

## 85.II.2009

Biroul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice ...,a fost sesizat de Serviciul Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii din cadrul Administratiei Finantelor Publice Pentru Contribuabili Mijlocii ... prin adresa nr. ... cu privire la contestatia formulata de **S.C. ... S.R.L.** cu sediul social in ....

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor partiale dispuse prin *Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... pentru suma de ... lei din care :*

**-Impozit pe venit din dividende = ... lei**

**-accesorii aferente impozit pe venit din dividende = ... lei**

**-T.V.A. =... lei;**

**-accesorii aferente T.V.A. =... lei**

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 din OG 92/2003 ® privind Codul de procedura fiscala.

Directia Generala a Finantelor Publice ... prin biroul solutionarea contestatiilor,constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 si art.209 din OG 92/2003 ® privind Codul de procedura fiscala,este competenta sa solutioneze prezenta contestatie.

**I.-S.C. ... S.R.L** contesta partial Decizia de impunere nr. ... privind obligatii fiscale suplimentare si accesorii in suma de ... lei ce reprezinta impozit pe venit din dividende , T.V.A. si accesorii aferente acestora

Cu privire la impozitul pe dividende contestatorul motiveaza astfel :

**In anul 2006** societatea a inregistrat profit net in suma de ... lei, care a fost repartizat conform hotararii adunarii generale a asociatilor la dividende , dividende care nu au fost ridicate din firma, dar care au fost impuse, conform Legii nr. 10/1996 privind ratificarea Conventiei dintre Guvernul Romaniei si Guvernul Republicii Libaneze pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit si pe capital, semnata la Beirut la 28 iunie 1995 cu cota de 5 % rezultand astfel impozit pe venitul din dividende in suma de ... lei.

**In anul 2007** societatea .... S.R.L. a inregistrat profit net in suma de ... lei, repartizat pe dividende, care nu au fost ridicate, dar s-a evidenciat in contabilitate conform Legii nr. 10/1996 , impozitul pe venit din dividende in suma de ... lei, dar care nu a fost declarat de societate din omisiune.

Pentru aplicarea prevederilor art. 118 al(1) din Legea nr. 571/2003 , republicata cu modificarile si completarile ulterioare, referitoare la "*coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale conventiilor de evitare a dublei impuneri*", asociatul ..., a solicita

Ministerului Finantelor din Republica ... certificatul de rezidenta fiscala si a primit raspuns si tradus, la traducator autorizat, autentificat de notar, Anexa 1 si 2 anexate la dosar. Aceste documente sunt:

- Instiintarea privind numarul personal la Ministerul de finante;
- Certificat de inmatriculare societate ,

ambele emise pentru persoana fizica ... si atesta rezidenta persoanei fizice.

Avand in vedere faptul ca Ministerul de Finante din Republica ...a emis aceste documente, chiar daca in titulatura acestora nu exista termenul rezident, trebuie avut in vedere faptul ca fiecare stat are o macheta pentru certificatul de rezidenta fiscala, si ca, de fapt Codul Fiscal impune prezentarea unor documente care sa ateste rezidenta unui cetatean si nicidecum prezentarea unor documente cu titulatura "Certificat de rezidenta" ,drept pentru care considera ca documentele anexate atesta Rezidenta persoanei, astfel incat sa beneficieze de prevederile Legii nr. 10/1996 , respectiv impunerea veniturilor din dividende cu cota de 5 %.

De asemenea contestatoarea precizeaza ca a solicitat Ambasadei Republicii ... precizari cu privire la aceste documente, respectiv sa ateste ca documentele emise de Ministerul Finantelor din Republica ... se refera la drepturile cetateanului libanez conferite de Legea nr. 10/1996, urmand ca acest raspuns sa fie primit in termen de 5 zile, deci pana la solutionarea contestatiei.

Cu privire la accesoriile calculate asupra impozitului pe venitul din dividende ,contestatorul precizeaza ca si acestea sunt ilegale deoarece diferenta de impozit pe dividende stabilita de ... lei este contrara Legii nr. 10/1996 si nu au sustinere legala deoarece suma de ... lei, nedecarata din omisiune, a fost achitata cu op. nr. 800 din data de 22 decembrie 2008(anexa nr. 3 de la dosar).

Cu privire la stabilirea suplimentara a T.V.A. in suma de ... lei ,contestatorul precizeaza ca aceasta s-a datorat neacordarii dreptului de deducere a T.V.A. aferenta facturii nr. ..., emisa de S.C. ...S.R.L. ,sat ..., judetul ..., prin care s-a facturat avans furaje. Contestatorul considera ca organul de inspectie fiscala a constatat ca nu s-a efectuat plata acestei facturi si prin urmare a invocat prevederile art. 145 al(1) si ale art. 134 ^2 al(1) si al(2) lit. b din Codul fiscal , in timp societatea contestatoare si-a exercitat dreptul legal de deducere.

