

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA

Directia generala de solutionare
a contestatiilor

DECIZIA NR. _____ / _____ 2005
privind solutionarea contestatiei depusa de
SC X SA

inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub
nr.340202/01.02.2005

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala de administrare mari contribuabili prin adresa nr.565147/28.01.2005, inregistrata sub nr.340202/01.02.2005 asupra contestatiei formulata de **SC X SA**.

Prin contestatia formulata societatea se indreapta impotriva Deciziei de impunere nr.732819/09.12.2004 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr.732819/09.12.2004 de Directia generala de administrare a marilor contribuabili privitor la:

- impozit pe venit nerezidenti;
- dobanzi aferente;
- penalitati de intarziere aferente;
- TVA;
- dobanzi aferente;
- penalitati de intarziere aferente.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.176 alin.1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, avand in vedere ca decizia de impunere a fost comunicata societatii in data de 13.12.2004, asa cum rezulta din adresa Directiei generale de administrare a marilor contribuabili, nr.732819/09.12.2004, aflata in copie la dosarul cauzei, iar serviciul registratura din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili a inregistrat contestatia societatii in data de 10.01.2005, asa cum rezulta din stampila aplicata pe originalul contestatiei.

Constatand ca in speta sunt indeplinite dispozitiile art.174 si art.178 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din

cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este legal investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC X SA**.

I. In motivarea contestatiei **SC X SA** arata urmatoarele:

1. Referitor la impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente societatea contesta suma reprezentand diferenta de impozit pe veniturile nerezidentilor stabilita suplimentar, dobanzi aferente si penalitati, sume ce se refera la contractele de licenta software si servicii incheiate cu firma O din Malta pentru perioada 2001 - 2004 si sustine ca:

- "Legislatia aplicabila platilor efectuate de societate in perioada controlata este intr-adevar Ordonanta Guvernului nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din Romania de persoane fizice si juridice nerezidente" dar ca in speta ar fi aplicabile "prevederile art.12 din acest act normativ si nu cele ale art.2(1) si (2) cum eronat retin organele de control".

- legea nu conditioneaza "aplicabilitatea tratatului decat de existenta certificatului de rezidenta fiscala", modalitatea de calcul a impozitului neafectand incidenta acestuia asupra platilor. Societatea sustine ca avand in vedere existenta certificatului de rezidenta fiscala, rezulta ca O. este rezident al Maltei si in consecinta in speta sunt aplicabile prevederile Conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Malta.

- organele fiscale ar fi trebuit sa aiba in vedere clauzele contractelor incheiate de catre societate cu firma Open Way Systems Ltd. din Malta potrivit carora beneficiarul se obliga sa achite pretul contractului liber de orice taxe sau impozite ce pot fi datorate potrivit legislatiei tarii de rezidenta a acestuia si ca "modalitatea de calcul a impozitului este o consecinta a prevederilor contractuale".

- a respectat prevederile legale in vigoare, inregistrand cheltuielile cu impozitele cu retinere la sursa aferente contractului incheiat cu firma O. ca nedeductibile fiscal, fapt consemnat si de organul de control in raportul de inspectie fiscala.

Interpretarea organului de control "in sensul ca impozitul datorat de nerezidenti pentru veniturile obtinute din Romania nu a fost suportat de acestia si prin urmare nu mai pot fi aplicate prevederile conventiilor de evitare a dublei impuneri nu are nici un suport legal, neexistand nici o prevedere legala expresa care sa ii sustina punctul de vedere"

- nu poate fi de acord cu constatările organului de control conform carora prin aplicarea metodei de calcul a sutei marite beneficiarul serviciilor preia de la nerezident datoria privind impozitul cu retinere la sursa, caz in care impozitul nefiind asumat de nerezident nu s-ar aplica prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri , ci legea romana, respectiv Ordonanta

Guvernului nr.83/1998 si sustine ca “aplicabilitatea tratatului nu este conditionata de modul de calcul al impozitului”.

- referitor la adresa nr.264562/2004 emisa de Directia generala de politici si legislatie privind veniturile bugetului general consolidat invocata de catre organele de inspectie fiscala, societatea bancara sustine ca “aceasta nu este un act administrativ in intelesul Legii nr.29/1990 a contenciosului administrativ, in vigoare la data emiterii acesteia” ci un “punct de vedere al autoritatii publice centrale care nu creeaza nici o obligatie in sarcina contestatoarei, avand in vedere ca nu a fost publicata in Monitorul Oficial al Romaniei”.

