

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad cu adresa nr....., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr.asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** cu sediul înjud. Arad, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr.și la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr.și a procedat la analizarea dosarului cauzei, constatând următoarele:

Societatea comercială X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr.privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad solicitând anularea bazei impozabile stabilită suplimentar în sumă delei reprezentând venituri obținute din România de persoane juridice nerezidente, anularea sumei delei reprezentând impozit stabilit suplimentar pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente și anularea obligațiilor fiscale accesorii (majorări de întârziere) în sumă delei aferente impozitului stabilit suplimentar pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente.

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

Contestația a fost semnată de dl.în calitate de administrator și poartă ștampila societății, așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Societatea petentă formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr.întocmită de organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad și solicită anularea acesteia, invocând în susținerea contestației următoarele motive:

1. - prin raportul de inspecție fiscală se stabilește impozit pe veniturile din dobânzi plătite unor societăți cu sediul în Portugalia în sumă delei și obligații fiscale accesorii în sumă delei, certificatele de rezidență fiscală eliberate de autoritățile competente din Portugalia fiind anexate la raportul de inspecție fiscală, însă, în fapt, aceste venituri au fost impuse în țara de rezidență a beneficiarului și prin impozitarea veniturilor în România are loc o dublă impozitare a veniturilor;

- petenta invocă dispozițiile art. 1 alin. (4) din Codul fiscal, art. 11 alin. (1) din Convenția de evitare a dublei impuneri dintre România și Republica Portugheză ratificată prin Legea nr. 63/1999 și Decizia nr. 109/2006 ale Înaltei Curți de Casație și Justiție, decizie în care se arată că „ (...) câtă vreme art. 11 alin. (2) din convenție reprezintă nu regula, ci numai o derogare de la regulă, conținând și o formulare corespunzătoare – pot fi impuse dobânzile – ceea ce în nici un caz nu poate fi interpretat ca generând imperativ o obligație de calcul și reținere a impozitului pe venit în România, de către entitatea românească.”;

2. - prin raportul de inspecție se stabilește impozit pe veniturile din servicii de consultanță și management plătite unor societăți cu sediul în Portugalia în sumă delei și obligații fiscale accesorii în sumă delei, certificatele de rezidență fiscală fiind anexate la raportul de inspecție fiscală. Petenta arată că au fost prestate cu preponderență servicii de consultanță industrială ISO și servicii de audit și certificare, elemente de natura celor care se includ în profiturile întreprinderii și care se impozitează numai în statul de rezidență al beneficiarului de venit;

- motivele de drept invocate de petentă sunt art. 7 paragraful 1 din Convenție, art. 1 alin. (4) din Codul fiscal, art. 118 alin. (2) din Codul fiscal și consideră că, în cazul în care nu s-ar fi prezentat certificatul de rezidență fiscală, organul fiscal ar fi fost îndreptățit să aplice prevederile Titlului V al Codului Fiscal privind impozitarea veniturilor realizate din România de persoane juridice nerezidente;

3. – prin raportul de inspecție fiscală se stabilește impozit pe veniturile din servicii tehnice plătite unei societăți cu sediul în Spania în sumă delei și obligații fiscale accesorii în sumă delei, certificatele de rezidență fiscală fiind anexate la raportul de inspecție fiscală. Societatea spaniolă, specializată în servicii de diagnostic, reparații și întreținere utilaje a prestat servicii de revizie echipament, servicii de diagnosticare reparații echipament de înaltă rezoluție și alte servicii și în mod cu totul nejustificat, organul de inspecție fiscală a considerat că aceste servicii sunt de natura redevențelor susținând că, societatea a cumpărat și folosește un procedeu de fabricație însă aceste susțineri sunt în totală contradicție cu serviciile prestate de fapt.

Petenta susține că societatea rezidentă a statului spaniol a realizat venituri din România iar elementele de venit au fost incluse în profiturile întreprinderii și au făcut obiect al impozitării în țara de rezidență, situație în care sunt aplicabile prevederile art. 7 paragraful 1 din Convenție, art. 1 alin. (4) și art. 118 alin. (2) din Codul fiscal.