S.C. ...S.R.L. considera ca prevederile legale mentionate mai sus se refera la exigibilitatea taxei care intervine la data emiterii unei facturi, inainte de data la care intervine faptul generator ( de livrarea efectiva a bunurilor), ceea ce in acest caz exact factura numarul ... de avans furaje este emisa inainte de interventia faptului generator(livrarea bnurilor ).

De asemenea contestatorul precizeaza ca in conformitate cu prevederile al(2) lit.b al aceluasi articol,exigibilitatea taxei intervine la data la care se incaseaza avansul si nu la data platii,asa cum li se imputa de catre organul fiscal.Efectiv art. 134 ^2 al(2) lit.b. reglementeaza obligatia de colectare a taxei pe valoare adaugata a partenerului

contractual care incaseaza o suma de bani in avans pentru o livrare ulterioara, dar nu emite factura.

S.C. ... S.R.L. ... considera ca organul de inspectie fiscala a facut o eroare majora datorita interpretarii eronate a termenilor "incasare" si "plati" si doreste sa ridice dreptul de deducere a taxei pe valoare adaugata pe un document legal, doar pentru simplul fapt ca nu a platit furnizorului suma datorata, in timp ce legislatia fiscala se refera la incasarea unui avans.

Avand in vedere ca suma de ...lei a fost impusa fara suport legal, contestatorul precizeaza ca si accesoriile aferente acestei sume in valoare de ...lei sunt impuse ilegal.

Fata de cele mentionate mai sus S.C. ... S.R.L. solicita desfiintarea partiala a deciziei de impunere nr. ... pentru suma totala de ... lei.

**II.-Organul de inspectie fiscala considera ca sumele stabilite suplimentar cu privire la impozitul pe venitul din dividende in suma de ... lei, majorari impozit venit din dividende in suma de ... lei, T.V.A. in suma de ... lei si majorari aferente T.V.A. in suma de ... lei, sunt stabilite legal deoarece:**

**A.-Cu privire la impozitul pe dividende:**

La incheierea exercitiului financiar 2006, societatea inregistreaza si declara profit net in suma de ... lei, suma ce a fost repartizata in contul 457 "dividende de plata". Pentru dividendele repartizate, societatea repartizeaza, calculeaza,, retine si declara un impozit pe veniturile din dividende in cota de 5 % ,in suma de ... lei.La verificare, s-a constatat ca societatea a repartizat dividende catre persoane fizice nerezidente(..., ..., ... in calitate de actionari ai S.C. ... S.R.L. ..., cetateni de origine ...).

Incadrarea celor trei asociati ca persoane fizice nerezidente a fost facuta de catre organul fiscal pe baza documentelor prezentate de contribuabil.

Dubla impunere fiscala internationala reprezinta supunerea directa la impozit a aceleasi materii impozabile si pentru aceeasi perioada de timp de catre autoritatile publice din tari diferite.Pentru a fi evitata dubla impunere statele incheie conventii de evitare a dublei impuneri.

Criteriul care sta la baza impunerii veniturilor utilizat atat de Codul fiscal cat si de Legea nr. 10/1996 este cel al rezidentei potrivit caruia impunerea veniturilor se realizeaza de catre autoritatea fiscala din tara careia ii apartine rezidentul.

Atat legislatia fiscala( Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal ) cat si Legea nr. 10/1996 , impun ca si conditii pentru aplicarea conventiei de evitare a dublei impuneri prezentarea de catre persoana in cauza a certificatului de rezidenta fiscala eliberat de autoritatea fiscala din statul respectiv sau un alt document eliberat de catre o alta autoritate decat cea fiscala din statul respectiv sau un alt document eliberat de catre o alta autoritate decat cea fiscala, care are atributii in domeniul certificarii

rezistentei conform legislatiei interne a acelu stat.

In conformitate cu prevederile art. 118 al(2) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct. 13 al(1) si (2) din H.G. nr. 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare:”Pentru aplicarea prevederilor conventiei de evitare a dublei impuneri, nerezydentul are obligatia de a prezenta platitorului de venit, in momentul realizarii venitului,certificatul de rezidenta fiscala eliberat de catre autoritatea competenta din statul sau de rezidenta.In cazul in care certificatul de rezidenta fiscala nu se prezinta in acest termen,se aplica prevederile Titlului V”.

Certificatul de rezidenta fiscala este documentul fiscal eliberat de autoritatea competenta din statul de rezidenta al persoanei nerezidente in Romania si care serveste la aplicarea prevederilor conventiei de evitare a dublei impuneri. Pentru a beneficia de prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri, nerezydentul care a realizat venituri din Romania va depune, in momentul realizarii venitului, la platitorul de venituri originalul sau copia certificatului de rezidenta fiscala sau al documentului prevazut de lege, tradus si legalizat de organul autorizat din Romania. Forma si continutul certificatului de rezidenta fiscala sau al documentului prevazut de lege pentru nerezidenti sunt cele emise de autoritatea din statul de rezidenta al beneficiarului venitului. Certificatul de rezidenta fiscala trebuie sa cuprinda, in principal elementele de identificare ale nerezydentului,precum si a autoritatii care a emis certificatul de rezidenta fiscala: numele, denumirea , adresa , codul de identificare fiscala, mentiunea ca este rezident fiscal in statul emitent, precum si data emiterii certificatului sau a documentului.

