

DECIZIA NR.65 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2008

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara a fost sesizată asupra contestației formulate de SC X SRL din Deva, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../...2008 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../...2008.

Contestația are ca obiect suma totală de ... lei reprezentând :

- ... lei - **impozit pe veniturile obținute din Romania de nerezidenți-persoane juridice nerezidente**
- ... lei - **majorării de întârziere aferente**
- ... lei - **impozit pe profit datorat de persoane juridice romane**
- ... lei - **majorări de întârziere aferente**

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 - 207 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra contestației depusă de SC X SRL din Deva

I. Prin contestația formulată, SC X SRL arată motivele de fapt și de drept pe baza cărora își fundamentează contestația, astfel:

I.1. Referitor la impozitul pe veniturile obținute din Romania de catre nerezidenți în sumă de ... lei și obligațiile accesorii în sumă de ... lei cu titlu de obligații suplimentare față de obligațiile contribuabilului:

Petenta consideră eronată interpretarea dată de organele de inspecție fiscală „contractului de colaborare” dintre Y SA Franța și SC X SRL în sensul în care acesta se încadrează în prevederile art.115 alin.1 lit.i).

Organele fiscale au reținut ca și calificare a naturii contractului dintre cele două părți prestarea de servicii, unde prestatia principala este cea de „asistenta tehnica”. In consecinta, SC X SRL ar fi trebuit sa considere aceste sume ca venituri impozabile obținute in Romania de catre nerezidenti si, in conformitate cu dispozitiile legale, sa procedeze la retinerea la sursa a impozitului datorat.

Petenta sustine ca, nu se poate reține această calificare atât din punct de vedere al situației de fapt cât și din punctul de vedere al interpretării contractului și analiza legislației. Calificarea juridica a unui contract se face tinand cont de prestatia caracteristica precum si de vointa reala a partilor asa cum rezulta ea din elementele de fapt si de drept ce caracterizeaza executarea contractului

Mai mult, pentru a putea retine calificarea de prestari servicii de management sau de consultanta ar fi trebuit, ca una dintre parti, in speta Y, sa se angajeze sa utilizeze cunostintele sale pentru executarea unei lucrari pentru cealalta parte.

In realitate, asistența tehnică constă în furnizarea de informații privind piața de desfacere și furnizarea de informații tehnice și asistență în realizarea produselor.

Pe de o parte, prin activitatea prestata Y a asigurat asistenta tehnica pentru utilaje, coordonarea tehnico-economica pentru sustinerea activitatilor din Romania, pentru ca ulterior, SC X SRL din Deva să efectueze el însuși lucrările pentru terți.

Așa cum rezultă din interpretarea juridică a prestației și a dispozițiilor legale, contestatorul susține că se află în prezența unui transfer de know-how, Y nemaifiind obligată să ia parte la aplicarea formulei sau să garanteze rezultatul aplicării.

In cazul unui contract tipic de prestări servicii tehnice, una dintre părți ar fi trebuit să se anhajeze să folosească propria experiență pentru a executa singur contractul sau o parte din contract pentru celălalt partener.

Pe de alta parte, prin contractul de colaborare, Y s-a obligat sa asiste beneficiarul in comercializarea produselor sale pe piata externa si sa stabileasca politica comerciala a beneficiarului vis-a-vis de potentiali sai clienti.

In drept, tinand cont de cele enuntate mai sus, de dispozitiile art.115 alin.1 lit.i) și art.118 din Codul fiscal, coroborate cu dispozitiile conventiei de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Franta, ratificata prin Decretul nr. 240/1974, tratamentul acestor venituri ar fi trebuit sa fie urmatorul:

- pentru veniturile reprezentand redevente obtinute in urma transferului de know-how, in baza art.12 de evitare a dublei impuneri, impozitul retinut la sursa ar fi trebuit sa fie de maxim 10%;
- pentru veniturile reprezentand asistenta privind comercializarea produselor, în lumina art.115 precum si a dispozitiilor art.22 din Conventie, aceste venituri sunt impozabile doar in statul de rezidenta al contribuabilului.

Tinand cont de dispozitiile prevazute la pct.2 alin.9 din normele de metodologice de aplicare a art.115, in cazul unui contract care implica folosirea sau dreptul de a folosi orice proprietate sau dreptul prevazut la art.7 alin.1, pct. 28 din Codul fiscal, precum si transferul unei alte proprietati sau altui serviciu, suma care trebuie platita conform contractului trebuie sa fie impartita, conform diverselor portiuni de contract, pe baza conditiilor

contractului sau pe baza unei impartiri rezonabile, fiecarei portiuni aplicandu-se tratamentul fiscal corespunzator.

