

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI TIMIS
BIROUL SOLUTIONAREA CONTESTATIILOR
Timisoara, B-dul Revolutiei, nr. 15 A, Judetul Timis
Tel.: 0256-499334 Fax: 0256 /499332

D E C I Z I E nr. 747/205/12.11.2007

privind solutionarea contestatiei formulate de **SC W SRL** inregistrata la DGFP-Timis sub nr...

Biroul Solutionarea contestatiilor al DGFP - Timis a fost sesizat de Administratia Finantelor Publice Timis - Structura de Inspecție Fiscala cu privire la contestatia formulata de **SC W SRL** cu sediul in Timisoara, str.... si a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 alin. (1) din OG 92/2003, republicata, titlul IX, fiind autentificata prin semnatura si stampila persoanei fizice autorizate.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse prin Decizia de impunere 360/13.07.2007 si Raportul de inspectie fiscala nr.1706/09.07.2007 intocmite de AFPM Activitatea de inspectia fiscala si a fost depusa in termenul prevazut de art.207 alin.1 din OG nr. 92/2003, republicata, titlul IX, fiind autentificata prin semnatura reprezentantului legal si stampila unitatii .

Din analiza dosarului contestatiei se constata ca au fost intrunite conditiile prevazute de art.206 si art. 209 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale; DGFP Timis prin Biroul solutionarea contestatiilor este competenta sa se pronunte asupra contestatiei.

I. Contestatia a fost formulata impotriva raportului de inspectie fiscala încheiat la data de .. înregistrat sub nr.... si a deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.....

Prin contestatia formulata societatea petenta solicita anulara acestora ca fiind netemeinice si nelegale, deoarece raportul de inspectie fiscala retine o interpretare eronata a dispozitiilor legale în materie, interpretare ce a condus la concluziile neconforme cu starea de fapt si de drept, precum si la emiterea deciziei de impunere fiscala contestata.

In fapt, în perioada fiscala supusa verificarii, respectiv 01.01.2004 - 13.06.2006 intre **SC W** în calitate de chirias si Compania aeriana de stat din Republica Moldova, in calitate de proprietar, a fost incheiat Contractul de chirie nr....din data de 20.03.2004.

Obiectul contractului îl constituie închirierea aeronavelor de tip ... pe perioada de la data obtinerii aprobarilor de la Administratia de Stat a Aviatiei Civile RM și până la data de 01.10.2004; prin actul aditional nr.... se prelungeste perioada de inchiriere până la data de 01.11.2005.

Proprietarul se obliga prin contract, in esenta, sa puna la dispozitie doua elicoptere tip ... echipate în varianta aviachimica iar chiriasul se obliga sa achite contravaloarea lucrarilor efectuate in ore-zbor conform evidentei contoarelor instalate la bordul elicopterelor.

De asemenea, între subscrisa, în calitate de arendas Societatea pe acțiuni deschisa cu destinație specială din Ucraina, în calitate de datator în arenda, a fost încheiat contractul de arendare al elicopterelor nr.... în data de 21.01.2005.

Obiectul contractului îl constituie luarea în arenda a două elicoptere ... echipate în varianta agricolă, pentru perioada de până la data de .. prin anexa la contract din data de ... se decalază perioada de arendare până la data de ...

Prin contractul anterior menționat, au fost stabilite condițiile de plată atât a normei totale de arenda cât și a orelor de zbor efectuate peste norma totală garantată.

După cum reiese din constatările efectuate de către inspectorii fiscali, SC W a desfășurat activități constând în stropirea din aer a culturilor contra bolilor și daunătorilor, precum și activități de supraveghere din aer a diferitelor obiective, care de regulă au fost terenuri agricole cultivate.

Aceste activități au fost desfășurate cu două elicoptere și un avion din dotare, precum și cu elicopterele închiriate din ... Si

Având în vedere activitatea desfășurată de societate, închirierea elicopterelor de la societățile nerezidente trebuie calificată ca fiind concesiune a unui echipament industrial, mai ales datorită faptului că elicopterele nu erau folosite în transport, ci destinate efectuării unor activități de tratare împotriva daunătorilor culturilor agricole necesitând astfel o echipare specială.

În consecință, conform convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate între România și ...Republica Moldova, pe de o parte (Convenția din 21.02.1995 publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 127 din 23.06.1995, ratificată prin Legea nr. 60/1995) și între România și Ucraina, pe de altă parte (Convenția din 29.03.1996 publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 272 din 01.11.1996, ratificată prin Legea nr. 128/1996), impunerea veniturilor obținute din concesiunea echipamentelor industriale trebuie calificată ca fiind impuneri de redevențe.