La control, societatea nu a prezentat organelor de inspectie fiscala certificatul de rezidenta fiscala, conform prevederilor Codului Fiscal.Astfel, pentru dividendele repartizate persoanelor fizice nerezidente , in suma de ... lei, la verificare s-a calculat un impozit pe veniturile din dividende in cota de 16 % , in suma de ... lei , conform prevederilor art. 116, al(2) lit. c din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, rezultand o diferenta stabilita in plus la control in suma de ... lei.

In sustinerea cauzei , societatea depune in data de ..., la dosarul contestatiei ... emisa de Ministerul de Finante al Republicii ...-Directia Generala de Finante din ... din data de ..., prin care se mentioneaza ca ... are sa achite taxe referitoare la activitatile lui personale-vanzarea de grane si furaje -in zona ... si a prezentat documente si dovezi ca a incetat activitatile lui in ... in anii 2005 , 2006 si 2007. Documentul prezentat nu atesta rezidenta fiscala a contestatorului, intrucat S.C. ... S.R.L. ... unde domnul ... este actionar si administratorul societatii, are ca obiect principal de activitate “ cresterea pasarilor “ , deci nu constituie document justificativ in sustinerea contestatiei astfel incat sa beneficieze de prevederile Legii nr. 10/1996.

De asemenea , societatea depune, tot in data de 18.03.2009si o

adresa emisa de Ambasada Republicii ... in Romania in care se specifica faptul ca domnul .... beneficiaza de prevederile Legii nr. 10/1996. Acest lucru este valabil cu conditia ca domnul ... sa prezinte certificatul de rezidenta fiscala conform prevederilor Codului fiscal.

Pentru celelalte persoane fizice ( ..., ... in calitate de actionari la S.C. ... S.R.L. ..., cetateni de origine ...) nu s-a depus niciun document care sa ateste rezidenta sau nerezidenta acestora.

Astfel, documentele prezentate atat la control cat si pe parcursul solutionarii contestatiei nu atesta rezidenta fiscala a contestarilor astfel incat acestia sa beneficieze de prevederile Legii nr. 10/1996

La incheierea exercitiului financiar 2007 , societatea inregistreaza si declara profit net in suma de ... lei , suma care a fost repartizata in contul 457- Dividende de plata \_Pentru dividendele repartizate societatea calculeaza si inregistreaza in evidenta contabila un impozit pe veniturile din dividende in cota de 5 %, in suma de ... lei, dar nu declara impozitul pe veniturile din dividende aferente anului 2007 pana la data de 31.12.2008, in conformitate cu prevederile art. 67 al(1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

La verificare s-a constatat ca societatea a repartizat dividende catre persoane fizice nerezidente ( ..., ..., ... in calitate de actionari al S.C. .... S.R.L....., cetateni de origine ...).

In conformitate cu prevederile art. 118 al(2) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct. 13 al(1) si (2) din H.G. nr. 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare:”Pentru aplicarea prevederilor conventiei de evitare a dublei impuneri, nerezidentul are obligatia de a prezenta platitorului de venit, in momentul realizarii venitului,certificatul de rezidenta fiscala eliberat de catre autoritatea competenta din statul sau de rezidenta.In cazul in care certificatul de rezidenta fiscala nu se prezinta in acest termen,se aplica prevederile Titlului V”.

La control , societatea nu a prezentat organelor de inspectie fiscala certificatul de rezidenta fiscala, conform prevederilor Codului fiscal. Astfel, pentru dividendele repartizate persoanelor fizice nerezidente in suma de ... lei, la verificare s-a constatat un impozit pe venitul din dividende in cota de 16% in suma de ... lei

Pentru diferenta de impozit pe venitul din dividende in suma de ... lei in perioada 01.01.2007 – 31.12.2008 s-au calculat majorari de intarziere in suma de ... lei, conform prevederilor art. 120 din O.G. nr. 92/2003, actualizata.

## **B.-Cu privire la diferenta de T.V.A. in suma de ...**

Diferenta de T.V.A. stabilita suplimentar la control in suma de ... lei reprezinta T.V.A. deductibila aferenta facturii de avans furaje seria ... nr. ..., emisa de S.C. ... S.R.L. , ....

Din fisa analitica a contului 401 a S.C. ... S.R.L. reiese ca S.C. ... S.R.L. ...nu a efectuat nicio plata pentru aceasta factura.

Conform art. 6 al(1) din Legea nr. 82/1991 actualizata:”Orice operatiune economico -financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ”.

