

ROMÂNIA
CURTEA DE APEL TIMIȘOARA
SECȚIA CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL
DOSAR NR.....

DECIZIA CIVILĂ NR.....

S-a luat în examinare recursul formulat de reclamanta SC X România SRL împotriva sentinței civile nr..... pronunțată de Tribunalul Arad în dosarul nr./2009, în contradictoriu cu pârâții- intimați Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad și Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Arad, având ca obiect contestație act administrativ fiscal.

S-a făcut referatul cauzei de către greșierul de ședință, după care instanța constată că mersul dezbaterilor și concluziile părților sunt consemnate în încheierea de ședință din 16 martie 2010 ce face parte integrantă din prezenta decizie.

CURTEA

Asupra recursului de față, constată:

Prin acțiunea înregistrată la Judecătoria Arad sub nr..... /2009, reclamanta S.C. X România S.R.L. a chemat în judecată pârâții Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad și Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Arad, solicitând anularea parțială a Deciziei de impunere nr.....2008 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii din cadrul Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Arad în baza Raportului de inspecție fiscală nr..... 2008 întocmit de Activitatea de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii din cadrul Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Arad, pentru sumele de lei, reprezentând impozit pe veniturile transporturilor nerezidenți,lei reprezentând majorări și penalități de întârziere, anularea pct. 2 din Deciziei nr.....2008, emisă de Direcția Generală a Finanțelor jud. Arad - Serviciul Soluționare Contestații, cu cheltuieli de judecată.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că prin raportul de inspecție fiscală, organul de control a stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă delei, reprezentând impozit suplimentar pe veniturile obținute în România de nerezidenți -persoane juridice nerezidente, la care se adaugă majorări și penalități de întârziere în sumă delei.

Împotriva Deciziei de impunere nr.....2008 reclamanta a formulat contestație, care a fost admisă parțial prin Decizia nr.....2008 pentru suma delei, din care:lei, reprezentând impozit pe veniturile transportatorilor nerezidenți T și SNC A;lei, reprezentând majorări și penalități de întârziere aferente. Contestația a fost respinsă pentru suma

delei, din care:lei, reprezentând impozit pe veniturile transportatorilor nerezidenți A Italia, E Italia și CLD Italia;lei, reprezentând majorări și penalități de întârziere. Aceste sume au fost stabilite de organul de control cu motivarea că în perioada 19.03.2004 - 05.05.2005, societatea trebuia să calculeze, să rețină și să achite impozitul pe veniturile realizate în România din activități de transport de către persoane nerezidente. Începând cu data de 01.01.2004, se aplică dispozițiile Codului fiscal și ale Normelor Metodologice aferente.

A invocat art. 118 alin. 1 și 2 din Codul fiscal.

Referitor la momentul în care nerezidentul poate prezenta certificatul de rezidență fiscală, acesta a fost stabilit de Decizia Comisiei Centrale Fiscale nr. 2/2005: oricând în cadrul termenului de prescripție. În acest sens, pentru transportatorul CLD a anexat la contestație certificatul de rezidență fiscală primit de la transportator, însă Serviciul de soluționare contestații a reținut că acest certificat nu îndeplinește condițiile prevăzute de pct. 15 alin. 1 ind.2 din H.G. nr. 44/2004, deoarece nu menționează că beneficiarul venitului (CLD) a avut rezidența fiscală în Italia în perioada controlată. Or, a arătat reclamanta, certificatul prezentat menționează că societatea (CLD) a fost înregistrată la Circumscripția Financiară P începând cu data 20.01.1990, ceea ce înseamnă că în perioada 2004-2005 această societate era înregistrată fiscal la Circumscripția Financiară din P Italia, adică a avut rezidența fiscală în Italia în perioada 2004-2005. Ca atare, acest transportator beneficiază de dispozițiile convenției de evitare a dublei impuneri între România și Italia, cu consecința că veniturile realizate nu sunt impozabile pe teritoriul României, ci în Italia. Reclamanta nu avea obligația să calculeze, rețină și achite impozitul aferent stabilit de organul de control. Pentru transportatorul A Italia, a solicitat acestuia să ne pună la dispoziție certificatul de rezidență fiscală, însă nu i-a fost comunicat până la această dată. Certificatul de rezidență fiscală poate fi prezentat oricând în cadrul termenului de prescripție, iar termenul de prescripție nu a expirat.

În drept, reclamanta își întemeiază acțiunea pe art. 218 din Codul de procedură fiscală, art. 8 din Legea 554/2004, precum și pe celelalte norme speciale invocate în cuprinsul acțiunii.

