cu deductibilitate limitată în limita unei cote de până la 2% aplicată asupra cheltuielilor cu salariile personalului „costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora”, ceea ce nu este cazul la S.C. S.R.L.

În susținerea contestației, petenta invocă prevederile art. 21 pct. 2, lit. e, unde se precizează: *„sunt deductibile cheltuielile de transport și cazare în țară și străinătate efectuate de către salariați și administratori, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/sau din anii precedenți”* și ale art. 55 pct. 4 lit. f, unde se stipulează: *„nu sunt incluse în veniturile salariale*

și nu sunt impozabile în înțelesul impozitului pe venit contravaloarea cheltuielilor de deplasare pentru transportul între localitatea în care angajații își au domiciliu și localitatea unde se află locul de muncă al acestora”, concluzionând că legiuitorul nu încadrează cheltuielile de transport ca fiind cheltuieli nedeductibile sau cu deductibilitate limitată.

Contestatoarea mai menționează că organele de inspecție fiscală au constatat că în anii 2004, 2005 și 2006 au fost repartizate dividende către asociatul unic, societate comercială belgiană, în sumă totală de lei și pe motiv că nu s-a prezentat certificatul de rezidență în original, tradus și legalizat au calculat impozit pe veniturile obținute în România de nerezidenți în cuantum de 15%, în sumă totală de lei și majorări de întârziere aferente în sumă de lei.

Societatea consideră că diferențele stabilite sunt nejustificate și fără temei legal, iar organul de inspecție fiscală nu a acordat termen pentru punerea la dispoziție a documentelor în original, suma stabilită fiind comunicată doar la semnarea punctului de vedere al inspecției fiscale.

În susținerea contestației pentru acest capăt de cerere, petenta invocă:

- Art. 2 din Legea 126/16.10.1996 privind ratificarea convenției dintre Guvernul Regatului Belgiei pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital : „*Prezenta convenție se aplică impozitelor pe venit și pe capital percepute în cazul fiecăruia dintre statele contractante al unităților lor administrativ teritoriale sau al colectivităților locale, oricare ar fi sistemul de percepere [...] Impozitele actuale cărora li se aplică convenția sunt, în principal [...] impozitul pe dividende, impozitul pe veniturile nerezidenților [...]*”
- Art. 4 pct. 1 din Legea 126/16.10.1996: „*În sensul prezentei convenții expresia de rezident al unui stat contractant înseamnă orice persoană care în virtutea legislației acestui stat este supusă impunerii în acest stat datorită domiciliului sau, rezidenței sale, sediului conducerii sau oricărui alt criteriu de natură analoagă*”
- Art. 10 din Legea 126/16.10.1996: „*Dividendele plătite de o societate care este un rezident al unui stat contractant unui rezident al celuilalt stat contractant sunt impozabile în acest celălalt stat (2) Totuși aceste dividende sunt, de asemenea, impozabile în statul contractant în care societatea plătitoare de dividende este un rezident și, potrivit legislației acestui stat, dar dacă beneficiarul efectiv al dividendelor este un rezident al celuilalt stat contractant impozitul astfel stabilit nu poate depăși:*
 - a) *5% din suma brută a dividendelor dacă beneficiarul efectiv este o societate care deține în mod direct sau indirect cel puțin 25% din capitalul societății care plătește dividendele [...]*”
- Art. 26 din Legea 126/16.10.1996: „*1. Când o persoană apreciază că măsurile luate de un stat contractant sau de către ambele state contractante îi atrag sau îi vor atrage o impunere care nu este conformă cu dispozițiile prezentei convenții, ea poate, indiferent de căile prevăzute de legislația internă a acestor state contractante, să supună cazul său*

autorității competente a statului contractant al cărui rezident este sau, dacă acest caz intră sub incidența paragrafului 1 al art. 25, aceleia a statului contractant al cărui național este. Cazul trebuie supus în cei 3 ani următori primei notificări a măsurii care atrage o impunere ce nu este conformă dispozițiilor prezentei convenții.

[...]

3. Autoritățile competente ale statelor contractante se străduiesc, pe cale de acord amiabil, să rezolve dificultățile sau să înlăture dubiile ce pot apărea ca urmare a interpretării sau aplicării prezentei convenții”.

- Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr. 2/2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la TVA, convențiile de evitare a dublei impuneri, impozitul pe venit și probleme de procedură fiscală (O.M.F.P. 1445/2005 și O.M.F.P. 1499/2005), completate cu prevederile Deciziei nr. 4/2006 a Comisiei Fiscale Centrale – O.M.F.P. 1551/2006: „În situația prezentării, în termenul de prescripție, a certificatului de rezidență fiscală care atestă că beneficiarul venitului are rezidența fiscală într-un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România, veniturile obținute de acest nerezident din România sunt impozabile potrivit convenției, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în acel stat contractant pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile, producând efecte inclusiv asupra calculului de obligații fiscale accesorii aferente, acestea calculându-se numai pentru impozitul calculat conform convenției și neachitat în termen.”

Societatea anexează în susținerea cauzei certificatul de rezidență și tradecere legalizată pentru perioada 2003-2006, copie după Monitorul Oficial al Belgiei din 23 noiembrie 1993 prin care se publică actul constitutiv și hotărârea judecătorească de înființare a, copie după codul de identificare fiscală (.....- societatea fiind plătitoare de TVA, actele adiționale de modificare a actului constitutiv al societății. Totodată, aceasta susține că în conformitate cu actul constitutiv al S.C. S.R.L.,Belgia este asociat unic și deține 100% din capitalul social.

