

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad a fost sesizata de catre Activitatea de Control Fiscal Arad prin adresa, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad asupra contestatiei formulate de societatea "X".

Societatea petenta formuleaza contestatie împotriva raportului de inspectie fiscala încheiat de catre organe de control din cadrul Activitatii de Control Fiscal Arad si împotriva Deciziei de impunere emisa de Activitatea de Control Fiscal Arad solicitând anularea partiala a acestora.

Referitor la capatul de cerere din contestatia formulata de S.C. "X" S.R.L. împotriva punctului III.2 din Raportul de inspectie fiscala încheiat de catre organe din cadrul Activitatii de Control Fiscal Arad, aratam urmatoarele:

In drept, Codul de Procedura Fiscala prevede:

ART. 82

“ Stabilirea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declaratie fiscala, in conditiile art. 79 alin. (2) si art. 83 alin. (4);

b) prin decizie emisa de organul fiscal, in celelalte cazuri.”

ART. 83

“ Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de cate ori acesta modifica baza de impunere.

(2) Pentru creantele administrate de Ministerul Finantelor Publice prin Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin ordin al ministrului finantelor publice se pot stabili si alte competente pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspectiei fiscale.

(3) Decizia de impunere se emite, daca este necesar, si in cazul in care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 86.[...]

ART. 84

“Forma si continutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie sa indeplineasca conditiile prevazute la art. 42. [...]”

coroborat cu art. 106 din HG nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

“ART. 106

Raportul privind rezultatul inspectiei fiscale

(1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat într-un raport scris, in care se vor prezenta constatările inspectiei, din punct de vedere factic si legal.

(2) Daca, ca urmare a inspectiei, se modifica baza de impunere, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi comunicat in scris contribuabilului.[...]

Norme metodologice:

106.1. Rezultatul inspectiei fiscale generale sau partiale va fi consemnat intr-un raport de inspectie fiscala.

106.2. La raportul privind rezultatele inspectiei fiscale se vor anexa, ori de cate ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale incheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate si/sau incrucisate si orice alte acte.

106.3. Raportul de inspectie fiscala se semneaza de catre organele de inspectie fiscala, se verifica si se avizeaza de seful de serviciu. Dupa aprobarea raportului de catre conducatorul organului de inspectie fiscala, se va emite decizia de impunere de catre organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul si continutul raportului privind rezultatul inspectiei fiscale se aproba prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.”

Competenta de solutionare conferita de art. 174 si urmatoarele din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, este limitata astfel:

"ART. 174

Posibilitatea de contestare

(1) *Impotriva titlului de creanta, precum si împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. (...)*

(3) *Baza de impunere si impozitul, taxa sau contributia stabilite prin decizie de impunere se contesta numai împreuna.*

(4) *Pot fi contestate în conditiile alin. (3) si deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contributii sau alte sume datorate bugetului general consolidat.*

(5) *In cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 86 alin. 1, contestatia se poate depune de orice persoana care participa la realizarea venitului.*

(6) *Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”.*

Având în vedere ca raportul de inspectie fiscala pe care societatea petenta îl contesta este raportul în care au fost prezentate constatările inspectiei, din punct de vedere faptic si legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozitiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedura fiscala, republicat, Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Arad se va pronunta asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisa în baza raportului de inspectie fiscala, în situatia în care, în Ordinul nr. 1.109 din 22 iulie 2004 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala" se precizeaza expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

“La prezenta Decizie de impunere se anexeaza Raportul de inspectie fiscala care, împreuna cu anexele, contine pagini. In conformitate cu art. 174 si art. 176 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, împotriva masurilor dispuse prin prezenta se poate face contestatie, care se depune, in termen de 30 zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sanctiunea decaderii. Prezenta reprezinta titlu de creanta si devine executoriu in conditiile legii.”

In conditiile în care Decizia de impunere este titlu de creanta care devine executoriu, aceasta fiind opozabila societatii petente si aceasta este cea care produce efecte fata de petenta, nu raportul de inspectie fiscala în care doar sunt consemnate constatările inspectiei fiscale, pentru capatul de cerere privind contestatia formulata de S.C. "X" S.R.L. împotriva punctului III.2 din raportul de inspectie fiscala încheiat, contestatia urmeaza a fi respinsa ca inadmisibila.

