

MINISTERUL ECONOMIEI ȘI FINANTELOR
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI

DECIZIA NR. 98

din 23.10.2008

privind soluționarea contestației formulate de

S.C.S.A.

din localitatea, județul,

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice

a județului sub nr.din 19.09.2008

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului prin adresa nr.din 15.09.2008, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului sub nr.din 19.09.2008, cu privire la contestația formulată **S.C.S.A.** din localitatea, str., județul

Societatea contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 31.07.2008, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului sub nr.din 07.08.2008, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 07.08.2008, privind suma delei, reprezentând:

-lei impozit pe veniturile obținute în România de persoane juridice nerezidente;

-lei majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute în România de persoane juridice nerezidente.

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

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 și 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C.S.A. prin contestația formulată susține că a prezentat organelor de control certificate de rezidență eliberate de Camera de Comerț și Industrie din Atena, care atestă faptul că în anii 2004, 2005, 2006 și 2007 firma „.....” Ltd, cu sediul în Atena,a avut rezidență fiscală în

Grecia, fiind înregistrată fiscal sub nr. și că și-a îndeplinit obligațiile financiare conform legislației elene.

De asemenea, menționează că la insistențele organelor de control a depus toate diligențele pentru a obține și prezenta Certificatul emis de Ministerul Economiei și Finanțelor din Republica Elenă la data de ... 2008, din care rezultă că „firma este din punct de vedere fiscal cetățean grec”, fiind înregistrată cu nr. fiscal, care este identic cu cel menționat în certificatele emise de Camera de Comerț și Industrie Atena, pentru perioada 2004 – 2007.

Societatea consideră că fără temei organele de control au considerat că doar certificatul emis de Ministerul Economiei și Finanțelor Republicii Elene constituie document justificativ privind rezidența fiscală și că actele emise de Camera de Comerț și Industrie Atena nu ar constitui acte doveditoare ale rezidenței fiscale.

Contestatoarea precizează că potrivit art. 118 alin. 2 din Codul fiscal, „pentru aplicarea convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezentat plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență.”

De asemenea, susține că Normele metodologice de aplicare a art. 118 din Codul fiscal, la punctul 13 alin. 1, prevăd că „pentru dovedirea rezidenței se poate prezenta și un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în certificarea rezidenței conform legislației interne a aceluia stat.”

Totodată, societatea invocă prevederile pct. 15 alin. 1, 2 și 4 din Normele de aplicare a Codului fiscal, unde se stipulează că:

- nerezidenții care au realizat venituri din România, pentru a beneficia de prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri, vor depune [...] originalul certificatului de rezidență fiscală sau al documentului prevăzut la punctul 13 alin. 1 tradus și legalizat de organul autorizat din România (alin. 1);

- în certificatul de rezidență fiscală sau în documentul prevăzut la punctul 13 alin. 1 [...] trebuie să ateste că aceștia au fost rezidenți în statele cu care România are convenții de evitare a dublei impuneri în anul/perioada obținerii veniturilor sau în anul/perioada pentru care a fost emis certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct. 13 alin. 1;

- certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1) trebuie să cuprindă, în principal, elemente de identificare a nerezidentului, precum și a autorității emitente, ca de exemplu: numele, denumirea, adresa, codul de identificare fiscală, mențiunea că este rezident fiscal în statul emitent, data emiterii certificatului sau documentului.

Societatea consideră că din coroborarea dispozițiilor menționate rezultă că dovedirea rezidenței fiscale nu se face exclusiv cu certificat emis de Ministerul Economiei și Finanțelor, cum greșit au apreciat organele de control.

Contestatoarea susține că certificatele și adeverințele emise de Camera de Comerț și Industrie din Atena, pentru perioada 2004 – 2007, constituie documente justificative.

Totodată, precizează că în cursul anului 2006 s-a efectuat la societate o inspecție fiscală generală, având ca obiect și modul de respectare a disciplinei financiare, în urma căreia s-a emis Raportul de inspecție fiscală nr. din 23 noiembrie 2006 și prin care se menționează că nu s-au constatat deficiențe cu privire la celelalte impozite și taxe.