Prin întâmpinare, pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Arad a arătat că în perioada 18.03.2004 - 05.05.2005, S.C. X S.R.L. a efectuat plăți în valuta reprezentând contravaloarea unor servicii de transport internațional înscrise în facturi externe. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a calculat, reținut și achitat impozitul pe veniturile realizate din România de transportatori nerezidenți, încălcând prevederile art. 115 alin. 1 lit. n), art. 116 alin. 1, alin. 2 lit. c și alin. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare și au procedat la calculul impozitului pe veniturile realizate în România de persoane juridice nerezidente. Art. 8.3 din Convenția pentru evitarea dublei impuneri între România și Italia, ratificată prin Decretul nr. 82/1977 prevede că beneficiile obținute din exploatarea în trafic internațional a vehiculelor feroviare sau rutiere sunt impozabile numai în statul contractant, în care este situat sediul conducerii efective a întreprinderii. A invocat art. 118 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 2 din Ordinul Ministrului Finanțelor publice nr. 1445/2005 privind aprobarea Deciziei fiscale nr. 2/2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, convențiile de evitare a dublei impuneri și probleme de procedura fiscală. Astfel, pentru a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, încheiată

de România cu statul de rezidență a cu statul de rezidență al beneficiarilor veniturilor din transportul internațional, în cazul de față cu Italia, nerezidenții aveau obligația de a prezenta în termenul de prescripție, certificatele de rezidență fiscală valabile, care să ateste că sunt persoane rezidente ale statului respectiv, rezultă că dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri este atestat de certificatele de rezidență fiscală iar aceste înregistrări oficiale eliberate de autoritățile fiscale din țările de rezidență ale beneficiarilor de venituri probează rezidența fiscală a firmelor care au realizat venituri din România. Potrivit constatărilor din raportul de inspecție fiscală, în timpul reverificării societatea reclamanta a prezentat certificatele de rezidență fiscală traduse și legalizate pentru societățile SNC A SRL, CLD și T Italia însă aceste certificate nu au îndeplinit condițiile prevăzute de Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare. În ceea ce privește certificatul depus pentru societatea „CLD” Italia, menționează că organele de inspecție fiscală în mod corect au reținut că acest document nu întrunește cerințele de la punctul 15 alin. 1² din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal unde se arată: 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, 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. Dar certificatul depus nu îndeplinește condițiile prevăzute de lege, astfel că nu îi sunt aplicabile prevederile convenției de evitare a dublei impuneri între România și Italia. Din conținutul acestui certificat rezultă doar faptul că societatea respectivă a fost „ în mod regulat înregistrată la biroul din P” aparținând de Circumscripția financiară P.

Prin sentința civilă nr....., Tribunalul Arad a respins acțiunea exercitată de reclamanta S.C. X S.R.L. în contradictoriu cu pârâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad și Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Arad, având ca obiect anularea parțială a deciziei de impunere nr..... emisă de Activitatea de Inspecție fiscală Contribuabili Mijlocii și anularea pct.2 din decizia nr.....2008 a Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Arad, reținând că prin raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr.....2008 la sediul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad - Activitatea de Inspecția Fiscală Contribuabili Mijlocii, s-au stabilit următoarele obligații fiscale suplimentare în sarcina reclamantei: impozit pe veniturile obținute în România de nerezidenți - persoane juridice nerezidente în sumă delei raportat la plățile efectuate de reclamantă în contul societăților italiene „A”, „SNC A”, „CLD”, „T”, ce au prestat servicii de transport în favoarea reclamantei, la care se adaugă majorări în cuantum delei și penalități de întârziere în sumă delei, sens în care a fost emisă decizia de impunere nr.....2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală împotriva căreia reclamanta a formulat contestație, înregistrată sub nr.....2008 la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Arad, cerând anularea acesteia pentru argumentele invocate și în prezenta acțiune, descrise în prima parte a considerentelor hotărârii.

Prin decizia nr.....2008 a fost admisă în parte contestația reclamantei, pentru suma delei, compusă din sumele delei, reprezentând impozitul pe veniturile transportatorilor nerezidenți T și SNC A Italia, precum și majorările de întârziere în cuantum delei și penalitățile de întârziere de lei, reținându-se că societatea reclamantă a prezentat ulterior copiile certificatelor de rezidență fiscală pentru cele două societăți. Contestația a fost respinsă pentru suma delei, compusă dinlei, reprezentând impozit pe veniturile transportatorilor nerezidenți A Italia, E Italia și CLD Italia pentru care nu au fost 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 calculându-se numai pentru impozitul calculat conform convenției și neachitat în termen."

Prin Decretul nr. 82/1977 au fost ratificate mai multe tratate internaționale, printre care și Convenție 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. Art. 3 alin. 2 al convenției prevede că în aplicarea convenției, expresiile care nu sunt altfel definite au sensul care li se atribuie de către legislația stat contractant care reglementează impozitele făcând obiectul convenției, în măsura în care contextul nu cere o interpretare diferită.