Față de cele prezentate, societatea solicită admiterea contestației și anularea actului atacat.

II. Verificarea societății comerciale X S.R.L. a avut ca obiective modul de constituire, declarare și înregistrare a impozitului pe profit respectiv modul de constituire și înregistrare a impozitului pe venitul realizat din România de către persoane juridice nerezidente pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2008.

Urmare verificării efectuate, organele de control au constatat următoarele:

1. - societatea are încheiate contracte de împrumut cu două societăți din Portugalia, care sunt și asociate cu societatea petentă, cu o dobândă EURIBOR 6M+1,5% și nu a calculat, înregistrat și declarat impozit pe venitul obținut din România de nerezidenți, fapt pentru care organele de control au aplicat cota de 10% asupra dobânzilor achitate de societate aferente împrumuturilor externe stabilind un impozit pe venit nerezidenți suplimentar în sumă delei și majorări de întârziere în sumă delei;

2. - societatea a înregistrat în evidența contabilă servicii de consultanță și management de la diverși furnizori externi (.....Portugalia), care au fost efectiv prestate pe teritoriul României. Pentru aceste servicii, SC X SRL a prezentat echipei de inspecție fiscală documentul din care rezultă rezidența fiscală a prestatorilor de servicii, astfel încât s-a aplicat cota de impozitare cea mai favorabilă.

Organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe venit obținut din România de nerezidenți și au stabilit un debit suplimentar în sumă delei și majorări de întârziere în sumă delei;

3. – societatea petentă a înregistrat facturi externe reprezentând contravaloarea unor servicii tehnice, prestări de servicii care au fost efectuate la fabrica din de cătreși....., echipa de control stabilind că acestea se încadrează la art. 115, alin. (1) lit. e) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare coroborat cu Convenția din 24.05.1979 încheiată între România și Spania.

Organele de inspecție fiscală au calculat impozitul în conformitate cu prevederile art. 116 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, stabilind suplimentar impozit pe venit obținut din România de nerezidenți în sumă delei iar pentru neplata la termenul legal al acestuia au calculat majorări de întârziere în sumă delei.

III. Având în vedere actele și documentele depuse în susținerea cauzei, motivele invocate de petentă, documentele depuse la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

1). Referitor la capătul de cerere privind suma totală delei reprezentândlei impozit stabilit suplimentar pe veniturile

obținute din România de persoane juridice nerezidente șilei majorări de întârziere aferente, s-au reținut următoarele:

In fapt, S.C. X S.R.L. are ca asociați persoane juridice portugheze, astfel:

-SRL Portugalia – 50%;
-SA – 50%.

Pe perioada verificată respectiv 01.01.2006 – 31.12.2008, societatea petentă a avut încheiate contracte de împrumut cu aceste două societăți din Portugalia, cu o dobândă EURIBOR 6M+1,5% și nu a calculat, înregistrat și declarat impozit pe venitul obținut din România de nerezidenți, fapt pentru care organele de control au aplicat cota de 10% asupra dobânzilor achitate de societate aferente împrumuturilor externe.

Societatea a prezentat certificatele de rezidență fiscală emise de autoritățile competente portugheze și își întemeiază contestația pe faptul că aceste venituri au fost impuse în țara de rezidență a beneficiarului iar prin impozitarea veniturilor și în România, are loc o dublă impozitare a veniturilor.

In drept, în cauză sunt incidente următoarele prevederi legale:

- art. 115 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare:

“ *ART. 115*

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

a) dividende de la o persoană juridică română;

b) dobânzi de la un rezident;

c) dobânzi de la un nerezident care are un sediu permanent în România, dacă dobânda este o cheltuială a sediului permanent; (...)”

- art. 116 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare:

“ *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 plătitorii de venituri.