Referitor la capatul de cerere din contestatia formulata de S.C. "X" S.R.L. împotriva punctelor a), b) si c) din Decizia de impunere emisa de Activitatea de Control Fiscal Arad, s-au retinut urmatoarele:

Suma totala contestata de societatea petenta reprezinta:

- impozit pe veniturile realizate din România de persoane juridice nerezidente stabilit suplimentar de organele de control;
- dobânzi aferente impozitului pe veniturile realizate din România de persoane juridice nerezidente stabilit suplimentar de organele de control;
- penalitati de întârziere de 0,5% aferente impozitului pe veniturile realizate din România de persoane juridice nerezidente stabilit suplimentar;
- penalitati de întârziere de 10% aferente impozitului pe veniturile realizate din România de persoane juridice nerezidente stabilit suplimentar.

Contestatia a fost depusa în termenul legal de depunere prevazut de art. 176 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Contestatia a fost semnata de reprezentantul legal al petentei si stampilata cu stampila societatii, asa dupa cum prevede art. 175 alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Fiind îndeplinita procedura de forma, s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei:

I. Societatea comerciala "X" S.R.L. formuleaza contestatie împotriva Deciziei de impunere emisa de Activitatea de Control Fiscal Arad solicitând anulara partiala a punctelor a), b) si c) din Decizia de impunere, invocând în sustinerea contestatiei urmatoarele motive:

- inspectorii din cadrul ACF Arad au stabilit ca societatea are de plata suma reprezentând debit suplimentar si accesorii aferente la impozitul pe veniturile realizate din România de persoane juridice nerezidente, generate de dobânzile platite în urma încheierii unor contracte de leasing cu societati din Germania si din Suedia;

- pentru veniturile realizate de societatile din Austria, societatea sustine ca sunt aplicabile prevederile Decretului nr. 254/1978 care ratifica conventia dintre Republica Socialista România si Republica Austria pentru evitarea dublei impuneri asupra veniturilor si averii. Petenta citeaza prevederile art. 11 si art. 25 din Conventia de evitare a dublei impuneri încheiata între tara noastra si Republica Austria si afirma ca, în conditiile în care a prezentat organelor de control certificatele de rezidenta fiscala a societatilor cu care a încheiat contractele de leasing care au fost eliberate de autoritatea fiscala din tara de rezidenta a finantatorilor pentru a-i justifica neimpozitarea în Romania a veniturilor realizate din România si care se refera la dobânda si comisionul aferente contractelor de leasing, considera ca nu datoreaza impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, împreuna cu dobânzile si penalitatile aferente;

- în ceea ce priveste venitul realizat din România de catre o societate din Germania, petenta considera ca îi sunt aplicabile prevederile Conventiei încheiate între Republica Socialista România si Republica Federala Germania privind evitarea dublei impuneri asupra veniturilor si averii, ratificata de România prin Decretul nr. 625/1973 pentru ratificarea unor tratate internationale precum si prevederile Conventiei dintre România si Republica Federala Germania semnata la Berlin la 04.07.2001. Având în vedere ca societatea a prezentat organelor de control certificatul de rezidenta fiscala a societatii cu care a încheiat contractul de leasing, considera ca îi sunt aplicabile prevederile art. 10 din conventia mai sus citata precum si prevederile art. 12 alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 83/1998, cu modificarile si completarile ulterioare si nu datoreaza suma reprezentând impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;

- în legatura cu venitul realizat în România de catre o societate din Suedia, petenta considera ca îi sunt aplicabile prevederile Decretului nr. 432/1978 privind ratificarea Conventiei de evitare a dublei impuneri încheiata între Guvernului României si Guvernul

Suediei si în raport cu prevederile art. 11 pct. 1 si cu înscrierile depuse la dosar - certificatele de rezidenta fiscala - prin care s-a dovedit ca persoana juridica nerezidenta este impozitata pentru veniturile realizate din România în tara în care este rezidenta, petenta considera ca nu datoreaza impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, împreuna cu dobânzile si penalitatile aferente;

- petenta arata ca, practica judiciara în spete similare - Curtea de Apel Timisoara si Inalta Curte de Casatie si Justitie- considera ca dobânzile rezultate din contractele de leasing se impun numai în statul de rezidenta al persoanei juridice straine.

Fata de cele prezentate, societatea petenta solicita admiterea contestatiei formulate si anulara partiala a deciziei atacate.

II. Verificarea societatii petente s-a facut în vederea solutionarii decontului de taxa pe valoarea adaugata cu suma negativa, cu optiune de rambursare depus si înregistrat la Administratia Finantelor Publice a Municipiului Arad prin care s-a solicitat rambursarea sumei reprezentând taxa pe valoarea adaugata de rambursat rezultata din decontul de taxa pe valoarea adaugata aferent lunii februarie 2005.