În concluzie, petenta solicită desființarea Deciziei de impunere nr. /12.04.2007 și sistarea executării silite a titlului de creanță.

II. Prin Decizia de impunere nr. /12.04.2007, emisă de Activitatea de Control Fiscal Suceava în baza Raportului de inspecție fiscală nr. /12.04.2007, s-au stabilit în sarcina societății obligații de plată în sumă de lei, reprezentând:

- lei – impozit pe profit;
- lei – majorări impozit pe profit;
- lei – impozit pe veniturile obținute în România de nerezidenți;
- lei – majorări impozit pe veniturile obținute în România de nerezidenți.

Inspekția fiscală totală la S.C. SRL Suceava a avut în vedere următoarele obiective:

- modul de constituire, evidențiere și vărsare a obligațiilor de plată către bugetul general consolidat al statului pentru perioada ianuarie 2004-decembrie 2006;
- modul de respectare a disciplinei financiare;
- modul de gestionare a documentelor cu regim special și depunerea declarațiilor privind obligațiile bugetare;
- soluționarea deconturilor cu sume negative de TVA pentru care societatea a beneficiat de rambursarea TVA cu control ulterior pentru perioada 01.11.2005-30.09.2006.

În actul de control se precizează că societatea are sediul social în municipiul Suceava, str., nr., este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului la nr. și are atribuit codul fiscal, iar obiectul de activitate prevăzut în actul constitutiv al societății este „prefabricare articole confecționate din textile”, cod CAEN 1740.

Organul de control menționează că ultima verificare fiscală s-a efectuat pentru perioada de până la data de 31.03.2003, conform procesului-verbal de control nr. din data de 28.05.2003.

Inspekția fiscală s-a efectuat prin sondaj (ultima lună din trimestru) asupra documentelor puse la dispoziție.

Referitor la impozitul pe profit

Verificarea s-a efectuat conform prevederilor Legii nr. 571/2003, privind Codul fiscal și a H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a cuprins perioada ianuarie 2004-decembrie 2006.

În actul de control se precizează că prin raportul de inspekție fiscală parțială nr./20.05.2005 (rambursare TVA) s-a respins suma de lei vechi, reprezentând TVA înscrisă în unele facturi emise de S.C. S.A. Fălticeni către S.C. S.R.L. Suceava, în cadrul unui contract de închiriere spațiu de producție.

Acest punct de lucru nu a fost însă declarat la O.R.C. Suceava conform art. 21, lit. a) din Legea nr. 26/1990 privind Registrul Comerțului, iar societatea nu a desfășurat activitate în acel spațiu de producție.

Organele de inspekție fiscală au considerat că, întrucât aceste cheltuieli nu sunt efectuate în scopul realizării veniturilor sale impozabile (nu s-a desfășurat activitate în spațiul respectiv, nu a fost declarat ca punct de lucru al societății), acestea sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Prin urmare, organele de control au procedat la recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit aferente trim III 2004, rezultând un profit impozabil în sumă de lei (RON) și un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei (RON), considerând că au fost încălcate prevederile art. 21,

pct. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Pentru neplata la termen a sumei de lei s-au calculat majorări în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, agentul economic a înregistrat în contul 624 – “cheltuieli cu transportul de bunuri și persoane”, cheltuieli cu transportul efectuat în folosul salariaților proprii (de la domiciliu la locul de muncă) de către o societate comercială în baza unui contract încheiat.

Organele de control consideră că potrivit legii cheltuielile cu “transportul pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora” sunt deductibile în limita a 2% din valoarea cheltuielilor cu salariile personalului și invocând prevederile art. 21, alin. 3, c) din Legea nr. 571/2003, stabilesc un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei. Pentru neplata la termen a acestei sume s-au calculate majorări de lei și penalități de întârziere în sumă de lei.

Referitor la impozitul pe dividende

Organele de control au constatat că societatea a repartizat în perioada verificată, respectiv anii 2004, 2005 și 2006, dividende către asociatul unic, societate comercială belgiană.

Inspecția fiscală consideră că, întrucât asociatul este persoană nerezidentă în România, societatea avea obligația de a calcula și vira la bugetul de stat un impozit pe dividende în cuantum de 15%, în conformitate cu prevederile art.116, alin. 2, lit. c) din Legea nr. 571/2003 sau cota de 5% din convenția de evitare a dublei impuneri (Legea nr. 126/1996).

Urmare verificării efectuate s-a constatat că societatea a aplicat cota din convenția de evitare a dublei impuneri (5%), dar nu a putut face dovada respectării condițiilor din H.G. nr 44/2004, Titlul V, pct. 15, alin. (1) li (3), conform căruia „*pentru a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri persoana nerezidentă va depune în anul realizării venitului sau în anul următor realizării acestuia la plătitorul de venituri originalul certificatului de rezidență fiscală, tradus și legalizat de organul autorizat din România*”.

În actul de control se mai precizează că din nota explicativă luată administratorului societății rezultă că societatea nu deține exemplarul original al certificatului de rezidență fiscală a beneficiarului venitului, ci doar o copie fax a unui document datat 14.03.2006, fără traducere legalizată și că administratorul societății nu a putut face dovada primirii certificatului de rezidență fiscală în termenul prevăzut de H.G. nr. 44/2004, pct. 15, alin. (10) și alin. (3).