In ceea ce privește aplicarea dispozițiilor Convenției de evitare a dublei impuneri, contestatorul consideră deținerea certificatului de rezidență fiscală o condiție de formă și nu de fond în aplicarea dispozițiilor acesteia.

Concluzionând, solicită recalificarea naturii juridice a veniturilor obținute în baza contractului de colaborare.

I.2. Referitor la creanța stabilită suplimentar în sarcina societății ca impozit pe profit datorat de persoane fizice romane în sumă de ...lei, precum și obligațiile conexe în sumă de ..., obligații stabilite în plus fata de declarațiile contribuabilului.

Potentul considera ca aceasta creanta a fost calculata contrar prevederilor art.13 si 64 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, in sensul ca:

- nu s-a tinut cont de declaratiile depuse de contribuabil si nu s-au luat in considerare prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, calculandu-se impozitul pe profit fara a tine cont de pierderile fiscale inregistrate si declarate de societate in anul 2005.

Aceste pierderi sunt recunoscute de organele de inspectie, respectiv pierderea inregistrata in anul 2005 de ... lei, cheltuielile nedeductibile fiind de ... lei. Rezulta astfel o pierdere fiscala de ... lei, pierdere fiscala de care organele de inspectie fiscala nu au tinut cont la calculul profitului impozabil in anii urmatori.

Organele de inspectie fiscală nu au ținut cont în aprecierea făcută de calificarea dată abandonului de creanță realizat prin nota contabilă din ... 2006. Prin voința asociatului rezultată din abandonul unui împrumut acordat societății, a fost acoperită pierderea contabilă a societății și nu pierderea fiscală așa cum susține echipa de control, aceasta putând fi recuperată potrivit legii.

- nu s-a tinut cont de prevederile art.23 alin.2 din Legea nr.571/2003, in sensul ca: „In conditiile in care gradul de indatorare a capitalului este peste trei, cheltuielile cu dobanzile si cu pierderea neta din diferentele de curs valutar sunt nedeductibile. Acesta se reporteaza in perioada urmatoare, in conditiile alin.1, pana la deductibilitatea integrala a acestora”, ori organele de inspectie fiscala au stabilit ca si cheltuieli nedeductibile suplimentar, cheltuielile cu dobanzile la nivelul anului 2006 in suma de ...lei, aplicand prevederile art.23 alin.1, fara ca in perioada urmatoare, respectiv anul 2007 cand au fost indeplinite conditiile art.23 alin.1 acestea sa fie reportate pana la deductibilitatea integrala a acestora.

Astfel, societatea comercială a calculat și virat greșit sume mai mari decât cele datorate și nu mai mici.

Concluzionând, contestatorul solicită anularea raportului de inspectie fiscală și exonerarea de la plată a sumelor cuprinse în decizia de impunere.

II. Prin raportul de inspecție fiscală nr..../...2008, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr..../...2008, organele de control ale DGFP a județului Hunedoara – Activitatea de inspecție fiscală, urmare a verificării efectuate, au constatat următoarele:

II.1. Cu privire la impozitul pe veniturile impozabile obtinute din Romania de nerezidenți stabilit suplimentar :

In perioada verificata ...2004 – ...2007, se constata ca in baza facturilor reprezentand consultanta tehnica emise de societatea Y din Franta, SC X SRL a platit societatii din Franta contravaloarea facturilor, fara a constitui, retine si vira la bugetul de stat impozitul pe veniturile impozabile obtinute din Romania de nerezidenti.

Se mentioneaza ca, societatea nu a prezentat organelor de inspectie fiscala certificate de rezidenta fiscala eliberate de autoritatea fiscala din statul respectiv – pentru a justifica dreptul de a beneficia de prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri.

Au fost incalcate astfel prevederile art.115 pct.1 lit.i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum si prevederile HG nr.44/2004 Norme metodologice, art.118, pct.13.

Intrucat certificatele de rezidenta fiscala nu au fost prezentate organelor de inspectie fiscala pana la data finalizarii actului de control, a fost determinat suplimentar impozit pe veniturile impozabile obtinute din Romania de nerezidenti in suma de ... lei.

