



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București  
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043  
Fax : + 021 336 85 48

## **DECIZIA NR. 486 / 2011**

privind solutionarea contestatiei formulată de

**SC .X. SA**

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor

din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală

**sub nr.907598/04.10.2011**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, prin adresa nr..X./29.09.2011, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.X/04.10.2011, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SA** cu domiciliul fiscal în .X., Str.X nr.X, județul X, CUI RO X, înregistrată la ORC sub nr.J01/X/1997, împotriva Deciziei de impunere nr..X..06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./29.06.2011.

**SC .X. SA** contestă suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei                   impozit pe veniturile persoanelor nerezidente;
- .X. lei                   majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente;
- .X. lei                   penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X..06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv **18.07.2011**, conform adresei din data de 18.07.2011 prin care

societatea confirmă primirea actului administrativ atacat, anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, la data de **17.08.2011**, astfel cum rezultă din ștampila Registraturii Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, aplicată pe originalul contestației, aflat la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației SC .X. SA regăsindu-se la poziția X din Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2011, Anexa 2 la OMFP nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită legal să soluționeze contestația formulată de SC .X. SA.

***I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X..06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare fiscală – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./29.06.2011, societatea susține următoarele:***

Din totalul impozitului pe veniturile nerezidentilor stabilit suplimentar contesta suma de **.X. lei** precum și majorările/dobânzile de întârziere aferente în suma de **.X. lei**, respectiv penalitățile de întârziere aferente în suma de **.X. lei**.

De asemenea, se arată că potrivit celor precizate în Nota explicativă depusă în data de 1 iunie 2011, până la acea dată nu s-au putut regăsi în arhiva societății toate certificatele de rezidență fiscală. Prin urmare, societatea a încercat să contacteze furnizorii externi în vederea obținerii certificatelor de rezidență fiscală pentru perioada în care au fost obținute veniturile din România. Ulterior datei de 29 iunie 2011 a reușit să obțină certificatele de rezidență pentru furnizorii din Anexa nr 5.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.213 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, societatea solicită luarea în considerare a certificatelor de rezidență fiscală prezentate și reducerea obligațiilor fiscale suplimentare stabilite, respectiv impozitul pe veniturile nerezidentilor în suma

de **.X. lei**, majorari/dobânzi de întârziere cu suma de **.X. lei** si penalități de întârziere în suma de **.X. lei**.

În susținerea solicitării societatea invocă prevederile Convențiilor de evitare a dublei impuneri chiar și in situatia prezentarii ulterioare a certificatului de rezidenta fiscala al furnizorului, in conformitate cu art.115 alin.(1), art 116 alin.(1) și art.118 alin.(1) din Codul Fiscal, precum și ale art. 1 alin (4) din Codul Fiscal prin care se recunoaște prevalarea Convențiilor, ca tratate internaționale bilaterale, asupra prevederilor fiscale interne.

Societatea susține că art.118 alin.(2) din Codul Fiscal permite prezentarea certificatului de rezidența fiscala in termenul de prescripție și aplicarea retroactiva a Convenției, cu posibilitatea regularizarii impozitului platit, care trebuie sa menționeze ca *"beneficiarul venitului a avut, in termenul de prescriptie, rezidenta fiscala in statul contractant cu care este incheiata conventia de evitare a dublei impuneri, pentru toata perioada in care s-au realizat veniturile din Romania"*.

Din conținutul certificatelor de rezidența fiscala obținute de societate reiese că acestea atesta rezidența fiscala a furnizorilor/prestatorilor pentru perioada in care au fost obținute veniturile din România, deci îndeplinesc condițiile minime de forma impuse de legislația fiscala de la Titlului V pct.15 alin.(4) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În ceea ce privește regimul de impozitare aplicabil in cazul Convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate între România si statele de rezidenta ale furnizorilor SC .X. SA, contestatoarea susține:

**a) Referitor la tratamentul fiscal al serviciilor tehnice, in baza Conventiei încheiate între Romania și Germania**, ratificata prin Legea nr.29/2002 publicata in Monitorul Oficial nr. 73/2002, contestatoarea susține că în perioada verificată, a beneficiat de diverse servicii de asistenta tehnica/ reparatii/certificare tehnica efectuate pe teritoriul României de mai multi furnizori germani, astfel: XXXX GmbH.

Conform Comentariilor Organizatiei pentru Cooperare și Dezvoltare Economica, pe marginea Conventiei Model dezvoltata de aceasta organizatie și care sta la baza multor Conventii de evitare a dublei impuneri (inclusiv cele încheiate de România cu Germania, Polonia, Italia și Elvetia), serviciile de genul celor prestate de furnizorii se încadreaza la art.7 "Profiturile Intreprinderii" daca serviciile astfel prestate reprezinta activitatea principala a furnizorului sau la art.21"Alte venituri" (sau articolul 23"Alte venituri", în unele Conventii) în cazul în care aceste servicii reprezinta o activitate accesorie, auxiliara celei principale.