Verificarea privind modul de calcul, retinere si virare a impozitului pe veniturile realizate din România de persoane nerezidente, s-a efectuat prin sondaj în conformitate cu O.G. nr. 83/1998 cu modificarile si completarile ulterioare pentru perioada 01.01.2003 - 31.12.2003 respectiv conform titlului V din Legea 571/2003 pentru perioada 01.01.2004 - 30.04.2005.

Din verificarea efectuata, s-a constatat ca în perioada 01.01.2003 - 30.04.2005, SC "X" SRL a efectuat plati în valuta reprezentând dobânzi respectiv comisioane, taxa de management, în baza unor contracte de leasing încheiate cu parteneri externi din Austria, din Germania si din Suedia.

Conform prevederilor art. 2 alin. 1 lit. a). din O.G. nr. 83/1998 coroborat cu prevederile OMFP 635/2002 pentru perioada 01.01.2003 - 31.12.2003, organele de control au considerat ca SC "X" SRL avea obligatia de a calcula, retine si vira o cota de 10% din sumele în valuta platite partenerilor externi reprezentând contravaloarea dobânzilor aferente contractelor de leasing. Pentru perioada 01.01.2004 - 30.04.2005, conform prevederilor art. 116 alin. 2 lit. c). din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, societatea avea obligatia de a calcula, retine si vira o cota de 15% din sumele în valuta platite partenerilor externi reprezentând contravaloarea dobânzilor aferente contractelor de leasing.

Tinând cont de prevederile art. 12 alin. 1 din O.G. nr. 83/1998 cu modificarile si completarile ulterioare respectiv prevederile art. 118 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si de faptul ca societatea a prezentat certificatele de rezidenta fiscala ale beneficiarilor de venituri din România, organele de inspectie fiscala au aplicat pentru perioada 01.01.2003 - 30.04.2005 cota de impozit de 10% asupra sumelor în valuta reprezentând dobânzi.

În ceea ce priveste comisioanele platite nerezidentilor (taxa de management aferenta contractelor de leasing) societatea avea obligatia de a calcula, retine si vira o cota de 15% din sumele achitate conform prevederilor art. 2 alin. 1 lit. c). din O.G. nr. 83/1998 cu modificarile si completarile ulterioare pentru perioada 01.01.2003 - 31.12.2003, respectiv art. 116 alin. 2 lit. c din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare pentru perioada 01.01.2004 - 30.04.2005.

În considerarea prevederilor art. 12 alin. 1 din O.G. nr. 83/1998 cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu art. 118 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si tinând cont de faptul ca societatea a prezentat certificatele de rezidenta fiscala ale beneficiarilor de venituri din România, organele de inspectie fiscala au

aplicat pentru perioada 01.01.2003 - 30.04.2005 cota de impozit de 10% (prevazuta de conventiile de evitare a dublei impuneri încheiate între România si celelalte state contractante) asupra sumelor în valuta reprezentând comisioane (taxa de management).

Fata de cele prezentate mai sus, organele de control au stabilit în sarcina societatii petente un impozit pe veniturile realizate din România de persoane juridice nerezidente.

Pentru neplata la termen a impozitului stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala, au fost calculate conform prevederilor art. 6 alin. 2 din O.G. 83/1998 coroborat cu art.13 din O.G. nr. 11/1996 cu modificarile si completarile ulterioare si art. 115 din O.G. nr. 92/2003 republicata, dobânzi de întârziere pâna la data de 15.06.2005.

De asemenea, neachitarea la termen a impozitului pe veniturile realizate din Romania de persoane nerezidente a fost sanctionata de organele de inspectie fiscala în conformitate cu prevederile art. 13.1 alin. 3 din O.G. nr. 11/1996 modificata si completata prin O.G.26/2001 coroborat cu art. 14 alin. 1 din O.G. nr. 61/2002 si art. 119 din O.G. nr. 92/2003 republicata cu penalitate, iar neretinerea si nevirarea într-un termen mai mare de 30 de zile a impozitului pe veniturile realizate din România de persoane nerezidente a fost sanctionata conform prevederilor art. 13 ^ 1 si art. 17 din O.G. nr. 61/2002 cu o penalitate de 10% din suma neretinita si nevirata.

