

I. Raportul de inspecție fiscală încheiat de către organele de specialitate din cadrul D.G.F.P. a jud X- Activitatea de inspecție fiscală a avut ca obiectiv reverificarea modului de stabilire a impozitului pe venitul persoanelor nerezidente dispusă prin Decizia M.F.P. nr. / 2004.

Organele fiscale au stabilit în ceea ce privește prestările de servicii externe- că societatea a încheiat cu diverse firme din Italia contracte de colaborare, consultanță, și pentru alte prestări de servicii, valoarea prestărilor fiind facturată, iar plățile la extern -în număr de 24 de plăți.Din controlul modului de respectare a prevederilor legale referitoare la impunerea veniturilor persoanelor nerezidente, respectiv ale O.G. nr. 83 / 1998, ale O.M.F. nr. 1024 / 2000 privind aprobarea Deciziei nr. 3 / 2000 emisă de către Comisia centrală a impozitelor indirecte, Ordinul nr. 181 / 2001 pentru aprobarea normelor de aplicare a Deciziei nr. 3 / 2000, a O.M.F. nr. 635 /2002, ale Convenției dintre Guvernul României și cel al Italiei pentru evitarea dublei impuneri și ale Codului fiscal- organele de control au stabilit că pentru o parte din sumele achitate la extern de către contestatoare nu au fost respectate în totalitate prevederile legele, fapt care a condus la neimpunerea unor venituri.

Din actul de control se reține că în 10 cazuri - beneficiarii veniturilor - persoane fizice sau juridice italiene nu au prezentat certificate de rezidență fiscală, conform prevederilor O.G. nr. 83 / 1998 - art. 12 alin. 2 , ale O.M.F. nr. 635 / 2002 precum și ale Codului fiscal .

Ținând cont de aspectele constatate, organele de control au stabilit impozit pe venitul persoanelor nerezidente de plată, iar pentru nevirarea în termen a acestor obligații au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere aferente .În baza constatărilor făcute s-a emis decizia de impunere, care este contestată de petentă.

II.Prin contestația depusă petenta a solicitat admiterea acesteia și anularea totală a actului atacat, respectiv restituirea sumelor reținute, precizând în susținerea cauzei următoarele :

Opinia contestatoarei a fost că organele de control au considerat în mod eronat că nu au fost respectate în totalitate prevederile O.G. nr. 83 / 1998, O.M.F. nr. 1024 / 2000, O.M.F. nr. 635 / 2002, ale Codului fiscal, și Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între Guvernul României și Italiei, având drept consecință calcularea eronată a impozitului datorat de persoane juridice nerezidente.Astfel, aprecia concluziile Raportului de inspecție fiscală ca fiind netemeinice și nelegale .

În susținerea cauzei petenta a invocat prevederile H.G. nr. 1840 / 2004 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571 / 2003, pct. 15 alin. (1)- cu referire la posibilitatea beneficiarii de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri în situația în care

beneficiarii de venituri, persoane nerezidente, depun în anul următor realizării venitului certificatul de rezidență fiscală, la plătitorul de venituri- arătând în acest sens că- întrucât beneficiarii veniturilor sunt persoane juridice străine care au prezentat în anul 2004 certificatul de rezidență fiscală- aceste venituri din prestări servicii nu se impozitează în România.

În concluzie, societatea contesta impozitul pe venitul persoanelor nerezidente stabilit, cu dobânzile și penalitățile de întârziere aferente.

**III.** Având în vedere susținerile contestatoarei, constatările organelor de control, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și de către organele de control, în raport cu prevederile legale incidente- se rețin următoarele:

**1. Referitor la suma stabilită ca impozit pe veniturile persoanelor nerezidente, Direcția generală a finanțelor publice- prin biroul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația să rețină prin stopaj la sursă și să vireze la bugetul statului impozit pentru sumele plătite unor persoane juridice nerezidente.**

În fapt, se reține că societatea contestatoare a efectuat plăți la extern- reprezentând contravaloarea unor prestări servicii, către diverse persoane fizice sau juridice din Italia, fără să calculeze și să vireze la buget impozit pe veniturile persoanelor nerezidente.

Prin procesul verbal încheiat, organele fiscale ale Direcției controlului fiscal au stabilit că sumele plătite în baza facturilor primite de la extern se încadrează în categoria redevențelor de natura know-how și au fost impozitate cu cota de 10 %, stabilindu-se impozit pe venitul nerezidenților .

Respectivul act de control a fost contestat de petentă iar prin Decizia nr.../.2004 privind soluționarea contestației depuse - Direcția generală de soluționare a contestațiilor din Ministerul Finanțelor Publice- constatând că organele de control au încadrat plățile efectuate la extern în categoria redevențelor fără a prezenta motivele care le-au format convingerea că respectivele sume se încadrează în această categorie, având în vedere că un transfer de know - how implică transmiterea de informații industriale, comerciale, științifice care rămân nedivulgate publicului și de asemenea, transmiterea dreptului de proprietate intelectuală asupra acestora- au decis desființarea capitolului privind impozitul pe venitul nerezidenților din procesul verbal , urmând ca altă echipă să refacă verificarea pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare.