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

a) 10% pentru veniturile din dobânzi și redevențe, dacă beneficiarul efectiv al acestor venituri este o persoană juridică rezidentă într-un stat membru al Uniunii Europene sau într-unul dintre statele Asociației Europene a Liberului Schimb, respectiv Islanda, Principatul Liechtenstein, Regatul Norvegiei, sau un sediu permanent al unei întreprinderi dintr-un stat membru al Uniunii Europene sau dintr-un stat al Asociației Europene a

Liberului Schimb, respectiv Islanda, Principatul Liechtenstein, Regatul Norvegiei, situat într-un alt stat membru al Uniunii Europene sau al Asociației Europene a Liberului Schimb. Această cotă de impunere se aplică în perioada de tranziție de la data aderării României la Uniunea Europeană și până la data de 31 decembrie 2010, cu condiția ca beneficiarul efectiv al dobânzilor sau redevențelor să dețină minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare la persoana juridică română, pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin 2 ani, care se încheie la data plății dobânzii sau redevențelor;”

- punctul 8 din Normele Metodologice privind Codul Fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare:

“ 8.(1) Pentru veniturile obtinute de nerezidenti din Romania, platitorii de venituri au obligatia calcularii si retinerii impozitelor datorate prin stopaj la sursa si virarii lor la bugetul de stat in termenul stabilit la art. 116 alin. (5) din Codul fiscal.”

- art.11 alin. 2 din Legea nr. 63 din 15 aprilie 1999 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Portugheză pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital și a Protocolului anexat, semnate la București la 16 septembrie 1997:

“ART. 11

Dobânzi

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

2. Totuși aceste dobânzi pot fi, de asemenea, impuse în statul contractant din care provin și potrivit legislației acestui stat, dar dacă beneficiarul efectiv al dobânzilor este rezident al celuilalt stat contractant, impozitul astfel stabilit nu va depăși 10% din suma bruta a dobânzilor.”

- art. 118 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare:

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

ART. 118

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

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență. În cazul în care certificatul de rezidență fiscală nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.”

La pct.12 din Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se arată:

“ Norme metodologice:

12. (1) Dispozițiile alin. 2 ale articolelor «Dividende», «Dobanzi», «Comisioane», «Redevente» din convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu alte state, care reglementează impunerea în țara de sursă a acestor venituri, se aplică cu prioritate. În cazul când legislația internă prevede în mod expres o cota de impozitare mai favorabilă sunt aplicabile prevederile legislației interne.

(2) Dispozițiile alin. 2 ale articolelor «Dividende», «Dobanzi», «Comisioane», «Redevente» din convențiile de evitare a dublei impuneri deroga de la prevederile paragrafului 1 al acestor articole din convențiile respective.

(3) Aplicarea alin. 2 al articolelor "Dividende", "Dobanzi", "Comisioane", "Redevente" din convențiile de evitare a dublei impuneri care prevăd impunerea în statul de sursă nu conduce la o dubla impunere pentru același venit, întrucât statul de rezidență acordă credit fiscal pentru impozitul plătit în România, în conformitate cu prevederile convenției de evitare a dublei impuneri.”

Fata de prevederile legale prezentate mai sus, referitor la sumele achitate la extern cu titlu de dobânzi se reține că, în temeiul alineatului 2 din articolul 11 ale Convenției de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu Portugalia, societatea plătitoare avea obligația să rețină și să vireze impozitul pe venitul obținut din România de persoanele juridice

