

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI SUCEAVA

DECIZIA NR. 25

din 12.04.2007

privind soluționarea contestației formulată de
S.C. S.R.L. din localitatea
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului Suceava sub nr.din 26.01.2007

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Control Fiscal Suceava prin adresa înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr.din 26.01.2007, cu privire la contestația formulată de **S.C. S.R.L.**, având domiciliul fiscal în localitatea, județul Suceava.

Societatea contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere nr. din 15.12.2006, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 15.12.2006 de Activitatea de Control Fiscal Suceava, privind suma de**lei**, reprezentând:

- lei impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți;
- lei majorări aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți;
- penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți;
- lei penalități de întârziere pentru impozitele cu reținere la sursă aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți.

De asemenea, societatea contestă măsurile stabilite de organele de control privind diminuarea pierderii fiscale aferentă anilor 2004 și 2005 prin neamiterea la deducere a cheltuielilor în sumă de lei, prin Dispoziția nr. din 14.12.2006 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

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

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.175 și 179 alin. (1) 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. S.C. S.R.L. prin contestația formulată și completările depuse ulterior susține că dobânzile nu sunt aferente unui împrumut propriu-zis și impozitul nu trebuia plătit în România.

Contestatoarea susține că sunt aplicabile prevederile Legii nr. 208/2000 privind ratificarea Convenției dintre România și Irlanda pentru evitarea dublei impunerii și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe câștigurile de capital, art. 11 alin. 3, lit. a și c, situație în care impozitul se aplică integral în statul în care primitorul este rezident, respectiv Irlanda.

Privitor la suma de lei, reprezentând cheltuieli cu transportul și cazarea personalului unității pentru perioada 01.01.2003 – 31.12.2005, societatea consideră că acestea sunt deductibile limitat, la nivelul prevăzut pentru instituțiile publice.

II. Prin Decizia de impunere nr. din 15.12.2006, înregistrată la Activitatea de Control Fiscal Suceava sub nr. din 15.12.2006, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 15.12.2006, organele de control din cadrul Activității de Control Fiscal Suceava precizează că în luna ianuarie 2003 a primit în baza unui contract încheiat cu firma din Irlanda un împrumut în sumă decoroane suedeze (SEK), iar pe parcursul derulării creditului s-a mai încasat suma deSEK și s-a restituit suma deSEK.

În urma inspecției efectuate s-a constatat că societatea a calculat dobânzi aferente împrumutului primit, stabilite de creditor la o rată a dobânzii variabilă, pe care le-a înregistrat în creditul contului 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate” și în debitul contului 666 „Cheltuieli privind dobânzile”.

Organele de control au constatat că a avut loc o majorare a creditului prin capitalizarea lunară a dobânzilor calculate și transmise de creditor, iar ulterior s-au calculat dobânzi la sumele rezultate prin capitalizare (credit + dobânzi), fără nici o diferență față de dobânda calculată și însumată apoi la împrumut.

Organele de control au constatat că la operațiunea de capitalizare nu s-au identificat operațiuni de reținere de impozit, calculat asupra dobânzilor, în conformitate cu prevederile O.G. nr. 83/1998, art. 2 alin. (1), art. 12 alin. 1 și 2, O.M.F.P. nr. 635/2002 pentru aprobarea precizărilor referitoare la aplicarea convențiilor sau acordurilor de evitare a dublei impunerii, a prevederilor Legii nr. 571/2003, art. 115, 116 și 118, a normelor de aplicare a codului fiscal și a Legii nr. 208/28.11.2000 privind ratificarea Convenției dintre România și Irlanda, pentru evitarea dublei impunerii și

prevenirea evaziunii fiscale, cu privire la impozitele pe venit și pe câștigurile de capital.

Organele de control au considerat că operațiunea de capitalizare se asimilează cu o plată efectivă către creditor, caz în care se aplică prevederile legale privind impozitarea veniturilor din dobânzile aferente creditelor acordate de nerezidenți.

În urma verificării s-a solicitat reprezentanților societății să precizeze prevederile legale care au stat la baza necalculării impozitului asupra dobânzilor, societatea invocând prevederile art. 11 alin. 2 și 3 din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată cu Irlanda.