**În ceea ce privește punctul 1 aferent articolului 21 privind Impunerea altor venituri, potrivit căruia:**

" 1. Acest articol prevede o regula generala in legatura cu venitul care nu a fost tratat in articolele anterioare ale Conventiei. Venitul in cauza nu este numai venitul unei clase care nu a fost tratata in mod expres, ci și venitul din surse care nu au fost mentionate in mod expres. Scopul articolului nu este limitat la venitul provenind dintr-un Stat Contractant; el se extinde, de asemenea, și asupra veniturii ce provine din State terte."

societatea arată că indiferent daca aceste servicii sunt încadrate la art.7"Profiturile Intreprinderii" sau la art 21 "Alte venituri" din Conventia încheiata între România și Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital veniturile/profiturile obtinute de furnizorii rezidenti în Germania din servicii prestate pe teritoriul României sunt impozabile numai în Germania, deci veniturile obtinute de prestatori nu sunt impozabile in Romania.

Ca urmare, contestatoarea solicita restituirii sumei de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile nerezidenților stabilit suplimentar, precum și restituirea majorarilor/dobânzilor de întârziere aferente in suma de .X. lei, respectiv a penalităților de întârziere aferente in suma de 4.551 lei.

**b) În ceea ce privește tratamentul fiscal in cazul inchirierii de echipamente, conform Conventiei incheiate între România și Polonia** ratificata prin Legea nr.6/1995 publicata in Monitorul Oficial nr.6/1995, societatea susține că, in perioada verificată, a efectuat plăți către XXX Zoo pentru închirierea de cisterne vagon.

Societatea susține că, în conformitate cu art.12 "Redevante" alin.(3) din Conventia incheiata între România și Polonia pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital plățile efectuate de un rezident român către un rezident polonez pentru dreptul de a utiliza orice echipament industrial reprezinta redevente, putând fi supuse impozitarii în România in cota maxima de 10%.

Prin urmare, solicită restituirea sumei de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile nerezidentilor stabilite suplimentar, peste nivelul impozitului datorat conform art.12 din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiate între România și Polonia, precum și a majorarilor/dobânzilor de întârziere aferente in suma de .X. lei, respectiv a penalităților de intarziere aferente in suma de .X. lei.

**c.) Referitor la tratamentul fiscal al serviciilor de consultanta tehnica de specialitate, in baza Conventiei incheiate între România și Italia,** ratificata prin Decretul nr.82/1977 publicat in Buletinul Oficial nr.34-35/1977, contestatoarea arată că în perioada verificata a efectuat plati catre compania italiana .X. .X. Spa pentru serviciile de consultanta tehnica de specialitate de care a beneficiat in perioada anterioara (2004-2005).

De asemenea, contestatoarea arată că, indiferent dacă aceste servicii sunt încadrate la art. 7 "*Profiturile întreprinderii*" sau la art 23 "*Alte venituri*" din Convenția încheiată între România și Italia pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital și pentru evitarea evaziunii fiscale veniturile/profiturile obținute de .X. .X. Spa din servicii prestate pe teritoriul României sunt impozabile numai în Italia.

Prin urmare veniturile obținute de .X. .X. Spa din prestarea serviciilor de consultanță tehnică sunt scutite de impozit în România astfel că societatea solicită restituirea sumei de **.X. lei** reprezentând impozit pe veniturile nerezidenților stabilit suplimentar, precum și restituirea majorărilor/dobânzilor de întâziere aferente în suma de **.X. lei** și a penalităților de întâziere în suma de **.X. lei**.

**d) În ceea ce privește tratamentul fiscal al serviciilor de asistență tehnică, în baza Convenției încheiate între România și Elveția, ratificată prin Legea nr.60/1994 publicată în Monitorul Oficial nr.200/1994, societatea susține că în anul 2008 a beneficiat de servicii de asistență tehnică, prestate pe teritoriul României de către reprezentanții companiei elvețiene .X. .X. AG.**

De asemenea, contestatoarea arată că potrivit art.7 "*Profiturile întreprinderii*" sau art.21 "*Alte venituri*" din Convenția încheiată între România și Elveția pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital veniturile/profiturile obținute de .X. .X. AG din servicii prestate pe teritoriul României sunt impozabile numai în Elveția.

Ca urmare, veniturile obținute de .X. .X. AG din prestarea serviciilor de asistență tehnică sunt scutite de impozit în România și contestatoarea solicită restituirea sumei de **.X. lei** reprezentând impozit pe veniturile nerezidenților stabilit suplimentar, precum și restituirea majorărilor/dobânzilor de întâziere aferente în suma de **.X. lei** respectiv a penalităților de întâziere în suma de **.X. lei**.

În concluzie, societatea solicită restituirea sumei de **.X. lei** reprezentând impozit pe veniturile nerezidenților suplimentar, precum și a accesoriilor aferente în suma de **.X. lei** reprezentând majorări/dobânzi de întâziere și în suma de **.X. lei** reprezentând penalități de întâziere.

Referitor la accesoriile calculate societatea invocă prevederile Ordinului nr.1551/15 septembrie 2006 pentru aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr.4/2006, care menționează la punctul 2 că obligațiile fiscale accesorii se vor aplica asupra impozitului calculat conform cotei de impunere din convenție 0% și, respectiv 10%.

Pe cale de consecință, societatea solicită anularea în parte a Deciziei de impunere nr..X..06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru suma de **.X. lei** reprezentând impozit pe veniturile persoanelor nerezidente, precum și majorările/dobânzile de

intârziere aferente in suma de **.X. lei** și penalitățile de intârziere aferente in suma de **.X. lei**.

