

## 093711NT

Direcția Generală a Finanțelor Publice a fost sesizată de Activitatea de Inspectie Fiscala, cu adresa nr.... din data de 08.11.2011 înregistrată la D.G.F.P. sub nr..../08.11.2011, cu privire la contestația formulată de Cabinet Individual de Avocat ... în numele și pentru **SC X SRL** avand cod unic de înregistrare ... și sediul în ....

Contestația, înregistrată la Activitatea de Inspectie Fiscală sub nr..../28.10.2011, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr..../16.09.2011 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala și are ca obiect suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți;
- ... lei - accesorii aferente impozitului pe veniturile obținute din Romania de nerezidenți;

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data primirii deciziei de impunere contestate, respectiv data de 29.09.2011, așa cum rezultă din confirmarea de primire aflată în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației la Activitatea de Inspectie Fiscală, respectiv 28.10.2011, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.205 alin.(1) și (2), art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice este legal investită să soluționeze contestația formulată de **SC X SRL** din ....

**I. Petenta formulează contestație împotriva impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de ... lei și a accesoriilor aferente în sumă de ... lei, stabilite prin Decizia de impunere nr..../16.09.2011 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala**, aducând în susținerea contestației următoarele argumente:

Petenta nu a putut prezenta în timpul inspecției fiscale certificatele de rezidență fiscală motivat de faptul că acestea se eliberează în statul nerezidentului, respectiv de către statul german. Veniturile persoanelor rezidente în Germania, deși nerezidente în statul român, sunt impozitate în Germania, în baza numărului fiscal german. Aceste societăți au taxele plătite în Germania, lucru ce poate fi verificat în urma unei cereri de inspecție, iar în conformitate cu legislația germană numărul fiscal reprezintă și dovada de rezidență.

Conform Convenției din 04.07.2001, între România și Germania, pentru evitarea dublei impuneri, cu privire la impozitele pe venit și pe capital, persoanele rezidente în Germania sunt supuse impunerii în acel stat, datorită domiciliului lor. Dubla impozitare a unor astfel de persoane, încalcă în mod flagrant dispozițiile acestei convenții, precum și unul dintre principiile fundamentale ale Uniunii Europene și anume, libera circulație a bunurilor și serviciilor.

Mai mult decât atât, din Anexa nr.8 - „Situția privind accesorii diferențe impozit pe nerezidenți” a Raportului de inspecție fiscale nr..../16.09.2011, reiese clar faptul că se face referire atât la persoane fizice autorizate, cât mai ales la persoane juridice, pe care chiar organele de inspecție fiscală le-au consemnat ca fiind din Germania, notându-le codurile de înregistrare în scopuri de TVA pe care acestea le dețin în Germania. Așadar este evident că aceste persoane desfășoară activitate în Germania, sunt rezidente și plătesc impozit pe venituri în acest stat, lucru ce poate fi verificat prin mijloace bilaterale specifice pe care Ministerul Finanțelor Publice le are la dispoziție.

Pe de altă parte, obținerea certificatelor de rezidență fiscală pentru persoanele juridice menționate în anexa nr.... la raport, reprezintă o procedură extrem de dificilă pentru

beneficiarul serviciilor, în speță SC X SRL, motivat de faptul că ar trebui să existe o strânsă colaborare între prestator – beneficiar - stat de rezidență.

**II. Prin Decizia de impunere nr.../16.09.2011 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala având la baza Raportul de inspectie fiscala nr.../16.09.2011**, organele de inspectie fiscala din cadrul Activității de Inspectie Fiscală au stabilit suplimentar, printre altele, în sarcina societății suma de ... lei reprezentand:

- ... lei impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti;
- ... lei accesorii aferente impozitului pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti.

**La capitolul 2.1.2. “ Motivul de fapt “** se precizeaza:

1. În perioada supusă inspecției fiscale 01.01.2008 – 31.12.2010, agentul economic nu calculează, nu înregistrează în evidența contabilă și nu declară la organul fiscal impozitul datorat de ... lei pentru veniturile din prestări servicii obținute de nerezidenți în România, în condițiile în care nu a prezentat organului de control certificatele de rezidență fiscală ale prestatorilor.