Prin actul de control se menționează că în actul normativ invocat se prevede că: „Totuși aceste dobânzi pot fi, de asemenea, impuse în statul contractant din care provin, potrivit legislației acestui stat, dar dacă primitorul este beneficiarul efectiv al dobânzilor, impozitul astfel stabilit nu va depăși 3 % din suma brută a dobânzilor [...] 3. Independent de prevederile paragrafului 2, dobânzile menționate în paragraful 1 sunt impozabile numai în statul contractant în care este rezident primitorul, dacă primitorul este beneficiarul efectiv și dacă asemenea dobânzi sunt plătite: [...] c) pentru orice împrumut, indiferent de natura lui, acordat pentru o perioadă mai mare de 2 ani; [...]”, de unde rezultă că impozitul asupra veniturilor din dobânzi se reține și se varsă în statul contractant în care este rezident primitorul.

Organele de inspecție au constatat că societatea a efectuat capitalizarea dobânzilor fără să rețină impozitul aferent, justificându-se prin prevederile Convenției și prin faptul că nu au fost efectuate plăți efective ale dobânzilor, în timpul controlului constatându-se că nu s-a efectuat decât o singură plată către creditor, care reprezintă restituire de credit.

De asemenea, prin actele de control se precizează că s-a solicitat societății verificate să facă dovada plății impozitului pe dobânzi de către creditor, în conformitate cu prevederile convenției, deoarece din datele prezentate și înregistrate în evidențele financiar-contabile și din documentele prin care se comunică de către creditor datele referitoare la credit, inclusiv dobânda capitalizată și calculul periodic al dobânzilor, nu rezultă și nici nu se poate deduce nici o referire la impozitul asupra dobânzilor calculate.

Societatea nu a prezentat documente care să ateste faptul că impozitul a fost plătit de către creditor, respectiv firma din Irlanda.

Organele de control consideră că în speță sunt aplicabile prevederile art. 1 alin. 1 și art. 2 alin. 2 din O.G. nr. 83/1998, prevederile art. 115, 116 alin. 5 și art. 118 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și prevederile pct. 9³ din H.G. nr. 44/2004.

Organele de control trag concluzia că din punct de vedere economic, prin capitalizarea dobânzilor aferente împrumutului contractat din străinătate debitorul a stins dobânda față de creditor, prin transformarea

dobânzilor în credit principal, iar faptul că nu s-au folosit metode convenționale de plată prin transfer bancar nu înseamnă că dobânda nu a fost plătită, iar creditorul a intrat în posesia fructelor capitalului împrumutat debitorului, manifestându-se dreptul de dispoziție cu privire la aceste fructe chiar în sensul că dobânda obținută a fost transformată în credit în vederea fructificării prin calculul dobânzilor asupra creditului inclusiv dobânzile capitalizate.

Prin actul de control se precizează că termenul de „plătitor” are o semnificație largă din moment ce conceptul de plată înseamnă îndeplinirea obligației de a pune la dispoziția creditorului dobânzile aferente creditului în modalitatea cerută de acesta, punerea la dispoziție fiind îndeplinită prin capitalizarea dobânzii.

De asemenea, se menționează că societatea a prezentat în conformitate cu prevederile legale certificatul de rezidență fiscală a firmei din Irlanda.

Organele de control precizează că în conformitate cu prevederile O.G. nr. 83/1998, art. 2 alin. 1, art. 12 alin. 1 și 2, coroborate cu prevederile alin. 1 pct. 1 din O.M.F.P nr. 635/2002 pentru aprobarea Precizărilor referitoare la aplicarea convențiilor de evitare a dublei impuneri pentru perioada 01.01.2003 – 31.12.2003 și prevederile Legii nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, art. 115 alin. 1 lit. c, art. 116 alin. 2 lit. c și art. 118 alin. 1, normele metodologice de aplicare a codului fiscal și prevederile art. 11 alin. 2 din Convenția încheiată cu Irlanda, în condițiile în care s-a prezentat certificatul de rezidență fiscală a firmei s-a stabilit că dobânzile calculate și înregistrate privind acest împrumut sunt purtătoare de impozit prin reținere la sursă în cuantum de 3 % asupra dobânzilor calculate.