Având în vedere Decizia M.F.P. organele fiscale din cadrul Activității de inspecție fiscală au procedat la reverificarea plăților la extern efectuate de societate, întocmind Raport de inspecție fiscală prin care au stabilit că sumele plătite sunt în fapt- contravaloarea unor prestări de servicii.

Din raportul de inspecție fiscală se reține că în fapt societatea nu a evidențiat și virat impozitul pe veniturile din prestări de servicii achitate unor persoane juridice și fizice din Italia în perioada 17.01.2002- 26.01.2004 și nu a

prezentat în termen certificatele de rezidență fiscală eliberate de organele fiscale din Italia prin care să ateste că firmele respective sunt rezidente ale statului italian.

Ca atare, organele fiscale au stabilit de plată în sarcina contestatoarei impozit pe veniturile persoanelor nerezidente, sumă contestată de agentul economic care apreciază că întrucât a prezentat certificatele de rezidență fiscală în cursul anului 2004 organele de control eronat au aplicat impozit asupra sumelor plătite unor rezidenți ai statului italian. Prin contestație petenta susține că nu era obligată să rețină impozit pe veniturile realizate din România de către persoane rezidente în Italia, întrucât între România și statul de rezidență al acestora este încheiată o convenție pentru evitarea dublei impuneri în materie de impozite pe venit și pe avere, ratificată prin Decretul nr. 82 / 1977, și- în consecință nu îi sunt aplicabile prevederile Ordonanței Guvernului nr. 83 / 1998, ci ale convenției de evitare a dublei impuneri.

Analizând actele existente la dosarul cauzei se reține că în baza unor contracte de prestări servicii și înscrieri private petenta a efectuat în cursul anilor 2002, 2003 și 2004 plăți la extern, așa cum rezulta din anexele la actul de control, fără ca la toate plățile efectuate să dețină certificatele de rezidență fiscală .

În anexa nr. 1 este prezentată situația plăților la extern făcute de către contestatoare din care reiese că în cazul a 10 plăți- beneficiarii acestora, persoane fizice sau juridice italiene, nu au prezentat certificatul de rezidență fiscală.

În drept, actele normative aplicabile pe perioada supusă controlului sunt Ordonanța Guvernului nr. 83 / 1998 privind impunerea unor venituri realizate în România de persoane fizice și juridice nerezidente cu toate modificările și completările ulterioare, și Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal.

**Cauza supusă soluționării este dacă beneficiarilor de venituri din România pentru care societatea contestatoare nu a prezentat în termen certificate de rezidență fiscală emise de autoritatea competentă din țara de rezidență, le sunt aplicabile prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiată de România cu Italia.**

La art. 12 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 83 / 1997 privind impunerea unor venituri realizate în România de persoane fizice și juridice nerezidente, se precizează că :“(1) *În situația în care există convenții pentru evitarea dublei impuneri, sunt aplicabile prevederile acelor convenții, coroborate cu prevederile art. 5 “.*

*(2) Pentru aplicarea prevederilor convențiilor de evitare a dublei impuneri, beneficiarul venitului va prezenta organelor fiscale din România certificatul de rezidență fiscală, eliberat de organul fiscal din țara de rezidență, prin care să se ateste că este rezident al statului respectiv și că îi sunt aplicabile prevederile convenției de evitare a dublei impuneri.”*

Mai mult, pct. II din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 635 / 2002 pentru aprobarea Precizărilor referitoare la aplicarea convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiată de România cu diverse state stipulează -în legătură cu certificatul de rezidență fiscală - ca: *“1. Beneficiarii veniturilor din România, persoane rezidente ale celuilalt stat contractant, vor depune anual la plătitorul de venit originalul sau copia de pe certificatul de rezidență fiscală, tradusă și legalizată de organul autorizat din România, în momentul plății venitului, dar nu mai târziu de o lună calculată de la data plății acestuia. ..*

*2. În cazul în care beneficiarul venitului, persoană rezidentă a celuilalt stat contractant, nu prezintă originalul sau copia de pe certificatul de rezidență fiscală, tradusă și legalizată, se aplică cotele de impozit prevăzute în Ordonanța Guvernului nr. 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și persoane juridice nerezidente și nu cele stabilite prin convenție.”*

Din acest text de lege rezultă obligativitatea prezentării certificatului de rezidență fiscală în formă legală, într-un anumit termen de la momentul plății venitului, iar în cazul nerespectării acestui termen, urmând a se aplica cotele de impozit prevăzute de Ordonanța Guvernului nr. 83 / 1998 și nu prevederile din convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între România și Italia.

Se reține că la data plății contestatoarea nu a deținut certificatele de rezidență fiscală a societăților în favoarea cărora a efectuat plățile la extern . De altfel, petenta recunoaște prin contestație că a obținut aceste certificate de rezidență numai în anul 2004, chiar ulterior datei efectuării primei verificări a impozitului pe venitul nerezidenților, concretizată prin procesul verbal menționat.