Având în vedere cele prezentate, organul de control consideră că nici la data exigibilității impozitului și nici până la data controlului, societatea nu întrunește condițiile pentru aplicarea convenției de evitare a dublei impuneri și recalculează impozitul pe dividende în cotă de 15% rezultând un debit suplimentar în sumă totală de lei. Pentru neplata la termen a sumei de

..... lei s-au calculat majorări în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la suma de lei, reprezentând impozit pe profit, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra legalității stabilirii acesteia în condițiile în care petenta a înregistrat cheltuieli cu închirierea unui spațiu în care nu s-a desfășurat activitate și nu a fost declarat la Oficiul Registrului Comerțului.

În fapt, prin Decizia de impunere nr. din 12.04.2007, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 12.04.2007, întocmite de Activitatea de Control Fiscal Suceava, s-au stabilit în sarcina societății obligații de plată în sumă de lei, reprezentând impozit pe profit.

În actul de control se precizează că prin raportul de inspecție fiscală parțială nr./20.05.2005 (rambursare TVA) s-a respins suma de lei ROL, reprezentând TVA înscrisă în unele facturi emise de S.C. S.A. Fălticeni către S.C. S.R.L. Suceava, în cadrul unui contract de închiriere spațiu de producție.

Acest punct de lucru nu a fost însă declarat la O.R.C. Suceava conform art. 21, lit. a) din Legea nr. 26/1990 privind Registrul Comerțului, iar societatea nu a desfășurat activitate în acel spațiu de producție.

Organele de inspecție fiscală au considerat că, întrucât aceste cheltuieli nu sunt efectuate în scopul realizării veniturilor sale impozabile (nu s-a desfășurat activitate în spațiul respectiv, nu a fost declarat ca punct de lucru al societății), acestea sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Prin urmare, organele de control au procedat la recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit aferente trim. III 2004, rezultând un profit impozabil în sumă de lei (RON) și un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei (RON), considerând că au fost încălcate prevederile art. 21, pct. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În drept, în speță sunt aplicabile:

- prevederile **art. 21** din **Legea nr. 26/1990 privind registrul comerțului**, unde se precizează:

„ART. 21

În registrul comerțului se vor înregistra mențiuni referitoare la:

a) donația, vânzarea, locațiunea sau gajul fondului de comerț, precum și orice alt act prin care se aduc modificări înmatriculărilor sau mențiunilor sau care face să înceteze firma ori fondul de comerț;”

- prevederile *art. 49 alin. 1 lit. a* din *Normele nr. 773/1998* emise de Ministerul Justiției privind modul de ținere a registrelor comerțului și de efectuare a înregistrărilor unde se stipulează:

„ART. 49

(1) În situația în care la înmatriculare se solicită înscrierea unor mențiuni prevăzute la art. 21 din L.R.C., se va verifica, după caz, existența următoarelor acte:

a) pentru mențiunile prevăzute la art. 21 lit. a): înscrisul de dobândire, înstrăinare sau de închiriere a fondului de comerț (contract de vânzare-cumpărare, certificat de moștenitor, contract de închiriere, contract de locație a gestiunii etc.);”

- prevederile *Articolului 5 alin. 1* din *Legea nr. 26/1990, republicată, privind registrul comerțului*, precizează că:

„ART. 5

(1) Înmatricularea și mențiunile sunt opozabile terților de la data efectuării lor în registrul comerțului ori de la publicarea lor în Monitorul Oficial al României, Partea a IV-a, sau în altă publicație, acolo unde legea dispune astfel.”

Din textele de lege prezentate mai sus rezultă că, în Registrul Comerțului se înregistrează mențiuni referitoare la donația, vânzarea, locațiunea sau gajul fondului de comerț, în baza unor înscrisuri printre care și contractul de închiriere, iar înmatricularea și mențiunile sunt opozabile terților de la data efectuării lor în registrul comerțului ori de la publicarea lor în Monitorul Oficial .

Deoarece punctul de lucru nu a fost înregistrat la Oficiul Registrului Comerțului, iar legea prevede ca până la data înregistrării acesta nu era opozabil terților, rezultă că facturile emise pentru încasarea chiriei în baza unui contract de închiriere neînregistrat în registrul comerțului, nu puteau fi opozabile terților și prin urmare contestatoarea nu putea beneficia de exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu chiria plătită pentru un spațiu de producție închiriat și nedeclarat ca punct de lucru, neînregistrat la Oficiul Registrul Comerțului și în care nu s-a desfășurat niciodată activitate.

- prevederile *art. 21 alin (1)* din *Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată*, unde se precizează:

“ART. 21

Cheltuieli

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”.

Din prevederile legale citate mai sus rezultă că sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese că societatea a dedus cheltuieli în baza unor facturi fiscale reprezentând contravaloare chirie pentru un spațiu care nu a fost declarat ca punct de lucru al societății și în care nu s-a desfășurat activitate.

Din cele prezentate mai sus rezultă că societatea nu face dovada utilizării acestui spațiu în scopul realizării de venituri, motiv pentru care nu are dreptul de a deduce cheltuieli cu chiria aferentă în sumă de lei.

