

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**  
**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI PRAHOVA**  
**Biroul Solutionare Contestatii**

**DECIZIA nr. 181 din X 2010**  
**privind solutionarea contestatiei formulata de**  
**S.C. X S.R.L. din X**

Cu adresa nr.X/X.X.2010, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr.X/X.X.2010, **Directia Generala a Finantelor Publice Prahova - Activitatea de Insectie Fiscala** a inaintat **dosarul contestatiei** formulata de **S.C. X S.R.L.** din X, Jud. Prahova, impotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X din X.X.2010* intocmita de reprezentanti ai A.I.F. Prahova.

Decizia de impunere nr.X/X.X.2010 a avut la baza masurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspectie fiscala generala incheiat in data de X.X.2010 si inregistrat la organul fiscal sub nr.X/X.X.2010.

S.C. X S.R.L. are sediul social in X, str. ..., nr....., jud. Prahova, este inregistrata la O.R.C. Prahova sub nr. J29/X/X si detine codul unic de inregistrare nr.X cu atribut fiscal RO.

**Obiectul contestatiei** il constituie suma totala de **X lei** reprezentand:

- X lei - impozit pe veniturile nerezidentilor;
- X lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor.

**Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 de zile** prevazut de art.207 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007 - Titlul\_IX "*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat societatii contestatoare in data de X.X.2010, iar contestatia a fost depusa si inregistrata la D.G.F.P. Prahova sub nr.X/X.X.2010.

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

**I. - Sustinerile societatii contestatoare sunt urmatoarele:**

*" [...] a. Apreciem ca organul fiscal nu a avut in vedere prevederile art.7 din Decretul nr.432/1978 pentru ratificarea unor tratate internationale - Conventia intre Republica Socialista Romania si Regatul Suediei pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si avere [...]"*

Ori, in cazul nostru, X isi are sediul permanent in Suedia si nu are vreun sediu in Romania pentru a desfasura afaceri, motiv pentru care impozitul pe dobanzi s-a platit la autoritatea fiscala din Suedia.

b. De asemenea, consideram ca organul fiscal a inlaturat, prin solutia la care s-a oprit, dispozitiile art.11 din decretul mentionat potrivit cu care [...].

Ori, dupa cum am aratat anterior societatea creditoare, respectiv X isi are sediul in Suedia astfel incat, in conformitate cu dispozitiile legale mentionate, dobanzile au fost impozitate in Suedia.

c. Consideram ca organul fiscal nu a avut in vedere prevederile alin.2 al art. 118 din Codul fiscal potrivit cu care [...].

In momentul prezentarii certificatului de rezidenta fiscala si, dupa caz, a declaratiei prin care se indica calitatea de beneficiar se aplica prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri sau ale legislatiei Uniunii Europene si se face regularizarea impozitului in cadrul termenului legal de prescriptie.

In acest sens, certificatul de rezidenta fiscala trebuie sa mentioneze ca beneficiarul venitului a avut, in termenul de prescriptie, rezidenta fiscala in statul contractant cu care este incheiata conventia de evitare a dublei impuneri, intr-un stat al Uniunii Europene sau al Asociatiei Europene a Liberului Schimb pentru toata perioada in care s-au realizat veniturile din Romania.

Ori, in cazul nostru, organul de control fiscal ne-a obligat la plata impozitului mentionat fara a tine seama de imprejurarea ca X este supusa taxarii in Suedia.

Aceasta situatie rezulta din certificatele eliberate, la data de X.X.2010, de catre Autoritatea Fiscala Suedeza pentru perioada X in baza art.IV p 1 din Conventia de evitare a dublei impuneri cu Romania. [...]

In consecinta, fata de aceste precizari, apreciez ca organul fiscal a avut o conduita abuziva, prin care a incalcat dispozitiile legale aratate mai sus.

De aceea, solicit:

- anulara partiala a Deciziei de impunere nr.X/X.X.2010 [...],
- anulara partiala a Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de X.X.2010, inregistrat la D.G.F.P. Prahova sub nr.X/X.X.2010 [...].”

**II. - Prin Raportul de inspectie fiscala nr.X** incheiat la data de X.X.2010 de reprezentantii D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Inspectie Fiscala la S.C. X S.R.L. din X, Jud. Prahova, s-au stabilit urmatoarele:

“ [...] Prezenta verificare a fost consemnata in registrul unic de control la pozitia nr.X si s-a efectuat, in perioada X.2010 - X.2010 si in data de X.X.2010, la sediul societatii, in X, str....., nr....., Prahova.