De asemenea, prin actul de control se precizează că la înregistrarea dobânzilor nu s-a utilizat contul 1687 „Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate”, unde, potrivit Regulamentului aprobat prin H.G. nr. 704/1993, în creditul acestui cont se evidențiază dobânzile datorate, iar în debitul acestuia se înregistrează suma dobânzilor plătite, înregistrarea dobânzilor fiind efectuată direct în contul 167, având loc capitalizarea acesteia.

În urma inspecției fiscale s-a calculat impozit asupra dobânzii calculate și transmise, apoi, deoarece societatea ar fi reținut impozit și capitalizat dobânda, ca rezultat asupra diferenței între dobânda calculată și impozitul datorat, inspecția s-a raportat în calculul dobânzilor în perioada următoare la împrumutul tras, majorat prin capitalizarea dobânzilor, pe fiecare perioadă, avându-se în vedere că dobânda reală care ar fi trebuit să fie capitalizată era corect să fie stabilită prin scăderea impozitului.

Organele de control au stabilit pentru perioada 01.01.2003 – 30.09.2006 un impozit pe veniturile din dobânzi de lei (.....Sek), pentru

care au calculat majorări de întârziere de lei, penalități de întârziere de lei și penalități de întârziere pentru impozitele cu reținere la sursă de lei.

III. Din documentele 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 veniturile obținute din România de nerezidenți, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe dacă veniturile din dobânzi realizate de firma din Irlanda pentru un împrumut acordat societății S.R.L. sunt impozabile în România în condițiile în care cu aceste dobânzi a fost majorat creditul acordat inițial, prin constituirea de noi credite principale, generatoare de dobânzi, iar societatea din România nu face dovada că impozitul aferent a fost achitat în Irlanda.

În fapt, S.C. S.R.L. a luat cu împrumut suma decoroane suedeze de la firma din Irlanda, în baza contractului ce a fost încheiat la data de 07.06.2002.

Societatea a stins datoria reprezentând dobânda aferentă creditelor acordate de firma **din Irlanda** prin constituirea de noi credite principale, generatoare de dobânzi.

În urma verificării efectuate organele de control au constatat că impozitul aferent dobânzilor pentru creditul obținut nu a fost plătit nici în statul contractant, respectiv Irlanda, dar nici în România, stabilind astfel un impozit pe veniturile realizate de nerezidenți din dobânzi pentru perioada 01.01.2003 – 30.09.2006 în sumă de lei, în procent de 3 % din suma dobânzilor ce au fost transformate în credite principale.

Societatea contestatoare susține că nu datorează impozitul stabilit suplimentar de organele de control întrucât în cazul în speță impozitarea se face integral în statul în care primitorul dobânzii este rezident.

În drept, pentru anul 2003 sunt aplicabile prevederile Ordonanței Guvernului nr. 83 / 1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și juridice nerezident, unde, la art. 1 și 12, se prevăd următoarele:

„Art. 1

(1) Veniturile realizate de orice persoană fizică sau persoană juridică nerezidentă din activități desfășurate pe teritoriul României sau din operațiuni efectuate cu persoane juridice române ori cu alte entități autorizate să funcționeze pe teritoriul României, precum și cu

persoane fizice române autorizate să desfășoare, pe cont propriu, activități producătoare de venit sunt supuse impozitului stabilit prin prezenta ordonanță, indiferent dacă sumele sunt încasate în România sau în străinătate. [...]

Art. 12

(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.”

Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 635 / 2002 pentru aprobarea Precizărilor referitoare la aplicarea convențiilor sau acordurilor de evitare a dublei impuneri, încheiate de România cu diverse state, în legătură cu aplicarea paragrafului 2 de la articolul "**Dobânzi" din convențiile încheiate de România cu diverse state**, la capitolul I punctul 4 se prevede că:

„4. Persoana rezidentă a celuilalt stat contractant, care a realizat venituri din dividende, dobânzi, comisioane, redevențe, trebuie să justifice în România dreptul de a beneficia de prevederile convenției, prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritățile statului său de rezidență.”

În legătură cu certificatul de rezidență, la capitolul II, punctul 1 și 2 din același act normativ se prevăd următoarele:

„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. Copia legalizată de pe certificatul de rezidență fiscală va fi contrasemnată și de persoana autorizată care a semnat documentul de plată a venitului la extern.