De asemenea, susține că Direcția Antifraudă Fiscală din cadrul ANAF impută faptul că nu s-au pus la dispoziția organelor de control certificatele privind rezidența fiscală traduse în limba română și legalizate și nu faptul că certificatele emise de Camera de Comerț și Industrie Atena nu ar constitui acte doveditoare rezidenței fiscale.

Societatea consideră că în condițiile în care se consideră că există neclarități privind documentele doveditoare, autoritățile fiscale pot să solicite informații autorității elene, conform prevederilor art. 27 alin. 3 și art. 28 alin. 1 din Legea nr. 25/1992.

Totodată, consideră că în mod ilegal s-a stabilit în sarcina societății obligația de a reține și vira către statul român impozitul pe redevențele achitate partenerului extern.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 31.07.2008, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului sub nr.din 07.08.2008, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 07.08.2008, organele de control au constatat că societatea verificată are încheiat cu firma LTD din Grecia un contract de franciză pentru sublicența, pentru care a plătit până la 31 decembrie 2007 suma delei, reprezentând contravaloarea redevențelor prevăzute în contract.

Organele de control au constatat că societatea nu a reținut impozitul asupra sumei respective și că a prezentat copii legalizate după următoarele documente: certificatul emis de Camera de Comerț și Industrie Atena, în care se precizează căLTD Grecia și-a îndeplinit obligațiile financiare până la 31.12.2007, emis la data de 22.10.2007, certificatul de rezidență fiscală eliberat de Ministerul de Finanțe – Direcțiunea pentru relații Economice Internaționale pentru anul 2008 și dovezi de încasare a cotizațiilor pentru perioada 2002 – 2006, eliberate de Camera de Comerț și Industrie Atena.

Prin actul de control se precizează că societatea nu a prezentat certificate de rezidență fiscală ale firmei LTD Grecia, eliberate de Ministerul Economiei și Finanțelor a Republice Elene, pentru perioada 2004 – 2007.

În urma verificării efectuate, organele de control consideră că documentele prezentate de societate nu sunt documente justificative pentru a nu se calcula, reține și vira la bugetul de stat impozitul pe veniturile obținute în România de persoane juridice nerezidente.

Organele de control au stabilit că pentru redevența achitată în perioada 01.01.2004 – 31.12.2007 firmei din Grecia, în sumă delei, societatea datorează un impozit delei.

S-a considerat că au fost încălcate prevederile art. 116 și 118 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și prevederile din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, referitoare la articolele respective.

Pentru neplata în termen a impozitului pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente în sumă delei, organele de control au calculat accesorii în sumă delei.

III. Din documentele existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentului, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

Referitor la impozitul pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente în sumă delei și accesoriile aferente delei, cauza supusă soluționării este dacă pentru perioada 2004 – 2007 societatea avea obligația reținerii și plății impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți, în condițiile în care nu prezintă certificat de rezidență fiscală sau alt document care să ateste rezidența fiscală a firmei respective.

În fapt, în urma verificării efectuate, organele de control au constatat că societatea verificată are încheiat cu firma LTD din Grecia un contract de franciză, pentru care a plătit până la 31 decembrie 2007 suma delei, reprezentând contravaloarea redevențelor prevăzute în contract, fără a reține impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți.

Societatea a prezentat organelor de control copii legalizate după certificate emise de Camera de Comerț și Industrie Atena, în care se precizează căLTD Grecia și-a îndeplinit obligațiile financiare până la 31.12.2007, emise la data de 22.10.2007, și copii după dovezile de încasare a cotizațiilor pentru perioada 2002 – 2006, eliberate de Camera de Comerț și Industrie Atena, fără însă a prezenta certificate de rezidență fiscală ale firmei LTD Grecia, eliberate de Ministerul Economiei și Finanțelor a Republicii Elene, pentru perioada 2004 – 2007.

Organele de control au stabilit că pentru redevența achitată în perioada 01.01.2004 – 31.12.2007 firmei din Grecia, în sumă delei, societatea datorează un impozit delei.