Prezenta inspectie fiscala a avut urmatoarele obiective: [...]

4.1 Impozitul pe veniturile obtinute de nerezidenti X.2007 - X.2010; [...]

#### **4.1 Impozitul pe veniturile nerezidentilor**

[...] In perioada verificata unitatea nu a stabilit impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, respectiv pentru dobanzile achitate pentru contractele de leasing incheiate cu X din Suedia si X din Austria.

Au fost prezentate, “in original”, certificate de rezidenta eliberate, pentru anii 2007, 2008 si 2009, de catre autoritatile fiscale din tarile respective, certificate care atesta faptul ca partenerii externi sunt rezidenti si supusi taxarii in Suedia,

respectiv Austria, conform conventiilor de evitare a dublei impuneri incheiate intre aceste tari si statul roman. [...]

Referitor la dobanzile achitate catre X din Suedia, in baza contractului de leasing, transcris conform acordului din data de X 2006 [...], societatea avea obligatia de a retine si de a achita, catre bugetul de stat, impozit pe veniturile nerezidentilor, in procent de 10%, conform prevederilor art.116(1) si art.118(1) din Codul fiscal coroborate cu prevederile pct.12 alin.(1), (2), (3) din Normele de aplicare aprobate prin H.G. nr.44/2004 si cu art.11 "Dobanzi", paragraful 2 din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Regatul Suediei, ratificata prin Decretul nr.432/1978.

**Astfel, la control a fost stabilit impozit suplimentar pe veniturile nerezidentilor, in suma de X lei, calculul fiind detaliat [...]**

Pentru diferenta suplimentara de impozit, in conformitate cu prevederile art.120 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, **au fost calculate majorari de intarziere in suma totala de X lei [...]**"

**III. - Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si avand în vedere prevederile legale în vigoare din perioada verificata, au rezultat urmatoarele:**

\* Controlul efectuat la S.C. X S.R.L. X si concretizat prin **Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere nr.X emise in data de X.X.2010**, a avut ca obiectiv, printre altele, stabilirea modului de calcul, evidentiere si virare a impozitului pe veniturile nerezidentilor din perioada X 2007 - X 2010.

S.C. X S.R.L. X are ca obiect principal de activitate "transport rutier de marfuri" - cod CAEN 6024.

In fapt, societatea contestatoare a incheiat un contract de leasing cu X din Suedia, pentru care a platit, in cursul perioadei mai sus mentionata, dobanzi in suma de X euro (echivalentul a X lei) ce reprezinta venit realizat de societatea locatoare, finantatorul neavand un sediu permanent in Romania, inasa rezidenta fiscala a acestuia a fost demonstrata prin prezentarea certificatelor de rezidenta fiscala eliberate de Autoritatea Fiscala Suedeza pentru perioada 2007 - 2009.

Tinand cont de cele precizate, organele de inspectie fiscala au considerat ca S.C. X S.R.L. X se incadreaza in prevederile art.116, alin.(1) si art.118, alin.(1) din **Codul fiscal** coroborate atat cu pct.12, alin.(1), (2) si (3) din **Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal**, cat si cu art.11, paragraful 2 din **Conventia de evitare a dublei impuneri** privind impozitul pe venit si pe avere incheiata intre Romania si Regatul Suediei, conventie ratificata prin Decretul nr.432/1978.

Drept urmare, s-a procedat la stabilirea unei diferente suplimentare aferenta impozitului pe veniturile nerezidentilor in suma de **X lei** (X lei x 10%), cat si a majorarilor de intarziere aferente in suma de **X lei**, sume contestate.

\* **Prin contestatia formulata**, S.C. X S.R.L. X solicita anularea Deciziei de impunere emisa in data de X.X.2010 in ceea ce priveste impozitul pe veniturile nerezidentilor stabilit suplimentar la control, sustinand ca:

- organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere prevederile art.7 din Conventia de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Regatul Suediei, in sensul ca beneficiile unei intreprinderi a unui stat contractant se impun numai in acel stat, situatia in care impozitarea beneficiilor se face in celalalt stat exista doar atunci cand intreprinderea beneficiara a acestui gen de venit desfasoara afaceri in celalalt stat printr-un sediu permanent aflat in acel stat, ceea ce nu este cazul;

- nu s-au avut in vedere dispozitiile art.11 din conventia sus mentionata, in sensul ca dobanzile provenite dintr-un stat contractant si platite unui rezident al celuilalt stat contractant pot fi impuse in acel celalalt stat contractant, situatie aplicabila in cazul de fata deoarece X isi are sediul in Suedia, iar dobanzile incasate de aceasta societate au fost impozitate in Suedia;

- nu s-au avut in vedere prevederile alin.(2) al art.118 din Codul fiscal in sensul ca prezentarea certificatului de rezidenta fiscala presupune aplicarea conventiei de evitare a dublei impuneri si asa cum s-a prezentat anterior, obligatia achitarii impozitului exista in tara de rezidenta a beneficiarului de venit.