III Având în vedere contestatia formulata de societatea petenta, motivele invocate de petitionara si prevederile actelor normative în vigoare, se retine ca Ministerul Finantelor Publice prin Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad este investit a se pronunta daca, pentru platile efectuate la extern, reprezentând dobânzi si comisioane respectiv taxa de management, în baza contractelor de leasing financiar încheiate cu persoane juridice nerezidente, societatea petenta avea obligatia de a retine, prin stopaj la sursa si de a vira la buget impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente respectiv daca pentru neplata la termenul legal al acestuia societatea datoreaza dobânzi si penalitati de întârziere aferente.

În fapt, în perioada 01.01.2003 - 30.04.2005, SC "X" SRL a efectuat plati în valuta reprezentând dobânzi si comisioane respectiv taxa de management, în baza unor contracte de leasing încheiate cu parteneri externi din Austria, din Germania si din Suedia.

Societatea petenta a prezentat organelor fiscale cu ocazia inspectiei efectuate certificatele de rezidenta fiscala ale beneficiarilor de venituri din România din Austria, din Germania si din Suedia.

In drept, pentru perioada 01.01.2003 - 31.12.2003, în conformitate cu prevederile Ordonantei Guvernului nr. 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din Romania de persoane fizice si persoane juridice nerezidente:

“ ART. 1

(1) Veniturile realizate de orice persoana fizica sau persoana juridica nerezidenta din activitati desfasurate pe teritoriul Romaniei sau din operatiuni efectuate cu persoane juridice romane ori cu alte entitati autorizate sa functioneze pe teritoriul Romaniei, precum si cu persoane fizice romane autorizate sa desfasoare, pe cont propriu, activitati producatoare de venit sunt supuse impozitului stabilit prin prezenta ordonanta, indiferent daca sumele sunt incasate in Romania sau în strainatate.[...]

ART. 2

(1) Impozitul datorat de nerezidenti pentru veniturile realizate din România se calculează, se retine și se vărsa de către plătitorii de venituri prin aplicarea următoarelor cote de impozit:

a) 10% pentru veniturile din dobânzi plătite nerezidentilor, cu excepția dobânzilor plătite acestor persoane de băncile înregistrate în România pentru depozitele la vedere și la termen, pentru certificatele de depozit, precum și cele aferente oricărui instrument de economisire al acestora; [...]

c) 15% pentru veniturile provenind din prestări de servicii de orice natura, precum și din consultații medicale și operații chirurgicale. Aceste prevederi se aplica numai în cazul în care asemenea activități au loc efectiv în România și dacă nu se desfășoară prin intermediul unei baze fixe sau al unui sediu permanent, situat pe teritoriul României;

(2) Impozitul reglementat prin prezenta ordonanță se calculează prin aplicarea cotelor menționate la art. 2 alin. (1) asupra veniturilor brute plătite nerezidentilor, transformate în lei la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Natională a României, din ziua precedentă celei în care plătitorul de venit a efectuat ordonanțarea plății către nerezident.”

La art. 12 din Ordonanța Guvernului nr. 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și persoane juridice nerezidente, se arată:

ART. 12

“ (1) În situația în care există convenții pentru evitarea dublei impuneri, sunt aplicabile prevederile acelor convenții, coroborate cu prevederile art. 5.

(2) Pentru aplicarea prevederilor convențiilor de evitare a dublei impuneri, beneficiarul venitului va prezenta organelor fiscale din România certificatul de rezidență fiscală, eliberat de organul fiscal din țara de rezidență, prin care să se ateste că este rezident al statului respectiv și că îi sunt aplicabile prevederile convenției de evitare a dublei impuneri.”

Decretul nr. 254 din 10 iulie 1978 pentru ratificarea Convenției între Republica Socialistă România și Republica Austria privind evitarea dublei impuneri asupra veniturilor și averii prevede la art. 11 următoarele:

ART. 11

“ Dobinzi

1. Dobinzile provenind dintr-un stat contractant plătite unui rezident al celuilalt stat contractant sînt impozabile în acest celălalt stat contractant.

2. Totuși, aceste dobinzi pot fi impuse în statul contractant din care provin, în conformitate cu legislația acestui stat; impozitul astfel stabilit nu poate depăși 10% din suma dobinzilor.

3. Dispozițiile paragrafului 2 nu se aplica la dobinzile pentru creditele acordate sau garantate direct sau indirect de către un stat contractant, de o subdiviziune administrativ-teritorială sau de o persoană de drept public a acestui stat și pentru creditele acordate direct de către o bancă.