Pentru neplata în termen a impozitului pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente în sumă delei, organele de control au calculat accesorii în sumă delei.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 113, 114 și 115 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, unde se prevede că:

„Art. 113

Contribuabili

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

Art. 114

Sfera de cuprindere a impozitului

Impozitul stabilit prin prezentul capitol, denumit în continuare impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, se aplică asupra veniturilor brute impozabile obținute din România.

Art. 115

Venituri impozabile obținute din România

(1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt: [...]

d) redevențe de la un rezident;”

Totodată, la art. 116 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede că:

„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) 15% în cazul oricăror alte venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art. 115.”

Începând cu 01.01.2007, în urma modificărilor acestui articol, impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:

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

a) 10% pentru veniturile din dobânzi și redevențe, dacă beneficiarul efectiv al acestor venituri este o persoană juridică rezidentă într-un stat membru sau un sediu permanent al unei întreprinderi dintr-un stat membru, situat într-un alt stat membru. Această cotă de impunere se

aplică în perioada de tranziție, de la data aderării României la Uniunea Europeană și până la data de 31 decembrie 2010, cu condiția ca beneficiarul efectiv al dobânzilor sau redevențelor să dețină minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare la persoana juridică română, pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin 2 ani, care se încheie la data plății dobânzii sau redevențelor; [...]

c) 16% în cazul oricăror alte venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art. 115, cu excepția veniturilor din dobânzile obținute de la depozitele la termen, depozitele la vedere/conturi curente constituite, certificate de depozit și instrumentele de economisire dobândite anterior datei de 1 ianuarie 2007, pentru care se aplică cota de impozit de la data constituirii/dobândirii."

Din textele de lege citate mai sus se reține că nerezidenții care obțin venituri impozabile din România au obligația de a plăti impozit, care se calculează, se reține și se varsă la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.

Cotele de impozit care se aplică pentru veniturile realizate de nerezidenți în România, sunt cele prevăzute la art. 116 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Legea nr. 25/1992 privind ratificarea Convenției dintre Guvernul României și Guvernul Republicii Elene pentru evitarea dublei impunerii cu privire la impozitele pe venit și pe avere, la art. 13, prevede că:

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

2. Totuși, astfel de redevențe pot să fie, de asemenea, impuse în statul contractant din care provin și în conformitate cu legislația acelui stat dar, dacă primitorul este beneficiarul efectiv al redevențelor, impozitul astfel stabilit nu va depăși 5 la sută din suma brută a redevențelor plătite pentru folosirea sau dreptul de folosire a oricărui drept de autor asupra unei opere literare, artistice sau științifice, inclusiv filmele de cinematograf și filmele sau benzile de televiziune sau radio și 7 la sută din suma brută a redevențelor plătite pentru folosirea sau dreptul de folosire a oricărui brevet de invenție, marcă de fabrică, design sau model, plan, formulă sau procedeu secret, ca și pentru folosirea unui echipament industrial, comercial sau științific sau pentru informațiile relative la experiența câștigată în domeniul industrial, comercial sau științific. Autoritățile competente ale statelor contractante vor stabili, de comun acord, modul de aplicare a acestei limitări.”

Se reține că în situația în care sunt aplicabile prevederile convenției de evitare a dublei impunerii, impozitul minim care se aplică este de 7 la sută din suma brută a redevențelor plătite.

În ceea ce privește aplicarea convențiilor de evitare a dublei impuneri, la **art. 118 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, se prevăd următoarele:

„Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri

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

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

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

Începând cu 1 ianuarie 2007, articol 118 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal are următorul conținut:

“(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.”

Referitor la aplicarea acestui articol, la punctele 12 alin. (9) și 13 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, se prevăd următoarele:

„(9) Prevederile titlului V din Codul fiscal se aplică atunci când beneficiarul venitului realizat din România este rezident al unui stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri sau când beneficiarul venitului realizat din România, rezident al unui stat cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, nu prezintă certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1).