2. **SC X SA** contesta si TVA stabilita suplimentar ca urmare a majorarii bazei de impozitare cu diferenta de impozit pe veniturile nerezidentilor, precum si dobanzile si penalitatile de intarziere aferente.

II. Prin raportul de inspectie fiscala nr.732819/09.12.2004 care a stat la baza deciziei de impunere contestata, organele de inspectie fiscala au constatat ca **SC X SA** a incheiat contracte cu firme prestatoare nerezidente, in conditii de plata nete, toate taxele si impozitele pe teritoriul Romaniei fiind suportate de contestatoare.

Totodata, au constatat ca pentru majoritatea platilor reprezentand contravaloarea serviciilor efectuate de persoane nerezidente, societatea bancara nu a respectat prevederile art.2 (1) si (2) din Ordonanta Guvernului nr.83/1998, in sensul ca nu a retinut la sursa din suma de plata bruta impozitul pe venit datorat de persoanele nerezidente, acesta fiind calculat si virat peste valoarea facturii externe, devenind o cheltuiala suportata de banca.

In aceasta situatie, in care impozitul datorat de persoana fizica sau juridica nerezidenta nu a fost suportat de catre aceasta, in vederea impunerii, nu se aplica prevederile conventiilor de evitare a dublei impuneri ci prevederile Ordonantei Guvernului nr.83/1998, organele fiscale stabilind in sarcina bancii un impozit suplimentar asupra veniturilor platite nerezidentilor in suma de y lei.

Aferent impozitului stabilit suplimentar au fost calculate dobanzi si penalitati de intarziere.

Pentru impozitul pe venitul persoanelor fizice si juridice nerezidente calculat suplimentar, organele de inspectie fiscala au calculat TVA suplimentar, precum si dobanzi si penalitati de intarziere.

III. Luand in considerare constatarile organului de control, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul

cauzei precum si actele normative invocate de contestatoare si de organele de control se retin urmatoarele:

1. Referitor la impozitul pe veniturile nerezidentilor, la dobanzile aferente si penalitatile de intarziere

Cauza supusa solutionarii este daca societatea contestatoare a decazut din dreptul de a-i fi aplicata Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata de Romania cu Malta , in conditiile in care ea insasi a suportat impozitul pe venit datorat de persoana juridica nerezidenta, impozitul nefiind calculat din suma bruta platita la extern ci prin aplicarea metodei sutei majorate asupra sumei nete convenita a fi platita firmei nerezidente.

In fapt, in perioada 2000 - 2003 banca a incheiat contracte de licenta software si servicii cu firma O din Malta, in conditii de plata nete, toate taxele si impozitele pe teritoriul Romaniei fiind suportate de ea. Astfel, contestatoarea nu a retinut la sursa din suma de plata bruta impozitul pe venitul datorat de persoanele nerezidente, acesta devenind o cheltuiala suportata de catre banca.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, in conditiile in care impozitul datorat de persoana fizica sau juridica nerezidenta nu a fost suportat de catre aceasta, in vederea impunerii, nu se mai aplica prevederile Conventiei de evitare a dublei impuneri ci prevederile Ordonantei Guvernului nr.83/1998.

In drept, in speta sunt incidente prevederile art.2 (1) lit.e din Ordonanta Guvernului nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente care precizeaza ca:

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

e) 15% pentru veniturile din redevențe plătite nerezidenților;”

Se retine ca **SC X SA** a stipulat in contractele de licenta software si servicii incheiate cu firma O din Malta in mod expres ca sumele datorate sunt libere de orice impozite si taxe, stabilind o suma neta de plata, toate impozitele si taxele cazand in sarcina beneficiarului serviciilor, iar in acest caz, impozitul astfel calculat urma sa fie suportat de catre societatea contestatoare .

In situatia in care impozitul datorat de persoane fizice sau juridice nerezidente se suporta de catre contribuabilul rezident, asa cum a procedat societatea bancara, atunci aceasta operatiune iese de sub

incidenta prevederilor Conventiei de evitare a dublei impuneri, fiind o cheltuiala proprie care intra sub incidenta legislatiei romane.