Ținând cont de prevederile legale în vigoare, și de faptul că petenta nu face dovada utilizării spațiului închiriat pentru realizarea de venituri impozabile, rezultă că societatea nu are drept de deducere a cheltuielilor în sumă de lei aferente chiriei, motiv pentru care contestația pentru suma de lei reprezentând impozit pe profit, **se va respinge ca neîntemeiată.**

2. Referitor la suma de lei, reprezentând impozit pe profit, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra legalității stabilirii acesteia în condițiile în care petenta a înregistrat în contul 624 – „cheltuieli cu transportul de bunuri și persoane”, cheltuieli cu transportul efectuat în folosul salariaților proprii (de la domiciliu la locul de muncă), considerându-le deductibile integral.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, agentul economic a înregistrat în contul 624 – “cheltuieli cu transportul de bunuri și persoane”, cheltuieli cu transportul efectuat în folosul salariaților proprii (de la domiciliu la locul de muncă) de către o societate comercială în baza unui contract încheiat.

Organele de control consideră că potrivit legii cheltuielile cu “transportul pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora” sunt deductibile în limita a 2% din valoarea cheltuielilor cu salariile personalului și invocând prevederile art. 21, alin. 3, c) din Legea nr. 571/2003, stabilesc un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei.

În drept, în speță sunt incidente:

- ✓ Până la data **31.12.2004** prevederile **art. 21 alin. (3), litera c)** din **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, unde se stipulează:

“ART. 21

Cheltuieli

(...)

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată

(...)

c) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra fondului de salarii realizat. Intră sub incidența acestei limite cu prioritate ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile și protezele, precum și cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități sau unități aflate în administrarea contribuabililor: grădinițe, creșe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și ale accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, precum și pentru școlile pe care le au sub patronaj. În cadrul acestei limite pot fi deduse și cheltuielile reprezentând: transportul la și de la locul de muncă al salariaților, cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori ai salariaților, cadouri în bani sau în natură acordate salariatelor, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, inclusiv transportul, ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie și contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament”;

Art. 21 alin. (3), litera c) din *Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* a fost modificat de *Ordonanța nr. 83 din 19 august 2004 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal*, în vigoare de la data de 01.01.2005 având următorul text:

“c) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Legii nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificările ulterioare. Intră sub incidența acestei limite cu prioritate ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile și protezele, precum și cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități sau unități aflate în administrarea contribuabililor: grădinițe, creșe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și ale accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, precum și pentru școlile pe care le au sub patronaj. În cadrul acestei limite pot fi deduse și cheltuielile reprezentând: cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori ai salariaților, cadouri în bani sau în natură acordate salariatelor, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul, pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie și contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament;”.

Așa cum reiese din textele de lege citate mai sus, până la data de 01.01.2005 legiuitorul încadrează cheltuielile cu transportul salariaților la și de la locul de muncă în categoria cheltuielilor sociale, care sunt deductibile în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra fondului de salarii realizat, însă după data de 01.01.2005, odată cu intrarea în vigoare a Ordonanței nr. 83 din 19 august

2004 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aceste cheltuieli nu se mai regăsesc în categoria cheltuielilor sociale, de unde rezultă că societatea nu mai putea deduce cheltuieli cu transportul la și de la locul de muncă.

Referitor la afirmația contestatoarei că cheltuielile cu transportul la și de la locul de muncă al salariaților se încadrează în categoria cheltuielilor prevăzute la art. 21 pct. 2 lit. e, unde se precizează: *“cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate efectuate de către salariați și administratori, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/sau din anii precedenți”*, aceasta nu poate fi reținută în susținerea favorabilă a contestației deoarece conform prevederilor legale care reglementează aceste cheltuieli, respectiv H.G. nr. 543/1995- în vigoare pentru perioada verificată, privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării în cadrul localității, în interesul serviciului, la cap. 3, pct. 13 se precizează că aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli făcute de *“salariații instituțiilor publice și ai regiilor autonome cu specific deosebit, delegați sau detașați de conducerea acestora să îndeplinească anumite sarcini de serviciu în localități situate la distanțe mai mari de 5 km de localitatea în care își au locul permanent de muncă, au dreptul la decontarea cheltuielilor de transport efectuate la ducere și la înapoiere”* și nu de salariații care se deplasează de la domiciliu la locul de muncă.

Faptul că în cazul de față cheltuielile de transport efectuate de către salariați sunt definite de H.G. nr. 543/1995 este demonstrat de faptul că la cheltuielile cu deductibilitate limitată la art. 21 alin.3 lit.b se menționează că: *“cheltuielile de transport, cazare și indemnizația acordată salariaților, în cazul contribuabilului care realizează pierdere în exercițiul curent și/sau din anii precedenți, sunt limitate la nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice”*.

Cu privire la susținerea contestatoarei că sunt aplicabile prevederile art. 55 pct. 4 lit. f, unde se stipulează: *„nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile în înțelesul impozitului pe venit contravaloarea cheltuielilor de deplasare pentru transportul între localitatea în care angajații își au domiciliu și localitatea unde se află locul de muncă al acestora”*, aceasta nu poate fi reținută în susținerea favorabilă a contestației întrucât acestea se referă la impozitul pe venit și nu la impozitul pe profit.

Având în vedere prevederile legale prezentate mai sus și faptul că societatea încadrează greșit aceste cheltuieli, contestația pentru acest capăt de cerere va fi **respinsă ca neântemeiată**.

3. Referitor la suma de lei, reprezentând impozit pe veniturile obținute în România de nerezidenți , Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este învestită să se pronunțe asupra legalității stabilirii acestuia în condițiile în care societatea plătește dividende unui nerezident fără a deține certificatul de rezidență fiscală al beneficiarului de venit la data efectuării plăților și nici la data controlului.