nerezidente. Paragraful 2 rezervă statului de sursă dreptul de a impozita dobânzile însă cu impunere limitată, la cota prevăzută în Convenția de evitare a dublei impuneri, în cazul de față 10%, care, pentru statul de sursă reprezintă cota maximă. Ca urmare, măsura organelor de inspecție fiscală de a stabili ca datorat în sarcina contestatoarei impozitul pe venitul obținut din România de persoanele juridice nerezidente în sumă delei, obținut prin aplicarea cotei de 10% asupra dobânzilor achitate de societate aferente împrumuturilor externe, este legală. În acest sens este și punctul de vedere al direcției de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice, conținut în adresa nr....., înregistrată la DGFP a județului Arad sub nr....., Direcția Generală Legislație, Impozite Directe arătând că veniturile de natura dobânzilor obținute din România, de persoane rezidente în Portugalia sunt impozabile în țara noastră potrivit prevederilor paragrafului 2, al articolului 11 <<Dobânzi>> din Legea nr. 63 din 15 aprilie 1999 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Portugheză pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital și a Protocolului anexat, semnate la București la 16 septembrie 1997. Eliminarea dublei impuneri se asigură în Portugalia potrivit prevederilor art. 24. Autoritățile fiscale române vor elibera certificatul de atestare a impozitului plătit în România, conform prevederilor Ordinului ministrului finanțelor nr. 1798/1998. De altfel, pe lângă Modelul cadru OECD și legislația comunitară susține acest punct de vedere, respectiv dreptul țării de sursă de a impune veniturile de natura dobânzilor. Astfel pentru ca numai țara de rezidență să impună veniturile de natura dobânzilor, UE a adoptat Directiva nr. 48/2003 privind impunerea veniturilor din dobânzi obținute de persoanele fizice. Astfel, în transpunerea prevederilor acestei Directive pentru cetățenii din Uniunea Europeană, România scutește în mod explicit aceste venituri, potrivit art. 117, lit. i) din Legea nr. 343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Dacă, conceptul UE ar fi fost ca aceste venituri se impun numai în țara de rezidență, atunci nu ar mai fi fost necesară adoptarea acestei Directive de către statele membre.”

Referitor la argumentul societății potrivit căruia alin.1 al art.11 din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiate cu Portugalia prevede ca impozitarea dobânzilor se poate face în statul în care este rezident beneficiarul dobânzilor iar impozitarea în statul de sursă prevăzută de paragrafului 2 al aceluiași articol are caracter de excepție, din aceste paragrafe rezultând că societatea are drept de opțiune cu privire la statul în care înțelege să fie impozitat și nu rezultă obligativitatea reținerii la sursă a impozitului pe dobânzi, precizăm următoarele:

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că paragraful 2 al

art.11 din convenția de evitare a dublei impuneri “*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*” iar potrivit legislației fiscale interne acest paragraf se aplică cu prioritate.

Referitor la invocarea de către societatea petentă a Deciziei nr. 109/2006 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, aceasta nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, jurisprudența nu este izvor de drept.

Ca urmare, pentru capătul de cerere privind suma delei reprezentând impozit stabilit suplimentar pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente, se va respinge ca neîntemeiata contestația formulată de S.C. X S.R.L.

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă delei ținând cont de faptul ca societatea nu aduce nici un argument cu privire la modul de calcul , numărul de zile de întârziere, cota utilizată precum și faptul ca determinarea acestora reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul de natura impozitului pe veniturile realizate din România de persoanele juridice nerezidente, conform principiului de drept ***accessorium sequitur principalem***, contestația se va respinge ca neîntemeiata și pentru accesoriile calculate.

2). În legătură cu capătul de cerere privind suma totală delei reprezentândlei impozit stabilit suplimentar pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente șilei majorări de întârziere aferente, s-au reținut următoarele:

În fapt, în cursul anului 2008, societatea petentă a înregistrat în evidența sa contabilă servicii de consultanță și management (audit și certificare) de la diverși furnizori externi (.....Portugalia). Pentru aceste servicii, SC X SRL a prezentat echipei de inspecție fiscală documentele din care rezultă rezidența fiscală a prestatorilor de servicii iar între România și statul de rezidență al beneficiarilor de venit respectiv Portugalia există încheiată convenție de evitare a dublei impuneri.

În drept, în cauză sunt incidente următoarele prevederi legale:

- art. 115 alin. (1), art. 116 și art. 118 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările 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:

(...)

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;(...)

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 plătitorii de venituri.

(...)

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

(...)

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

(...)

ART. 118

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

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență. În cazul în care certificatul de rezidență fiscală nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din

România. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.”

- punctul 3 din Normele Metodologice privind Codul Fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare:

“ 3. Veniturile obținute din România din prestări de servicii de management sau de consultanță în orice domeniu, care nu sunt efectuate în România, sau veniturile care sunt cheltuieli atribuibile unui sediu permanent din România al unui nerezident sunt impozabile potrivit titlului V atunci când nu sunt încheiate convenții de evitare a dublei impuneri între România și statul de rezidență al beneficiarului de venit sau când beneficiarul de venit nu prezintă documentul care atestă rezidența sa fiscală.”