Totodata, nu se poate face trimitere la Conventia de evitare a dublei impuneri, asa cum sustine contestatoarea, intrucat aceasta se refera la impozitele si taxele cu retinere la sursa din sumele brute convenite cu partenerii straini nerezidenti. Astfel, la art. 13, pct.2 din Legea nr.61/1996 privind ratificarea Acordului dintre Guvernul României și Guvernul Maltei pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și a protocolului anexat, se precizeaza ca:

“Totuși, aceste redevențe pot fi, de asemenea, impuse în statul contractant din care provin, potrivit legislației acestui stat contractant, dar, dacă primitorul este beneficiarul efectiv al redevențelor, impozitul astfel stabilit nu va depăși 5% din suma brută a redevențelor.

Din anexele la Raportul de inspectie fiscala reiese ca **SC X SA** a calculat si virat un impozit de 5% pentru platile in favoarea firmei O, in sa nu prin retinere la sursa, respectiv prin deducerea din platile nerezidentilor ci prin suportarea acestora pe cheltuieli proprii. Se retine ca societatea contestatoare nu contesta incadrarea platilor la extern in categoriaia “Redevente”, ci faptul ca organele de control au stabilit un impozit suplimentar prin aplicarea cotei de 15 % prevazuta in Ordonanta Guvernului nr.83/1998 in loc de 5% asa cum este prevazut in Conventia de evitare a dublei impuneri.

In cazul in care platitorul de venit este rezident roman care suporta impozitul acesta nu poate pretinde sa-i fie aplicata Conventia de evitare a dublei impuneri deoarece prin acest acord se stabileste ca prevederile unui asemenea acord sunt aplicabile numai persoanelor nerezidente.

In acelasi sens s-a pronuntat si Directia generala de politici si legislatie privind veniturile bugetului general consolidat prin adresa nr.264562/13.07.2004, in care precizeaza ca:

“[...] **SC X SA** nu a retinut la sursa impozit pe venitul persoanelor fizice si juridice nerezidente. In situatia in care impozitul datorat de persoanele fizice sau juridice nerezidente se suporta de **SC X SA**, atunci nu se mai aplica prevederile Conventiilor de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu diverse state ci prevederile Ordonantei Guvernului nr.83/1998 [...], iar impozitul este cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil potrivit Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.217/1999 sau prevederilor Legii nr.414/2002”, punct de vedere mentinut si prin adresa nr.260629/14.02.2005, in care se mai stipuleaza ca:

“[...] Platitorul de venit rezident roman care suporta impozitul nu poate pretinde sa-i fie aplicata Conventia de evitare a dublei impuneri, deoarece prin Conventie se stabileste in mod expres ca prevederile unui asemenea acord sunt aplicabile numai persoanelor nerezidente.

Aplicarea Conventiilor de evitare a dublei impuneri este in avantajul nerezidentilor pentru faptul ca sunt aplicabile cote de impozit mai avantajoase si, in plus impozitul platit in Romania se crediteaza in tara sa de rezidenta. In cazul cand impozitul este suportat de beneficiarul venitului, rezident roman, nu se mai pune problema aplicarii unor cote de impozit mai reduse sau acordarea creditului fiscal, intrucat o asemenea abordare depaseste cadrul Conventiei si comentariile OECD in acest domeniu.

Pe baza prevederilor din Conventiile de evitare a dublei impuneri si pentru aplicarea dispozitiilor din aceste Acorduri, in spiritul in care au fost negociate si aprobate, s-a promovat si aplicat solutia ca atunci cand nerezidentul prezinta certificatul de rezidenta fiscala si impozitul se suporta de platitorul venitului , rezident roman, sunt aplicabile prevederile Ordonantei Guvernului nr.83/1998 [...]”

Referitor la afirmatia societatii ca “legea nu conditioneaza aplicabilitatea Conventiei de evitare a dublei impuneri decat de existenta certificatului” se retine ca certificatul de rezidenta fiscala produce efect atunci cand beneficiarul venitului este persoana nerezidenta si doreste sa ii fie aplicate prevederile Conventiei de evitare a dublei impuneri nu si in cazul cand platitorul de venit, rezident roman suporta impozitul datorat de nerezident, acesta incasand din Romania suma facturata ca suma neta, deci impozitul nu afecteaza venitul nerezidentului.

Nu se poate retine in solutionarea favorabila a cauzei sustinerea contestatoarei privind faptul ca “aplicabilitatea tratatului nu este conditionata de modul de calcul al impozitului” si ca “nu exista nici o prevedere legala expresa in legislatia aplicabila spetei de fata privind impunerea veniturilor nerezidentilor conform legii romane in situatia aplicarii metodei de calcul prin suta marita” deoarece impozitul pe venitul nerezidentilor nu a fost retinut din suma bruta a venitului realizat din Romania ci a fost determinat suplimentar prin majorarea cheltuielilor platitorului de venit.