13. (1) Nerezidentul beneficiar al veniturilor din România trebuie să justifice în România dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și statul său de rezidență, prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea competentă fiscală din statul respectiv. În cazul când nerezidentul beneficiar al veniturilor din România prezintă un alt document prin care se atestă rezidența fiscală, acest document va fi vizat de organul fiscal al statului său de rezidență.

(2) Nerezidenții care sunt beneficiarii veniturilor din România vor depune la plătitorul de venit originalul sau copia certificatului de rezidență fiscală ori documentul menționat la alin. (1), tradus și legalizat de organul autorizat din România.

(3) În cazul în care nerezidentul beneficiar al venitului din România nu a prezentat originalul sau copia tradusă și legalizată a certificatului de rezidență fiscală sau a documentului prevăzut la alin. (1), se vor aplica prevederile titlului V din Codul fiscal, și nu cele din convențiile de evitare a dublei impuneri.”

Începând cu anul 2005, în urma modificărilor ce au avut loc, prevederile menționate au următorul conținut:

„(9) Prevederile titlului V din Codul fiscal se aplică atunci când beneficiarul venitului obținut din România este rezident al unui stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri sau când beneficiarul venitului obținut din România, rezident al unui stat cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, nu prezintă certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1) ori atunci când impozitul datorat de nerezident este suportat de către plătitorul de venit.

13. (1) Nerezidentul beneficiar al veniturilor din România trebuie să justifice în România dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, încheiată între România și statul său de rezidență, prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din statul respectiv. Pentru dovedirea rezidenței se poate prezenta și un alt document eliberat de către o altă

autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidenței conform legislației interne a aceluși stat.

(2) Nerezidenții care sunt beneficiarii veniturilor din România vor depune la plătitorul de venit originalul sau copia certificatului de rezidență fiscală ori documentul menționat la alin. (1), tradus și legalizat de organul autorizat din România. [...]

15. (1) Nerezidenții care au realizat venituri din România pentru a beneficia de prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri vor depune în anul realizării venitului sau în anul următor realizării acestuia la plătitorul de venituri originalul certificatului de rezidență fiscală sau al documentului prevăzut la pct. 13 alin. (1), tradus și legalizat de organul autorizat din România.

(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. [...]

(2) **În certificatul de rezidență fiscală sau în documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1), prezentat de nerezidenții care au obținut venituri din România, trebuie să se ateste că aceștia au fost rezidenți în statele cu care România are încheiate convenții de evitare a dublei impuneri, în anul/perioada obținerii veniturilor sau în anul/perioada pentru care a fost emis certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1).**

(3) Plătitorul de venit este răspunzător pentru primirea în termenul stabilit a originalului certificatului de rezidență fiscală sau a documentului prevăzut la pct. 13 alin. (1) și pentru aplicarea prevederilor din convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu diverse state.

(4) Forma și conținutul certificatului de rezidență fiscală sau ale documentului prevăzut la pct. 13 alin. (1) pentru nerezidenți sunt cele emise de autoritatea din statul de rezidență al beneficiarului venitului. Certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1) trebuie să cuprindă, în principal, elemente de identificare a nerezidentului, precum și a autorității care a emis certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1), ca de exemplu: numele, denumirea, adresa, codul de identificare fiscală, mențiunea că este rezident fiscal în statul emitent, precum și data emiterii certificatului sau a documentului.

Începând cu data de 01.01.2007, au intervenit următoarele modificări ale prevederilor menționate:

„12. [...]

(9) Prevederile titlului V din Codul fiscal se aplică atunci când beneficiarul venitului obținut din România este rezident al unui stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impunerii sau când beneficiarul venitului obținut din România, rezident al unui stat cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impunerii, nu prezintă certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1) ori atunci când impozitul datorat de nerezident este suportat de către plătitorul de venit.

(10) În situația în care pentru același venit sunt cote diferite de impunere în legislația internă, legislația comunitară sau în convențiile de evitare a dublei impunerii se aplică cota de impozit mai favorabilă. [...]

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 aceluși stat.