Totodata, potrivit art. 145 al(1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare :”Dreptul de deducere ia nastere in momentul exigibilitatii taxei”. Precum si a art. 134 ^2 al (1) din Legea nr. 571/2003 :”Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator” respectiv al(2) lit.b. Din Legea nr. 571/2003 :”Prin derogare de la prevederile art. 1, exigibilitatea taxei intervine :.....b)la data la care se incaseaza avansul,pentru platile in avans efectuate inainte de data la care intervine faptul generator “.

Societatea nu a prezentat nici un document justificativ care sa ateste realitatea operatiunii de plata a avansului catre S.C. ..., avans care face obiectul facturii nr. ....

Prin urmare, dreptul de deducere ia nastere in momentul exigibilitatii taxei (conform art. 145 al (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completariuloe ulterioare), iar exigibilitatea taxei intervine la data cand are loc faptul generator( conform prevederilor art. 134 ^2 al(1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare).

Astfel, in acest caz nu exista faptul generator care sa dea dreptul de deducere a taxei pe valoare adaugata inscrisa in factura. Neexistand operatiunea de plata a avansului nu se poate incadra in prevederile derogatorii ale art. 134 ^2 al(2) lit.b. Din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea nu a facut dovada platii avansului pentru care sa emita factura de avans respectiva, deci factura fiscala nu are obiect si ca urmare nu s-a dat dreptul de deducere a taxei pe valoare adaugata.

Organul de inspectie fiscala mentioneaza ,in Referatul cu propuneri de solutionare ,ca nu a facut nici o eroare in interpretarea termenilor “ incasare “ si plata “si nu a dat dreptul la deducerea taxei pe valoare adaugata din factura fiscala seria ...nr. ..., intrucat obligatiei de a colecta ii corespunde dreptul corelativ al partenerului de a deduce si numai daca sunt indeplinite conditiile legale pentru a fi exercitat acest drept.Textul de lege nu se refera exclusiv la obligatia de colectare.

Astfel,situatia de fata nu se incadreaza in prevederile art. 134 ^2 al(2) lit.a din Legea nr. 571/2003, ci la art. 134 ^ 2 al(2) lit.b din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, specificatia de pe factura fiscala fiind aceea de plata a avansului.

Orice document justificativ se intocmeste in urma unor operatiuni economico-financiare, iar in cazul acesta de plata a avansului, care in speta de fata nu exista.

Pentru diferenta de taxa pe valoare adaugata in suma de ... lei stabilita s-au calculat majorari de intarziere in suma de ...lei conform art.

Fata de cele prezentate mai sus Administratia Finantelor Publice Pentru Contribuabilii Mijlocii propune respingerea contestatiei ca neantemeiata, deoarece argumentele de fapt si de drept prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.

**III.-Luind in considerare constatările organului de inspectie fiscala, documentele existente la dosarul contestatiei precum si actele normative in vigoare in perioada invocata de contestatoare si organul de control se retin urmatoarele:**

Organul de inspectie fiscala a efectuat investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale, analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatii proprii sau din alte surse la S.C. ... S.R.L. ...

In urma acestei verificari a fost intocmit Raportul de inspectie fiscala nr. ... si implicit *Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ....*, decizie ce **este contestata partial** pentru suma de ... lei ce reprezinta: impozit pe venit din dividende in suma de ... lei, majorari impozit pe venit din dividende in suma de ... lei, T.V.A. in suma de ... lei si majorari T.V.A. in suma de ... lei.

**A.1.Cu privire la impozitul pe venitul din dividende datorate persoanelor fizice conform Legii nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare**

Perioada supusa verificarii a fost 01.01.2007 -31.12.2008.

**In fapt-la incheierea exercitiului financiar 2006,** societatea inregistreaza si declara profit net in suma de ... lei, suma ce a fost repartizata in contul 457 “dividende de plata “.Pentru dividendele repartizate, societatea repartizeaza, calculeaza,, retine si declara un impozit pe veniturile din dividende in cota de 5 % ,in suma de ... lei.

La verificare, s-a constatat ca societatea a repartizat dividende catre persoane fizice nerezidente( ..., ..., ... in calitate de actionari ai S.C. ... S.R.L. ... cetateni de origine ...).

**La incheierea exercitiului financiar 2007 ,** societatea inregistreaza si declara profit net in suma de ... lei, suma care a fost repartizata in contul 457- Dividende de plata .Pentru dividendele repartizate societatea calculeaza si inregistreaza in evidenta contabila un impozit pe veniturile din dividende in cota de 5 % , in suma de ... lei, dar nu declara impozitul pe veniturile din dividende aferente anului 2007 pana la data de 31.12.2008, in conformitate cu prevederile art. 67 al(1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

La verificare , s-a constatat ca societatea a repartizat dividende catre persoane fizice nerezidente (... , ..., ... in calitate de actionari al S.C. ... S.R.L. ... , cetateni de origine ...).