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.”

Începând cu anul 2004 sunt aplicabile prevederile Titlului V - Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România, **art. 113, 114, 115 și 118 din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, unde se precizează:

„Art. 113

Contribuabili

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

Art. 114

Sfera de cuprindere a impozitului

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.

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;

b) dobânzi de la un rezident; [...]

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 aceluși venit, potrivit alin. (2). În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei 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.”

Referitor la aplicarea acestor articole, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, precizează următoarele:

„12. (1) Prevederile alin. 2 al articolelor "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevențe" din convențiile de evitare a

dublei impuneri încheiate de România cu alte state se aplică întocmai. În cazul când legislația internă prevede în mod expres exceptarea de la impunere, scutirea sau o cotă de impozitare mai favorabilă, sunt aplicabile prevederile legislației interne.

(2) Alin. 2 al articolelor "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevențe" din convențiile de evitare a dublei impuneri nu este anulat de alin. 1 al aceluiași articole, care prevede că veniturile respective plătite unui rezident se impun în statul său de rezidență.

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

(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). [...]

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.”

În urma modificărilor care au avut loc, texte menționate mai sus din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, au următorul conținut:

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

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

(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. [...]

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.

(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. [...]

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.

(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. [...]

(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).”

Din textele de lege mai sus citate se reține că pentru veniturile din dobânzi obținute în România de nerezidenți sunt aplicabile prevederile convenției de evitare a dublei impuneri în situația în care se prezintă certificatul de rezidență fiscală care să ateste că beneficiarul venitului a fost rezident în statul cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri pentru toată perioada obținerii veniturilor respective.

Prin Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 2 din 19 / 2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, convențiile de evitare a dublei impuneri și probleme de procedură fiscală, aprobată prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1445 / 2005, se precizează următoarele:

„2. În baza convențiilor de evitare a dublei impuneri, coroborat cu legislația internă în materie:

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.”

Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1499 /2005 pentru modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.445/2005 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 2 din 19 septembrie 2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, convențiile de evitare a dublei impuneri și probleme de procedură fiscală, prevede următoarele:

„II. Pct. 2 din Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 2/2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, convențiile de evitare a dublei

impuneri, impozitul pe venit și probleme de procedură, aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.445/2005, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 880 din 30 septembrie 2005, se completează și va avea următorul cuprins:

"2. În baza convențiilor de evitare a dublei impuneri, coroborate cu legislația internă în materie:

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."

La art. 11 alin. 1, 2 și 3 din Legea nr. 208/2000 privind ratificarea Convenției dintre România și Irlanda pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe câștigurile de capital, se prevede că:

„Art. 11

Dobânzi

1. Dobânzile provenind dintr-un stat contractant și plătite unui rezident al celuilalt stat contractant pot fi impuse în acel celălalt stat.

2. Totuși aceste dobânzi pot fi, de asemenea, impuse în statul contractant din care provin, potrivit legislației acestui stat, dar dacă primitorul este beneficiarul efectiv al dobânzilor, impozitul astfel stabilit nu va depăși 3% din suma brută a dobânzilor.

3. Independent de prevederile paragrafului 2, dobânzile menționate în paragraful 1 sunt impozabile numai în statul contractant în care este rezident primitorul, dacă primitorul este beneficiarul efectiv și dacă asemenea dobânzi sunt plătite:

a) în legătură cu vânzarea pe credit a oricărui echipament industrial, comercial sau științific;

b) pentru orice împrumut, indiferent de natura lui, acordat de o bancă sau de o altă instituție financiară (inclusiv o societate de asigurare);

c) pentru orice împrumut, indiferent de natura lui, acordat pentru o perioadă mai mare de 2 ani; sau

d) pentru orice titlu de creanță, indiferent de natura lui, garantat, asigurat sau finanțat direct sau indirect de sau în numele guvernului fiecărui stat contractant.”