***II. Prin Decizia de impunere nr..X..06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisa de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr..X./29.06.2011, astfel:***

Organele de inspecție fiscală au constatat că :

1) SC .X. SA a derulat, in perioada 1.01.2005-31.12.2006, tranzactii cu partenerul extern .X. Austria, tranzactii constând in plata unor dobânzi datorate imprumutului primit de la acesta, pentru care a constituit, retinut si virat la bugetul statului impozitul pe veniturile obtinute din Romania de .X. Austria aplicând prevederile Conventiei de evitare a dublei impuneri, conform legislatiei in vigoare cu exceptia impozitului pe veniturile din dobânzi achitate in perioada decembrie 2005- martie 2006 când societatea a aplicat eronat cota de impunere.

2) SC .X. SA a derulat in perioada 1.01.2005 - 31.12.2009, tranzactii cu partenerii externi X (Grecia), .X. X (Italia), X (Israel), X(BEIJING) X., LTD (China), X Germania pentru care a constituit, retinut si virat la bugetul statului impozitul pe veniturile obtinute din România de persoane nerezidente aplicând prevederile Conventiilor de evitare a dublei impuneri, dar fara sa detina documentele necesare pentru aplicarea acestor conventii, respectiv Certificatele de rezidență fiscală ale partenerilor emise de autoritarile fiscale competente din tarile de rezidenta.

**3) SC .X. SA a achitat integral contravaloarea facturilor emise de catre diversi parteneri externi**, fara a constitui, retine si vira la bugetul de stat impozitul pe veniturile obținute din România de catre persoanele nerezidente.

În baza prevederilor art.118 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ale pct.12 alin.(9) și pct.13, alin.(l) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA avea obligatia de a aplica prevederile Titlului V din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv de a calcula, reține si vira la bugetul statului impozitul pe veniturile obtinute din România de persoanele nerezidente.

Prin Nota explicativa din data de 01.06.2011 dată de reprezentanții societății s-a precizat :

*" Din pacate nu am putut regasi la acest moment, in arhiva noastra, toate certificatele de rezidenta fiscala pentru furnizorii prevazuti in anexa. Mentionam ca am cerut noi certificate de rezidenta bazându-ne pe prevederile Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr. 4/19 iulie 2006 coroborate cu Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.*

Ca urmare, s-a constatat că au fost încălcate prevederile art.115 alin.(l) lit.b), lit.i), lit.k) și art.116, alin. (1) și alin. (2), lit. c) (pe perioada 2005-2006), art.115, alin.(1), lit. i), lit. i) și lit. k) și art. 116, alin. (1) și alin. (2), lit.c) (pe perioada 2007-2009) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, astfel că organele de inspecție fiscală a stabilit în sarcina SC .X. SA un impozit datorat de persoanele nerezidente pentru veniturile obținute în România în suma totală de .X. lei conform art. 116, alin. (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Totodată, pentru nevirarea la termenele legale a impozitului pe veniturile obținute din România de persoane nerezidente, au fost calculate :

- majorări de întârziere în suma .X. lei în conformitate cu prevederile art.114 și art.115 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu art.119, art.120 și art 120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile și completările ulterioare. Majorările de întârziere au fost calculate până la data de 31.05.2011.

- penalități de întârziere în suma de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.114 și art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art.115 și art.121 și art.120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificarile și completările ulterioare. Penalitățile au fost calculate până la data de 31.05.2011.

***III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:***

**1. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:**

- .X. lei            **-impozit pe veniturile persoanelor nerezidente;**
- .X. lei            **-majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente;**
- .X. lei            **-penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente,**

cauza supusa soluționării este dacă pentru plățile la extern derulate în perioada 2006 - 2009, pentru care societatea nu a calculat, reținut și virat impozitul pe venitul persoanelor nerezidente, contestatoarei îi sunt aplicabile

prevederile Convenției de evitare a dublei impuneri încheiată de România cu Germania, Italia, Elveția și Polonia în condițiile în care, la contestație, au fost prezentate certificatele de rezidență fiscală, emise de autoritatea fiscală din statele de rezidență care confirmă ca firmele beneficiare de venituri din România își desfășoară activitatea și venitul este impozitat în statul de rezidență.

**În fapt**, societatea a efectuat plăți la extern, astfel:

- la data de 31.05.2006 către .X. .X. GmbH din Germania reprezentând contravaloare servicii de asistență tehnică/reparații/certificare tehnică efectuate pe teritoriul României;

- la data de 01.11.2006 către .X. .X. GmbH din Germania reprezentând contravaloare servicii de asistență tehnică/reparații/certificare tehnică efectuate pe teritoriul României;

- la data de 17.08.2009 către .X. .X. GmbH din Germania, reprezentând contravaloare servicii de asistență tehnică/reparații/certificare tehnică efectuate pe teritoriul României;

- la data de 30.10.2007 și 07.11.2007 către .X. GMBH din Germania, reprezentând contravaloare servicii de asistență tehnică/reparații/certificare tehnică efectuate pe teritoriul României;

- la data de 15.10.2007 și 31.08.2009 către .X. .X. GMBH & CO din Germania, reprezentând contravaloare servicii de asistență tehnică/reparații/certificare tehnică efectuate pe teritoriul României;

- la data de 19.11.2008 către .X. .X. AG din Elveția reprezentând servicii de asistență tehnică efectuate pe teritoriul României;

- la data de 17.02.2006 către .X. .X. SPA din Italia, reprezentând servicii de consultanță tehnică de specialitate efectuate pe teritoriul României,

- pe perioada martie – mai 2005 către .X. ZOO din Polonia, reprezentând contravaloare servicii,

pentru care nu a calculat, nu a reținut și nu a virat impozit pe veniturile realizate în România de persoanele nerezidente și nu a prezentat documente care să ateste că beneficiarii au fost impozitați în țara de rezidență.