Incadrarea celor trei asociati ca persoane fizice nerezidente a fost facuta de catre organul fiscal pe baza documentelor prezentate de contestator.

Prin Decizia de impunere nr. ... s-a stabilit diferenta de impozit pe venitul din dividende in suma de ... lei pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2008 si s-au calculat majorari de intarziere in suma de ... lei, conform prevederilor art.119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 , actualizata.

Din suma totala de .... lei stabilita prin decizia de impunere la impozitul pe dividende contestatarul S.C. ... S.R.L.... contesta numai **suma de ... lei** intrucat precizeaza ca a achitat in contul impozitului pe dividende suma de ... lei cu op. nr. ... din .....

**In drept-** sunt aplicabile prevederile art. 113, 114,115,116 si 118 al(2) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare precum si pct.13 al(1) si (2) si pct.15 al(4) din **HOTĂRÂRE nr. 44 din 22 ianuarie 2004 (\*actualizată\*)** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a **Legii nr. 571/2003** privind Codul fiscal>

#### CAP. I

Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți

Contribuabili

#### ART. 113

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

Sfera de cuprindere a impozitului

#### 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.

Venituri impozabile obținute din România

#### ART. 115\*)

(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;

**Retinerea impozitului din veniturile impozabile obtinute din Romania de nerezidenti**

#### Art. 116

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

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.

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

#### **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.

**HOTĂRÂREA nr. 44 din 22 ianuarie 2004 (\*actualizată\*)** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

13 al(1) si (2) din H.G. nr. 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare:”**Pentru aplicarea prevederilor conventiei de evitare a dublei impuneri, nerezidentul are obligatia de a prezenta platitorului de venit, in momentul realizarii venitului,certificatul de rezidenta fiscala eliberat de catre autoritatea competenta din statul sau de rezidenta.In cazul in care certificatul de rezidenta fiscala nu se prezinta in acest termen,se aplica prevederile Titlului V”.**

**15(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 ca este rezident fiscal în statul emitent**, precum și data emiterii certificatului sau a documentului.”

**In contextul precizarilor legale de mai sus se retine:**

Prin dubla impunere fiscala se intelege supunerea directa la impozitare a aceleasi materii impozabile si pentru aceeasi perioada de timp de catre autoritatile publice din tari diferite iar pentru a fi evitata dubla impunere statele incheie conventii.

Astfel prin Legea nr. 10/1996 a fost ratificata Conventia dintre Guvernul Romaniei si Guvernul Republicii ... pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit si pe capital, semnata la ... la ...

Criteriul care sta la baza impunerii veniturilor ,utilizat atat de Codul fiscal cat si de Legea nr. 10/1996 ,este cel al rezidentei potrivit caruia impunerea veniturilor se realizeaza de catre autoritatea fiscala din tara careia ii apartine rezidentul.

Atat legislatia fiscala- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal- cat si Legea nr. 10/1996 , impun ca si conditii pentru aplicarea conventiei de evitare a dublei impuneri prezentarea de catre persoana in cauza a certificatului de rezidenta fiscala eliberat de autoritatea fiscala din statul respectiv sau un alt document eliberat de catre o alta autoritate decat cea fiscala din statul respectiv , care are atributii in domeniul certificarii rezidentei conform legislatiei interne a aceluia stat.

Certificatul de rezidenta fiscala este documentul fiscal eliberat de autoritatea competenta din statul de rezidenta al persoanei nerezidente in Romania si care serveste la aplicarea prevederilor conventiei de evitare a dublei impuneri. Pentru a beneficia de prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri, nerezidentul care a realizat venituri din Romania va depune, in momentul realizarii venitului, la platitorul de venituri, originalul sau copia certificatului de rezidenta fiscala sau al documentului prevazut de lege, tradus si legalizat de organul autorizat din Romania.

Forma si continutul certificatului de rezidenta fiscala sau al documentului prevazut de lege pentru nerezidenți sunt cele emise de autoritatea din statul de rezidenta al beneficiarului venitului. Certificatul de rezidenta fiscala trebuie să cuprindă, în principal elementele de identificare ale nerezidentului, precum și a autorității care a emis certificatul de rezidenta fiscala: numele, denumirea , adresa , codul de identificare fiscala, mentiunea ca este rezident fiscal in statul emitent,

precum si data emiterii certificatului sau a documentului.