Din textele de lege mai sus citate se reține că dobânzile aferente împrumuturilor acordate pentru o perioadă mai mare de 2 ani sunt impozabile numai în statul contractant în care este rezident primitorul, respectiv Irlanda, dacă primitorul este beneficiarul efectiv și dacă asemenea dobânzi sunt plătite.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că în luna ianuarie 2003 societatea contestatoare a primit în baza contractului din 07.06.2002 și a actelor adiționale la acesta, încheiate cu firma din Irlanda, un împrumut în sumă decoroane suedeze (SEK), iar pe parcursul derulării creditului s-a mai încasat suma deSEK și s-a restituit suma deSEK.

În urma inspecției efectuate s-a constatat că societatea a calculat dobânzi aferente împrumutului primit, stabilite de creditor la o rată a dobânzii variabilă, pe care societatea contestatoare le-a înregistrat în creditul contului 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate” și în debitul contului 666 „Cheltuieli privind dobânzile”.

Organele de control au constatat că a avut loc o majorare a creditului prin capitalizarea lunară a dobânzilor calculate și transmise de creditor, iar ulterior s-au calculat dobânzi la sumele rezultate prin capitalizare (credit + dobânzi).

În urma verificării efectuate s-a considerat că operațiunea de capitalizare a dobânzii se asimilează cu o plată efectivă a acesteia, organele de control calculând impozit pentru veniturile din dobânzile aferente creditelor acordate de nerezidenți.

Organele de control au stabilit că pentru perioada 01.01.2003 – 30.09.2006 societatea datorează un impozit pe veniturile din dobânzi realizate de nerezidenți de lei (.....Sek), pentru care au calculat majorări de lei, penalități de întârziere de lei și penalități de întârziere pentru impozitele cu reținere la sursă de lei, fără să aibă în vedere că în situația în care societatea deține certificate de rezidență fiscală nu datorează impozit în România.

Contestatoarea depune în susținerea cauzei certificate de rezidență fiscală din 27 aprilie 2004, din 14 decembrie 2005, din 12 iulie 2006 și din 9 ianuarie 2007, prin care se precizează că firma este rezident fiscal în Irlanda, din care însă nu rezultă că pentru întreaga perioadă obținerii veniturilor a fost rezident fiscal în această țară.

Așa după cum rezultă din textele de lege menționate, pentru veniturile din dobânzile aferente împrumuturilor acordate pentru o perioadă mai mare de 2 ani nu se calculează impozit în România dacă beneficiarul

efectiv al venitului prezintă certificat de rezidență fiscală care să ateste că este rezident al Irlandei pe toată perioada obținerii veniturilor respective și dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute de convenția de evitare a dublei impunerii.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei că dobânzile respective nu sunt aferente unui împrumut propriu-zis, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât stingerea datoriei către firma din Irlanda, reprezentând venituri din dobânzi aferente creditelor acordate, s-a efectuat prin constituirea de credite noi, generatoare la rândul lor de dobânzi.

Faptul că nu au fost folosite metode convenționale de plată prin transfer bancar nu înseamnă că dobânda nu a fost plătită. Creditorul a intrat în posesia dobânzii aferente împrumuturilor acordate prin manifestarea voinței ca dobânda obținută să rămână debitorului cu titlu de împrumut, care generează noi dobânzi.

Din cele prezentate se reține că prevederile convenției de evitare a dublei impunerii se aplică numai în situația în care nerezidentul, beneficiar al veniturilor din România, prezintă certificat de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală competentă fiscală a statului respectiv, prin care se face dovada că a fost rezident în acel stat pe întreaga perioadă obținerii veniturilor.

Din prevederile Legii nr. 208/2000 privind ratificarea Convenției dintre România și Irlanda pentru evitarea dublei impunerii și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe câștigurile de capital se reține că pentru dobânzile aferente creditelor acordate pentru o perioadă mai mare de 2 ani, impozitul nu poate fi calculat în România, chiar dacă acesta nu a fost achitat în Irlanda, deoarece impozitarea se face integral în statul în care primitorul dobânzii este rezident, respectiv în Irlanda, la nivelul impozitului din acest stat.

Pentru veniturile din aceste dobânzi se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri dacă beneficiarul efectiv al venitului prezintă certificat de rezidență fiscală care să ateste că este rezident al Irlandei pe toată perioada obținerii veniturilor respective.