- Legea nr. 63 din 15 aprilie 1999 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Portugheză pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital și a Protocolului anexat, semnate la București la 16 septembrie 1997:

„ ART. 5

Sediu permanent

1. În sensul prezentei convenții, expresia sediu permanent înseamnă un loc fix de afaceri prin care întreprinderea își desfășoară, în întregime sau în parte, activitatea.

2. Expresia sediu permanent include îndeosebi:

a) un loc de conducere;

b) o sucursala;

c) un birou;

d) o fabrica;

e) un atelier; și

f) o mina, un put petrolier sau de gaze, o cariera sau orice alt loc de extracție a resurselor naturale.

(...)

ART. 7

Profiturile întreprinderii

1. Profiturile unei întreprinderi a unui stat contractant sunt impozabile numai în acel stat, în afară de cazul în care întreprinderea exercită activitate de afaceri în celălalt stat contractant printr-un sediu permanent situat acolo. Dacă întreprinderea exercită activitate de afaceri în acest mod, profiturile întreprinderii pot fi impuse în celălalt stat, dar numai acea parte din ele care este atribuibilă aceluși sediu permanent.

2. Sub rezerva prevederilor paragrafului 3, când o întreprindere a

unui stat contractant exercita activitate de afaceri în celălalt stat contractant printr-un sediu permanent situat acolo, atunci în fiecare stat contractant se atribuie acelu sediu permanent profiturile pe care le-ar fi putut realiza, dacă ar fi constituit o întreprindere distinctă și separată, exercitând activități identice sau similare în condiții identice sau similare și tratând cu toată independența cu întreprinderea al cărei sediu permanent este.”

Din actele normative incidente în cauză rezultă că veniturile de natura celor de mai sus descrise, obținute din România de societăți nerezidente se impun în țara noastră dacă sunt realizate prin intermediul unui sediu permanent iar pentru încadrarea corectă a veniturilor obținute din România de societățile nerezidente se vor analiza prevederile contractuale și modalitățile de realizare a obiectivelor contractului, durata acestuia, prezența efectivă, spații și utilități folosite pe teritoriul României și în funcție de aceste date se va stabili dacă veniturile sunt realizate prin intermediul unui sediu permanent.

În considerarea actelor normative incidente în cauză, coroborate cu documentele existente la dosarul cauzei a rezultat ca organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei impozit pe veniturile persoanelor nerezidente fără a analiza prevederile contractuale, modalitatea de realizare a obiectivelor contractelor, durata acestora, prezența efectivă, spații și utilități folosite pe teritoriul României, componente “**sine qua non**” care stau la baza stabilirii faptului dacă veniturile sunt realizate prin intermediul unui sediu permanent.

Drept urmare, având în vedere ca în momentul încheierii inspecției fiscale, organele de control fiscal nu au verificat și analizat aspectele mai sus descrise, în conformitate cu prevederile art. 213 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 Codul de procedură fiscală republicată, unde se precizează:

“ART. 213

Soluționarea contestației

*(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.***

coroborate cu dispozițiile art. 216 alin. 3 din același act normativ, respectiv:

“ART. 216

Soluții asupra contestației [...]

(3) *Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.*” Decizia nr..... va fi desființată pentru capătul de cerere privind stabilirea de impozit pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente, în sarcina petentei, în suma delei aferente veniturilor din servicii de consultanță și management, urmând ca organele de control să procedeze la o nouă verificare și analizare a situației existente în fapt, făcând aplicațiunea actelor normative incidente în cauza, conform celor reținute în prezenta decizie, urmând a se analiza prevederile contractuale și se va ține seama de modalitatea de realizare a obiectivelor contractului, durata acestuia, prezența efectivă, spații și utilități folosite pe teritoriul României. În funcție de aceste date se va stabili dacă veniturile sunt realizate prin intermediul unui sediu permanent. De asemenea, se va analiza conținutul facturilor ce constituie plăți ale societății românești, respectiv obiectul plăților și defalcarea acestora pe natura de venituri.