4. Termenul dobinzi folosit în prezentul articol indica veniturile din efecte publice, din obligațiuni, însoțite sau nu de garanții ipotecare sau de o clauză cu participare la beneficii și din creanțe de orice natura, precum și orice alte venituri asimilate veniturilor din sume împrumutate de legislația fiscală a statului contractant din care provin veniturile.

5. Dispozițiile paragrafelor 1 și 2 nu se aplica beneficiarul dobinzilor, rezident al unui stat contractant, are în celălalt stat contractant, din care provin dobinzile, un sediu stabil de care sînt legate efectiv creanțele generatoare de dobinzi. În acest caz se aplica prevederile art. 7.

6. Dobinzile sînt considerate ca provenind dintr-un stat contractant cînd debitorul este acest stat, o subdiviziune administrativ-teritorială, o colectivitate locală sau un rezident din acest stat. Cu toate acestea, dacă plătitorul dobinzilor, fie ca este sau nu rezident al unui stat contractant, are într-unul din statele contractante un sediu stabil pentru care operațiunea generatoare de dobinzi a fost contractată și care suporta sarcina acestor dobinzi, dobinzile

menționate sînt considerate ca provenind din statul contractant în care este situat sediul stabil.

7. Dacă, datorită relațiilor speciale existente între debitor și creditor sau a relațiilor pe care și unul și celălalt le întrețin cu terțe persoane, suma dobinzilor plătite, ținînd cont de creanța pentru care ele sînt vărsate, depășește pe aceea asupra căreia ar fi convenit debitorul și creditorul în lipsa unor astfel de relații, dispozițiile prezentului articol se aplică numai la aceasta ultima sumă. În acest caz, partea excedentară a plăților rămîne impozabilă conform legislației fiecărui stat contractant și ținînd cont de celelalte dispoziții ale prezentei convenții.

Decretul nr. 625 din 21 noiembrie 1973 pentru ratificarea Convenției dintre Republica Socialistă România și Republica Federală Germania privind evitarea dublei impuneri asupra veniturilor și averii prevede la art. 10:

“ART. 10

Dobinzi

(1) Dobinzile provenind dintr-un stat contractant și plătite unei persoane care are reședința în celălalt stat contractant pot fi impuse în acest celălalt stat contractant.

(2) Aceste dobinzi pot fi însă impuse și în statul contractant din care provin, în conformitate cu legislația acestui stat, dar impozitul astfel stabilit nu poate depăși 10 la suta din suma dobinzilor.

(3) Termenul dobinzi, folosit în prezentul articol, înseamnă veniturile din împrumuturi publice, din titluri de obligațiuni, indiferent dacă sînt cu participare la beneficii sau garantate ipotecar, veniturile care provin din creanțe de orice natură, precum și toate celelalte venituri care sînt asimilate, de legislația fiscală a statului din care provin, cu veniturile din împrumuturi.

(4) Prevederile paragrafelor 1 și 2 nu se aplică cînd beneficiarul dobinzilor, rezident al unui stat contractant, are în celălalt stat contractant din care provin dobinzile un sediu stabil și creanța pentru care se plătesc dobinzi aparține efectiv aceluși sediu stabil. În acest caz se aplică prevederile articolului 7.

(5) Dobinzile sînt considerate ca provenind dintr-un stat contractant atunci cînd debitorul își are reședința în acel stat. Cu toate acestea, dacă debitorul dobinzilor, indiferent dacă este sau nu rezident al unui stat contractant, are într-un stat contractant un sediu stabil și creanța pentru care se plătesc aceste dobinzi a fost contractată pentru trebuințele aceluși sediu stabil, iar dobinzile se plătesc la acel sediu, aceste dobinzi sînt considerate ca provenind din statul contractant în care este situat sediul stabil.

(6) Dacă între debitor și creditor sau între fiecare dintre ei și o terță persoană există relații speciale și din aceasta cauză dobinzile plătite și evaluate conform creanței de bază depășesc suma pe care debitorul și creditorul ar fi plătit-o fără existența acestor relații, prevederile prezentului articol se aplică numai la aceasta ultima sumă. În acest caz, partea care excede poate fi impusă în conformitate cu legislația fiecărui stat contractant, ținîndu-se seama și de celelalte dispoziții ale prezentei convenții.”

Decretul nr. 432 din 31 octombrie 1978 pentru ratificarea unor tratate internaționale prin care s-a ratificat Convenția dintre Republica Socialistă România și Regatul Suediei pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și avere și Protocolul la aceasta Convenție, încheiate la Stockholm la 22 decembrie 1976 prevede la art. 11:

“ART. 11

Dobinzi

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

2. Totuși, astfel de dobinzi pot fi impuse în statul contractant din care provin și în conformitate cu legislația acelu stat, dar impozitul astfel stabilit nu va depăși 10 la suta din suma dobinzilor.