**\* Legislatia in vigoare din perioada analizata precizeaza urmatoarele:**

- **Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare:

***“ART.116.-Retinerea impozitului din veniturile impozabile obtinute din Romania de nerezidenti***

*(1) Impozitul datorat de nerezidenti pentru veniturile impozabile obtinute din Romania se calculeaza, se retine si se plateste la bugetul de stat de catre platitorii de venituri.*

*(2) Impozitul datorat se calculeaza prin aplicarea urmatoarelor cote asupra veniturilor brute:*

*a) 10% pentru veniturile din dobanzi si redevente, [...];*

***ART.118.-Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale conventiilor de evitare a dublei impuneri***

*(1) In intelesul art.116, daca un contribuabil este rezident al unei tari cu care Romania a incheiat o conventie pentru evitarea dublei impuneri, cota de impozit care se aplica venitului impozabil obtinut de catre acel contribuabil din Romania nu poate depasi cota de impozit prevazuta in conventie care se aplica asupra acelui venit. In situatia in care sunt cote diferite de impozitare in legislatia interna sau in conventiile de evitare a dublei impuneri, se aplica cotele de impozitare mai favorabile. [...]*

*(2) Pentru aplicarea prevederilor conventiei de evitare a dublei impuneri si a legislatiei Uniunii Europene, nerezidentul are obligatia de a prezenta platitorului de venit, in momentul realizarii venitului, certificatul de rezidenta fiscala eliberat de catre autoritatea competenta din statul sau de rezidenta, [...]*

- **Decretul nr.432/1978** de ratificare a Conventiei intre Republica Socialista Romania si Regatul Suediei pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si avere:

*“ART.11. - Dobanzi*

*1. Dobanzile provenind dintr-un stat contractant si platite unui rezident al celuilalt stat contractant pot fi impuse in acel celalalt stat contractant.*

2. **Totusi**, astfel de dobanzi pot fi impuse in statul contractant din care provin si in conformitate cu legislatia aceluasi stat, dar impozitul astfel stabilit nu va depasi 10 la suta din suma dobanzilor. Autoritatile competente ale statelor contractante vor stabili de comun acord modul de aplicare al acestei limitari.

3. Termenul dobanzi, asa cum este folosit in prezentul articol, inseamna venituri din efecte publice, din titluri de credit sau obligatiuni, indiferent daca sunt sau nu garantate ipotecar, indiferent daca dau sau nu dreptul de participare la beneficii, si din creante de orice natura, precum si orice alte venituri pe care legislatia fiscala a statului din care provin veniturile le asimileaza veniturilor din sume imprumutate.

4. Dispozitiile paragrafelor 1 si 2 nu se vor aplica daca beneficiarul dobanzilor, fiind rezident al unui stat contractant, are in celalalt stat contractant din care provin dobanzile un sediu permanent de care este legata efectiv creanta de la care provin dobanzile. In acest caz se vor aplica prevederile art. 7.”

\* **Fata de cele prezentate mai sus**, rezulta ca organele de inspectie fiscala au stabilit corect ca fiind datorata bugetului de stat diferenta suplimentara la impozitul pe veniturile nerezidentilor in suma de **X lei** si majorarile de intarziere aferente in suma de **X lei**, intrucat:

Nerezidentii care obtin venituri din Romania, in cazul de fata venituri din dobanzi de la un rezident roman, au obligatia de a plati impozit pe veniturile obtinute din Romania in cota de 10%, cota aplicata asupra veniturilor brute realizate, calculul, retinerea si virarea la bugetul de stat a respectivei obligatii fiscale apartinand platitorului de venit, asa cum reiese din **art.113, art.114, art.115, alin.(1), lit.b) si la art.116, alin.(1) si (2), lit.a) din Codul fiscal**.