Se reține că precizările aprobate prin O.M.FP. nr. 635 / 2002 nu adaugă la lege, ci constituie parte integrantă a actului normativ , aducând numai lămuriri în ceea ce privește conținutul Ordonanței Guvernului nr. 83 / 1998 , astfel încât operează de la data actului normativ în aplicarea căruia a fost dat . De altfel, un act normativ de rang inferior nu poate adăuga la un act normativ de rang superior.

În speță , dreptul comun în materie este reprezentat de art. 2 alin. (1) lit. c) din același act normativ menționat anterior , care precizează că :

*“(1) 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:(...)c) 15% pentru veniturile provenind din prestări de servicii de orice natură, precum și din consultații medicale și operații chirurgicale. Aceste prevederi se aplică numai în cazul în care asemenea activități au loc efectiv în România și dacă nu se desfășoară prin intermediul unei baze fixe sau al unui sediu permanent, situat pe teritoriul României;(...)*

*(2) Impozitul reglementat prin prezenta ordonanță se calculează prin aplicarea cotelor menționate la art. 2 alin. (1) asupra veniturilor brute plătite nerezidenților, transformate în lei la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ziua precedentă celei în care plătitorul de venit a efectuat ordonanțarea plății către nerezident.”*

Societatea a prezentat ulterior și a anexat și la dosarul cauzei certificatele de rezidență pentru aceste societăți, însă acestea nu au putut fi luate în considerare, deoarece au fost depuse în afara termenului de decădere prevăzut în mod expres în Precizările referitoare la aplicarea convențiilor de evitare a dublei impunerii, aprobate prin O.M.F.P. nr. 635 / 2002 .

Față de acestea, se constată că organele de control au procedat în mod legal la impunerea veniturilor plătite de societate la extern cu cota de 15 % prevăzută de O.G. nr. 83 / 1998, și de art. 116 alin. 2 c din Legea nr. 571 / 2003 privind codul fiscal, stabilind în sarcina contestatoarei impozit pe venitul persoanelor nerezidente de plată.

Referitor la afirmația contestatoarei potrivit căreia în speță sunt incidente prevederile H.G. nr. 1840 / 2004 pentru modificarea și completarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571 / 2003 , respectiv ale pct. 15 alin. 1 referitor la posibilitatea prezentării certificatului de rezidență fiscală și în anul următor realizării venitului precizăm că :

H.G. nr. 1840 / 2004 este un act normativ de modificare și completare a Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, lege care a intrat în vigoare de la 1 ianuarie 2004. Așadar, având în vedere că normele de aplicare ale unei legi sunt date în explicitarea acesteia, constatăm că pentru veniturile realizate de nerezidenți în anii anteriori ( 2002, 2003) nu sunt aplicabile prevederile Legii nr. 571 / 2003, ci ale actelor normative în vigoare la data realizării veniturilor, respectiv prevederile O.G.nr. 83 / 1998, ale O.M.F. nr. 1024/ 2000 și O.M.F. 635 / 2002 .

Pentru aceste considerente, argumentele și actele depuse de contestatoare în susținerea cauzei nu au putut fi luate în considerare în soluționarea favorabilă, drept pentru care s-a respins contestația depusă de aceasta.

**2.** Referitor la dobânzile de întârziere și penalitățile aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente, stabilite prin decizia de impunere contestată se reține că stabilirea de dobânzi de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul.

Întrucât contestatoarea datorează impozit pe veniturile persoanelor nerezidente, conform principiului de drept “ accesoriul urmează principalul “, aceasta datorează și dobânzile de întârziere calculate în baza art. 13 din O.G. nr. 26 / 2001, respectiv penalitățile aferente ce au fost calculate în baza

prevederilor art. 13<sup>Å</sup> 1 din O.G. nr. 26 / 2001 de modificare a O.G. nr. 11 / 1996 privind executarea creanțelor bugetare, la care se prevede că :

*"Plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor venituri bugetare, cu excepția majorărilor de întârziere, a penalităților și a amenzilor, 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 celei în care acestea aveau termene de plată. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a majorărilor de întârziere și/sau a penalităților."*

Totodată, în Ordonanța Guvernului nr. 61 / 2002 privind colectarea creanțelor bugetare- art. 12 și art.13 (1) stipulează următoarele:

*"Pentru neachitarea la termenul scadent a obligațiilor bugetare debitorii datorează dobânzi și penalități de întârziere .*

*(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației bugetare și până la data stingerii sumei datorate inclusiv."*

De la 1 ianuarie 2004 a intrat în vigoare O.G. nr. 92 / 2003 privind codul de procedură fiscală, noul actul normativ care prevede obligația de a plăti dobânzi și penalități pentru nevirarea la termen a obligațiilor bugetare.

În consecință, în mod legal organele de control au stabilit dobânzi și penalități aferente impozitului pe veniturile nerezidenților- în temeiul prevederilor anterior citate, drept pentru care contestația și pentru acest capăt de cerere a fost respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele prezentate, în temeiul prevederilor art. 179 și art. 185 din O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală s-a decis respingerea ca neîntemeiată, a contestației - pentru impozitul pe venitul persoanelor nerezidente, cu dobânzi și penalități de întârziere aferente.