Astfel și-a exprimat punctul de vedere și Direcția Generală Legislația Impozite Directe din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, care, prin adresa nr. 260.787/21.03.2007, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr.din 22.03.2007, primită ca răspuns la adresa noastră nr. 1.496/08.02.2007, precizează următoarele: *„veniturile respective sunt scutite de impozit în România în măsura în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la lit. c) alin. 3 art. 11 „Dobânzi” din Convenția de evitare a dublei impunerii încheiată între România și Irlanda, ratificată prin Legea nr. 208/2000, cu condiția prezentării de către*

beneficiarul efectiv al veniturilor a unui certificat de rezidență fiscală care să ateste faptul că acesta este rezident al Irlandei”.

Având în vedere că veniturile din dobânzi aferente creditelor acordate pentru o perioadă mai mare de 2 ani sunt scutite de impozit în România în situația în care beneficiarul efectiv al veniturilor prezintă certificat de rezidență fiscală care să ateste faptul că acesta este rezident al Irlandei pe toată perioada obținerii veniturilor respective și având în vedere că din actul de control nu rezultă că au fost respectate condițiile prevăzute de convenția de evitare a dublei impuneri, iar din certificatele depuse în susținerea cauzei nu rezultă că pentru întreaga perioadă primitorul dobânzii a fost rezident fiscal în Irlanda, urmează **a se desființa** Decizia de impunere nr. din 15.12.2006, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 15.12.2006 de Activitatea de Control Fiscal Suceava, **privind suma de lei, reprezentând impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în prezenta decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

Pe cale de consecință și având în vedere principiul de drept **"accessorium sequitur principale"** (accessoriul urmează principalul), **se va desființa** Decizia de impunere nr. din 15.12.2006 întocmită de organele de control din cadrul Activității de Control Fiscal Suceava **și pentru accesoriile aferente, în sumă totală de lei**, reprezentând majorări de lei, penalități de întârziere de lei și penalități pentru impozitele cu reținere la sursă de lei, aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de lei.

În drept, se face aplicarea prevederilor **art 186 (3)** „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, potrivit cărora:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actelor atacate, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”,

și prevederile pct. 12.7 din **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

2. Referitor la măsurile stabilite de organele de control prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. din 14.12.2006, privind diminuarea pierderii fiscale pentru perioada 2004 - 2005, prin neadmiterea la deducere a cheltuielilor în sumă de lei, cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare constituit la nivelul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Suceava are competența materială de a se investi cu soluționarea pentru acest capăt de cerere în condițiile în care prin neadmiterea la deducere a acestor cheltuieli nu a rezultat impozit pe profit.

În fapt, organele de control, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. din 14.12.2006, nu au admis la deducere cheltuielile în sumă de lei, reprezentând contravaloare bilete călătorie și cazare pentru salariați și personalul din administrație, efectuate în perioada 01.01.2004 – 31.12.2005, diminuând cu această sumă pierderea înregistrată de societate.

Prin contestația formulată societatea contestatoare solicită admiterea la deducere a cheltuielilor în sumă de lei, pentru perioada 01.01.2004 – 31.12.2005, cu care a fost diminuată pierderea înregistrată de societate, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. din 14.12.2006.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 179 din Ordonanță Guvernului nr. 92 / 2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează:

„Organul competent

(1) Contestatiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de

impunere, precum și a titlurilor de creanță privind datoria vamală se soluționează după cum urmează:

a) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora, al căror quantum este sub 500.000 lei (RON), se soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatorii au domiciliul fiscal sau, după caz, de către organul fiscal stabilit la art. 33 alin. (3);

(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Din textele de lege citate mai sus se reține că organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale au competența materială de a se pronunța asupra deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora, or pentru perioada verificată nu s-a stabilit impozit pe profit întrucât societatea a înregistrat pierdere, organele de control emițând în acest sens Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. din 14.12.2006, prin care a fost diminuată pierderea înregistrată de societate în perioada 2004 – 2005, cu suma de lei.

Conform textelor de lege menționate mai sus, cererile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.

Potrivit pct. 5.1 – 5.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519 / 2005:

„5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 178 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicat, sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.

În situația în care, ca urmare a raportului privind rezultatele inspecției fiscale, nu se modifică baza de impunere, de la data aducerii la cunoștința contribuabilului a acestui fapt, titlul de creanță fiscală susceptibil de a fi contestat este declarația fiscală, asimilată cu o decizie de impunere în condițiile art. 83 din Codul de procedură fiscală, republicat.