Pentru veniturile impozabile obtinute din Romania de nerezidenti in suma de ... lei, potrivit OG nr.92/2003 cu modificarile si completarile ulterioare s-a procedat la calculul majorarilor de intarziere in suma de ... lei.

II.2. Cu privire la impozitul pe profit determinat suplimentar:

In anul 2005, s-au constatat cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal in suma de ... lei.

Avand in vedere ca pierderea fiscala inregistrata de societate in anul 2005 a fost de ... lei – evidentiata in Declaratia 101 privind impozitul pe profit si tinand cont de cheltuielile nedeductibile fiscal stabilite cu ocazia inspectiei fiscale, a rezultat o pierdere fiscala la nivelul anului 2005 de ... lei.

In anul 2006, s-au constatat cheltuieli nedeductibile stabilite suplimentar în sumă de ... lei din care ...lei reprezintă cheltuieli cu dobânzile aferente împrumutului acordat de SC Z SA Franța.

Cheltuielile cu dobânzile au fost considerate nedeductibile în condițiile în care capitalul propriu înregistrează valori negative.

Organele de inspecție fiscală mentioneaza ca în mod eronat societatea a influențat profitul fiscal al anului 2006 cu pierderea rămasă în soldul contului 117 „Rezultatul reportat” în sumă de ... lei, în condițiile în care, soldul contului include pierderea înregistrată în anul 2004 când societatea era plătitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor.

De asemenea, organele de inspecție fiscală menționează că după efectuarea Notei contabile din ...2006 (prin care se efectueaza recuperarea pierderii) si avand in vedere cheltuielile nedeductibile aferente anului 2005

calculate de catre organele de inspectie fiscala, societatea nu mai inregistreaza pierdere de preluat in perioada urmatoare.

Avand in vedere cele prezentate cele mai sus, profitul anului 2006 in suma de ... lei, va fi influentat cu cheltuieli nedeductibile in suma totala de ... lei (... lei – calculate de societate; ...,... lei – calculate de organele de inspectie fiscala), rezultand un profit fiscal impozabil de ...lei, pentru care impozitul pe profit aferent este de ...lei; societatea a calculat impozit pe profit in suma de ...lei, **diferenta de impozit stabilita suplimentar fiind de ...lei.**

In perioada ...2007 -2007 s-au constatat cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal in suma de ... lei.

Profitul inregistrat la data de ...2007 in suma de ... lei va fi influentat cu cheltuieli nedeductibile in suma totala de ... lei (... lei calculate de catre societate și ... lei stabilite de catre organele de inspectie fiscala), rezultand profit fiscal impozabil in suma de ... lei, pentru care impozitul pe profit aferent este de ... lei; societatea a calculat un impozit pe profit de in suma de ... lei, **diferenta de impozit stabilita suplimentar fiind de ... lei.**

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de ...lei, potrivit art.114, 115, 116, 120 si 121 din OG 92/2003 cu modificarile si completarile ulterioare s-a procedat la calculul majorarilor de intarziere in suma de ... lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, având în vedere motivațiile contestatorului, constatările organelor de control, precum și actele normative invocate, în raport cu perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

SC X SRL, are sediul în Deva, str.... . nr.. județul Hunedoara, înregistrată la ORC sub nr.J.../.../..., cod unic de înregistrare ... atribut RO, reprezentată prin domnul M. V. în calitate de director.

A. In ceea ce priveste impozitul pe profit, Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara, prin Biroul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra modului de calcul al impozitului pe profit, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei rezulta că organele de inspecție fiscală nu au analizat recuperarea rezultatului exercițiului financiar al anului 2005 prin prisma prevederilor legale care explicitează posibilitatea recuperării pierderilor fiscale.

In fapt, în Raportul de inspecție fiscală întocmit la data de2008 organele de inspecție fiscală menționează că la nivelul anului 2005 societatea comercială a înregistrat pierdere în sumă de ...lei, pierdere evidențiată și în Declarația 101 privind impozitul pe profit, la rândul 39 "Profit impozabil/pierdere fiscală de recuperat în anii următori".

Acest fapt rezultă și din anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală referitoare la "Modul de calcul și virare a impozitului pe profit".