Prevederile convențiilor mai sus menționate sunt incidente în prezenta cauză, având în vedere faptul că sunt îndeplinite condițiile impuse de prevederile art. 118 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, respectiv prezentarea certificatelor de rezidență fiscală de către furnizorii nerezidenți.

Au fost prezentate în dovedirea statutului de nerezidenți a partenerilor comerciali ai subscrisei Certificatul de Rezidență nr. 459 din 21.06.2004 prin care autoritatea competentă a Republicii Moldova confirmă faptul că, este rezident al acestei republici, în sensul art. 4 din Convenția pentru evitarea dublei impuneri încheiată cu România, Certificatul de Rezidență nr... prin care autoritatea competentă a Republicii Moldova confirmă faptul că, este rezident al acestei republici în sensul art. 4 din Convenția pentru evitarea dublei impuneri încheiată cu România și Adeverința de Confirmare înregistrată sub nr. 20830/10/15-200 din data de 10.10.2006 la Inspectoratul Financiar de Stat al Raionului Central din ... prin care se confirmă că S companie aviatică cu destinație specială este platitor de impozite în Ucraina din data de 28.10.1999 și este rezident al acestei țări în înțelesul Convenției de evitare a dublei impuneri încheiată cu România.

Potrivit dispozițiilor art. 12 pct. 3 din Legea nr. 60/17.06.1995 privind ratificarea Convenției dintre Guvernul României și Guvernul Republicii Moldova pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital, semnată la Chișinău la 21 februarie 1995:

„Termenul redevente folosit in prezentul articol înseamna plati de orice natura primite pentru folosirea sau concesionarea oricarui drept de autor asupra unei opere literare, artistice sau stiintifice, (...) sau pentru folosirea sau concesionarea oricarui echipament industrial, comercial sau stiintific , pentru informatii referitoare la experienta in domeniul industrial (know-how), comercial sau stiintific.”

In acelasi sens sunt si dispozitiile art. 12 pct. 3 din Legea nr. 128/16.10.1996 privind ratificarea Conventiei dintre Guvernul României si Guvernul Ucrainei pentru evitarea dublei impunerii si prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit si pe capital, semnata la Izmir la 29 martie 1996:

„Termenul redevente folosit in prezentul articol inseamna plati de orice natura primite pentru folosirea sau concesionarea oricarui drept de autor asupra unei opere literare, artistice sau stiintifice, sau pentru folosirea sau concesionarea oricarui echipament industrial, comercial sau stiintific, pentru informatii referitoare la experienta in domeniul industrial (know-how), comercial sau stiintific.”

Astfel, Conventiile de evitare a dublei impunerii încheiate între Romania si Republica Moldova, respectiv între Romania si Ucraina, trateaza distinct concesionarea de echipamente industriale. In cauza, data fiind destinatia speciala a echipamentului necesar pentru ca elicopterele sa fie utilizate la tratamentul aerian al culturilor, nu pentru a fi utilizate ca mijloace de transport, se încadreaza ca o concesiune de echipamente industriale.

Conform comentariilor la prevederile articolului „Profiturile Intreprinderii” din Modelul DECD al Conventiilor Fiscale (Ordinul Ministerului Finantelor nr. 1033/2003), comentarii ce stau la baza stabilirii tratamentului fiscal pe linia aplicarii prevederilor Conventiilor de evitare a dublei impunerii încheiate de România cu alte state *„s-a ajuns să fie acceptat in aspectele fiscale internationale , faptul că pana cand o intreprindere nu isi infiinteaza un sediu permanent in celalalt Stat, este impropriu sa fie considerata ca participa la viata economică a celuilalt Stat in masura in care intra in jurisdicia drepturilor de impunere ale celuilalt Stat.”*

Având în vedere cele mentionate, cat si natura contractelor incheiate de SC W SRL cu persoane juridice nerezidente, rezulta clar ca intentia societatilor nerezidente nu este de a desfasura activitatea in Romania si stabilirea unui sediu permanent, situatie ce ar fi intrat sub incidenta art. 7 „Profiturile intreprinderii”, ci obtinerea unor venituri sub forma de redevente, a caror impunere este tratata , in situatia data , de art. 12 „Redevente” al Conventiei încheiata între Romania si Republica Moldova si art. 12 „Redevente” al Conventiei incheiata între Romania si Ucraina.

Potrivit dispozitiilor art. 12 din ambele Conventii mai sus mentionate, atat dispozitiile alin. 1 cat si dispozitiile alin. 2 prevad posibilitatea de a opta carui regim fiscal dintre cele doua state contractante doreste sa se supuna. In ambele dispozitiile legale intalnim expresia „pot fi”, ceea ce denota potrivit interpretarii gramaticale o optiune din partea beneficiarului normei juridice.

De asemenea trebuie avuta in vedere natura juridica distincta a conventiilor de evitare a dublei impunerii fiscale; aceste conventii au o dubla natura , de drept international dar si de act de drept intern.

Natura lor de tratate internationale le confera o valoare juridică superioara celei a legilor fiscale interne. In acelasi sens sunt si dispozitiile alin. 4 ale art. 1 din Codul Fiscal: *„daca orice prevedere a prezentului cod contravine unei prevederi a unui tratat la care România este parte se aplica prevederile acelui tratat”,* fiind avute în vedere conventiile de evitare a dublei impunerii fiscale, care au valoarea juridica a unor tratate internationale.

Potrivit art. 118 din Cod procedurã fiscalã, în cazul în care existã conventii de evitare a dublei impunerii fiscale, sunt aplicabile prevederile acestora, cu condiția ca beneficiarul veniturilor să prezinte organelor fiscale din România certificatul de rezidență fiscală, eliberat de organul fiscal din țara de rezidență, prin care să ateste că este rezident al statului respectiv.

După cum s-a reținut chiar și în raportul de inspecție fiscală contestat, societatea a făcut această dovadă cu privire la ambii parteneri comerciali nerezidenți.

Este adevărat că dispozițiile art. 12 din paragraful 1 al Convenției, nu exclud teoretic aplicabilitatea paragrafului 2, conform căruia, totuși aceste redevențe pot fi impuse și în statul contractant din care provin (România) în conformitate cu legislația acestui stat, impozitul însă astfel stabilit neputând depăși 10 % din suma redevențelor, însă faptic, dacă impozitarea redevențelor a fost făcută în statul de rezidență (Republica Moldova, respectiv Ucraina) nu mai are justificare a doua impunere în statul din care provin, altfel, dacă cele două prevederi s-ar aplica paralel, ar fi încălcat scopul declarat al Convenției bilaterale, acela de a se evita o dubla impozitare.

În drept, contestația se întemeiază pe prevederile art. 165 și art. 177 din OG nr. 92/2003.

Pentru toate aceste considerente se solicită anularea raportului de inspecție fiscală înregistrat sub nr....din data de ... și a deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.. din data de ca fiind netemeinice și nelegale.

II. Raportul de inspecție fiscală nr.... a fost încheiat ca urmare a dispozițiilor Deciziei nr.... emisă de DGFP Timiș și se referă la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice, în perioada 01 ianuarie 2004 - 13 iunie 2006 .

Din verificările efectuate se reține că între ... în calitate de proprietar și SC W SRL Timișoara în calitate de chirias a fost încheiat Contractul de chirie nr....

Obiectul contractului îl constituie închirierea aeronavelor de tip pe perioada de la data obținerii aprobărilor de la Administrația de Stat a Aviației Civile RM și pînă la data de 01.10.2004; prin Actul adițional nr. 1/22.09.2004 , se prelungește perioada de închiriere pînă la data de 01.11.2005 .

Proprietarul se obligă prin contract , în esență , să pună la dispoziție două elicoptere echipate în varianta aviachimică iar chiriasul se obligă să achite contravaloarea lucrărilor efectuate în ore-zbor conform evidenței contoarelor instalate la bordul elicopterelor .

Între Societatea pe acțiuni deschisă cu destinație specială ... din Ucraina în calitate de „Datator în arenda „ și SC W SRL Timișoara în calitate de „arendas „ a fost încheiat Contractul de arendă a elicopterelor nr.... în data de 21.01.2005 .

Obiectul contractului îl constituie luarea în arenda a două elicoptere... echipate în varianta agricolă , pentru perioada de pînă la data de 31 decembrie 2005 ; prin „Prelungirea la contract „ din data de 01.01.2006 se decalează perioada de arendă pînă la data de 30.09.2006 .

Prin Contractul menționat , au fost stabilite condițiile de plată atât a normei totale de arenda cât și a orelor de zbor efectuate peste norma totală garantată și au fost stabilite tarifele de zbor și condițiile de decontare a obligațiilor arendasului.