În fapt, organele de control au constatat că societatea a repartizat în perioada verificată, respectiv anii 2004, 2005 și 2006, dividende către asociatul unic Belgia, societate comercială belgiană.

Inspekția fiscală consideră că, întrucât asociatul Belgia este persoană nerezidentă în România, societatea avea obligația de a calcula și vira la bugetul de stat un impozit pe dividende în cuantum de 15%, în conformitate cu prevederile art.116, alin. 2, lit. c) din Legea nr. 571/2003 sau cota de 5% din convenția de evitare a dublei impuneri (Legea nr. 126/1996).

Urmare verificării efectuate s-a constatat că societatea a aplicat cota din convenția de evitare a dublei impuneri (5%), dar nu a putut face dovada respectării condițiilor din H.G. nr 44/2004, Titlul V, pct. 15, alin. (1) li (3), conform căreia „*pentru a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri persoana nerezidentă va depune în anul realizării venitului sau în anul următor realizării acestuia la plătitorul de venituri originalul certificatului de rezidență fiscală, tradus și legalizat de organul autorizat din România*”.

În actul de control se mai precizează că din nota explicativă luată administratorului societății rezultă că societatea nu deține exemplarul original al certificatului de rezidență fiscală a beneficiarului venitului, ci doar o copie fax a unui document datat 14.03.2006, fără traducere legalizată și că administratorul societății nu a putut face dovada primirii certificatului de rezidență fiscală în termenul prevăzut de H.G. nr. 44/2004, pct. 15, alin. (10) și alin. (3).

Având în vedere cele prezentate, organul de control consideră că nici la data exigibilității impozitului și nici până la data controlului, societatea nu întrunește condițiile pentru aplicarea convenției de evitare a dublei impuneri și recalculează impozitul pe dividende în cotă de 15% rezultând un debit suplimentar în sumă totală de lei.

În drept, sunt aplicabile:

- ❖ Prevederile *art. 115* din *Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal*, unde se precizează:

“ART. 115

Venituri impozabile obținute din România

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

a) dividende de la o persoană juridică română;

(...)”

Conform textului de lege citat mai sus dividendele primite în străinătate de la o persoană juridică română se încadrează în categoria veniturilor impozabile obținute din România.

- ❖ Prevederile *art. 116* din *Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* și ale *pct. 8* din *Hotărârea nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal*, unde se stipulează:

“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:

(...)

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

(...)

(5) Impozitul ce trebuie reținut se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul, la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ziua precedentă celei în care se efectuează plata către bugetul de stat”.

Alin. (5) al art. 116 din *Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* a fost modificat de *Ordonanța nr. 83 din 19 august 2004 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal*, în vigoare de la data de **01.01.2005** astfel:

“68. La articolul 116, alineatul (5) va avea următorul cuprins:

(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 din ziua reținerii impozitului pentru nerezidenți.”

“Norme metodologice:

8. (1) Pentru veniturile obținute de nerezidenții din România, plătitorii de venituri au obligația reținerii impozitelor datorate prin stopaj la sursă și virării lor la bugetul de stat în termenul stabilit la art. 116 alin. (5) din Codul fiscal”.

Pct. 8 din *Hotărârea nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal* a fost modificat de *Hotărârea nr. 84 din 3 februarie 2005 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004*, în vigoare de la data de **18.02.2005**, astfel:

“2. La punctul 8, alineatul (1) va avea următorul cuprins:

8.(1) Pentru veniturile obținute de nerezidenți din România, plătitorii de venituri au obligația calculării și reținerii impozitelor datorate prin stopaj la

sursă și virării lor la bugetul de stat în termenul stabilit la art. 116 alin. (5) din Codul fiscal”.

Din textele de lege prezentate mai sus se înțelege că plătitorul de venit are obligația de a calcula, reține și vira la bugetul de stat impozitele datorate prin stopaj la sursă până la data de 25 a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul, dată la care acesta trebuie să știe exact cuantumul obligației.

- ❖ Prevederile *art. 118 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* și ale *pct. 12, 13, 14, 15 din Hotărârea nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal*, unde se precizează:

“ART. 118

Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri

(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 certificatul de rezidență fiscală.

(3) Macheta certificatului de rezidență fiscală și termenul de depunere a acestuia de către nerezident se stabilesc prin norme”.

Alin. (3) al art. 118 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal a fost modificat de Ordonanța nr. 83 din 19 august 2004 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare de la data de 01.01.2005.

„(3) Macheta certificatului de rezidență fiscală pentru rezidenții români, precum și termenul de depunere de către nerezidenți a documentelor de rezidență fiscală, emise de autoritatea din statul de rezidență al acestora, se stabilesc prin norme”.

“Norme metodologice:

(...)

12. (8) Dispozițiile titlurilor II și III din Codul fiscal reprezintă legislația internă și se aplică atunci când România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri cu statul al cărui rezident este beneficiarul venitului realizat

din România și acesta prezintă certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1).

(9) Prevederile titlului V din Codul fiscal se aplică atunci când beneficiarul venitului realizat din România este rezident al unui stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri sau când beneficiarul venitului realizat 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)”.

Alin. (9) al pct. 12 din Hotărârea nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal a fost modificat de Hotărârea nr. 84 din 3 februarie 2005 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, în vigoare de la data de 18.02.2005, astfel:

“6. La punctul 12, alineatul (9) va avea următorul cuprins:

(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”.