Autoritățile competente ale statelor contractante vor stabili de comun acord modul de aplicare al acestei limitări.

3. Termenul dobinzi, așa cum este folosit în prezentul articol, înseamnă venituri din efecte publice, din titluri de credit sau obligațiuni, indiferent dacă sînt sau nu garantate ipotecar, indiferent dacă dau sau nu dreptul de participare la beneficii, și din creanțe de orice natura, precum și orice alte venituri pe care legislația fiscală a statului din care provin veniturile le asimilează veniturilor din sume împrumutate.

4. Dispozițiile paragrafelor 1 și 2 nu se vor aplica dacă beneficiarul dobinzilor, fiind rezident al unui stat contractant, are în celălalt stat contractant din care provin dobinzile un sediu permanent de care este legată efectiv creanța de la care provin dobinzile. În acest caz se vor aplica prevederile art. 7.

5. Dobinzile vor fi considerate ca provin dintr-un stat contractant cînd debitorul este acel stat însuși, o subdiviziune administrativă, o autoritate locală sau un rezident al acelu stat. Totuși, cînd persoana plătește dobinzile, fie ca este sau nu rezidență a unui stat contractant, are într-un stat contractant un sediu permanent în legătura cu care a fost contractantă creanța asupra căreia se plătesc dobinzile și care dobinzi sînt suportate de sediul permanent respectiv, atunci astfel de dobinzi sînt considerate ca provin din statul contractant în care este situat sediul permanent.

6. Cînd, datorită unor relații speciale existente între plătitor și primitor sau între ambii și o alta persoana, suma dobinzilor plătite, ținînd cont de creanța pentru care sînt plătite, depășește suma pe care plătitorul și primitorul ar fi convenit-o în lipsa unor astfel de relații, prevederile prezentului articol se vor aplica numai la aceasta ultima suma. În acest caz, partea excedentară a plăților va rămîne impozabilă conform legislației fiecărui stat contractant tinîndu-se cont de celelalte prevederi ale prezentei convenții.”

Fata de prevederile legale mai sus citate, organele de inspectie fiscala în mod corect si legal au procedat la calcularea debitului reprezentand impozit pe veniturile realizate în Romania de persoanele juridice nerezidente, respectiv pentru dobanzile si comisioanele - taxa de management achitate catre societatile din Austria în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (2) din Conventia între Republica Socialistă România si Republica Austria privind evitarea dublei impunerii asupra veniturilor si averii: “*impozitul astfel stabilit nu poate depăși 10% din suma dobinzilor.*”, pentru dobanzile si comisioanele - taxa de management achitate catre firme din Germania în conformitate cu prevederile art. 10 alin. 2 din Convenția dintre Republica Socialistă România și Republica Federala Germania privind evitarea dublei impunerii asupra veniturilor și averii: “(2) *Aceste dobinzi pot fi însă impuse și în stat contractant din care provin, în conformitate cu legislația acestui stat, dar impozitul astfel stabilit nu poate depăși 10 la suta din suma dobinzilor.*” si pentru dobanzile si comisioanele - taxa de management achitate catre societati din Suedia conform art. 11 alin. 2 din Convenția dintre Republica Socialistă România și Regatul Suediei pentru evitarea dublei impunerii cu privire la impozitele pe venit și avere: “ 2. *Totuși, astfel de dobinzi pot fi impuse în statul contractant din care provin și în conformitate cu legislația acelu stat, dar impozitul astfel stabilit nu va depăși 10 la suta din suma dobinzilor.*”

De asemenea, în conformitate cu prevederile Ordinului nr. 635 din 15 mai 2002 pentru aprobarea Precizărilor referitoare la aplicarea convențiilor sau acordurilor de evitare a dublei impunerii, încheiate de România cu diverse state:

“2. Sintagma "impozitul astfel stabilit nu va depăși" sau "impozitul astfel stabilit nu poate depăși" prevăzută la paragraful 2 de la articolele: "Dividende", "Dobanzi", "Comisioane", "Redevante" se aplică întocmai în lipsa unei proceduri exprese din legislația națională de genul celei exemplificate la pct. 1.a) și 1.b), care introduce excepția, respectiv impunerea cu o cota mai mică sau scutirea.