Incepând cu anul 2005, 2006 și perioada ...2007 - ...2007 organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în plus cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de ... lei față de cheltuielile nedeductibile fiscal evidențiate de către contestator în sumă de ... lei, fapt pentru care au calculat impozit pe profit aferent acestor cheltuieli, influențând totodată și profitul anului 2006, în sensul diminuării pierderii fiscale înregistrată de către agentul economic la nivelul anului 2005 cu suma de ... lei reprezentând aportul asociatului majoritar prin renunțarea la rambursarea unei părți din împrumutul acordat și regularizări efectuate la mijloace fixe.

Prin contestația formulată, contestatorul precizează că *“prin voința asociatului majoritar rezultată din abandonul unui împrumut acordat societății realizat prin nota contabilă din luna ... 2006, a fost acoperită pierderea contabilă a societății și nu pierderea fiscală așa cum susține echipa de control.”*

In drept, la art.26 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizează :

“Pierderi fiscale

(1) Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.”

În legătură cu aceste prevederi, la pct.73 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizează:

“Recuperarea pierderilor anuale se face în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.”

Se reține faptul că, din documentele anexate de societate în susținerea contestației, declarația privind impozitul pe profit la anul 2005, bilanțul contabil și contul de profit și pierdere încheiate la data de2005, rezultă că societatea a înregistrat un rezultat net al exercițiului financiar - pierdere, iar prin Raportul de inspecție fiscală din data de ...2008, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2006 impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile prin diminuarea pierderii fiscale cu aportul asociatului majoritar.

Prin urmare, la calculul rezultatului fiscal aferent anului 2006, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să analizeze pierderea fiscală aferentă anului 2005, prin prisma prevederilor legale mai sus citate.

De asemenea, contestatorul susține că *“organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar ca și cheltuieli nedeductibile fiscal, cheltuielile cu dobânzile la nivelul anului 2006 în sumă de ...lei, aplicând prevederile art.23*

alin.1 din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără ca în perioada următoare, respectiv anul 2007 când au fost îndeplinite condițiile articolului mai sus menționat, acestea să fie reportate până la deductibilitatea integrală a acestora.”

In drept, la art.23 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizează :

“Cheltuieli cu dobânzile și diferențe de curs valutar

(1) Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei. Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit. Prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale.

(2) In condițiile în care gradul de îndatorare a capitalului este peste trei, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile alin.(1), până la deductibilitatea integrală a acestora.”

La nivelul anului 2006, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar cheltuieli cu dobânzile aferente unui împrumut acordat de către o persoană juridică străină în sumă de ...lei, cheltuielile nedeductibile fiscal urmare neîndeplinirii condițiilor prevăzute de articolul mai sus citat, fapt pentru care au calculat impozit pe profit aferent acestor cheltuieli.

Se reține faptul că, atât prin constatările din Raportul de inspecție fiscală din data de ...2008 cât și prin consemnările din referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală nu au analizat și nu s-au pronunțat cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu dobânzile în perioada următoare sau dacă s-a menținut neîndeplinirea condițiilor privind deductibilitatea acestora.

Având în vedere cele de mai sus, urmează a se analiza dacă, în raport cu prevederile legale în vigoare referitoare la recuperarea pierderilor fiscale și a profiturilor impozabile obținute de contestatar în perioada următoare înregistrării acestor pierderi și a prevederilor legale referitoare la deductibilitatea cheltuielilor cu dobânzile, mai subzistă obligațiile stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../...2008 emisă în urma reverificării dispuse, fapt pentru care urmează ca, în conformitate cu prevederile art.216 alin.3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“(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”,

să se desființeze Decizia de impunere încheiată în data de ...2008 pentru impozitul pe profit, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reverificarea impozitului pe profit.

Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, prevede:

102.5. “In 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 alta echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”

De asemenea, Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, 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.”

B. In ceea ce privește impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente beneficiare de venituri din România, Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara, prin Biroul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă pentru veniturile obținute de o firmă din Franța din serviciile prestate contestatorului, pot fi aplicate prevederile Convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și Franța.

In fapt, în perioada ... 2005 – ... 2007, **SC X SRL din Deva** a efectuat cheltuieli privind serviciile prestate de către SC Y SA din Franța, în baza contractului de colaborare, fără să rețină și să vireze la bugetul de stat impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți, conform prevederilor art.116 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare la 01 ianuarie 2006 și prevederile art.116 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare la 01 ianuarie 2007.

Organele de inspecție fiscală au constatat neprezentarea în timpul controlului a certificatului de rezidență fiscală al prestatorului, stabilind impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, în cotă de 16%, precum și

majorări de întârziere aferente, procedând la calcularea impozitului pe veniturile obținute de nerezidenți, conform art.116 alin.2 lit.c din Legea nr.571/2003.