Conform art. 8 paragraful 3, "Beneficiile obținute din exploatarea în trafic internațional a vehiculelor feroviare sau rutiere sunt impozabile numai în statul contractant în care este situat sediul conducerii efective a întreprinderii". Art. 25 determină metoda pentru evitarea dublei impuneri astfel: Dacă un rezident italian posedă elemente de venit care sunt impozabile în România, Italia, în calcularea propriilor impozite pe venit specificate, poate include în baza impozabilă a acestora menționatele elemente de venit, caz în care, Italia trebuie să deducă din impozitele respectiv cel pe venit plătit în România, fără ca suma deducerii să depășească cota de impozit italian atribuibilă menționatele elemente de venit în proporția în care ele participă la formarea venitului global (paragraful 3).

În speța de față, în privința CLD, reclamanta s-a prevalat de certificatul eliberat de Circumscripția Financiară P la 15.09.2008 care atestă faptul că societatea CLD SRL care exercită activitatea de expediționări și agenții de operațiuni vamale, cu sediul P este în mod regulat înregistrată la acest birou, iar începutul activității acesteia a fost la 20.01.1990.

Referitor la aceeași societate, reclamanta a prezentat anterior organului fiscal certificatul de rezidență fiscală eliberat de Circumscripția Financiară - Biroul din P la 29.07.2008, ce atestă că CLD SRL, cu sediul în Italia, localitatea P este în mod fiscal rezidentă în Italia fără a preciza momentul începerii rezidenței fiscale, precum a procedat Circumscripția Financiară - Biroul B 2 în cazul societății A SRL.

Astfel, la 12.06.2008, acest birou a eliberat atestatul de rezidență prin care confirmă faptul că societatea respectivă are rezidență în Italia pentru anul 2005 conform art. 4 din Convenția încheiată de Italia și România pentru evitarea dublei impozitări asupra veniturilor; atestatul de rezidență prin care confirmă faptul că A

SRL are rezidență în Italia pentru anul 2006 conform art. 4 din Convenția încheiată de Italia și România pentru evitarea dublei impozitări asupra veniturilor; atestatul de rezidență prin care confirmă faptul că A Italia SRL are rezidență în Italia pentru anul 2007 conform art. 4 din Convenția încheiată de Italia și România pentru evitarea dublei impozitări asupra veniturilor.

Or, aceeași formă a certificatului de rezidență fiscală trebuia prezentat de reclamantă pentru a se putea prevala de dispozițiile convenției de înlăturare a dublei impuneri și pentru CLD SRL.

Esențiale pentru stabilirea valabilității certificatului de rezidență fiscală prezentat de reclamant sunt dispozițiile art. 118 alin. 1 ultima frază din Codul Fiscal: „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”. Astfel, pentru a fi valabil, certificatul prezentat de reclamantă trebuie să cuprindă mențiunea anului pentru care certifică rezidența fiscală în statul cu care se invocă existența convenției de evitare a dublei impuneri. Din moment, ce venitul a fost realizat de CLD în anul 2005, certificatul de care se prevalează reclamanta trebuia să cuprindă mențiunea că această societate a fost înregistrată ca plătitoare a impozitului pe venit în Italia în anul 2005, astfel cum sunt redactate certificatele de rezidență fiscală eliberate de Circumscripția financiară - Biroul B 2. în consecință, nici unul dintre cele două certificate (din 29.07.2008 și 15.09.2008) prezentate de reclamantă organului fiscal nu constituie certificate de rezidență fiscală, în sensul prevederilor legale de mai sus.

Referitor la A Italia, reclamanta nu a depus niciun act care să ateste rezidența fiscală în Italia, arătând că societatea transportatoare nu i-a pus la dispoziție acest înscris, prevalându-se însă de argumentul posibilității de a depune certificatul respectiv în tot intervalul termenului de prescripție. Nici acest argument nu este întemeiat, căci așa cum am arătat deja, potrivit art. 116 alin. 1 și 5 coroborat cu art. 118 alin. 1 și 2 din Codul fiscal, certificatul de rezidență fiscală trebuia prezentat de nerezidentul transportator în momentul încasării venitului din România, urmând ca, în caz contrar, plătitorul venitului să rețină din acel venit datorat nerezidentului (prețul transportului), reclamanta să calculeze, să reține contravaloarea impozitului și să îl verse la bugetul de stat. Ne procedând în acest fel, organul fiscal a reacționat corect, calculând impozitul pe venit, precum și majorările de întârziere, conform art. 119 din Codul de procedură fiscală, prin decizia de impunere nr. 113/11.09.2008.

Cu privire la E SpA, reclamanta nu a prezentat certificatul de rezidență fiscală și nici nu a formulat apărări.