La control, societatea **nu a prezentat organelor de inspectie fiscala certificatul de rezidenta fiscala**, conform prevederilor Codului Fiscal. Astfel, pentru dividendele repartizate persoanelor fizice nerezidente, organul fiscal a calculat un impozit pe veniturile din dividende **in cota de 16 %**, rezultand o diferenta stabilita in plus la control in suma de ... lei, calcul efectuat conform art. 116, al(2) lit. c din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

In sustinerea cauzei, societatea depune in **data de ...**, la dosarul contestatiei **Atestatie** emisa de Ministerul de Finante al Republicii ...-Directia Generala de Finante din judetul .... din data de ... prin care se mentioneaza ca domnul ... *are sa achite taxe referitoare la activitatile lui personale-vanzarea de grane si furaje -in zona .... cu nr. de inregistrare ... la Ministerul de Finante si a prezentat documente si dovezi ca a incetat activitatile lui in ... in anii 2005 - 2006 si 2007.*

Din analiza acestui document nu reiese rezidenta fiscala a contestatorului, acesta nu contine toate elementele principale de identificare ale nerezidentului, precum si a autoritatii care a emis certificatul de rezidenta fiscal, si anume nu se **mentioneaza ca domnul ... este rezident fiscal in statul emitent, asa cum prevede pct. 15(4) din HOTĂRĂREA nr. 44 din 22 ianuarie 2004 (\*actualizată\*)** pentru aprobarea NM de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal.

Referitor la mentiunea contestatarului ca prin documentele depuse se atesta rezidenta persoanei fizice intrucat fiecare stat are o macheta proprie indiferent de denumirea pe care o poarta, mentionam ca aceasta macheta trebuie sa contina toate elementele principale de identificare ale nerezidentului, precum si a autoritatii care a emis certificatul de rezidenta fiscal, in conformitate cu **prevederile** pct.15(4) din **HG nr. 44 din 22 ianuarie 2004 (A)** pentru aprobarea NM de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal.

In documentul depus la dosarul contestatiei se specifica doar faptul ca domnul ... are sa achite taxe referitoare la activitatile lui personale-vanzarea de grane si furaje -in zona ... cu nr. de inregistrare ... la Ministerul de Finante si a prezentat documente si dovezi ca a incetat activitatile lui in ... in anii 2005 - 2006 si 2007.

**De asemenea, societatea depune, tot in data de 18.03.2009 si o adresa** emisa de Ambasada Republicii ... in Romania in care se specifica faptul ca domnul ... beneficiaza de prevederile Legii nr. 10/1996 din 21 martie 1996, privind ratificarea Conventiei dintre Guvernul Romaniei si Guvernul Republicii ... pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit si pe capital, care a fost semnata la .., la data de ....

Dar, conform prevederilor art. 118 al(2) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct. 13 al(1) si (2) din

H.G. nr. 44/2004 , aceasta adresa este valabila cu conditia ca domnul ... sa fi prezentat certificatul de rezidenta fiscala.

Pentru celelalte persoane fizice (... in calitate de actionari la S.C. .... S.R.L. ...cetateni de origine ...) nu s-a depus niciun document care sa ateste rezidenta sau nerezidenta acestora.

Intrucat in documentele prezentate nu se face mentiunea ca domnul ... este rezident fiscal in statul emitent si nici nu se depune un alt document care sa ateste rezidenta sau nerezidenta celorlalte persoane fizice actionari la S.C. ... S.R.L. ...respectiv domnii ..., in acest caz nu poate fi aplicata conventia de evitare a dublei impuneri intre Romania si .... De asemenea, se constata ca persoana impozabila nu este impusa de doua ori pentru aceiasi materie impozabila si pentru aceiasi perioada de timp.

Avand in vedere prevederile legale aplicabile in speta si documentele aflate la dosarul cauzei, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit impozitul pe veniturile din dividende obtinute in Romania de nerezidenti, drept pentru care capatul de cerere cu privire la suma de ...lei, urmeaza sa fie respins ca neantemeiat.

**A.2.-Referitor la majorarile de intarziere in suma de ... lei aferente impozitului pe veniturile din dividende, contestate, precizam:**

Contestatarul considera ca au fost calculate fara sustinere legala majorari de intarziere si asupra sumei de ... lei nedeclarata din omisiune intrucat aceasta a fost achitata cu op. nr. ....

In data de ... organul de solutionare a contestatiei a solicitat serviciului executare silita si stingerea creantelor fiscale din cadrul A.F.P. Pentru Contribuabili Mijlocii sa ne precizeze modul de distribuire a acestei sume si sa ne ataseze o copie de pe fisa de evidenta a contestatoarei.

In urma raspunsului primit la cele solicitate s-a constatat urmatoarele :

-suma de ....lei a fost achitata de contestator cu op. nr. ... in contul unic al bugetului de stat si a fost distribuita astfel :

-...lei la impozitul pe venit din salarii in data de ...;

-... lei la impozitul pe profit in data de ....

Suma de ... lei s-a distribuit in data de ... intrucat pana la aceasta data nu au existat obligatii a caror plata se realizeaza in contul unic al bugetului de stat.

Suma de ... lei s-a distribuit in data de ... deoarece pana la data de ... cand s-a introdus in fisa de evidenta Declaratia nr. .. cu scadenta .... cu impozit pe profit de plata in suma de ... lei, nu au existat alte obligatii a caror plata se efectueaza in contul unic al bugetului de stat.