Întrucât la data inspecției fiscale societatea nu a prezentat certificate de rezidență fiscală pentru societățile prestatoare organelor de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe veniturile persoanelor nerezidente în sumă totală de .X. lei (.X. + .X. + X + X + X + .X. + .X. + X), precum și accesorii aferente.

La contestație societatea a prezentat certificatele de rezidență fiscală pentru societățile prestatoare, persoane juridice nerezidente, eliberate de autoritățile fiscale din Germania, Italia, Elveția și Polonia, în copie tradusă autorizat și legalizată și susține că aceste plăți la extern reprezentând servicii se încadrează la art.7”Beneficiile întreprinderii” sau la art.21 (respectiv art.23)



„Alte venituri” din Convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu statele de rezidență pentru care se datorează impozit numai în țările de rezidență al persoanelor juridice nerezidente.

**În drept**, potrivit art.118 alin.2 din Legea nr.571/2004 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2006:

**“(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit certificatul de rezidență fiscală”:**

Conform prevederilor pct.15.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicitarea art.118 din Codul fiscal, în vigoare pe anul 2006:

*„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.*

*(1^1) 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.*

*(1^2) 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.”*

Totodată, conform prevederilor art.118 alin.2 din Legea nr.571/2004 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2009:

**“(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență. În cazul în care certificatul de rezidență fiscală nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Certificatul de rezidență fiscală**

*prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.”*

Și conform prevederilor pct.15.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicarea art.118 din Codul fiscal, în vigoare pe anul 2009:

*“15. (1) Pentru a beneficia de prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri, nerezidenții care au realizat venituri din România vor depune, în momentul realizării venitului, la plătitorul de venituri originalul sau copia certificatului de rezidență fiscală sau al documentului prevăzut la pct.13 alin.(1), tradus și legalizat de organul autorizat din România.*

*(1^1) Până la prezentarea certificatului de rezidență fiscală sau a documentului prevăzut la pct.(13) alin.(1), se aplică prevederile titlului V din Codul fiscal.*

*(1^2) După prezentarea certificatului de rezidență fiscală sau a documentului prevăzut la pct.(13) alin.(1) se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.”*

De asemenea, prin Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr.1445/28.09.2005 privind aprobarea Deciziei Comisiei Centrale Fiscale nr.2/19.09.2005 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, publicată în Monitorul Oficial nr.880/30.09.2005, la pct.2 s-a precizat că:

*“In baza convențiilor de evitare a dublei impuneri, coroborat cu legislația internă în materie:*

***In situația prezentării, în termenul de prescripție a certificatului de rezidență fiscală care atestă ca beneficiarul venitului are rezidență 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 ca beneficiarul venitului a avut în***

*termenul de prescripție, rezidenta fiscala in acel stat contractant pentru toata perioada in care s-au realizat veniturile.”*

Față de prevederile legale de mai sus reiese că pentru a putea beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate de un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România beneficiarul venitului are obligația de a prezenta, **in termenul de prescripție**, certificatul de rezidență fiscală valabil prin care să se ateste că este rezident al statului respectiv, act eliberat de autoritatea fiscală din țara de rezidență a beneficiarului de venit, așa cum se prevede la pct.2 din Decizia 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 fiscală:

*“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 stabilindu-se numai pentru impozitul calculat conform convenției și neachitat în termen.

Astfel, pentru plățile efectuate către firmele a căror rezidență fiscală a fost probată prin prezentarea certificatelor de rezidență fiscală eliberate de autoritatea fiscală a statelor de rezidență, valabil în perioada de derulare a platilor la extern, contestatoarei ii sunt aplicabile prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu statele respective.

Conform prevederilor art.7 alin.1 din Legea nr.29/2002 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Federală Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, semnată la Berlin la 4 iulie 2001,

***“1. Profiturile unei întreprinderi a unui stat contractant sunt impozabile numai în acel stat, în afară de cazul în care întreprinderea exercită activitate de afaceri în celălalt stat contractant printr-un sediu permanent situat acolo. Dacă întreprinderea exercită activitate de afaceri în acest mod, profiturile întreprinderii pot fi impuse în celălalt stat, dar numai acea parte din ele care este atribuibilă aceluia sediu permanent.”***

De asemenea, la art.21 alin.1 din Convenției dintre România și Republica Federală Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, se prevede:

*“1. Elementele de venit ale unui rezident al unui stat contractant, indiferent de unde provin, care nu sunt tratate la articolele precedente, sunt impozabile numai în acel stat”.*

Din analiza documentelor depuse la contestație, rezultă că au fost prezentate certificatele de rezidență pentru :

- .X. .X. GmbH, prin care se menționează: *„În vederea scutirii de impozit referitoare exclusiv la tipul de venit menționat la secțiunea I.B., prin prezenta se confirmă că, contribuabilul mai sus menționat, în sensul Convenției împotriva dublei impuneri încheiate între Germania și România – a avut domiciliul în Republica Federală Germania în perioada 1999-prezent.”*

- .X. .X. GmbH, prin care, la secțiunea B *”Informații despre venitul obținut în străinătate care zrebuie scutit de impozit”* se menționează că persoana juridică a obținut venituri din servicii independente în perioada 2009 – 2011 de la SC .X. SA- România.