Dacă reclamanta va obține certificatele de rezidență fiscală pentru cele 3 societăți, în termenul de prescripție, are dreptul de a cere regularizarea impozitului, potrivit art. 118 alin. 2 din Codul fiscal.

Pentru aceste considerente, având în vedere că decizia de impunere nr. este legală și temeinică, iar contestația reclamantei împotriva acesteia a fost corect soluționată prin decizia nr.a Direcției Generale a Finanțelor jud. Arad (pct. 2), instanța a respins acțiunea.

Văzând că pârâta nu a căzut în pretențiuni, instanța, în baza art. 274 din Codul de procedură civilă, a respins și cererea accesorie a reclamantei.

împotriva acestei hotărâri a declarat recurs reclamanta S.C. X S.R.L. solicitând admiterea recursului, modificarea sentinței atacate, iar pe fond admiterea acțiunii formulate de reclamantă.

În motivare, recurenta critică prima instanța pentru faptul că a respins acțiunea în temeiul art. 116 alin. 1 și 5 coroborat cu art. 118 alin. 1 și 2 din Codul fiscal, certificatul de rezidență fiscală trebuia prezentat de nerezidentul transportator în momentul încasării venitului din România, urmând ca în caz contrar, plătitorul venitului să rețină din acel venit datorat nerezidentului contravaloarea impozitului și să îl verse la bugetul de stat (pag. 9 alin. 2 din sentință). Ne procedând în acest fel, organul fiscal a reacționat corect, calculând impozitul pe venit, precum și majorările de întârziere.

Certificatul de rezidență fiscală este un act juridic declarativ care atestă rezidența fiscală a beneficiarului venitului la momentul realizării venitului, în speță în anii 2004 și 2005. Ca atare, certificatul de rezidență fiscală produce efecte retroactiv, la nivelul anului pentru care a fost emis.

Cu alte cuvinte, beneficiarul venitului, având rezidența fiscală în Italia în anul menționat în certificatul de rezidență fiscală, este tratat din punct de vedere al legii fiscale române ca și la data realizării venitului a beneficiat de prevederile Convenției de evitare a dublei impuneri încheiată de România cu statul al cărui rezident este.

Acest efect retroactiv este consfințit și de prevederile pct. 2 din Decizia fiscală nr. 2/2005, citat chiar și de instanța de judecată, care spune că: „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 calculându-se numai pentru impozitul calculat conform convenției și neachitat în termen.”

Cum, potrivit convenției de evitare a dublei impuneri dintre România și Italia, veniturile obținute din exploatarea în trafic internațional a vehiculelor rutiere sunt impozabile numai în statul contractant în care transportatorul are sediul (art. 8.3 din Convenție), adică pe teritoriul României nu se datorează impozit pe venit, concluzia este că nu se datorează nici majorări de întârziere aferente.

În speță, beneficiarul venitului a fost în fiecare caz în parte un rezident al Italiei, cu care România are, așa cum a menționat, încheiată o Convenție de evitare a dublei impuneri. Această Convenție de evitare a dublei impuneri este aplicabilă în virtutea faptului că partenerii contractuali - subscrisa și transportatorul - sunt rezidenți ai celor 2 state semnatare ale Convenției. Doar în raporturile cu organele fiscale, rezidența trebuie dovedită prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală în cadrul termenului de prescripție.

Obligația transportatorului de a plăti în Italia impozit pentru venitul realizat din activitatea de transport nu este condiționată în Convenția de evitare a dublei impuneri de proba rezidenței sale, ci rezultă *ipso facto* din calitatea sa de rezident al Italiei. Convenția, în calitate de tratat internațional, primează oricăror legi interne contrare, inclusiv Codului fiscal, conform art. 31 din Legea privind tratatele nr. 590/2003.

Prin prezentarea ulterioară a certificatului de rezidență fiscală s-a confirmat aplicarea corectă a Convenției de evitare a dublei impuneri. Efectul prezentării certificatului de rezidență fiscală nu este regularizarea impozitului între societate și organele fiscale, ci este obligația organului de control de a retracta decizia de impunere.

Pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad a formulat întâmpinare, prin care a solicitat respingerea recursului și menținerea sentinței atacate, în sensul respingerii acțiunii și menținerea actelor administrative atacate ca temeinice și legale.

În motivare, intimata a arătat că perioada 18.03.2004 - 05.05.2005, S.C. X S.R.L. a efectuat plăți în valută reprezentând contravaloarea unor servicii de transport internațional înscrise în facturi externe.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a calculat, reținut și achitat impozitul pe veniturile realizate din România de fiscal, cu modificările ulterioare și au procedat la calculul impozitului pe veniturile realizate în România de persoane juridice nerezidente.