Referitor la capătul de cerere privind majorările de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente, se reține că stabilirea de majorări de întârziere în sarcina contestatoarei, reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul de natura impozitului pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente în sumă delei, stabilit în sarcina petentei, Decizia de impunere nr.va fi desființată, rezulta că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere în sumă delei, calculate în sarcina petentei, conform principiului de drept ***accessorium sequitur principalem***, Decizia de impunere nr.va fi desființată.

3). Referitor la capătul de cerere privind suma totală delei reprezentândlei impozit stabilit suplimentar pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente șilei majorări de întârziere aferente, s-au reținut următoarele:

În fapt, societatea petentă a înregistrat facturi externe reprezentând contravaloarea unor servicii tehnice, prestări de servicii care au fost efectuate la fabrica dinde cătreSpania și Spania, echipa de control stabilind că acestea se încadrează la art. 115, alin. (1) lit. e) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare coroborat cu Convenția din 24.05.1979 încheiată între România și Spania. Pentru aceste servicii, SC X SRL a prezentat

echipei de inspecție fiscală documentele din care rezultă rezidența fiscală a prestatorilor de servicii iar între România și statul de rezidență al beneficiarilor de venit respectiv Spania există încheiată convenție de evitare a dublei impuneri.

Organele de inspecție fiscală au încadrat aceste plăți în categoria redevențelor, conform art. 7 alin. 1, pct. 28 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare însă societatea petentă susține în contestație că serviciile au constat în servicii de diagnostic, reparații și întreținere utilaje, servicii de revizie echipamente, servicii de diagnosticare reparații echipament de înaltă rezoluție și alte servicii, care nu sunt de natura redevențelor, susținerile organelor de control fiind în totală contradicție cu serviciile descrise și cu cele prestate de fapt.

În drept, potrivit Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 7

(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...)

28. redevență - orice sumă ce trebuie plătită în bani sau în natură pentru folosirea ori dreptul de folosință al oricăruia dintre următoarele:

a) drept de autor asupra unei lucrări literare, artistice sau științifice, inclusiv asupra filmelor, benzilor pentru emisiunile de radio sau de televiziune, precum și efectuarea de înregistrări audio, video;

b) orice brevet, invenție, inovație, licență, marcă de comerț sau de fabrică, franciză, proiect, desen, model, plan, schiță, formulă secretă sau procedeu de fabricație ori software.

Nu se consideră redevență, în sensul prezentei legi, remunerația în bani sau în natură plătită pentru achizițiile de software destinate exclusiv operării respectivului software, fără alte modificări decât cele determinate de instalarea, implementarea, stocarea sau utilizarea acestuia. De asemenea, nu va fi considerată redevență, în sensul prezentei legi, remunerația în bani sau în natură plătită pentru achiziția în întregime a drepturilor de autor asupra unui program pentru calculator;

c) orice transmisiuni, inclusiv către public, directe sau indirecte, prin cablu, satelit, fibre optice sau tehnologii similare;

d) orice echipament industrial, comercial sau științific, orice bun mobil, mijloc de transport ori container;

e) orice know-how;

f) numele sau imaginea oricărei persoane fizice sau alte drepturi similare referitoare la o persoană fizică.

În plus, redevența cuprinde orice sumă ce trebuie plătită în bani sau în natură pentru dreptul de a înregistra sau transmite sub orice formă

spectacole, emisiuni, evenimente sportive sau alte activități similare;

(...)

ART. 115

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

(...)

d) redevențe de la un rezident;

e) redevențe de la un nerezident care are un sediu permanent în România, dacă redevența este o cheltuială a sediului permanent;

(...)

ART. 118

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

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență. În cazul în care certificatul de rezidență fiscală nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.”

În contestația depusă, societatea petentă susține că a prezentat organelor de inspecție fiscală certificatele de rezidență fiscală pentru societățile rezidente în Spania, astfel încât se aplică prevederile Convenției pentru evitarea dublei impuneri încheiate între România și Spania.