(2) Nerezidenții care sunt beneficiarii veniturilor din România vor depune la plătitorul de venit originalul sau copia certificatului de rezidență fiscală ori documentul menționat la alin. (1), tradus și legalizat de organul autorizat din România.

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

(1²) După prezentarea certificatului de rezidență fiscală sau a documentului prevăzut la pct. (13) alin. (1) se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impunerii 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 impunerii, 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. [...]

(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).

(3) Plătitorul de venit este răspunzător pentru primirea în termenul stabilit a originalului certificatului de rezidență fiscală sau a documentului prevăzut la pct. 13 alin. (1) și pentru aplicarea prevederilor din convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu diverse state.

(4) Forma și conținutul certificatului de rezidență fiscală sau ale documentului prevăzut la pct. 13 alin. (1) pentru nerezidenți sunt cele emise de autoritatea din statul de rezidență al beneficiarului venitului. Certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1) trebuie să cuprindă, în principal, elemente de identificare a nerezidentului, precum și a autorității care a emis certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1), ca de exemplu: numele, denumirea, adresa, codul de identificare fiscală, mențiunea că este rezident fiscal în statul emitent, precum și data emiterii certificatului sau a documentului.”

Din textele de lege menționate mai sus se reține că pentru aplicarea cotelor de impozit prevăzute în convenția 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 sau un alt document prin care se atestă rezidența fiscală.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că societatea prezintă un certificat emis de Camera de Comerț și Industrie Atena prin care se certifică că firmaAtena „și-a îndeplinit obligațiile financiare până la data de 31.12.2007”

De asemenea, se precizează următoarele:

„Camera de Comerț și Industrie din Atena, prin prezenta certifică faptul că firma înregistrată în registrele sale cu datele de mai sus și-a plătit taxele aferente până la data menționată mai sus (inclusiv).

Această atestare este eliberată pentru a fi folosită la Oficiul de Impozite cu privire la validarea registrelor contabile și a actelor oficiale și este valabilă până la data menționată mai sus (inclusiv).”

Totodată, societatea prezintă diverse adevărinițe eliberate de Camera de Comerț și Industrie din Atena, prin care se certifică că firma respectivă și-a plătit cotizația datorată și că „adeverința se emite pentru a fi folosită la Circumscripția Financiară de resort în vederea vizării documentelor și e valabilă până la data menționată.”

Se reține că prin documentele prezentate de contribuabil nu se certifică rezidență fiscală a firmei din Grecia.

Conform prevederilor menționate, nerezidentul beneficiar al veniturilor din România trebuie să justifice în România dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, încheiată între România și statul său de rezidență, prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din statul respectiv. Pentru dovedirea rezidenței se poate prezenta și un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidenței, în care să fie făcută **mențiunea că este rezident fiscal în statul emitent.**

Având în vedere că pentru perioada 2004 – 2007 societatea nu prezintă certificat de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din Grecia sau un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidenței, în care să se menționeze **că firmaAtena este rezident fiscal în statul emitent,** rezultă că prevederile convenției de evitare a dublei impuneri nu sunt aplicabile.

Față de cele prezentate se reține că în situația în care societatea ar fi deținut certificat de rezidență fiscală sau un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care să ateste că firma respectivă este rezident fiscal în statul emitent, societatea nu era scutită la plata impozitului pe veniturile realizate de nerezidenți.

Conform actelor normative menționate, societatea verificată avea obligația să rețină și să plătească la bugetul de stat un impozit pe redevență pe veniturile obținute din România de nerezidenți în cota prevăzută de Legea nr. 25/1992 privind ratificarea Convenției dintre Guvernul României și Guvernul Republicii Elene pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe avere, de 7 %.