Societatea a considerat că veniturile obținute din exploatarea în trafic internațional a vehiculelor rutiere sunt impozabile numai în statul contractant în care transportatorul își are sediul, invocând în susținere prevederile art. 8.3 din Convenția pentru evitarea dublei impuneri încheiată între România și Italia.

Societatea a susținut că momentul în care nerezidentul poate prezenta certificatul de rezidență fiscală a fost reglementat prin Decizia Comisiei centrale fiscale nr. 2/2005 respectiv: „oricând în cadrul termenului de prescripție.”

La art. 8.3 din Convenția pentru evitarea dublei impuneri între România și Italia, ratificată prin Decretul nr. 82/1977 prevede că beneficiile obținute din exploatarea în trafic internațional a vehiculelor feroviare sau rutiere sunt impozabile numai în statul contractant, în care este situat sediul conducerii efective a întreprinderii.

La art.118 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se arată că în înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție, care se aplică asupra acelui venit, potrivit alin. (2). În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impozitare mai favorabile.

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

Totodată, prin Ordinul ministrului Finanțelor publice nr. 1445/2005 privind aprobarea Deciziei fiscale nr. 2/2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, convențiile de evitare a dublei impuneri și probleme de procedura fiscală, la pct. 2 se specifică că în baza convențiilor de evitare a dublei impuneri, coroborat 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.”

Având în vedere prevederile legale prezentate mai sus, rezultă că pentru a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, încheiată de

România cu statul de rezidență al beneficiarilor veniturilor din transportul internațional, în cazul de față cu Italia, nerezidenții aveau obligația de a prezenta, în termenul de prescripție, certificatele de rezidență fiscală valabile, care să ateste că sunt persoane rezidente ale statului respectiv.

Rezultă că dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri este atestat de certificatele de rezidență fiscală iar aceste înscrisuri oficiale eliberate de autoritățile fiscale din țările de rezidență ale beneficiarilor de venituri probează rezidența fiscală a firmelor care au realizat venituri din România.

Potrivit constatărilor din raportul de inspecție fiscală, în timpul reverificării societatea reclamanta a prezentat certificatele de rezidență fiscală traduse și legalizate pentru societățile „ SNC A” SRL, „ CLD” și „ T” Italia însă aceste certificate nu au îndeplinit condițiile prevăzute de Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește certificatul depus pentru societatea „ CLD” Italia, menționează că organele de inspecție fiscală în mod corect au considerat că acest document nu întrunește cerințele de la punctul 15 alin. 1² din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal unde se arată: 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 se 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. Întrucât certificatul depus nu îndeplinește condițiile prevăzute de lege consideră că nu îi sunt aplicabile prevederile convenției de evitare a dublei impuneri între România și Italia. Din conținutul acestui certificat rezultă doar faptul că societatea respectivă a fost „ în mod regulat” înregistrată la biroul din P aparținând de Circumscripția Financiară din aceeași localitate italiană.

Din documentele existente la dosarul cauzei și a prevederilor legale mai sus invocate, pentru perioada cuprinsă între 01.01.2004-30.06.2007 organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea reclamantă X S.R.L. datorează impozit pe venitul obținut de persoane juridice nerezidente în sumă delei pentru societățile „ A”. „ E SpA Italia” și „ C L D”, societăți care au prestat servicii de transport al căror beneficiar a fost SC. X S.R.L. și pentru care nu au fost prezentate certificatele de rezidență fiscală sau certificatul prezentat nu îndeplinește condițiile prevăzute de lege cum este cazul societății C L D, iar pentru neplata la termenul legal al acestuia au fost calculate majorări de întârziere în sumă delei și penalități de întârziere în suma delei.

Astfel, conform prevederilor art. 32 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare citate mai sus coroborate cu prevederile pct. 12.1 lit. a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pentru suma totală delei reprezentândlei impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente,lei majorări de întârziere șilei penalități de întârziere aferente, contestația în mod corect a fost respinsă de organele competente.

Analizând actele dosarului, criticile recurențelor prin prisma dispozițiilor art. 304 din Codul de procedură civilă și examinând cauza sub toate aspectele, conform art. 304¹ din Codul de procedură civilă, **Curtea de Apel constată următoarele:**

Curtea reține că prezentul litigiu a fost determinat de impunerea de către Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad în sarcina reclamantei S.C. X S.R.L. a impozitului pe veniturile realizate din România de transportatori nerezidenți, organele fiscale imputând reclamantei încălcarea prevederilor art. 115 alin. 1 lit. n), art. 116 alin. 1, alin. 2 lit. c și alin. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În fapt, Curtea constată că în perioada 18.03.2004 - 05.05.2005, S.C. X S.R.L. a efectuat plăți în valută reprezentând contravaloarea unor servicii de transport internațional înscrise în facturi externe.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a calculat, reținut și achitat impozitul pe veniturile realizate din România de transportatori nerezidenți, încălcând prevederile art. 115 alin. 1 lit. n), art. 116 alin. 1, alin. 2 lit. c și alin. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare și au procedat la calculul impozitului pe veniturile realizate în România de persoane juridice nerezidente.