“Norme metodologice:

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 încheiate între România și statul său de rezidență, prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea competentă fiscală din statul respectiv. În cazul când nerezidentul beneficiar al veniturilor din România prezintă un alt document prin care se atestă rezidența fiscală, acest document va fi vizat de organul fiscal al statului său de rezidență.

(2) Nerezidenții care sunt beneficiarii veniturilor din România vor depune la plătitorul de venit originalul sau copia certificatului de rezidență fiscală ori documentul menționat la alin. (1), tradus și legalizat de organul autorizat din România.

(3) În cazul în care nerezidentul beneficiar al venitului din România nu a prezentat originalul sau copia tradusă și legalizată a certificatului de rezidență fiscală sau a documentului prevăzut la alin. (1), se vor aplica prevederile titlului V din Codul fiscal, și nu cele din convențiile de evitare a dublei impuneri.

(...)

Alin. (3) al pct. 13 din *Hotărârea nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal* a fost abrogată de *Hotărârea nr. 1840 din 28 octombrie 2004* pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, în vigoare de la data **18.11.2004**.

Alin. (1) al pct. 13 din *Hotărârea nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal* a fost modificat de *Hotărârea nr. 84 din 3 februarie 2005 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004*, în vigoare de la data de **18.02.2005**, astfel:

“7. La punctul 13, alineatul (1) va avea următorul cuprins:

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 aceluia stat”.

“Norme metodologice:

14. Macheta certificatului de rezidență fiscală și instrucțiunile de completare a acestuia, elaborate pentru rezidenții români, se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice.

15. (1) Nerezidenții care sunt beneficiari ai veniturilor din România vor depune anual, la plătitorul de venit, originalul certificatului de rezidență fiscală sau al documentului prevăzut la pct. 13 alin. (1), tradus și legalizat de organul autorizat din România în momentul plății venitului, dar nu mai târziu de o lună calculată de la data plății acestuia.

(2) Certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1) este valabil pentru anul fiscal pentru care a fost emis.

(3) Plătitorul de venit este răspunzător pentru primirea în termenul stabilit a originalului certificatului de rezidență fiscală sau a documentului prevăzut la pct. 13 alin. (1) și pentru aplicarea prevederilor din convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu diverse state”.

Pct. 14 din *Hotărârea nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal* a fost modificat de *Hotărârea nr. 84 din 3 februarie 2005 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004*, în vigoare de la data de **18.02.2005**, astfel:

“8. Punctul 14 va avea următorul cuprins:

14. Ministrul finanțelor publice aprobă prin ordin macheta certificatului de rezidență fiscală pentru rezidenți români și norme de completare a acestuia”.

Pct. 15 din *Hotărârea nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal* a fost modificat de *Hotărârea nr. 1840 din 28 octombrie 2004* pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin *Hotărârea Guvernului nr. 44/2004*, în vigoare de la data **18.11.2004**, unde se precizează:

“7. La punctul 15, alineatul (1) va avea următorul cuprins:

15. (1) Nerezidenții care au realizat venituri din România pentru a beneficia de prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri vor depune în anul realizării venitului sau în anul următor realizării acestuia la plătitorul de venituri originalul certificatului de rezidență fiscală sau al documentului prevăzut la pct. 13 alin. (1), tradus și legalizat de organul autorizat din România.

8. La punctul 15, după alineatul (1) se introduc trei alineate noi, alineatele (1¹), (1²) și (1³), cu următorul cuprins:

(1¹) Până la prezentarea certificatului de rezidență fiscală sau a documentului prevăzut la pct. 13 alin. (1), veniturile din anul în care au fost realizate se impozitează potrivit titlului V din Codul fiscal.

(1²) După prezentarea certificatului de rezidență fiscală sau a documentului prevăzut la pct. 13 alin. (1) se aplică pentru veniturile realizate în anul respectiv prevederile din convențiile de evitare a dublei impuneri și se va proceda și la regularizarea impozitului.

(1³) Un nerezident poate fi considerat rezident al unui stat și ca urmare a informațiilor primite pe baza schimbului de informații inițiat/procedurii amiabile declanșate de o țară parteneră de convenție de evitare a dublei impuneri.

9. La punctul 15, alineatul (2) va avea următorul cuprins:

(2) În certificatul de rezidență fiscală sau în documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1), prezentate de nerezidenții care au realizat venituri din România, trebuie să se ateste că aceștia au fost rezidenți, în anul realizării veniturilor, în statele cu care România are încheiate convenții de evitare a dublei impuneri”.

Pct. 15 din *Hotărârea nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal* a fost modificat de *Hotărârea nr. 84 din 3 februarie 2005 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal*, aprobate prin *Hotărârea Guvernului nr. 44/2004*, în vigoare de la data de **18.02.2005**, astfel:

“9. La punctul 15, alineatul (2) va avea următorul cuprins:

(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).

10. La punctul 15, după alineatul (3) se introduce un nou alineat, alineatul (4), cu următorul cuprins:

(4) Forma și conținutul certificatului de rezidență fiscală sau ale documentului prevăzut la pct. 13 alin. (1) pentru nerezidenți sunt cele emise de autoritatea din statul de rezidență al beneficiarului venitului. Certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1) trebuie să cuprindă, în principal, elemente de identificare a nerezidentului, precum și a autorității care a emis certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1), ca de exemplu: numele, denumirea, adresa, codul de identificare fiscală, mențiunea că este rezident fiscal în statul emitent, precum și data emiterii certificatului sau a documentului”.

Așa cum reiese din textele de lege prezentate mai sus, pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit certificatul de rezidență fiscală.