- .X. .X. GmbH, unde, la secțiunea B *”Date referitoare la veniturile realizate în străinătate de care urmează a fi descărcate”* se menționează că persoana juridică a încasat venituri în perioada 01.01.2006 – 31.12.2010 de la SC .X. SA – România;

- .X. GMBH prin care, la secțiunea B *”Informații despre venitul obținut în străinătate care trebuie scutit de impozit”* se menționează că persoana juridică a obținut venituri din servicii independente în perioada 2007 de la SC .X. SA- România;

- .X. .X. GmbH & CO, unde, la secțiunea B *”Informații despre venitul obținut în străinătate care trebuie scutit de impozit”* se menționează că persoana juridică a încasat venituri în anul 2007 și în anul 2009 de la SC .X. SA- România.

Conform prevederilor art.7 alin.1 din Legea nr.60/1994 pentru ratificarea Convenției dintre România și Confederația Elvețiană privind evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe avere și a Protocolului anexat, semnate la .X. la 25 octombrie 1993:

*“1. Profitul unei întreprinderi a unui stat contractant este impozabil numai în acel stat, cu condiția ca întreprinderea să nu-și exercite activitatea în celălalt stat contractant printr-un sediu permanent situat în acel celălalt stat. Dacă întreprinderea exercită activitatea sa în acest mod, profitul întreprinderii este impozabil în celălalt stat, dar numai în măsura în care acesta este atribuibil aceluia sediu permanent.”*

De asemenea, la art.21 alin.1 din Convenției dintre România și Confederația Elvețiană pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, se prevede:

*“1. Elementele de venit ale unui rezident al unui stat contractant, indiferent de unde provin, care nu sunt tratate la articolele precedente, sunt impozabile numai în acel stat”.*

În ceea ce privește certificatul de rezidență prezentat pentru .X. .X. AG, acesta a fost emis pentru anul 2008 și confirmă că societatea este plătitor de taxe și este supusă impozitării nelimitate în Elveția și deci este rezidentă în Elveția în sensul articolului aplicabil din Convenția împotriva dublei impozitări încheiată între Elveția și România.

De asemenea, conform prevederilor art.7 alin.1 din Convenția încheiată între guvernul Republicii Socialiste România și guvernul Republicii Italiene pentru evitarea dublei impuneri în materie de impozite pe venit și pe avere și pentru prevenirea evaziunii fiscale, ratificată prin Decretul nr.82/1977,

*“1. Beneficiile unei întreprinderi a unui stat contractant sunt impozabile numai în acest stat, în afara de cazul în care întreprinderea își exercită activitatea în celălalt stat contractant printr-un sediu stabil situat aici. Dacă întreprinderea își desfășoară astfel activitatea, beneficiile întreprinderii sunt impozabile în celălalt stat, dar numai în măsura în care aceste beneficii sunt atribuibile sediului stabil.*

Totodată, la art.23 alin.1 din Convenției dintre România și Republica Italiana pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, se prevede:

*“1. Elementele de venit ale unui rezident al unui stat contractant, ori de unde ar proveni acesta, despre care nu se tratează în articolele precedente ale prezentei convenții, sunt impozabile numai în acest stat.”*

În ceea ce privește certificatul de rezidență prezentat pentru .X. .X. SPA, acesta precizează că societatea este rezidentă în Italia în anul 2006 în sensul Convenției încheiată între Italia și România în scopul evitării dublei impuneri.

Având în vedere faptul că societatea a probat rezidența fiscală a beneficiarilor de venit cu certificatele de rezidență fiscală, se impune reanalizarea plăților la extern în funcție de natura acestora, iar în situația în care plățile reprezintă contravaloarea unor prestări servicii pentru care convenția prevede impozitarea în statul de rezidență al beneficiarului de

venit, societății îi pot fi aplicate prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri.

Totodată, se reține că, în ceea ce privește plățile la extern către .X. din Polonia a fost prezentat Certificatul de rezidență fiscală, valabil pe perioada efectuării plăților 2005 – 2006, emis de autoritatea fiscală a statului de rezidență la data de 04.07.2011.

Organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe venitul persoanelor nerezidente în sumă totală de .X. lei în baza prevederilor Titlului V din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La contestație societatea a prezentat Certificatul de rezidență fiscală, emis de autoritatea din statul de rezidență, prin care se atestă că .X. ZOO Polonia, în perioada 2005 – 2006, era rezidentă în Polonia.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe venitul persoanelor nerezidente prin aplicarea cotei de 10% conform prevederilor pct.12 din Legea nr.6/1995 privind ratificarea Acordului dintre Guvernul României și Guvernul Republicii Polone pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital și a protocolului anexat, semnate la Varșovia la 23 iunie 1994, în cuantum de .X. lei, astfel, diferența de impozit pe venitul persoanelor nerezidente în sumă de .X. lei nu se mai datorează.