Instanța de fond a reținut că reclamanta avea obligația de a calcula, reține și achita impozitul pe veniturile realizate din România de transportatori nerezidenți,

Cu privire la dispozițiile legale incidente în cauză. Curtea reține că,

Conform art. 113 Cod fiscal, „nerezidenții care obțin venituri impozabile din România au obligația de a plăti impozit conform prezentului capitol și sunt denumiți în continuare contribuabil.

Potrivit art. 115 alin. 1 lit. n) Cod fiscal, „veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:

n) venituri din transportul internațional aerian, naval, feroviar sau rutier, ce se desfășoară între România și un stat străin”.

Curtea reține că textul art. 115 alin. 1 lit. n) Cod fiscal a fost abrogat prin Legea nr. 163/2005, privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 138/2004 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, lege publicată în Monitorul Oficial, 466 din 1 iunie 2005, însă reglementarea respectivă a fost în vigoare în perioada 18.03.2004 - 05.05.2005, în care au fost efectuate transporturile în litigiu în beneficiul reclamantei S.C. X S.R.L.

Conform art. 116 alin. 1 Cod fiscal, „impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se plătește la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.

Pe de altă parte, cu privire la coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, art. 118 alin. 1 Cod fiscal prevede că „în înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, 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 în situația în care sunt cote diferite de impozitare în legislația internă sau în convențiile de evitare a dublei impuneri, se aplică cotele de impozitare mai favorabile. Dacă un contribuabil este rezident al unei țări din Uniunea Europeană, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de acel contribuabil din România este cota mai favorabilă prevăzută în legislația internă, legislația Uniunii Europene sau în convențiile de evitare a dublei impuneri. Legislația

Uniunii Europene se aplică în relația României cu statele membre ale Uniunii Europene sau ale Asociației Europene a Liberului Schimb".

Conform a arătat că. 118 alin. 2 Cod fiscal, „pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, 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, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene. Dacă certificatul de rezidență fiscală, respectiv declarația ce va indica calitatea de beneficiar nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală și, după caz, a declarației prin care se indică calitatea de beneficiar se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri sau ale legislației Uniunii Europene și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție. În acest sens, certificatul de rezidență fiscală trebuie să menționeze că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, într-un stat al Uniunii Europene sau al Asociației Europene a Liberului Schimb pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Calitatea de beneficiar în scopul aplicării legislației Uniunii Europene va fi dovedită prin certificatul de rezidență fiscală și, după caz, declarația pe propria răspundere a acestuia de îndeplinire cumulativă a condițiilor referitoare la: perioada minimă de deținere, condiția de participare minimă în capitalul persoanei juridice române, încadrarea în una dintre formele de organizare prevăzute în titlul II sau titlul V, după caz, calitatea de contribuabil plătitor de impozit pe profit sau un impozit similar acestuia, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări. 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".

În privința convenției încheiate între România și Italia, Curtea amintește că, potrivit art. 15 din Decretul Consiliului de Stat nr. 82 din 15 aprilie 1977, pentru ratificarea unor tratate internaționale, publicat în Buletinul Oficial nr. 34-35 din 23 aprilie 1977, se ratifică Convenția dintre 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 și Protocolul adițional la aceasta convenție, semnate la București la 14 ianuarie 1977.

Conform art. 8 paragraful 3 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, "beneficiile obținute din exploatarea în trafic internațional a vehiculelor feroviare sau rutiere sunt impozabile numai în statul contractant în care este situat sediul conducerii efective a întreprinderi.

Art. 25 din Convenție determină metoda pentru evitarea dublei impuneri astfel: dacă un rezident italian posedă elemente de venit care sunt impozabile în România, Italia, în calcularea propriilor impozite pe venit specificate, poate include în baza impozabilă a acestora menționatele elemente de venit, caz în care Italia trebuie să deducă din impozitele respectiv cel pe venit plătit în România, fără ca suma deducerii să depășească cota de impozit italian atribuibilă menționatele elemente de venit în proporția în care ele participă la formarea venitului global.

Examinând legalitatea sentinței civile recurate. Curtea observă că litigiul a fost generat de refuzul autorităților fiscale de a recunoaște efectele unor certificate de rezidență fiscală depuse de reclamantă cu privire la societățile italiene de transport cărora reclamanta le-a plătit sumele de bani din care ar fi trebuit să rețină impozitul pe venitul obținut de acești nerezidenți în România.