In drept -sunt aplicabile prevederile art. 81, art. 119 si art.120

din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, si prevederile Cap. IV pct. 13 si 14 din **ORDINUL nr. 1.314 din 11 septembrie 2007** pentru aprobarea Metodologiei de distribuire a sumelor platite de contribuabili in contul unic si de stingere a obligatiilor fiscale inregistrate de catre acestia.

TITLUL V din O.G. nr. 92/2003

Declarația fiscală

#### ART. 81

Obligația de a depune declarații fiscale

(1) Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal, la termenele stabilite de acesta.

(3) Obligația de a depune declarația fiscală se menține și în cazurile în care:

a) a fost efectuată plata obligației fiscale;

**CAP. IV din Ordinul nr. 1.314 din 11 septembrie 2007** pentru aprobarea Metodologiei de distribuire a sumelor platite de contribuabili in contul unic si de stingere a obligatiilor fiscale inregistrate de catre acestia.

“ Distribuirea sumelor plătite de contribuabilii care efectuează plata în contul unic în cuantum mai mare decât suma obligațiilor fiscale datorate și stingerea acestora

13. În situația în care contribuabilii efectuează o plată în contul unic în cuantum mai mare decât cel al obligațiilor fiscale datorate, curente și/sau restante, distribuirea sumei se efectuează conform prevederilor prezentei metodologii, până la limita obligațiilor fiscale înregistrate de către aceștia, iar pentru diferența rămasă se procedează astfel:

a) în cazul în care suma a fost virată în contul unic 20.47.01.01 "Venituri ale bugetului de stat - sume încasate pentru bugetul de stat în contul unic, în curs de distribuire", diferența rămâne înregistrată în acest cont:

14. Distribuirea în conturile corespunzătoare de venituri bugetare ale bugetelor cărora se cuvin a sumelor înregistrate conform prevederilor pct. 13 se efectuează la data constituirii de obligații față de bugetele respective, potrivit regulilor de distribuire a sumelor încasate în conturile unice stabilite prin prezenta metodologie.”

**Din analiza textelor de lege susmentionate rezulta faptul ca S.C. ... S.R.L. ...era obligata sa depuna declaratia impozitului pe veniturile din dividende aferente anului 2007 chiar daca a fost efectuata plata obligatiei fiscale.**

**In lipsa acestei declaratii suma de ... lei achitata in contul unic 20.47.01.01 "Venituri ale bugetului de stat" a fost distribuita din**

contul unic al bugetului de stat astfel : in data de ... suma de ... lei la impozitul pe venitul din salarii iar diferenta in suma de ... lei a fost distribuita in data de ... la impozit pe profit deoarece pana la aceste date nu au existat evidentiile obligatii prin depunerea de declaratii fiscale a caror plata se realizeaza in contul unic al bugetului de stat.

Deci, suma de ... lei achitata de S.C. ... S.R.L. ... cu op.nr. ... in data de ... a fost distribuita din contul unic conform prevederilor legale in vigoare iar organul de inspectie fiscala a calculat corect majorari de intarziere aferente pentru intreaga suma stabilita ca datorata in conformitate cu art. 119 si 120 din O.G. nr. 92/2003 , actualizata care precizeaza :

#### **ART. 119**

“ Dispoziții generale privind majorări de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

#### **ART. 120**

**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.”

In concluzie ,deoarece in sarcina societatii contestatoare a fost retinut ca datorat intreg debitul contestat cu privire la impozitul pe veniturile din dividende ,aceasta datoreaza si majorarile de intarziere aferente in suma de ... lei, conform principului de drept “ accesoriul urmeaza principalul” , urmand a se respinge contestatia petentei ca neantemeiata si pentru acest capat de cerere .

**B.-Cu privire la T.V.A. , in conformitate cu Legea nr. 571/2003 -cu modificarile si completarile ulterioare si H.G. nr. 44/2004 -cu modificarile si completarile ulterioare**

Perioada supusa verificarii a fost 01.01.2007 -31.12.2008.

**In fapt**-in urma controlului efectuat de organele de inspectie fiscala a rezultat o diferenta de T.V.A. de plata in suma de ... lei din care **se contesta suma de ... lei.**

Aceasta suma contestata reprezinta taxa pe valoare adaugata aferenta facturii de avans furaje , seria ... nr. ..., emisa de S.C. .... S.R.L. , sat ....

Organele de inspectie fiscala au constatat din fisa analitica a contului 401 (S.C. ...) ca S.C. ... S.R.L. ... nu a efectuat nicio plata pentru aceasta factura.

In sustinere contestatoarea nu a prezentat nici un document justificativ ,nici in timpul controlului nici la dosarul cauzei, care sa ateste realitatea operatiunii de plata a avansului catre S.C. ..., avans care face obiectul facturii nr. ....