Întrucât organele de inspecție fiscală s-au pronunțat asupra încadrării platilor derulate la extern, mai sus analizate, în prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri, precum și asupra diferenței de impozit pe venitul realizat în România de .X. ZOO Polonia, prin adresele nr..X./19.09.2011 și nr..X./30.11.2011 ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, înaintate în completarea dosarului contestației, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: „1) **Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.**”, se va admite contestația pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile persoanelor nerezidente și se va anula parțial Decizia de impunere nr..X..06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru această sumă.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, se va admite contestația și pentru **suma de**

**.X. lei** reprezentând majorări de întârziere aferente și pentru **suma de .X. lei** reprezentând penalități de întârziere aferente și se va anula parțial Decizia de impunere nr..**X**..06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru aceste sume.

## **2. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:**

- **.X. lei** - **impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente;**
- **.X. lei** - **majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente;**
- **.X. lei** - **penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente,**

cauza supusa solutionarii este daca incadrarea platilor la extern efectuate de catre societatea contestatoare către **.X. ZOO** din Polonia în categoria redevențelor este corectă in conditiile in care societatea susține că acestea reprezintă contravaloare chirie cisterne vagon, iar prin raportul de inspecție fiscală nu s-a analizat dacă aceste plăți au caracter de redeventa, respectiv dacă s-au transmis catre contestatoare informatii cu ajutorul carora beneficiarul putea, ulterior, sa efectueze lucrarile el insusi pentru terti, fara a mai fi nevoit sa apeleze la firma straina.

Perioada verificată: 2005 – 2006.

**În fapt**, în perioada verificată societatea contestatoare a efectuat plăți la extern către **.X. ZOO Polonia** pentru care avea obligația calculării, reținerii și virării la bugetul statului a impozitului pe veniturile obținute de persoanele nerezidente din România conform art.116 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe venitul persoanelor nerezidente în sumă totală de **.X. lei** în baza prevederilor Titlului V din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La contestație societatea a prezentat Certificatul de rezidență fiscală, emis de autoritatea din statul de rezidență, prin care se atestă că **.X. ZOO Polonia**, în perioada 2005 – 2006, era rezidentă în Polonia.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe venitul persoanelor nerezidente prin aplicarea cotei de 10% conform prevederilor pct.12 din Legea nr.6/1995 privind ratificarea Acordului dintre Guvernul României și Guvernul Republicii Polone pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital și a protocolului anexat, semnate la Varșovia la 23 iunie 1994, în cuantum de **.X. lei**.

Prin contestație societatea susține că aceste plăți la extern au fost efectuate pentru închirierea de cisterne vagon și se încadrează la art.12 "Redevențe" din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată de România cu Polonia pentru dreptul de a utiliza orice echipament industrial (în cazul de față închirierea de cisterne) putând fi impozitate în România în cotă maximă de 10%.

**În drept**, potrivit prevederilor art.12 din Legea nr.6 din 10 ianuarie 1995 privind ratificarea Acordului dintre Guvernul României și Guvernul Republicii Polone pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital și a protocolului anexat, semnate la Varșovia la 23 iunie 1994,:

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

*2. Totuși redevențele la care se referă paragraful 1 al acestui articol pot fi, de asemenea, impuse în statul contractant din care provin, potrivit legislației acelu stat contractant, dar dacă primitorul este beneficiarul efectiv al redevențelor, impozitul astfel stabilit nu va depăși 10% din suma brută a redevențelor.*

**3. Termenul redevențe folosit în prezentul articol înseamnă plăți de orice natură primite pentru utilizarea sau dreptul de a utiliza orice drept de autor asupra unei opere literare, artistice sau științifice, inclusiv asupra filmelor de cinematograf și filmelor sau benzilor folosite pentru emisiunile de radio sau televiziune, transmisiilor prin satelit ori cablu sau prin oricare mijloace electronice folosite pentru emisiunile destinate publicului; sau orice patent sau marcă de comerț, desen sau model, plan, formulă secretă sau procedeu de fabricație sau pentru utilizarea sau dreptul de a utiliza orice echipament industrial, comercial sau științific, sau pentru informații referitoare la experiența în domeniul industrial, comercial sau științific.**

*4. Prevederile paragrafelor 1 și 2 ale acestui articol nu se vor aplica, dacă beneficiarul efectiv al redevențelor, fiind un rezident al unui stat contractant, desfășoară activitate de afaceri în celălalt stat contractant din care provin redevențele, printr-un sediu permanent situat acolo sau prestează în acel celălalt stat contractant profesii independente printr-o bază fixă situată acolo, iar dreptul sau proprietatea pentru care se plătesc redevențele sunt efectiv legate de un asemenea sediu permanent sau bază fixă. În această situație se vor aplica prevederile art. 7 sau 15 ale acestui acord, după caz.*

*5. Redevențele vor fi considerate că provin dintr-un stat contractant, când plătitorul este însuși acelu stat contractant, o autoritate locală, o unitate administrativ-teritorială sau un rezident al acelu stat contractant. Totuși, când plătitorul redevențelor, fie că este sau nu rezident al*



*unui stat contractant, are într-un stat contractant un sediu permanent sau o bază fixă de care este legată obligația de a plăti redevențele, și aceste redevențe sunt suportate de un asemenea sediu permanent sau bază fixă, atunci aceste redevențe vor fi considerate că provin din statul contractant în care este situat sediul permanent sau baza fixă.*