3. Prevederea paragrafului 2 de la articolele: "Dividende", "Dobanzi", "Comisioane", "Redevante", redată prin sintagma: "Totuși, aceste dividende, dobânzi, comisioane, redevante sunt de asemenea impozabile în statul din care provin asemenea venituri cu o cota prevăzută în mod expres prin convenție", nu este anulată de paragraful 1 al aceluiași articol, care prevede că veniturile respective plătite unui rezident al statului cu care România are încheiată convenție se impun în statul sau de rezidență.

Dispozițiile paragrafului 2 de la articolele: "Dividende", "Dobanzi", "Comisioane", "Redevante" statuează dreptul statului de sursă, respectiv al statului român, de a încasa impozitul pentru veniturile menționate, realizate din România de persoanele rezidente ale statelor partenere, însă la nivelul prevăzut de convenție, nivel care, de regulă, este mai redus decât cel stabilit prin Ordonanța Guvernului nr. 83/1998 sau prin legislația care reglementează impunerea unor asemenea venituri realizate de persoane fizice sau persoane juridice române.

Dispozițiile paragrafului 2 de la articolele: "Dividende", "Dobanzi", "Comisioane", "Redevante" nu conduc la dubla impunere pentru același venit, întrucât statul de rezidență acordă credit fiscal pentru impozitul reținut în România, în conformitate cu prevederile convenției, tocmai prin conectarea prevederilor paragrafelor 1 și 2, prevederi legislative care justifică însăși ratiunea convenției bilaterale.”

Conform prevederilor pct. I.3 din OMFP nr. 635/2002 pentru aprobarea Precizărilor referitoare la aplicarea convențiilor sau acordurilor de evitare a dublei impunerii, încheiate de România cu diverse state, sintagma de la paragraful 2 al articolului *Dobanzi* “2. Totuși, aceste dobânzi pot fi impuse în statul contractant din care provin, în conformitate cu legislația acestui stat; impozitul astfel stabilit nu poate depăși 10% din suma dobânzilor.(...)” nu este anulată de paragraful 1 al aceluiași articol, care prevede expres că veniturile respective plătite unui rezident al statului cu care România are încheiată convenție se impun în statul sau de rezidență.

Dispozițiile paragrafului 2 al articolului “Dobanzi” statuează dreptul statului de sursă, respectiv a statului român de a încasa impozitul pentru veniturile menționate, realizate în România de persoane rezidente a statelor partenere, însă la nivelul prevăzut în convenție, nivel care de regulă este mai redus decât cel stabilit prin O.G. nr. 83/1998.

Precizările referitoare la aplicarea convențiilor de evitare a dublei impunerii încheiate între România și diverse state, aprobate prin OMFP nr. 635/2002, nu modifică și nu dau o altă interpretare prevederilor cuprinse în O.G. nr. 83/1998, conform adresei Ministerului Finanțelor Publice, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad, în care se precizează că “Pentru veniturile din dobânzi, dividende, comisioane sau de natură redeventelor potrivit paragrafului 2 al fiecărui articol care reglementează impunerea acestor venituri, se da drept de impunere și în țara de sursă limitat, funcție de interesul economic al celor două state.

În acest context, rezulta în mod clar că prin convenție se da dreptul de impunere la sursă a acestor venituri statului român, pentru veniturile de această natură realizate din

România de rezidentul tarii partenere, iar pentru evitarea dublei impuneri se acorda credit fiscal în tara de rezidenta.

În practica internationala în ceea ce priveste aplicarea articolelor privind retinerea impozitului la sursa, sintagma “poate fi impus” este interpretata imperativ si nu optional în sensul dreptului suveran de impunere al statului de provenienta al acestui venit. Sintagma este utilizata si în Modelul cadru OECD de Conventie de impunere pe venit si pe capital elaborat de tarile membre OECD si i se da aceeași interpretare de catre autoritatile competente din tarile partenere la astfel de conventii, precum si de Tribunalele fiscale din aceste tari, derogându-se prin ea de la regula generala prevazuta la paragraful 1 al articolelor dividende, dobânzi, redevente, comisioane, care stabilesc impunerea acestora în tara de rezidenta.

Prin urmare daca impunerea acestor venituri ar fi tratata numai în statul de rezidenta al beneficiarului de venit, atunci nu ar mai fi necesara încheierea de conventii de evitare a dublei impuneri si în asemenea situatie veniturile se vor impune atât în tara de sursa, cât si în tara de rezidenta si astfel dubla impunere nu ar putea fi evitata.”