Astfel, Curtea constată că autoritățile fiscale au reținut caracterul impozabil al veniturilor obținute în România de societățile E SpA Italia, A și (CLD) Italia.

Cu privire la situația societății (CLD) Italia, Curtea reține că reclamanta s-a prevalat de certificatul eliberat de Circumscripția Financiară P la 15.09.2008 (atașat la fila 17-18 din dosarul Tribunalului Arad), care atestă faptul că societatea CLD SRL care exercită activitatea de expediționări și agenții de operațiuni vamale, cu sediul în P este în mod regulat înregistrată la acest birou, iar începutul activității acesteia a fost la 20.01.1990.

Referitor la aceeași societate, reclamanta a prezentat anterior organului fiscal certificatul de rezidență fiscală eliberat de Circumscripția Financiară - Biroul din P la 29.07.2008, (atașat la fila 42-43 din dosarul Tribunalului Arad), ce atestă că CLD SRL, cu sediul în Italia, localitatea P este în mod fiscal rezidentă în Italia fără a preciza momentul începerii rezidenței fiscale, precum a procedat Circumscripția Financiară - Biroul B 2 în cazul societății A SRL.

Astfel, la 12.06.2008, acest birou a eliberat atestatul de rezidență prin care confirmă faptul că societatea respectivă are rezidență în Italia pentru anul 2005 conform art. 4 din Convenția încheiată de Italia și România pentru evitarea dublei impozitări asupra veniturilor; atestatul de rezidență prin care confirmă faptul că A Italia SRL are rezidență în Italia pentru anul 2006 conform art. 4 din Convenția încheiată de Italia și România pentru evitarea dublei impozitări asupra veniturilor; atestatul de rezidență prin care confirmă faptul că A Italia SRL are rezidență în Italia pentru anul 2007 conform art. 4 din Convenția încheiată de Italia și România pentru evitarea dublei impozitări asupra veniturilor.

Instanța de fond a apreciat că aceeași formă a certificatului de rezidență fiscală trebuia prezentat de reclamantă pentru a se putea prevala de dispozițiile convenției de înlăturare a dublei impuneri și pentru CLD SRL.

Instanța de fond a considerat că esențiale pentru stabilirea valabilității certificatului de rezidență fiscală prezentat de reclamant sunt dispozițiile art. 118 alin. 1 ultima frază din Codul Fiscal: *„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”*. Astfel, pentru a fi valabil, certificatul prezentat de reclamantă trebuie să cuprindă mențiunea anului pentru care certifică rezidența fiscală în statul cu care se invocă existența convenției de evitare a dublei impuneri. Din moment, ce venitul a fost realizat de CLD în anul 2005, certificatul de care se prevalează reclamanta trebuia să cuprindă mențiunea că această societate a fost înregistrată ca plătitoare a impozitului pe venit în Italia în anul 2005, astfel cum sunt redactate certificatele de rezidență fiscală eliberate de Circumscripția financiară - Biroul B 2. în consecință, nici unul dintre cele două certificate (din 29.07.2008 și 15.09.2008) prezentate de reclamantă organului fiscal nu constituie certificate de rezidență fiscală, în sensul prevederilor legale de mai sus.

Sub acest aspect, Curtea reține că în recurs, reclamanta a depus certificatul de rezidență fiscală eliberat de Circumscripția Financiară - Biroul din P la 28.09.2009 (atașat la filele 12-13 din dosarul Curții de Apel Timișoara), care atestă că pentru anii 2004 și 2005, societatea CLD SRL este supusă în Italia la plata impozitelor pe venit.

Având în vedere mențiunile din cele trei certificate prezentate de reclamantă cu privire la (CLD) Italia, Curtea reține că această societate a fost înregistrată din punct de vedere fiscal în Italia în perioada în care a obținut veniturile în litigiu, respectiv în anii 2004 și 2005.

Prin urmare, în privința societății (CLD) Italia, se impune constatarea că veniturile obținute de aceasta în România sunt impozabile în Italia, reclamanta neavând obligația de a calcula și reține impozitul datorat de această societate conform prevederilor din Codul fiscal român.

Cu privire la situația societății A. Curtea reține că în recurs, reclamanta a depus certificatul de rezidență fiscală eliberat de Circumscripția Financiară - Biroul din V 1 la 22.07.2009, (atașat la filele 5-6 din dosarul Curții de Apel Timișoara), care atestă că această societate este rezidentă în Italia pentru anul 2004.

Prin urmare, și în privința societății A, se impune constatarea că veniturile obținute de aceasta în România sunt impozabile în Italia, reclamanta neavând obligația de a calcula și reține impozitul datorat de această societate conform prevederilor din Codul fiscal român.

Cu privire la situația societății E SpA Italia. Curtea constată că reclamanta nu a depus niciun act care să ateste rezidența fiscală în Italia.