*6. Când, datorită relațiilor speciale existente între plătitorul și beneficiarul efectiv sau între ambii și alte persoane, suma redevențelor, având în vedere utilizarea, dreptul sau informația pentru care sunt plătite, depășește suma care ar fi convenită între plătitor și beneficiarul efectiv în lipsa unor astfel de relații, prevederile prezentului acord se vor aplica numai la această ultimă sumă menționată. În acest caz, partea excedentară a plăților va fi impozabilă potrivit legislației fiecărui stat contractant, ținând seama de celelalte prevederi ale prezentului acord.”*

Totodata, prin Conventia Model OECD la paragraful 2 al art.12 se precizeaza ca **redeventele sunt legate de drepturi sau de proprietati constituind diferite forme de proprietate literara si artistica, elemente de proprietate intelectuala mentionate in text si informatii privind experienta in domeniul industrial, comercial sau stiintific.**

Comentariile la Conventia Model OECD, transmise de Directia generala de politica si legislatie fiscala in baza Ordinului Ministrului Finantelor Publice nr.1033/2003 privind aplicarea conventiilor de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu alte state, referitor la art.12 privind impunerea redevențelor, paragraful 2 pct.9 prevede

*„9. Deși definiția termenului “redevente” din Proiectul de Convenție din 1963 și din Conventia Model din 1977 includea plățile “aferele folosinței, sau dreptului de folosință a echipamentului industrial, comercial sau științific”, mențiunea referitoare la aceste plăți a fost ulterior eliminată din definiție. Data fiind natura venitului din închirierea echipamentului industrial, comercial sau științific, incluzând și închirierea containerelor, Comitetul Afacerilor Fiscale a decis să excludă veniturile din închirieri de acest tip din definiția redevențelor, și să le excludă deci și din aplicarea Articolului 12, pentru a se asigura că acestea intra sub incidența regulilor de impunere a profiturilor din activitate, conform definiției de la Articolele 5 și 7. „*

De asemenea, la paragraful 2 pct.11 din Comentariile la Conventia Model OECD, se precizează:

*“11. In clasificarea ca și redevente a plăților primite ca și compensație pentru informații referitoare la experiența industrială, comercială sau științifică, paragraful 2 se referă la conceptul de “know-how”. Diverse organisme specializate și autori au formulat definiții ale “know-how”-lui.*

**Expresia “platilor [...] pentru informatii referitoare la experienta industriala, comerciala sau stiintifica” este utilizata in contextul transferului anumitor informatii ce nu au fost brevetate si nu intra in general in alte categorii de drepturi de proprietate intelectuala. Corespunde in general informatiilor nedivulgate de natura industriala, comerciala sau stiintifica rezultate din experienta anterioara, ce au aplicatie practica in functionarea unei companii si din a caror dezvaluire se poate obtine un avantaj economic. Deoarece definitia se refera la informatii din experienta anterioara, Articolul nu se aplica platilor efectuate in schimbul informatiilor noi obtinute in urma prestarii unor servicii la solicitarea platitorului.**

11.1 In contractul de know-how, una dintre parti agreeaza sa dezvaluie celeilalte parti, astfel incat aceasta sa le poata utiliza pe contul sau, experienta si cunostintele sale speciale ce raman nedezvaluite pentru public. Este recunoscut ca cedentul nu trebuie sa joace vreun rol in aplicarea formulelor cedate si ca el nu garanteaza rezultatele acestora.

**11.2 Acest tip de contract difera deci de contractele de prestare de servicii, in cadrul carora o parte se angajeaza sa isi exercite aptitudinile de care dispune pentru cealalta parte. Platile efectuate in cadrul acestor ultime contracte se incadreaza in general in Articolul 7.**

11.3 Necesitatea de a face distinctia intre aceste doua tipuri de plati, platile pentru know-how si platile pentru prestarea de servicii, duce uneori la dificultati de ordin practic. Pentru realizarea acestei deosebiri sunt relevante urmatoarele criterii:

- **Contractele de furnizare de know-how se refera la informatii de tipul celor descrise la paragraful 11 care exista deja sau se refera la furnizarea acelu tip de informatii dupa ce ele au fost create si dezvoltate, si include prevederi specifice referitoare la confidentialitatea informatiilor.**

-In cazul **contractelor de prestari de servicii**, furnizorul se angajeaza sa presteze servicii ce pot presupune folosirea, de catre respectivul furnizor, a unor cunostinte, abilitati si experiente specifice, dar nu se angajeaza sa tã

- In majoritatea cazurilor de furnizare de know-how, furnizorul trebuie sa faca in general mai mult decat sa furnizeze informatii existente sau sa reproduca materiale existente. **Pe de alta parte, un contract de prestari servicii va presupune, in majoritatea cazurilor, efectuarea de catre furnizor a unor cheltuieli mai mari pentru a-si indeplini obligatiile contractuale. De exemplu, in functie de natura serviciilor pe care le va presta, furnizorul poate fi nevoit sa efectueze cheltuieli cu salariile personalului angajat in cercetare, proiectare, testare, desenare si in alte activitati conexe, sau poate efectua plati catre sub-contractori pentru efectuarea unor servicii similare.”**

Fata de prevederile legale de mai sus se retine că organele de inspectie fiscala au incadrat plățile la extern efectuate de către persoana juridică nerezidentă ca fiind redevențe, fara sa demonstreze transferul de la prestator la beneficiar a acelor informatii in baza carora beneficiarul, ulterior, ar fi putut realiza el insusi operatiunile pentru care a apelat la prestatorul strain.