Întrucât societatea verificată nu deține certificat de rezidență fiscală sau un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care să ateste că firma din Grecia este rezident fiscal în statul respectiv, rezultă că **S.C.S.A.** avea obligația reținerii și plății impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți în cotele prevăzute de Codul fiscal și nu în cele mai favorabile, prevăzute de convenție.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei că autoritățile fiscale pot să solicite informații autorității elene, conform prevederilor art. 27 alin. 3 și art. 28 alin. 1 din Legea nr. 25/1992, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât, potrivit **art. 64 și 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, cu modificările și completările ulterioare,

„Art. 64

Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul

în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Prevederile art. 27 alin. 3 și art. 28 alin. 1 din Legea nr. 25/1992 privind ratificarea Convenției dintre Guvernul României și Guvernul Republicii Elene pentru evitarea dublei impunerii cu privire la impozitele pe venit și pe avere, se referă la modul de rezolvare a dificultăților sau dubiilor ce se pot ivi cu privire la interpretarea sau la aplicarea convenției.

La articolele menționate se prevede că:

„Art. 27 [...]

3. Autoritățile competente ale statelor contractante se vor strădui să rezolve, pe calea înțelegerii mutuale, orice dificultăți sau dubii cu privire la interpretarea sau la aplicarea convenției. Ele pot, de asemenea, să se consulte în vederea evitării dublei impunerii în cazurile neprevăzute de convenție. [...]

Art. 28

Schimb de informații

1. Autoritățile competente ale statelor contractante vor face schimb de informații dacă este necesar pentru aplicarea prevederilor prezentei convenții sau ale legilor interne ale statelor contractante privind impozitele prevăzute de convenție, în măsura în care impozitarea nu este contrară convenției.”

Referitor la susținerea contestatoarei că în cursul anului 2006 s-a efectuat la societate o inspecție fiscală generală, având ca obiect și modul de respectare a disciplinei financiare, în urma căreia s-a emis Raportul de inspecție fiscală nr. din 23 noiembrie 2006 și prin care se menționează că nu s-au constatat deficiențe cu privire la celelalte impozite și taxe, nu poate fi reținută, întrucât inspecția fiscală efectuată la acea dată nu a avut ca obiect verificarea impozitului pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente.

Conform actului menționat, aflat în xerocopie la dosarul cauzei, inspecția fiscală efectuată la acea dată a verificat:

„- *modul de constituire, depunerea declarațiilor pentru următoarele obligații bugetare:*

- *impozitul pe profit, pentru perioada 01.06.2002 – 30.09.2006;*
- *impozitul pe venitul din salarii, pentru perioada 01.06.2002 – 30.09.2006;*
- *TVA, pentru perioada 01.06.2002 – 30.09.2006;*

- *contribuții sociale (CAS, contribuție fond șomaj, contribuție sănătate, contribuție fond risc accidente muncă și boli profesionale), pentru perioada 01.01.2003 – 30.09.2006.*

- *modul de respectare a disciplinei financiare;*

Obiectivele inspecției fiscale au fost următoarele:

- *modul de constituire și declarare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor enumerate mai sus.”*

Față de cele prezentate mai sus se conchide că stabilirea de către organele de control a impozitului pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente în sumă delei este legală, drept pentru care urmează **a se respinge** contestația pentru această sumă, **ca neîntemeiată**.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut impozitul pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente în sumă delei, care a generat accesoriile, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, societatea datorează și majorările de întârziere în sumă delei, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Prin urmare, accesoriile în sumă delei, aferente impozitului pe veniturile obținute în România de persoane juridice nerezidente stabilit suplimentar de organele de control, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru impozitul pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente în sumă delei, care le-a generat, cererea a fost respinsă, urmează **a se respinge contestația și pentru accesoriile în sumă delei**.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 113, 114, 115, 116 și 118 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 13 din Legea nr. 25/1992 privind ratificarea Convenției dintre Guvernul României și Guvernul Republicii Elene pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe avere, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 și art. 64 și 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE:

- **Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de **S.C.S.A.** din localitatea împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 31.07.2008, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului sub nr.din 07.08.2008, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 07.08.2008, privind suma delei, reprezentând:

-lei impozit pe veniturile obținute în România de persoane juridice nerezidente;

-lei majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute în România de persoane juridice nerezidente.

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

IMPOZIT PE VENITUL NEREZIDENTILOR :

- prezentarea certificatului de rezidență fiscală

- art. 113, 114 și 115 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal