



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agencia Națională de**  
**Adminstrare Fiscală**  
**Direcția Generală a Finanțelor**  
**Publice a județului Z**



Str. Dimitrie Cantemir nr. 2b  
Z  
Tel : 0259 433 050  
Fax : 0259 433 055

**DECIZIA Nr. .... din .....2011**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**SC "X" SA din Z**  
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Z  
**sub nr. Z**

Direcția Generală a Finanțelor Publice Z a fost sesizată de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală – Mari Contribuabili prin adresa nr. Z și adresa nr. Z cu privire la contestația formulată de SC "X" SA din Z împotriva Deciziei de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z.

Obiectul contestației îl constituie măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală – Regiunea IX Arad prin Decizia de impunere nr. Z emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z privind plata la bugetul de stat a sumei de Z lei, reprezentând:

- Z lei - impozit pe veniturile din salarii;
- Z lei - impozit pe veniturile obținute din România de de nerezidenți – persoane juridice nerezidente;
- Z lei - majorări de întârziere și dobânzi aferente;
- Z lei - penalități de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dosarul complet al contestației fiind înregistrat spre soluționare la Direcția Generală a Finanțelor Publice Z sub nr. Z.

Procedura fiind îndeplinită Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să soluționeze pe fond contestația depusă conform art. 209(1) lit. a) din Codul de procedură fiscală.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. Z și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z întocmite de organele de control

ale Activității de Inspecție Fiscală - Regiunea IX A, SC "X" SA aduce următoarele argumente:

a) Cu privire la impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în suma de Z lei și majorările aferente acestui debit

- arată că suma contestată corespunde salariatei S care a lucrat în perioadele .....2006 și .....2006 – .....2009 în baza contractelor individuale de muncă înregistrate la ITM sub nr. Z și nr. Z, cetățean din Republica Moldova care a urmat și finalizat studiile superioare la Universitatea din Z – Facultatea de Științe Economice în perioada Z, cursuri la zi, după susținerea licenței în februarie 2004 s-a emis diploma de licență sub nr. Z;

- consideră că sunt îndeplinite condițiile de rezidentă prevăzute la art. 7 alin.(1) pct. 23 lit. c) și art. 40 alin.(2) din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal întrucât înainte de prima încadrare în muncă la X, fosta salariată a locuit și trăit în România Z ani, anexa 53 la decizia de impunere cuprinde situația veniturilor din salarii realizate și a impozitului și contribuțiilor achitate de către S în perioada ianuarie ..... – iulie .....

- solicită diminuarea sumei de X lei și a majorărilor aferente din suma totală a obligațiilor fiscale suplimentare, întrucât sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru ca S să fi beneficiat de deducerea personală legală.

b) Referitor la impozitul pe nerezidenți pentru A în sumă de Z lei și majorările aferente acestui debit

- precizează că societatea germană A a prestat servicii privind întocmirea unui raport de mediu, servicii externe în valoare totală de Z Euro, respectiv Z lei, facturate către X prin facturile nr. Z în valoare de Z Euro, respectiv Z lei și factura nr. Z în valoare de Z Euro, respectiv Z lei, iar X a achitat facturile mai sus menționate în data de Z și în data de Z fără a reține și vira impozitul de 16% asupra veniturilor obținute din România de persoane nerezidente, în sumă totală de Z lei ( $Z \times 16\% = Z$  lei);

- menționează că face dovada existenței certificatului de rezidență fiscală al societății A, iar documentele corespunzătoare încasării celor două facturi au fost eliberate de Secția financiară F care certifică faptul că GmbH, B are sediul în G în momentul intrării veniturilor și în temeiul art. 4(1) al Acordului româno-german pentru evitarea dublei impuneri, veniturile sale

sunt supuse plății impozitului german corporativ/ profit;

- susține că impozitul de 16% corespunzător veniturilor încasate de la X a fost achitat de prestator în țara sa de reședință și drept urmare o reținere la sursă de către societate a impozitului respectiv ar fi însemnat o plată dublă a acestui impozit din partea prestatorului, solicitând

anularea sumei de Z lei și a majorărilor aferente din totalul obligațiilor fiscale stabilite.

În concluzie, solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere nr. Z.

II. Prin Decizia de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. Z, comunicat societății la data de Z, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală - Mari Contribuabili Regiunea IX A au constatat următoarele:

1. Impozitul pe salarii în sumă de Z lei pentru salariața S

În perioada .....2006 – .....2008 d-ra S a realizat un venit brut din salarii în sumă totală de Z lei pentru care SC "X" SA a calculat, reținut și virat un impozit pe salarii în sumă totală de Z lei, acordându-i salariaței în toată această perioadă deducerea personală în sumă totală de Z lei la calculul impozitului pe salarii, adică un tratament fiscal identic cu cel aplicat cetățenilor români, fără ca societatea să prezinte documente din care să rezulte că la momentul realizării veniturilor salariața S îndeplinea condiția de rezidență pe o perioadă anterioară de 3 ani consecutivi (2003-2005) pentru a beneficia de deducerea personală.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că impozitul legal datorat de angajata S aferent veniturilor din salarii obținute în perioada ..... 2006 – ..... 2008 este în sumă de Z lei ( $Z \text{ lei venit net impozabil} + Z \text{ lei deduceri personale acordate} = Z \text{ lei} \times 16\% = Z \text{ lei}$ ), față de Z lei impozitul reținut de societate, rezultând diferența de impozit de plată în sumă de Z lei.

2. Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți pentru firma A în sumă de Z lei

SC „X” SA nu a calculat, reținut și virat la bugetul de stat impozitul în sumă de Z lei ( $Z \text{ lei} \times 16\% = Z \text{ lei}$ ) pe veniturile obținute din România de nerezidenți aferent veniturilor în valoarea totală de Z Euro, respectiv Z lei realizate din România de către nerezidentul A pentru prestări de servicii privind întocmirea unui raport de evaluare în vederea vânzării societății.

Pentru neplata la termen a impozitului pe salarii și a impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți, organele de control au calculat majorări de întârziere în sumă totală de Z lei ( $Z \text{ lei} + Z \text{ lei}$ ) pe perioada .....2007 – .....2011 și penalitățile de întârziere aferente în sumă de Z lei ( $Z \text{ lei} + Z \text{ lei}$ ).

III. Având în vedere cele constatate de organele de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, precum și documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

SC "X" SA cu sediul în Z, Z nr. Z, jud. Z este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului Z sub nr. Z și are codul de înregistrare fiscală Z.

**1. Referitor la diferența de impozit pe veniturile din salarii în sumă de Z lei pentru veniturile plătite salariatei S în perioada .....2006 – .....2008, Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să se pronunțe dacă SC „X” SA datorează bugetului de stat această diferență, în condițiile în care salariața în cauză a beneficiat de deducerea personală acordată la calculul impozitului cu toate că nu îndeplinește condițiile de rezidență pe o perioadă anterioară de 3 ani consecutivi.**

În fapt, în perioada .....2006 – .....2008 SC "X" SA a plătit venituri sub formă de salarii persoanei fizice S, cetățean al Republicii Moldova până în luna decembrie 2008, în sumă totală de Z lei (Z lei după reținerea contribuțiilor sociale), acordându-i acesteia deducerea personală în sumă totală de Z lei la calculul impozitului pe salarii, adică un tratament fiscal identic cu cel aplicat cetățenilor români (Z lei – Z lei = Z lei x 16% = Z lei), fără ca societatea să prezinte documente din care să rezulte că la momentul realizării veniturilor salariața menționată îndeplinea condițiile de rezidență pe o perioadă anterioară de 3 ani consecutivi (2003 - 2005) necesare pentru a putea beneficia de deducere personală.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 7 alin. (1) pct. 23 lit. b) sau c), art. 40 alin.(2) și art. 56 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

“Art. 7. Definiții ale termenilor comuni. - (1) [...]

23. persoană fizică rezidentă - orice persoană fizică ce îndeplinește cel puțin una dintre următoarele condiții:

a) are domiciliul în România;

**b) centrul intereselor vitale ale persoanei este amplasat în România;**

**c) este prezentă în România pentru o perioadă sau mai multe perioade ce depășesc în total 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive, care se încheie în anul calendaristic vizat;**

d) este cetățean român care lucrează în străinătate, ca funcționar sau angajat al României într-un stat străin.

[...]

Art. 40. Sfera de cuprindere a impozitului. - (1) Impozitul prevăzut în prezentul titlu, denumit în continuare impozit pe venit, se aplică următoarelor venituri:

a) în cazul persoanelor fizice rezidente române, cu domiciliul în România, veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României;

[...]

**(2) Persoanele fizice care îndeplinesc condițiile de rezidență prevăzute la art. 7 alin. (1) pct. 23 lit. b) sau c) timp de 3 ani consecutiv vor fi supuse impozitului pe venit pentru veniturile obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României, începând cu al patrulea an fiscal.**

[...]

Art. 56. Deducere personală. - (1) Persoanele fizice prevăzute la art. 40 alin.(1) lit. a) și alin.(2) au dreptul la deducerea din venitul net lunar din salarii a unei sume sub formă de deducere personală, acordată pentru fiecare lună a perioadei impozabile numai pentru veniturile din salarii la locul unde se află funcția de bază.”, completate cu dispozițiile pct. 88 din Normele metodologice de aplicare a acestora, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se arată:

“88. Deducerea din venitul net lunar din salarii a unei sume sub forma de deducere personală se acordă pentru fiecare lună a perioadei impozabile numai pentru veniturile din salarii la locul unde se află funcția de bază, în limita veniturii realizat.

Deducerea personală este stabilită în funcție de venitul brut lunar din salarii realizat la funcția de bază de către contribuabil și numărul de persoane aflate în întreținerea acestuia.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, persoanele fizice rezidente altele decât cele române sunt supuse impozitului pe venit pentru veniturile din salarii obținute din România dar au dreptul la deducerea personală din venitul net lunar din salarii a unei sume, numai dacă îndeplinesc condițiile de rezidență, timp de 3 ani consecutivi anteriori anului calendaristic vizat, adică începând cu al patrulea an fiscal.

În situația de față, persoana fizică S îndeplinește condițiile de rezidență pe parcursul perioadei în care a fost angajată și a încasat salarii de la SC “X” SA în perioada ianuarie 2006 – noiembrie 2008, astfel că datorează impozit pentru salariile obținute, dar nu face dovada că a îndeplinit aceste condiții și în cei 3 ani consecutivi anteriori, adică în anii 2003 – 2005, pentru a putea avea dreptul la deducerea personală a unor sume din veniturile nete lunare.

Referitor la invocările din contestație că d-ra S a obținut diploma de licență nr. Z, prin examen în sesiunea februarie 2004, după ce a urmat

cursurile unei facultăți la Z în anii 1999 – 2003, precizăm că nu dovedesc rezidența sa în România în anii 2004 și 2005.

În baza celor constatate, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă cu deducerea personală acordată nejustificat și au recalculat impozitul aferent veniturilor din salarii încasate în perioada ianuarie 2006 – noiembrie 2008 de salariați în cauză, față de Z lei impozitul calculat și reținut de societate, impozitul datorat fiind în sumă de Z lei.

Prin urmare, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit prin Decizia de impunere nr. Z că SC "X" SA are de plată la bugetul de stat impozitul pe veniturile din salarii în sumă de Z lei (Z lei – Z lei = Z lei), urmând ca pentru această obligație fiscală contestația să fie respinsă ca neîntemeiată.

**2. În ceea ce privește impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți - persoane juridice nerezidente în sumă totală de Z lei, cauza supusă soluționării este dacă SC "X" SA datorează bugetului de stat impozitul stabilit prin Decizia de impunere nr. Z, în condițiile în care a plătit persoanei juridice nerezidente Z în martie și iulie Z venituri în sumă de Z lei pentru servicii privind întocmirea unui raport de mediu pentru care nu a reținut și achitat acest impozit.**

În fapt, în data de .....2007 și .....2007 SC "X" SA a achiziționat de la persoana juridică nerezidentă A din Germania servicii prestate privind întocmirea unui raport de mediu în valoare totală de Z lei, pentru care nu a reținut, nu a declarat și nu a achitat la bugetul de stat impozitul în sumă de Z lei pe veniturile obținute din România calculat în cotă de 16%.

Societatea nu a prezentat organelor de control certificatul de rezidență fiscală al partenerului din Germania, acesta fiind emis de Secția financiară F ulterior terminării inspecției fiscale, la data de 18.01.2011.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 114, art. 115 alin. (1) lit. i), art. 116 alin. (1) și (5) lit. c), art. 118 alin. (1) și (2) și art. 119 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

"Art. 114. - Impozitul stabilit prin prezentul capitol, denumit în continuare impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, se aplică asupra veniturilor brute impozabile obținute din România.

Art. 115. - Venituri impozabile obținute din România. (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. [...]**

(5) Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului și se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. Impozitul se calculează, se reține și se varsă, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, valabil în ziua reținerii impozitului pentru nerezidenți.

[...]

**Art. 118. - Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri. (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 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, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență. [...]**

**Art. 119. - Declarații anuale privind reținerea la sursă. (1) Plătitorii de venituri care au obligația să rețină la sursă impozitul pentru veniturile obținute de contribuabili din România trebuie să depună o declarație la autoritatea fiscală competentă până la data de 28, respectiv 29 februarie inclusiv a anului următor celui pentru care s-a plătit impozitul.”**

Potrivit prevederilor legale de mai sus, SC “X” SA avea obligația să calculeze și să plătească la bugetul de stat impozitul pe veniturile obținute din România de către persoana juridică nerezidentă A din Germania, calculat în cotă de 16% asupra veniturilor plătite nerezidentului, neaplicându-se în această situație prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, deoarece firma parteneră nu a prezentat în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din Germania, obligație neîndeplinită nici în timpul inspecției fiscale.

Prin urmare, rezultă că organele de inspecție fiscală legal au stabilit prin Decizia de impunere nr. Z că SC "X" SA datorează bugetul de stat impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă totală de Z lei, urmând să fie respinsă contestația și menținute măsurile dispuse deoarece certificatele de rezidență fiscală ale societății A Germany nu au fost prezentate în timpul inspecției fiscale fiind emise de către autoritățile fiscale germane, ulterior deciziei de impunere contestate, respectiv în data de Z.

### **3. Obligații fiscale accesorii**

În ceea ce privește **majorările de întârziere și dobânzile în sumă de Z lei**, acestea rămân de plată în sarcina contestatoarei potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale" – secundarul urmează principalul, ca măsură accesorie în raport cu debitele principale, fiind calculate în baza prevederilor art. 119(1) și 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale Legii nr. 210/ 2005 cu privire la stabilirea cotei majorărilor de întârziere și dobânzilor datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare.

În acest sens, la art. 119(1) și art. 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se arată că:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

[...]

Art. 120. - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv."

Iar, **penalitățile de întârziere în sumă totală de Z lei** sunt datorate în conformitate cu prevederile art. 120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

„Art. 120<sup>1</sup>. (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

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

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

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



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

Față de cele reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei și în temeiul art. 210(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

### **DECIDE**

Respingerea contestației formulată de SC “X” SA din Z, ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Z, conform procedurii legale în termenul legal prevăzut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

director executiv