Se reține că, în ceea ce privește plățile la extern către .X. din Polonia societatea a prezentat Certificatul de rezidență fiscală, valabil pe perioada efectuării plăților 2005 – 2006, emis de autoritatea fiscală a statului de rezidență , respectiv Polonia.

De asemenea, se reține că deși contestatoarea precizează natura plăților la extern efectuate ca fiind contravaloare chirie cisterne vagon consideră că acestea se încadrează la art.12 din "*Redevențe*" din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată de România cu Polonia pentru dreptul de a utiliza orice echipament industrial, așa cum se precizează la paragraful 2 al acestui articol.

Astfel, prin raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală s-au rezumat sa enumere temeiurile legale în baza cărora societatea avea obligația să calculeze, să rețină și să verse la buget impozitul pe venitul realizate de persoanele juridice nerezidente din România, fara sa analizeze natura prestațiilor pentru care au fost efectuate aceste plăți, iar în raport de aceasta, dacă astfel de prestații includ transferul dreptului de folosință ce intră în domeniul proprietății intelectuale.

Ca urmare, se reține că organele de inspecție fiscală aveau obligatia sa constate natura plăților efectuate către persoanele juridice nerezidente și în funcție de acest aspect să stabilească impozitul datorat de societatea contestatoare.

Totodată, se reține că, în cazul în care plăților la extern le pot fi aplicate prevederile Convenției de evitare a dublei impuneri, in speță devin aplicabile comentariile la Convenția Model OCDE transmise de Directia generala de politici si legislație fiscală in baza Ordinului Ministerului Finanțelor Publice nr.1033/2003.

Față de aceste constatări și având în vedere că la încadrarea ca redevențe a plăților către persoana juridică nerezidentă în cauză organele de inspectie fiscala nu au prezentat motive întemeiate pe documente probatorii, organul de solutionare nu se poate pronunta asupra legalitatii incadrarii

acestor plati in categoria redeventelor, starea de fapt fiscală nefiind complet și fidel determinată.

Potrivit prevederilor art.94 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

*“ (2) Inspectoria fiscală are următoarele atribuții:*

*a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspectoriei sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

*b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;*

*c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale “.*

De asemenea, potrivit art.7 alin.2 din același act normativ *“Organul fiscal este îndreptat să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”*,

iar conform art.65 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare *“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

În baza normelor legale sus-citate, organul de inspecție fiscală trebuie să depună toate diligentele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptat să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în vederea stabilirii dacă plățile la extern către .X. ZOO reprezintă redevențe în sensul celor explicitate prin Comentariile la Convenția model OCDE prezentate și prezenta decizie.

În aceste condiții, se impunea verificarea documentelor justificative în baza cărora au fost efectuate aceste plăți la extern, stabilindu-se concret în ce au constat acestea, în vederea încadrării plăților ca redevențe sau prestări de servicii și în funcție de această încadrare, urmând a fi stabilit tratamentul fiscal aplicabil pentru beneficiarul de venit din România.

Având în vedere că societatea a probat rezidența fiscală a beneficiarului de venit .X. ZOO cu certificatul de rezidență fiscală, se impune

reanalizarea plăților la extern în funcție de natura acestora, iar în situația în care plățile reprezintă contravaloarea unor prestări servicii pentru care convenția prevede impozitarea în statul de rezidență al beneficiarului de venit, societății ii pot fi aplicate prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri.

Întrucât organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă plățile la extern se încadrează la art.12 „Redevențe” sau la art.7 „Profiturile întreprinderii”, respectiv 23 „Alte venituri” din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată de România cu Polonia pe motiv că la momentul inspecției fiscale societatea nu a prezentat certificatul care atestă rezidența fiscală pentru beneficiarul de venituri din Romania, acesta fiind prezentat la dosarul contestației și tradus ca urmare a adresei nr.X/21.10.2011 a Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, organul de soluționare va face aplicațiunea prevederilor art.216 (3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: **“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”** coroborate cu alin.3<sup>1</sup> al aceluiași articol și cu pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia: **“11.6. 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”**, în sensul ca se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X..06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea cauzei în funcție de cele precizate prin prezenta decizie și de prevederile legale.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X..06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală și pentru sumele de .X. lei reprezentând majorări de întârziere și de .X. lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.1, alin.3 și alin.3<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu

modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## **DECIDE**

**1. Admiterea contestației formulate de SC .X. SA și anularea parțială a Deciziei de impunere nr..X..06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de .X. lei, reprezentând:**

- .X. lei -impozit pe veniturile persoanelor nerezidente;
- .X. lei -majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente;
- .X. lei -penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente.

**2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..X..06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de .X. lei, reprezentând:**

- .X. lei - impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente;
- .X. lei -majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente;
- .X. lei -penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile persoanelor nerezidente,

urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze cauza, pentru aceeasi perioada si pentru aceleasi debite si accesorii, să emită un nou act administrativ fiscal, in functie de cele reținute in cuprinsul deciziei.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul X sau Tribunalul .X., in termen de 6 luni de la comunicare.

**X**

**DIRECTOR GENERAL**