2. Pentru neachitarea la termen a diferențelor privind impozitul pe veniturile obținute de nerezidenți în sumă de ... lei au fost calculate accesorii în sumă de ... lei.

**La capitolul 2.1.3. “Temeiul de drept“** sunt invocate prevederile art.115 alin.(1) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, art.82 alin.(3), art.119 și art.120 alin.(1) și (2) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**III.** Luand in considerare cele prezentate de contestatoare, constatările organelor de inspectie fiscala, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative in vigoare pe perioada verificata, se retin urmatoarele:

**Cauza supusă soluționării este dacă SC X SRL era obligată să calculeze, să rețină și să vireze impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti în sumă de ... lei, în condițiile în care nu a prezentat organelor de inspectie fiscala certificate de rezidență fiscală a prestatorilor eliberate de autoritățile fiscale germane, astfel încât să poată fi aplicate prevederile Convenției pentru evitarea dublei impuneri încheiată de România cu Germania.**

**În fapt,**

În urma inspecției fiscale desfășurată la SC X SRL, organele de inspectie fiscala au constatat că în perioada aprilie 2008 – iunie 2009, societatea a înregistrat cheltuieli cu serviciile achitate către nerezidenți, persoane fizice și juridice din Germania, în baza unor contracte de prestări servicii, fără a prezenta certificatele de rezidență fiscală ale prestatorilor.

Urmare a celor constatate organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti în sumă de ... lei și accesorii aferente acestuia în sumă de ... lei, detalierea acestor sume și a veniturilor fiind prezentată în anexa nr.... la raportul de inspectie fiscala (venituri din servicii de consiliere în activitatea agricolă, consultanță, audit, punere în funcțiune mașini de teren, costuri pentru repararea autoturismului, răspundere civilă – deteriorări ale mașinii).

SC X SRL contesta impozitul pe venitul persoanelor nerezidente stabilit suplimentar la control motivând că firmele prestatoare desfășoară activități în Germania, sunt rezidente și plătesc impozit pe venituri în acest stat, lucru ce poate fi verificat prin mijloace bilaterale specifice pe care Ministerul Finanțelor Publice le are la dispoziție, iar obținerea certificatelor

de rezidență fiscală pentru persoanele juridice germane, reprezintă o procedură extrem de dificilă pentru beneficiarul serviciilor deoarece ar trebui să existe o strânsă colaborare între prestator – beneficiar - stat de rezidență.

**În drept,**

Referitor la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți, acesta este reglementat de titlul V din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

- la art.113

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

- la art.115

***"(1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:***

*[...]*

***i) venituri din prestarea de servicii de management sau de consultanță din orice domeniu, dacă aceste venituri sunt obținute de la un rezident sau dacă veniturile respective sunt cheltuieli ale unui sediu permanent în România;***

*(...)*

***k) venituri din servicii prestate în România, exclusiv transportul internațional și prestarile de servicii accesorii acestui transport."***

- la art.116

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

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

*[...]*

***d) 16% în cazul oricărui alte venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art. 115 [...]."***

- la art.118

***" (2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta platitorului 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, rezidență 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".***

Cu privire la aplicabilitatea Titlului V din Codul fiscal și la conținutul certificatului de rezidență fiscală, pct. 12, pct. 13 și pct. 15 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, prevăd următoarele:

- la pct.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 impuneri sau când beneficiarul venitului obținut din România,***

rezident al unui stat cu care Romania are incheiata conventie de evitare a dublei impuneri, **nu prezinta certificatul de rezidenta fiscala sau documentul prevazut la pct. 13 alin. (1) ori atunci cand impozitul datorat de nerezident este suportat de catre platitorul de venit.**”

- la pct.13

“(1) **Nerezidentul beneficiar al veniturilor din Romania trebuie sa justifice in Romania dreptul de a beneficia de prevederile conventiei** de evitare a dublei impuneri, incheiata intre Romania si statul sau de rezidenta, **prin prezentarea certificatului de rezidenta fiscala eliberat de autoritatea fiscala din statul respectiv.** Pentru dovedirea rezidentei se poate prezenta si un alt document eliberat de catre o alta autoritate decat cea fiscala, care are atributii in domeniul certificarii rezidentei conform legislatiei interne a acelu stat.”