Dupa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala, firma nerezidenta X din Suedia a incasat de la societatea contestatoare in perioada X 2007 - X 2010 venituri nete din dobanzi in suma de **X euro**, echivalentul a X lei, carora le corespund venituri brute in suma totala de **X lei** pentru care societatea suedeza datoreaza in Romania impozit in suma de **X lei** ( $X \text{ lei} \times 10\%$ ), obligatia calcularii, retinerii si virarii sumei la bugetul de stat apartinand platitorului de venit, respectiv S.C. X S.R.L. X.

Impozitul datorat conform celor prezentate anterior nu a fost calculat, retinut si virat de societatea rezidenta romana, motivat fiind de existenta certificatului de rezidenta fiscala eliberat de autoritatea fiscala suedeza, document detinut de societatea contestatoare inca de la momentul platii veniturilor catre nerezident, considerand ca prin prezentarea acestui certificat conform art.118 din Codul fiscal, nerezidentul este scutit in Romania de plata impozitului catre bugetul de stat, intrucat veniturile au intrat sub incidenta regimului de impozitare in tara de rezidenta a beneficiarului acestor venituri, respectiv in Suedia.

Insa din prevederile **art.118 din Codul fiscal** “Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale conventiilor de evitare a dublei impuneri” nu rezulta faptul ca prezentarea de catre nerezidenti a certificatelor de rezidenta fiscala conduce la scutirea de la plata obligatiei fiscale datorate statului roman de catre nerezidenti, ci in acest articol se mentioneaza ca in cazul in care Romania are incheiata **conventie pentru evitarea dublei impuneri** cu tara al carui rezident este beneficiarul venitului, pentru aplicarea conventiilor de evitare a dublei

impuneri, respectiv **pentru aplicarea cotei de impozitare mai favorabile**, nerezidentul are obligatia de a prezenta platitorului de venituri, in momentul realizarii venitului, **certificatul de rezidenta fiscala** eliberat de autoritatea competenta din statul de rezidenta, in caz contrar, societatea platitoare a venitului aplica cotele de impozitare prevazute la art.116, alin.(2) din Codul fiscal.

Astfel, in cazul de fata, **cota de impozitare** a veniturilor din dobanzi platite de S.C. X S.R.L. X catre nerezidentul X din Suedia este de **10%** atat conform prevederilor art.116, alin.(2), lit.a) din Codul fiscal, cat si conform art.11, alin.(2) din Conventia de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Regatul Suediei, mai sus citate, cota aplicata corect de organele de inspectie fiscala asupra veniturilor brute din dobanzi pentru calculul impozitului pe venit in suma de **X lei**.

Referitor la **alin.(1) si (2) al art.11 din Conventia de evitare a dublei impuneri** dintre Romania si Regatul Suediei, respectiv impunerea veniturilor in statul de rezidenta al beneficiarului venitului - **Suedia [alin.(1)]** sau impunerea veniturilor in statul de rezidenta al platitorului de venit - **Romania [alin.(2)]**, la **pct.12, alin.(1),(2) si (3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004** (referitor la art.118, alin.(1) din Codul fiscal) se prevede:

*"12. (1) Dispozitiile **alin. 2** ale articolelor "Dividende", "Dobanzi", "Comisioane", "Redevante" din conventiile de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu alte state, care reglementeaza impunerea in tara de sursa a acestor venituri, **se aplica cu prioritate**. In cazul cand legislatia interna prevede in mod expres o cota de impozitare mai favorabila sunt aplicabile prevederile legislatiei interne.*

*(2) Dispozitiile **alin. 2** ale articolelor "Dividende", "Dobanzi", "Comisioane", "Redevante" din conventiile de evitare a dublei impuneri **deroga de la prevederile paragrafului 1 al acestor articole din conventiile respective**.*

*(3) Aplicarea **alin. 2** al articolelor "Dividende", "Dobanzi", "Comisioane", "Redevante" din conventiile de evitare a dublei impuneri care prevad impunerea in statul de sursa nu conduce la o dubla impunere pentru acelasi venit, intrucat statul de rezidenta acorda credit fiscal pentru impozitul platit in Romania, in conformitate cu prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri."*

Astfel, din aceste prevederi **rezulta clar faptul ca impunerea veniturilor din dobanzi realizate din Romania de nerezidenti se impun cu prioritate in Romania**, tara de sursa a veniturilor, si nu se impun in tarile de rezidenta ale beneficiarilor de venituri cu care Romania are incheiate conventii de evitare a dublei impuneri.