Pe cale de consecinta, în conditiile în care legislatia fiscala din România reglementeaza expres prin sintagma introdusa la paragraful 2 al fiecarui articol “poate fi impus”, dreptul suveran al statului de provenienta de a impune aceste venituri si în tara de sursa, limitat, functie de interesul economic al celor doua state, motivatiile petentei din contestatia formulata nu pot fi luate în considerare si petenta nu poate fi exonerata de la plata impozitului pe dobanzile platite catre persoana juridica nerezidenta.

Pentru perioada 01.01.2004-30.04.2005, conform prevederilor art.115 alin.1 , art.116 alin.1 si alin. 2 si art. 118 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

“Venituri impozabile obținute din România

ART. 115

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

(...)

b) dobânzi de la un rezident;(...)

f) comisioane de la un rezident;

ART. 116

(1) Impozitul datorat de nerezidenti pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se retine și se vărsa 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. (...)

ART. 118

(1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei tari cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplica venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție, care se aplica 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 aplica 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 pentru rezidenții români, precum și termenul de depunere de către nerezidenți a documentelor de rezidență fiscală, emise de autoritatea din statul de rezidență al acestora, se stabilesc prin norme.

Fata de cele prezentate mai sus, pentru capatul de cerere privind impozitul pe venitul obținut din România de către persoanele juridice nerezidente care se refera la dobânzile și comisioanele respectiv taxa de management platite în baza contractelor de leasing, contestația urmează a fi respinsă.

În legătura cu motivul prezentat de societatea petenta referitor la invocarea Deciziei pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția Contencios Administrativ, “care a statuat că în astfel de spete dobânzile rezultate din contractele de leasing se impun numai în statul de rezidență al persoanei juridice străine”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, în condițiile în care jurisprudența nu reprezintă izvor de drept.

Referitor la dobânzile și penalitățile aferente debitului suplimentar reprezentând impozitul pe veniturile realizate din România de persoane juridice nerezidente stabilit suplimentar de organele de control, se reține că stabilirea de dobânzi și penalități în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul de natură impozitului pe veniturile realizate din România de persoane juridice nerezidente, stabilit suplimentar de organele de control prin Decizia de impunere, contestația a fost respinsă, și pentru debitele reprezentând dobânzi și penalități aferente, reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi respinsă.

Pentru considerentele mai sus arătate, în conformitate cu prevederile art. 1, art.2 și art. 12 din Ordonanța Guvernului nr. 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice și persoane juridice nerezidente, art. 11 din Decretul nr. 254 din 10 iulie 1978 pentru ratificarea Convenției între Republica Socialistă România și Republica Austria privind evitarea dublei impuneri asupra veniturilor și averii, art. 10 din Decretul nr. 625 din 21 noiembrie 1973 pentru ratificarea Convenției dintre Republica Socialistă România și Republica Federală Germania privind evitarea dublei impuneri asupra veniturilor și averii, art. 11 din Decretul nr. 432 din 31 octombrie 1978 pentru ratificarea unor tratate internaționale prin care s-a ratificat Convenția dintre Republica Socialistă România și Regatul Suediei pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și avere, O.M.F.P. nr. 635/2002 pentru aprobarea Precizărilor referitoare la aplicarea convențiilor sau acordurilor de evitare a dublei impuneri, încheiate de România cu diverse state, art.115 alin.1, art.116 alin.1 și alin. 2, art. 118 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, art. 82, art. 83, art. 84, art. 174, art. 182 și art. 185 din Codul de procedură fiscală aprobat prin Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, Legea nr.348/2005 privind denominarea monedei naționale, se

DECIDE

1. Respingerea contestatiei formulata S.C. "X" S.R.L. împotriva Raportului de inspectie fiscala încheiat de catre organele din cadrul Activitatii de Control Fiscal Arad, ca inadmisibila.

2. Respingerea contestatiei formulata de S.C. "X" S.R.L. pentru suma totala reprezentând impozit pe veniturile realizate din România de persoane juridice nerezidente stabilit suplimentar de organele de control, dobânzi aferente impozitului pe veniturile realizate din România de persoane juridice nerezidente stabilit suplimentar de organele de control, penalitati de întârziere de 0,5% aferente impozitului pe veniturile realizate din România de persoane juridice nerezidente stabilit suplimentar si penalitati de întârziere de 10% aferente impozitului pe veniturile realizate din România de persoane juridice nerezidente stabilit suplimentar stabilita prin Decizia de impunere emisa de Activitatea de Control Fiscal Arad, ca neîntemeiata.