Referitor la afirmatia **SC X SA** ca “adresa nr.264562/2004 emisa de Directia generala de politici si legislatie privind veniturile bugetului general consolidat [...] nu este un act administrativ in intelesul Legii nr.29/1990” ci [...] un punct de vedere al autoritatii publice centrale care nu creeaza nici o obligatie in sarcina contestatoarei”, solutia nu a fost pronuntata in baza avizului directiei de specialitate ci in baza actelor

normative mai sus invocate. Punctul de vedere al Directiei generale de politici si legislatie privind veniturile bugetului general consolidat nu a facut altceva decat sa explicitizeze prevederile dispozitiilor normelor incidente cauzei.

Avand in vedere cele retinute, in mod legal organele de inspectie fiscala au calculat impozitul suplimentar pe veniturile nerezidentilor, contestatia formulata de **SC X SA** urmand a se respinge ca neintemeiata pentru impozitul pe veniturile nerezidentilor.

In ceea ce priveste dobanzile si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente se retine ca stabilirea acestora in sarcina **SC X SA** este o masura accesorie in raport cu debitul.

Intrucat s-a retinut in sarcina societatii contestatoare ca datorat la bugetul de stat debitul de natura impozitului pe venitul persoanelor nerezidente, aceasta datoreaza si dobanzile si penalitatile calculate in baza Ordonantei Guvernului nr.11/1996 cu modificarile si completarile ulterioare, Ordonantei Guvernului nr.61/2002 si Ordonantei Guvernului nr.92/2003 conform principiului de drept "***accessorium sequitur principale***", drept pentru care contestatia va fi respinsa si pentru aceste capete de cerere.

2. Referitor la TVA aferenta veniturilor persoanelor nerezidente, la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente

Cauza supusa solutionarii este legalitatea calcularii diferentei de TVA in sarcina contestatoarei, in conditiile in care impozitul pe venitul nerezidentilor se cuprinde in baza de calcul a TVA, iar la capitolul precedent s-a retinut ca impozitul calculat de societatea contestatoare a fost mai mic decat cel datorat bugetului de stat.

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala nr.732819/09.12.2004 organele de control au stabilit in sarcina contestatoarei, pentru impozitul pe venitul persoanelor fizice si juridice nerezidente calculat pentru perioada 2000 - 2003, TVA suplimentar , precum si dobanzi si penalitati aferente.

In drept, in speta sunt incidente prevederile art.13 lit.b din Ordonanta Guvernului nr.3/1992, republicata, cu modificarile ulterioare, pentru perioada 2000 - 14.03.2000 care precizeaza ca

Baza de impozitare reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, exclusiv taxa pe valoarea adăugată.

Baza de impozitare este determinată de:

[...]

b) tarifele negociate pentru prestările de servicii;

prevederi mentinute si prin art.13 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.17/2000 aplicabila in perioada 15.03.2000 - 30.09.2003 si art.18 din Legea nr.345/2002 pentru perioada cuprinsa intre 01.10.2003 pana la finele anului 2003.

Astfel, se retine ca faptul ca baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adaugata o reprezinta sumele brute convenite prestatorilor, deci inclusiv impozitul pe venitul persoanelor nerezidente.

In consecinta, TVA se aplica la valoarea bruta a facturilor externe, valoare care cuprinde si impozitul pe veniturile nerezidentilor. Intrucat suma bruta a fost recalculata, reintregindu-se cu impozitul stabilit suplimentar, in mod legal organele de control au calculat taxa pe valoarea adaugata, dobanzi aferente si penalitati de intarziere aferente.

Avand in vedere ca prin prezenta decizie a fost respinsa contestatia societatii pentru impozitul pe venitul nerezidentilor, pe cale de consecinta se va respinge si capatul de cerere privind TVA, dobanzi si penalitati de intarziere aferente diferentei de impozit pe venitul nerezidentilor stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, calculate in baza prevederilor art.13 (1) din Ordonanta Guvernului nr.3/1992. art.8.1 din Hotararea Guvernului nr.512/1998, art.13 (a) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.17/2000, art.18 (2) lit.a din Legea nr.345/2002.

Pentru considerentele retinute si in temeiul prevederilor art.174 si art.180 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata se:

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **SC X SA** pentru

- impozit pe venit nerezidenti;
- dobanzi aferente;
- penalitati de intarziere aferente;
- TVA;
- dobanzi aferente;
- penalitati de intarziere aferente.

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