In cazul de fata, impozitarea veniturilor din dobanzi obtinute din Romania de firma X din Suedia se realizeaza in Romania, ca tara de sursa a venitului, cu cota de 10%, conform cu prevederilor **art.116, alin.(2), lit.a) din Codul fiscal**, coroborate cu prevederile **pct.12, alin.(1),(2) si (3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004** si cu **art.11 alin.2 din Conventia de evitare a dublei impuneri** dintre Romania si Regatul Suediei, aprobata prin **Decretul nr.432/1978**, astfel incat impozitul in suma de X lei trebuia

calculat, retinut si virat la bugetul de stat de catre rezidentul roman, platitor al venitului, in speta S.C. X S.R.L. X.

**Sustinerea** din contestatie precum ca in situatia de fata contribuabilului ii sunt aplicabile prevederile **art.7** din Conventia de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Regatul Suediei, nu poate fi avuta in vedere, deoarece acest articol face referire la beneficiile intreprinderii, dobanzile intrand sub incidenta **art.11** din conventia mai sus mentionata.

In ceea ce priveste **sustinerea** referitoare la modul de aplicare a prevederilor art.11 din conventia de evitare a dublei impuneri precizam ca S.C. X S.R.L. X nu a avut in vedere intregul cuprins al articolului si, asa cum am prezentat anterior, din coroborarea acestuia cu prevederile Codului fiscal si a Normelor de aplicare a acestuia, rezulta ca platitorul de venit avea obligatia calcularii, retinerii si virarii impozitului pe veniturile nerezidentilor pentru dobanzile platite catre X din Suedia, statul suedez acordand credit fiscal pentru impozitul achitat in Romania in conformitate cu prevederile conventiei.

De asemenea, **nu se poate retine afirmatia** societatii contestatoare referitoare la faptul ca nu s-a avut in vedere certificatul de rezidenta fiscala prezentat de aceasta si, in consecinta, n-au fost aplicate prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri, deoarece din raportul de inspectie fiscala reiese clar ca organele de control au acceptat certificatul de rezidenta fiscala prezentat si au aplicat conventia de evitare a dublei impuneri in coroborare cu reglementarile legale stipulate in Codul fiscal si in Normele de aplicare ale acestuia.

Insa nici reprezentantii A.I.F. Prahova, cat nici organele de solutionare a contestatiei nu pot accepta punctul de vedere al contribuabilului precum ca din momentul prezentarii certificatului de rezidenta fiscala se declina competenta platitorului de venit de a calcula, retine si vira impozitul pe venitul nerezidentului in favoarea beneficiarului dobanzilor incasate care a platit obligatia fiscala in statul sau de rezidenta, punct de vedere infirmat de legislatia fiscala in vigoare, asa cum a fost prezentat mai sus.

Astfel, impozitarea veniturilor obtinute din Romania de firma X din Suedia (dobanzi incasate de la un rezident) se realizeaza in Romania, ca tara de sursa a venitului, cu cota de 10%, asa cum prevede **art.116, alin.(2), lit.a) din Codul fiscal** coroborat cu prevederile **H.G. nr.44/2004** si cu prevederile **Conventiei de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Regatul Suediei**, mai sus citate.

Drept urmare, impozitul pe veniturile obtinute din Romania de firma nerezidenta X din Suedia, in suma de **X lei**, este legal datorat de catre aceasta firma nerezidenta bugetului de stat din Romania, insa obligatia platii acestei sume este in sarcina societatii platitoare a venitului, respectiv S.C. X S.R.L. X, conform prevederilor legale sus mentionate.

Pentru nevirarea in termenul legal a acestui impozit, societatea contestatoare datoreaza, de asemenea, majorari de intarziere in suma de **X lei**, calculate conform art.120 din Codul de procedura fiscala, republicat.

Fata de cele prezentate mai sus, contestatia formulata de S.C. X S.R.L. X urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata

**IV. Concluzionand analiza pe fond a contestatiei** formulata de **S.C. X S.R.L.** din X, Jud. Prahova, in conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, se

## **DECIDE**

**1. - Respingerea ca neintemeiata a contestatiei** pentru suma totala de **X lei** reprezentand:

- X lei - impozit pe veniturile nerezidentilor;
- X lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor.

**2. - Conform** prevederilor art.218, alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, republicata in data de 31.07.2007 si ale art.11, alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.

**DIRECTOR EXECUTIV,**