De asemenea, **SC X SRL din Deva** nu a pus la dispoziția organelor de soluționare, certificatul de rezidență fiscală a beneficiarului veniturilor, eliberat de organele fiscale din țara de rezidență, respectiv Franța, prin care să ateste că este rezident al statului respectiv și că îi sunt aplicabile prevederile convenției de evitare a dublei impuneri.

In drept, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

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.116 “Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți”

(1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se varsă la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.

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

c) 16% în cazul oricăror alte venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art.115, ...

(5) Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului și se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. Impozitul se calculează, se reține și se varsă, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, valabil în ziua reținerii impozitului pentru nerezidenți. ...

(6) Pentru orice venit impozitul ce trebuie reținut, în conformitate cu prezentul capitol, este impozit final.”

Art.118 “Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri”

(1) În înțelesul art.116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție, care se aplică asupra acelui venit, potrivit alin.(2). În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impozitare mai favorabile...”

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impunerii nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit certificatul de rezidență fiscală.

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

Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, prevăd, referitor la modul de aplicarea a articolului 118 mai sus citat, următoarele:

“13. (1) Nerezidentul beneficiar al veniturilor din România trebuie să justifice în România dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impunerii, 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 acelu stat.[...]

15. (1) Nerezidenții care au realizat venituri din România pentru a beneficia de prevederile convențiilor de evitare a dublei impunerii vor depune, în momentul realizării venitului, 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.[...]

(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 impunerii, 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).”

Față de prevederile legale mai sus citate, întrucât, petenta **SC X SRL din Deva** nu a prezentat organelor de inspecție fiscală certificatul de rezidență fiscală al beneficiarului veniturilor, eliberat de organele fiscale din țara de rezidență, respectiv Franța, prin care atestă că este rezident al statului respectiv și că îi sunt aplicabile prevederile convenției de evitare a dublei impunerii, în care se arată că beneficiarul respectiv este înregistrat ca și contribuabil plătitor de impozite și taxe, organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la calcularea debitului reprezentând impozit pe veniturile realizate în România de persoanele juridice nerezidente, fără a face aplicațiunea prevederilor legale conținute în Convenția de evitare a dublei impunerii.

Pe cale de consecință, în condițiile în care legislația fiscală din România reglementează expres faptul că, nerezidentul beneficiar al veniturilor din

România trebuie să justifice dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impunerii prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală în anul obținerii veniturilor, motivațiile contestatorului potrivit cărora *“subordonarea aplicării dispozițiilor Convenției de evitare a dublei impunerii de deținerea certificatului de rezidență fiscală este în fapt și în drept o condiție de formă și nu de fond privind aplicarea dispozițiilor acesteia”* nu pot fi luate în considerare și nu poate fi exonerat de la plata impozitului pe veniturile datorate de nerezidenți.

De asemenea, referitor la afirmațiile petentului din contestație:

- prin care consideră eronată interpretarea dată de organele de inspecție fiscală contractului de colaborare, potrivit căruia Y SA Franța ar factura servicii de consultanță;

- și a faptului că, din interpretarea juridică a prestației efectuate, societatea contestatoare se află în prezența unui transfer de know-how,

invederăm următoarele:

“Potrivit contractului de colaborare, fără număr și o dată de intrare în vigoare a contractului în cauză, la Capitolul II Obiectul contractului, se stipulează: “In înțelesul prezentului contract se stabilește un acord de colaborare continuă între cele două persoane juridice, independente din punct de vedere financiar, dar între care există încheiat un sistem de comercializare bunuri care sunt produse în România, de către furnizorul X și care sunt livrate beneficiarilor din Franța, respectiv Y SA.”