5.2. Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări

de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului etc.

5.4. Competența de soluționare este dată de cuantumul total al sumelor contestate, reprezentând impozite, taxe, contribuții stabilite de plată de către organul fiscal, precum și accesorii ale acestora, sau de cuantumul total al taxelor, impozitelor, contribuțiilor, aprobate la rambursare, respectiv restituire, după caz.

Exemplu: [...]

d) Diminuarea pierderii fiscale prin neadmiterea ca deductibile a unor cheltuieli, fără a rezulta, pe cale de consecință, impozit pe profit, reprezintă măsura și intră în competența de soluționare a organului emitent al actului administrativ atacat, indiferent de cuantumul sumei contestate.”

Din textele de lege menționat mai sus se reține că în cazul în care are loc o diminuare a pierderii fiscale, fără a rezulta pe cale de consecință impozit pe profit, acesta reprezintă o măsură care intră în competența organului emitent al actului administrativ atacat.

Din cele prezentate mai sus rezultă că organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale au competența materială de a se pronunța asupra deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere care au ca obiect impozite, taxe, or în cazul de față organele de inspecție fiscală au respins la deducere unele cheltuieli care nu au avut drept consecință stabilirea unui impozit pe profit suplimentar, ci diminuarea pierderii fiscale, situație în care organele de control aveau obligația emiterii unei dispoziții de măsuri, care reprezintă un alt act administrativ fiscal și pentru care, așa după cum se precizează la alin. (2) al art. 179 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, competența de soluționare aparține organului fiscal emitent, respectiv Structurii de Administrare Fiscală – Activitatea de control fiscal Suceava.

Față de cele prezentate mai sus, se trage concluzia că organul de soluționare constituit la nivelul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Suceava nu are competența materială în soluționarea cererii formulate de **S.C. S.R.L. privind măsura organului de control de diminuare a pierderii fiscale** pentru perioada 2004 - 2005, prin neadmiterea la deducere a cheltuielilor în sumă de lei, acesta intrând în competența organului fiscal emitent al actului atacat, respectiv Activitatea de Control Fiscal Suceava.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 1 și 12 din Ordonanței Guvernului nr. 83 / 1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și juridice nerezidente, Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 635 / 2002 pentru aprobarea Precizărilor referitoare la aplicarea convențiilor sau acordurilor de evitare a dublei impunerii, încheiate de România cu diverse state, art. 113, 114, 115 și 118, din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 2 din 19 / 2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, convențiile de evitare a dublei impunerii și probleme de procedură fiscală, aprobată prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1445 / 2005, Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1499 /2005 pentru modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.445/2005, art. 11 alin. 1, 2 și 3 din Legea nr. 208/2000 privind ratificarea Convenției dintre România și Irlanda pentru evitarea dublei impunerii și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe câștigurile de capital, art. 179 din Ordonanță Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, pct. 12.7 și 5.1 – 5.4 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborate cu prevederile art. 186 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE:

- **Desființarea** Deciziei de impunere nr. din 15.12.2006, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 15.12.2006 de Activitatea de Control Fiscal Suceava, privind suma delei, reprezentând:

- lei impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți;

- lei majorări aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți;

- penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți;

- lei penalități de întârziere pentru impozitele cu reținere la sursă aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți;

în vederea reanalizării cauzei strict pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare, conform celor reținute în cuprinsul prezentei decizii și a prevederilor legale aplicabile în speță.

Punerea în executare a prezentei decizii, pentru suma pentru care s-a dispus desființarea, va fi efectuată în termen de 30 de zile de la data comunicării prezentei, de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a emis decizia de impunere contestată și desființată prin prezenta decizie.

- **Transmiterea** dosarului cauzei Structurii de Administrare Fiscală – Activitatea de Control Fiscal Suceava pentru cheltuielile neadmise la deducere pentru anii 2004 și 2005 în sumă de lei, cu care a fost diminuată pierderea fiscală înregistrată de societate în perioada respectivă prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. din 14.12.2006, pentru a proceda conform actelor normative aplicabile speței, potrivit celor reținute în prezenta decizie.

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