De asemenea, legislația în vigoare prevede expres aplicarea titlului V din Codul fiscal atunci când beneficiarul venitului realizat din România este rezident al unui stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri sau când beneficiarul venitului realizat din România, rezident al unui stat cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, nu prezintă certificatul de rezidență fiscală, tradus și legalizat.

Cu privire la termenul de depunere al certificatului de rezidență:

- pentru perioada 01.04.2004 – 18.11.2004 nerezidenții care sunt beneficiari ai veniturilor din România aveau obligația de a depune anual, la plătitorul de venit, originalul certificatului de rezidență fiscală sau al documentului prevăzut la pct. 13 alin. (1), tradus și legalizat de organul autorizat din România în momentul plății venitului, dar nu mai târziu de o lună calculată de la data plății acestuia;
- după data de 18.11.2004 nerezidenții care au realizat venituri din România pentru a beneficia de prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri aveau obligația de a depune în anul realizării venitului sau în anul următor realizării acestuia la plătitorul de venituri originalul certificatului de rezidență fiscală sau al documentului prevăzut la pct. 13 alin. (1), tradus și legalizat de organul autorizat din România,

iar legislația prevede clar faptul că plătitorul de venit este răspunzător pentru primirea în termenul stabilit a originalului certificatului de rezidență fiscală sau a documentului prevăzut la pct. 13 alin. (1) și pentru aplicarea prevederilor din convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu diverse state.

Având în vedere cele prezentate mai sus și faptul că petenta nu deținea la data controlului, respectiv 02.04.2007, așa cum reiese din notele explicative existente la dosar, anexă la raportul de inspecție fiscală, un certificat de rezidență fiscală tradus și legalizat și nici nu a putut face dovada că la data plății venitului sau în anul următor așa cum prevede legislația ar fi deținut un asemenea certificat organul de control în mod legal a stabilit că societatea trebuia să aplice prevederile Titlului V ale Codului fiscal.

Referitor la faptul că societatea depune la dosarul contestației o copie a unui certificat de rezidență fiscală și o copie după traducerea acestuia legalizată în data de 05.04.2007, după data efectuării controlului și la invocarea de către contestatoare a prevederilor Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr. 2/2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la TVA, convențiile de aplicare a dublei impuneri, impozitul pe venit și probleme de procedură fiscală, completate cu prevederile Deciziei nr. 4/2006 a Comisiei Fiscale Centrale, unde se precizează că *“în situația prezentării, în termenul de prescripție, a certificatului de rezidență fiscală care atestă că beneficiarul venitului are rezidența fiscală într-un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România, veniturile obținute de acest nerezident din România sunt impozabile potrivit convenției, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în acel stat contractant pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile, producând efecte inclusiv asupra calculului de obligații fiscale accesorii aferente, acestea calculându-se numai pentru impozitul calculat conform convenției și neachitat în termen”*, acestea nu pot fi reținute în susținerea favorabilă a contestației, deoarece la data controlului societatea nu deținea certificatul, astfel încât organul de inspecție fiscală nu putea ține cont de aceste prevederi.

Referitor la susținerea de către societate a faptului că sunt aplicabile prevederile **art. 10** din **Legea nr. 126/1996** privind ratificarea Convenției dintre Guvernul României și Guvernul Refatului Belgiei pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital, unde se precizează:

“ART. 10

Dividende

1. Dividendele plătite de o societate care este un rezident al unui stat contractant unui rezident al celuilalt stat contractant sunt impozabile în acest celălalt stat.

2. Totuși aceste dividende sunt, de asemenea, impozabile în statul contractant în care societatea plătitoare de dividende este un rezident și, potrivit

legislației acestui stat, dar dacă beneficiarul efectiv al dividendelor este un rezident al celuilalt stat contractant, impozitul astfel stabilit nu poate depăși:

a) 5% din suma brută a dividendelor, dacă beneficiarul efectiv este o societate care deține în mod direct sau indirect cel puțin 25% din capitalul societății care plătește dividendele;

b) 15% din suma brută a dividendelor, în toate celelalte cazuri”,

aceasta nu poate fi reținută în susținerea favorabilă a contestației deoarece, așa cum prevede **pct. 13 alin. (3) din Hotărârea nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal** în cazul în care nerezidentul beneficiar al venitului din România nu a prezentat originalul sau copia tradusă și legalizată a certificatului de rezidență fiscală, se vor aplica prevederile titlului V din Codul fiscal, **și nu cele din convențiile de evitare a dublei impuneri.**

Având în vedere că S.C. “.....” S.R.L. nu a prezentat organului de control certificatul de rezidență, tradus și legalizat și nu a făcut dovada că ar fi deținut pînă la data controlului acest document, așa cum reiese din notele explicative existente la dosar și ținând cont de prevederile legale aplicabile speței rezultă că în mod legal organul de inspecție fiscală a stabilit un impozit pe veniturile obținute în România de nerezidenți în sumă totală de lei, iar contestația pentru acest capăt de cerere urmează **a se respinge ca neîntemeiată.**

4. Referitor la suma de lei, reprezentând lei – majorări de întârziere impozit pe profit și lei – majorări de întârziere impozit pe veniturile obținute în România de nerezidenți, stabilită de către inspectorii din cadrul Activității de Control Fiscal Suceava prin Decizia de impunere nr./12.04.2007.