**In drept-sunt aplicabile prevederile art. 6 al(1) din Legea nr. 82/1991 actualizata,art. 145 al(1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare ,art. 134 ^2 al (1) ,al(2) lit.b. din Legea nr. 571/2003 .**

**Art. 6 al(1) din Legea nr. 82/1991 actualizata :” Orice operatiune economico -financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ”.**

**Art. 145 al(1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare :”Dreptul de deducere ia nastere in momentul exigibilitatii taxei”.**

**Art. 134 ^2 al (1) din Legea nr. 571/2003 :”Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator”**

**Iar art.134 ^2 al(2) lit.b. din Legea nr. 571/2003 :”Prin derogare de la prevederile art. 1, exigibilitatea taxei intervine :....b)la data la care se incaseaza avansul, pentru platile in avans efectuate inainte de data la care intervine faptul generator “.**

Din analiza textelor de lege mentionate rezulta ca, **dreptul de deducere ia nastere in momentul exigibilitatii taxei** ( conform art. 145 al (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si compeltarile ulterioare), iar **exigibilitatea taxei intervine la data cand are loc faptul generator**( conform prevederilor art. 134 ^2 al(1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare).

**Deci, in acest caz nu exista faptul generator care sa dea dreptul de deducere a taxei pe valoare adaugata** inscrisa in factura. **Neexistand operatiunea de plata a avansului** nu se poate incadra in prevederile derogatorii ale art. 134 ^2 al(2) lit.b. din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea nu a facut dovada platii avansului pentru care s-a emis factura de avans respectiva, deci factura fiscala nu are obiect si ca urmare nu s-a dat dreptul de deducere a taxei pe valoare adaugata.

Cu privire la mentiunea facuta de contestator precum ca **organul de inspectie fiscala a facut o eroare in interpretarea termenilor “ incasare “** si plata “si ca se doreste sa se ridice dreptul la deducere a taxei pe valoare adaugata din factura fiscala seria ... nr. ... facem precizarea ca obligatiei de a colecta ii corespunde dreptul corelativ al partenerului de a deduce iar dreptul de deducere poate fi exercitat numai daca sunt indeplinite conditiile legale, iar acest text de lege nu se refera exclusiv la obligatia de colectare.

Situatia de fata nu se incadreaza in prevederile art. 134 ^2 al(2) lit.a din Legea nr. 571/2003, ci la art. 134 ^ 2 al(2) lit.b din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, specificatia de pe

factura fiscala fiind aceea de plata a avansului.

Orice document justificativ se intocmeste in urma unor operatiuni economico-financiare, iar in cazul acesta de plata a avansului, care in realitate nu exista, nefiind depus la dosarul contestatiei niciun document care sa ateste acest fapt.

**Art.134 ^2 al(2) lit.b. din Legea nr. 571/2003 :”Prin derogare de la prevederile art. 1, exigibilitatea taxei intervine :.....b)la data la care se incaseaza avansul, pentru platile in avans efectuate inainte de data la care intervine faptul generator “.**

Avand in vedere prevederile legale mentionate in continutul deciziei de solutionare cat si documentele aflate la dosarul cauzei, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit T.V.A. de plata, drept pentru care capatul de cerere cu privire la suma de ... lei, va fi respins ca neantemeiat.

Referitor la majorarile de intarziere in suma de ... lei aferente taxei pe valoare adaugata contestata, precizam ca acestea reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina societatii contestatoare a fost retinut intreg debitul contestat cu privire la taxa pe valoare adaugata ,aceasta datoreaza si majorarile de intarziere aferente, conform principului de drept “accesoriul urmeaza principalul” ,drept pentru care se respinge contestatia petentei ca neantemeiata si pentru acest capat de cerere.

**Prin urmare contestatia formulata de S.C. ... S.R.L. ... va fi respinsa in totalitate ca neintemeiata pentru suma de ... lei ce reprezinta :**

- Impozit pe venit din dividende = ... lei
- accesorii aferente impozit pe venit din dividende = ... lei
- T.V.A. =... lei;
- accesorii aferente T.V.A. =... lei

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 113,114,115,116, 118 al(2) ,art. 67 al(1) , art. 145 al(1) ,art. 134 ^2 al (1) ,al(2) lit.b. din Legea nr. 571/2003, art. 6 al(1) din Legea nr. 82/1991 actualizata, coroborate cu cu art. 205, 207, 209, 210, si 216 alin. (1) din OG 92/2003® privind Codul de procedura fiscala ;

**Directorul Executiv al Directiei Generale a Finantelor Publice a judetului ...;**

#### **D E C I D E :**

**Art.1-Respingerea in totalitate ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C. ...S.R.L. ... pentru suma toala de .. lei ce reprezinta :**

- Impozit pe venit din dividende = ... lei
- accesorii aferente impozit pe venit din dividende = ... lei
- T.V.A. =... lei;
- accesorii aferente T.V.A. =... lei

**Art.2.- Prezenta decizie poate fi atacata in termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul ...**

**DIRECTOR EXECUTIV ,**

**...**