La Capitolul III Drepturile și obligațiile părților, se stipulează:

“ Art.4. Beneficiarul produselor fabricate în România, Y SA, se obligă:

- **să furnizeze toate informațiile tehnice și economice necesare pentru producerea produselor ...**

- **să pună la dispoziția X, pe cheltuiala acestuia din urmă, personal tehnic necesar în vederea pregătirii personalului propriu.**

- **va pregăti periodic personalul părții române de organizare și funcționare a procesului de producție...**

Art.5. X SRL se obligă:

- **periodic să permită personalului solicitat de partea străină să frecventeze asemenea stagii de pregătire și școlarizare ...**

- **în decursul fiecărui an calendaristic vor fi instruiți un număr de de salariați ai X SRL în tehnici și metode de producție și distribuire a produselor fabricate...**

- **pentru activitatea depusă de către personalul francez la sediul părții române, acesta va primi o indemnizație ce se va achita de către X SRL după facturarea acesteia de către societatea care asigură asistența tehnică de specialitate...”**

Potrivit Codului fiscal, termenul de know-how are următoarea semnificație – “orice informație cu privire la o experiență industrială, comercială sau științifică care este necesară pentru fabricarea unui produs

sau pentru aplicarea unui proces existent și a cărei dezvoltare către alte persoane nu este permisă fără autorizația persoanei care a furnizat această informație; în măsura în care provine din experiență, know-how-ul reprezintă ceea ce un producător nu poate ști din simpla examinare a produsului și din simpla cunoaștere a progresului tehnicii;”

Mai mult, în înțelesul Codului fiscal, normele metodologice de aplicare a prevederilor art.115 alin.1 lit.d), stipulează:

“(10) Este considerată redevență și suma plătită în cadrul contractului de know-how, în baza căruia vânzătorul acceptă să împărtășească cunoștințele și experiența sa cumpărătorului, astfel încât cumpărătorul să le poată folosi în interesul său și să nu le dezvăluie publicului. În același timp vânzătorul nu joacă niciun rol în aplicarea cunoștințelor puse la dispoziție cumpărătorului și nu garantează rezultatele aplicării acestora.”

În acest context și prin însăși calificarea lui de “contract de colaborare”, rezultă în mod clar că natura contractului nu este una de know-how, în condițiile în care, personalul părții române este pregătit periodic prin frecventarea unor asemenea stagii de pregătire și școlarizare organizate de partea franceză și în condițiile în care societatea comercială Y SA Franța, în calitate de beneficiar al produselor fabricate în România de SC X SRL Deva, este direct interesată în garantarea bunurilor rezultate în urma aplicării informațiilor tehnice.

Mai mult, potrivit susținerilor contestatorului și indiferent de recalificarea naturii juridice a veniturilor obținute în baza contractului de colaborare, totul se rezumă la faptul că, tratamentul veniturilor persoanelor nerezidente ale societății comerciale nu intră sub incidența prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri, încheiată între România și Franța, prin neprezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din Franța.

Cu privire la perioada supusă soluționării ... 2005 – ... 2007 și a incidenței prevederilor Codului fiscal, cauzei supuse soluționării îi sunt aplicabile atât prevederile art.116 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare la 01 ianuarie 2006:“... **(2) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:**

c) 15% în cazul oricaror alte venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art.115”, cât și prevederile art.116 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare la 01 ianuarie 2007, prin care se modifică cota impozitului datorat la 16%.

Intrucât organele de inspecție fiscală atât la nivelul anului 2006 cât și la nivelul anului 2007 au stabilit impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți prin aplicarea cotei de 16%, s-a procedat la recalcularea

impozitului pe veniturile obținute de nerezidenți și a majorărilor de întârziere aferente.

Față de cele reținute, urmează a se admite contestația pentru suma de ...lei reprezentând:

- ... lei - impozit venit nerezidenți
- ... lei - majorări de întârziere aferente

Referitor la majorările de întârziere aferente impozitului pe veniturile realizate din România de persoane nerezidente, stabilite în sarcina petentei prin decizia de impunere, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile realizate din România de persoane nerezidente în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru capătul de cerere referitor la debitul reprezentând impozit pe veniturile realizate în România de persoanele juridice nerezidente, contestația se respinge, rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept ***accessorium sequitur principalem***, contestația va fi respinsă.

Având în vedere cele arătate și în temeiul prevederilor art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

1. Admiterea contestației pentru suma de **...lei reprezentând:**
 - ... lei - **impozit pe venit persoane juridice nerezidente**
 - ... lei - **majorări de întârziere**
2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma de **... lei reprezentând:**
 - ... lei - **impozit pe venit persoane juridice nerezidente**
 - ... lei - **majorări de întârziere**
3. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..../...2008 pentru capătul de cerere privind suma de **... lei reprezentând:**
 - ...lei - **impozit pe profit datorat de persoane juridice romane**
 - ... lei - **majorări de întârziere aferente,**

în vederea refacerii controlului pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, conform celor reținute mai sus.