În fapt, organul fiscal a calculat pentru neplata la termen a impozitului pe profit și a impozitului pe veniturile obținute în România de nerezidenți, stabilite suplimentar prin actul de control, majorări de întârziere în sumă de lei.

În drept, sunt aplicabile:

- începând cu **1.01.2004, art. 114, 115 și 120 din O.G. nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează:

ART. 114

„(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. [...]”

ART. 115

„(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și pînă la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), se datorează dobânzi după cum urmează:

a) pentru diferențele de impozite și taxe, stabilite de organele competente, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței impozitului sau taxei, pentru care s-a stabilit diferența, până la data stingerii acesteia inclusiv;[...]"

ART. 120

„(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor. ”

Articolul 120 a fost modificat prin *Legea nr. 210/2005* privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 20/2005 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care intră în vigoare de la data de **15.07.2005**, astfel:

<<(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,6% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.>>

Începând cu data de **01.01.2006** sunt aplicabile prevederile *art. 3* din *Legea nr. 210/2005* privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 20/2005 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

ART. 3

„Începând cu data de 1 ianuarie 2006, art. 115 din Codul de procedură fiscală se modifică și va avea următorul cuprins:

"ART. 115

Majorări de întârziere

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

[...]

(5) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Majorările de întârziere în sumă de lei, aferente impozitului pe profit și impozitului pe veniturile obținute în România de nerezidenți, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitele.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul de natura impozitului pe profit în sumă de lei și de natura impozitului pe veniturile obținute în România de nerezidenți în sumă de lei, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul a majorărilor de întârziere,

aceasta datorează și suma de lei, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru impozitul pe profit și impozitul pe veniturile obținute în România de nerezidenți stabilite suplimentar, contestația a fost respinsă, urmează a **se respinge contestația și pentru majorările întârziere aferente.**

5. Referitor la cererea de suspendare a executării actului administrativ fiscal atacat, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava prin Biroul de soluționare contestații se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care cererea de suspendare a executării actului administrativ fiscal nu se află în competența sa materială de soluționare.

În fapt, în contestația formulată, petenta solicită sistarea executării actului administrativ fiscal atacat.

În drept, art. 185 „Suspendarea executării actului administrativ fiscal” din *Ordonanța Guvernului nr. 92/2003* privind Codul de procedură fiscală, republicată, astfel cum a fost modificat de art. 1 pct. 38 din *Ordonanța Guvernului nr. 35/26.07.2006*:

„(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauțiune de până la 20% din quantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauțiune de până la 2.000 lei.”

Totodată, la *art. 14 alin. 1 și alin. 2 din Legea nr. 554/2004* privind contenciosul administrativ, se prevede:

“(1) În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, o dată cu sesizarea, în condițiile art. 7, a autorității publice care a emis actul, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ până la pronunțarea instanței de fond.

(2) Instanța va rezolva cererea de suspendare, de urgență, cu citarea părților.”

Având în vedere aceste dispoziții imperative ale legii, cererea S.C. “.....” S.R.L. de suspendare a executării actului atacat intră sub incidența prevederilor Legii nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ, motiv pentru care Biroul de soluționare contestații nu se poate investi cu soluționarea cererii, competența aparținând instanței judecătorești.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul *art. 21 din Legea nr. 26/1990* privind registrul comerțului, *art. 49 alin. 1 lit. a* din

Normele nr. 773/1998 emise de Ministerul Justiției privind modul de ținere a registrelor comerțului și de efectuare a înregistrărilor, *articolulului 5 alin. 1* din *Legea nr. 26/1990*, republicată, privind registrul comerțului, *art. 21 alin (1), art. 21 alin. (3), litera c), art. 115, art. 116, art. 118* din *Legea nr. 571/2003* privind Codul fiscal, republicată, *cap. 3, pct. 13* din *H.G. nr. 543/1995* privind drepturile bănești ale salariaților instituțiilor publice și regiilor autonome cu specific deosebit pe perioada delegării și detașării în alta localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, *pct. 8, pct. 12, 13, 14, 15* din *Hotărârea nr. 44 din 22 ianuarie 2004* pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *Decizia nr. 2/2005* a Comisiei Fiscale Centrale pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la TVA, convențiile de aplicare a dublei impuneri, impozitul pe venit și probleme de procedură fiscală, completate cu prevederile *Deciziei nr. 4/2006* a Comisiei Fiscale Centrale, *art. 10* din *Legea nr. 126/1996* privind ratificarea Convenției dintre Guvernul României și Guvernul Refatului Belgiei pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital, *art. 114, 115, 120, art. 185* din *O.G. nr. 92/2003* privind Codul de procedură fiscală, republicată, *art. 14 alin. 1 și alin. 2* din *Legea nr. 554/2004*, coroborate cu *art. 186* din Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, se:

DECIDE:

1. Respingerea contestației formulate de **SC** SRL Suceava împotriva Deciziei de impunere nr. /12.04.2007, emisă de Activitatea de Control Fiscal Suceava, **privind suma de lei, reprezentând:**

- lei – impozit pe profit;
- lei – majorări de întârziere impozit pe profit;
- lei – impozit pe veniturile obținute în România de nerezidenți;
- lei – majorări de întârziere impozit pe veniturile obținute în România de nerezidenți

ca neîntemeiată.

2. Constatarea necompetenței materiale de soluționare, a Biroului de soluționare a contestațiilor, pentru cererea de suspendare a executării actului administrativ fiscal.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.

**DIRECTOR EXECUTIV,
ROPOTĂ PETRICĂ**