- la pct.15

“(1) Pentru a beneficia de prevederile conventiilor de evitare a dublei impuneri vor depune in anul realizarii venitului sau in anul urmator realizarii acestuia la platitorul de venituri originalul certificatului de rezidenta fiscala sau al documentului prevazut la pct. 13 alin. (1), **tradus si legalizat de organul autorizat din Romania (...).**

(1<sup>^</sup>1) Pana la prezentarea certificatului de rezidenta fiscala sau a documentului prevazut la pct. (13) alin. (1), veniturile din anul in care au fost realizate se impoziteaza potrivit titlului V din Codul fiscal.

(...)

(2) **In certificatul de rezidenta fiscala sau in documentul prevazut la pct. 13 alin. (1), prezentat de nerezidentii care au obtinut venituri din Romania, trebuie sa se ateste ca acestia au fost rezidenti in statele cu care Romania are incheiate conventii de evitare a dublei impuneri, in anul/perioada obtinerii veniturilor sau in anul/perioada pentru care a fost emis certificatul de rezidenta fiscala sau documentul prevazut la pct. 13 alin. (1).**

(...)

(4) Forma si continutul certificatului de rezidenta fiscala sau ale documentului prevazut la pct. 13 alin. (1) pentru nerezidenti sunt cele emise de autoritatea din statul de rezidenta al beneficiarului venitului. Certificatul de rezidenta fiscala sau documentul prevazut la pct. 13 alin.(1) trebuie sa cuprinda, in principal, elemente de identificare a nerezidentului, precum si a autoritatii care a emis certificatul de rezidenta fiscala sau documentul prevazut la pct. 13 alin. (1), ca de exemplu: numele, denumirea, adresa, codul de identificare fiscala, **mentiunea ca este rezident fiscal in statul emitent**, precum si data emiterii certificatului sau a documentului”.

Referitor la calculul accesoriilor, O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare, prevede urmatoarele:

- **la art. 119 alin.(1)**

„Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere.”

- **la art.120 alin.(1)**

„(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

După data de 01.07.2010, respectiv după data de 01.10.2010, art.119 și art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, au fost modificate și au următorul cuprins:

- **art.119 alin.(1)**

„(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

- **art.120 alin.(1) și (7)**

„(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(...)

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

- **art.120 alin.(7)**

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

- **art.120<sup>1</sup>**

„Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că 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. În certificatul de rezidență fiscală, 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.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că nici pe durata desfășurării inspecției fiscale și nici ulterior, la depunerea contestației, SC X SRL nu a prezentat certificatele de rezidență fiscală ale prestatorilor de servicii din Germania.

Prin neprezentarea certificatelor de rezidență fiscală, organele de inspecție fiscală în mod corect au aplicat prevederile titlului V din Codul fiscal, și nu cele ale Legii nr.29/2002 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Federală Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, semnată la Berlin la 4 iulie 2001, stabilind în sarcina contestatoarei impozit datorat în România pe veniturile obținute de nerezidenți în sumă de ... lei.

Având în vedere faptul că impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți a fost corect stabilit de organele de inspecție fiscală, iar contestatorul nu a prezentat în susținerea contestației alte documente din care să rezulte o altă situație față de cea stabilită prin decizia de impunere contestată, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL** pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, stabilit prin Decizia de impunere nr. .../16.09.2011 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală.

**Referitor la accesoriile în sumă totală de ... lei aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți, precizăm că stabilirea acestora**

**reprezinta măsură accesorie în raport cu debitul.** Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut întreg debitul reprezentând impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, aceasta datorează și accesoriile aferente, **conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul", urmand a se respinge contestatia petentei ca neîntemeiată și pentru suma de ... lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.210, art.216 alin.(1) și art. 218 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se

#### **DECIDE :**

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **SC X SRL**, împotriva impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de ... lei și a accesoriilor aferente în sumă de ... lei stabilite prin Decizia de impunere nr. .../16.09.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală.

Decizia de soluționare a contestației poate fi atacată la Tribunal în termen de 6 luni de la data comunicării acesteia, conform prevederilor art.11 alin.(1) lit.a), respectiv art.10 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Director Executiv,