Curtea reamintește dispozițiile art. 118 alin. 1 Cod fiscal, conform cărora *„pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, nerezydentul 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, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene. Dacă certificatul de rezidență fiscală, respectiv declarația ce va indica calitatea de beneficiar nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. Potrivit acestei ultime dispoziții, în cazul neprezentării certificatului de rezidență fiscală, devin incidente dispozițiile din Titlul V, referitoare la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România.*

În consecință, Curtea reține că în privința societății E SpA Italia, reclamanta avea obligația de a calcula, de a reține și de a vira impozitul aferent sumelor obținute în România de această societate.

Având în vedere cele arătate mai sus, față de înscrisurile noi prezentate instanței de recurs, în conformitate cu art. 312 alin. 1 și 3 Cod de Procedură Civilă, apreciind că este întemeiat recursul formulat de reclamanta S.C. X S.R.L. împotriva sentinței civile nr.....2009, pronunțată de Tribunalul Arad în dosar nr./2009, Curtea îl va admite.

În consecință, Curtea, rejudecând cauza, va modifica sentința civilă nr.....2009 a Tribunalului Arad în sensul că va admite

în parte acțiunea formulată de reclamanta S.C. X S.R.L. în contradictoriu cu pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad.

Curtea va anula în parte Decizia de impunere nr.....2008, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii din cadrul Direcției Generale a

Finanțelor Publice Arad, precum și punctul 2 din dispozitivul Deciziei nr..... 2008 emisă de Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Arad.

Astfel, Curtea va desființa parțial Decizia de impunere nr.și Decizia nr.....2008 cu privire la sumele stabilite cu titlul de impozit suplimentar pe veniturile obținute în România de nerezidenți - persoane juridice nerezidente aferente veniturilor obținute de societățile A și (CLD) Italia.

Curtea va desființa Decizia de impunere nr.....2008 și Decizia nr..... 2008 și cu privire la majorările de întârziere și penalitățile calculate la impozitul suplimentar aferent veniturilor obținute de societățile A & C SNC și (CLD) S.R.L., având în vedere caracterul accesoriu al acestora în raport cu debitul principal, în privința căruia Curtea a reținut că nu este datorat de reclamantă.

Curtea va respinge, totodată, acțiunea reclamantei cu privire la sumele stabilite cu titlul de impozit suplimentar pe veniturile obținute în România de nerezidenți - persoane juridice nerezidente aferente veniturilor obținute de societatea E SpA Italia, precum și pentru majorările de întârziere și penalitățile calculate la impozitul suplimentar aferent veniturilor obținute de societatea E SpA Italia.

Având în vedere dispozițiile art. 274 alin. 1 Cod de Procedură Civilă, conform cărora „*partea care cade în pretențiuni va fi obligată, la cerere, să plătească cheltuielile de judecată*”, ținând seama că s-a constatat caracterul fondat al recursului, Curtea va obliga pârâta la plata cheltuielilor judiciare efectuate de reclamantă în recurs, respectiv la plata sumei de RON, reprezentând contravaloarea onorariului de avocat, conform chitanțelor atașate la filele 26 și 27 din dosarul de recurs.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE**

Admite recursul formulat de reclamanta S.C. X S.R.L. împotriva sentinței civile nr....., pronunțată de Tribunalul Arad în dosar nr.2009.

Modifică sentința civilă recurată.

Admite în parte acțiunea formulată de reclamanta **S.C. X S.R.L.** cu sediul înjud.Arad, în contradictoriu cu pârâta **Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad**, cu sediul în Arad, str....., jud. Arad.

Anulează în parte Decizia de impunere nr.....2008, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Arad, precum și punctul 2 din dispozitivul Deciziei nr.....2008 emisă de Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Arad.

Desființează parțial Decizia de impunere nr.....2008 și Decizia nr.....2008 cu privire la sumele stabilite cu titlul de impozit suplimentar pe veniturile obținute în România de nerezidenți - persoane juridice nerezidente aferente veniturilor obținute de societățile A și (CLD) Italia.

Desființează Decizia de impunere nr.....2008 și Decizia nr.....2008 cu privire la majorările de întârziere și penalitățile calculate la impozitul suplimentar aferent veniturilor obținute de societățile A& C SNC și (CLD) S.R.L..'

Respinge acțiunea reclamantei cu privire la sumele stabilite cu titlul de impozit suplimentar pe veniturile obținute în România de nerezidenți - persoane juridice nerezidente aferente veniturilor obținute de societatea E SpA Italia, precum și pentru majorările de întârziere și penalitățile calculate la impozitul suplimentar aferent veniturilor obținute de societatea E SpA Italia.

Obligă pârâta intimată la plata sumei de lei către reclamanta recurentă, cu titlul de cheltuieli de judecată.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședința publică din