Astfel, art.12 alin.(3) din Convenția între guvernul Republicii

Socialiste România și guvernul Regatului Spaniei pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe avere, din 24.05.1979, precizează:

“ART. 12

(...)

3. *Termenul redevențe folosit în prezentul articol indica remunerațiile de orice natura plătite pentru folosirea sau concesionarea folosirii unui drept de autor, a unui brevet de invenție, a unei mărci de fabrica sau de comerț, a unui desen sau a unui model, a unui plan, a unei formule sau a unui procedeu secret, ca și pentru folosirea sau concesionarea folosirii unui echipament industrial, comercial sau științific și pentru informațiile relative la experienta cistigata în domeniul industrial, comercial sau științific; acest termen cuprinde de asemenea remunerațiile de orice natura privind filmele cinematografice și operele înregistrate pe film și benzile magnetice destinate televiziunii.”*

Din dispozițiile legale anterior citate rezultă că, pentru a încadra plățile la extern în categoria “Redevențe”, așa cum au fost definite în convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între România și Spania, organele de inspecție fiscală aveau obligația să demonstreze ca între furnizor/prestator și beneficiar a fost efectuat un transfer al dreptului de proprietate intelectuală, respectiv să demonstreze transferul acelor informații în baza cărora beneficiarul, ulterior, ar fi putut realiza el însuși operațiunile pentru care a apelat la furnizorul/prestatorul extern.

Se retine faptul ca prin raportul de inspecție fiscală organele de control s-au rezumat doar sa constate ca plățile la extern efectuate de societatea petentă reprezentând contravaloarea unor servicii tehnice sunt redevențe fără să facă o analiza a acestor plăți conform convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și Spania.

Întrucât din cuprinsul actului de control rezultă faptul că, organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză a plăților la extern conform Convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și Spania iar din dosarul cauzei nu rezultă dacă s-a realizat un transfer al dreptului de proprietate intelectuală, organele de inspecție fiscală nefăcând referiri la aceste aspecte în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, se va desființa Decizia de impunere nr.pentru capătul de cerere privind suma delei reprezentând impozit pe venitul persoanelor nerezidente aferent sumelor achitate persoanelor juridice nerezidenteșidin Spania, urmând ca organele de inspecție fiscală să efectueze o nouă inspecție fiscală prin care să reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare având în vedere cele reținute prin prezenta decizie și în conformitate cu dispozițiile

legale în vigoare în perioada verificată.

La reverificare, organele de inspecție fiscală vor analiza și vor răspunde și la argumentele contestatoarei referitoare la încadrarea plăților la extern în prevederile art.7 " Beneficiile întreprinderilor" din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între România și Spania la data de 24.05.1979.

Referitor la majorările de întârziere în sumă delei aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente stabilit suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente impozitului pe venitul persoanelor nerezidente în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul reprezentând impozit pe venitul persoanelor nerezidente în suma delei, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.va fi desființată, rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere aferente în sumă delei reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept ***accessorium sequitur principalem***, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.va fi desființată.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu prevederile art. 7 pct. 28, art. 115, art. 116 și art. 118 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, pct. 3 și 8 din H.G. nr. 44/2004, coroborate cu prevederile art. 213 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea contestației formulată de **S.C. X S.R.L.** cu sediul înîmpotriva Deciziei de impunere nr.privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, pentru capătul de cerere privind suma totală delei reprezentândlei impozit stabilit suplimentar pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente șilei majorări de întârziere aferente, ca neîntemeiată.

2. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.emisă de

organele de inspecție fiscală ale Activității de Inspecție Fiscală Arad la **S.C. X S.R.L.**, pentru suma totală delei reprezentândlei impozit stabilit suplimentar pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente stabilite în Portugalia,lei majorări de întârziere aferente,lei impozit stabilit suplimentar pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente cu sediul în Spania șilei majorări de întârziere aferente, urmând ca Activitatea de Inspecție Fiscală Arad prin organele sale de specialitate, să efectueze o nouă inspecție fiscală pentru aceeași perioadă verificată, conform actelor normative în vigoare, ținând cont de aspectele reținute în prezenta decizie și în conformitate cu dispozițiile art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

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