Prestările realizate de cele două companii au fost achitate cu dispoziții de plată externe, platile fiind evidențiate în contabilitatea SC W srl Timișoara.

Potrivit art.118 alin. (2) din Codul Fiscal aprobat prin Legea nr.571/2003 republicata, pentru aplicarea prevederilor conventiei de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligatia de a prezenta platitorului de venit certificatul de rezidenta fiscala .

SC W SRL Timisoara a pus la dispozitia organelor de control fiscal urmatoarele inscrisuri in legatura cu justificarea calitatii de rezident fiscal al partenerilor externi:

1 Certificatul de Rezidenta nr.... prin care autoritatea competenta a Republicii Moldova confirma faptul ca ... , este rezident al acestei republici in sensul art. 4 din Conventia pentru evitarea dublei impuneri incheiata cu Romania;.

2 Certificatul de Rezidenta nr.... prin care , autoritatea competenta a Republicii Moldova confirma faptul ca este rezident al acestei republici in sensul art. 4 din Conventia pentru evitarea dublei impuneri incheiata cu Romania. Prin Legea nr.60 din data de 15 iunie 1995 a fost ratificata Conventia dintre Romania si Republica Moldova pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale;

3.Prin Adeverinta - Confirmare inregistrata sub nr.... in data de ... la Inspectoratul Financiar de Stat al Raionului Central din.... se confirma ca S companie aviatica cu destinatie speciala este platitoare de impozite in Ucraina din data de 28.10.1999 si este rezident al acestei tari in intelesul Conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata cu Romania; prin Legea nr.128 din data de 16 octombrie 1996 a fost ratificata Conventia dintre Romania si Ucraina pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale .

Fata de documentele puse la dispozitia organelor de control fiscal , avand in vedere si prevederile Conventiilor pentru evitarea dublei impuneri organul fiscal a stabilita ca :

- prin contractele mentionate SC W SRL Timisoara a luat spre exploatare elicoptere de la partenerii din strainatate in vederea efectuarii unor operatiuni specifice de stropire din aer a culturilor agricole ;

- din punct de vedere fiscal , conventiile pentru evitarea dublei impuneri nu definesc natura economica a veniturilor incasate din operatiunile de inchiriere si arenda ;

- in opinia organului de control fiscal ,, inchirierea ,, si ,,arendarea,, elicopterelor in conditiile prevazute in contractele mentionate constituite in fapt predarea/preluarea pentru utilizare in folosul propriu a elicopterelor ca echipamente comerciale .

- potrivit art.12 din conventiile mentionate , plata de orice natura primita pentru utilizarea de echipamente comerciale este definita ca fiind o ,,redeventa ,, ;

- potrivit alin.(1) art.12 din conventiile mentionate redeventele provenind dintr-un stat contractant si platite unui rezident al celuilalt stat contractant vor fi impozabile numai in acel celalalt stat , daca rezidentul este beneficiarul efectiv al redeventelor .

In consecinta , pentru prestatiile decontate in anul 2004 beneficiarul platilor facute de SC W SRL Timisoara in calitate de furnizor este C din Republica Moldova, iar in anul 2004 redeventele provenite din Romania platite beneficiarului efectiv care este rezident al celuilalt stat, sunt impozabile in Republica Moldova.

SC W SRL Timisoara nu datoreaza bugetului de stat impozit pentru veniturile obtinute in Romania de Compania ... din Republica Moldova, in anul 2004.

Prin Hotarirea Guvernului Romaniei nr.1840 din data de 28 octombrie 2004 publicata in Monitorul Oficial nr.1074 in data de 18 noiembrie 2004 , se aduc modificari si

completari la Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal aprobate prin Hotarirea Guvernului nr.44/2004 .

Prin modificarile facute la punctul 4 din HG nr.1840/2004 referitor la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, se modifica si unele prevederi ale conventiilor pentru evitarea dublei impuneri , astfel la punctul 12 , aliniatele (1) si (2) vor avea urmatorul cuprins:

„12 .(1) Dispozitiile alin.2 ale articolelor < Dividende>, <Dobinzi>, <Comisioane>,<Redevente> din conventiile de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu alte state , care reglementeaza impunerea in tara de sursa a acestor venituri , se aplica cu prioritate In cazul cind legislatia interna prevede inmod expres o cota de irnpozitare mai favorabila sunt aplicabile prevederile legislatiei interne .

(2) Dispozitiile alin.2 ale articolelor <Dividende>, <Dobinzi>, <Comisioane>,<Redevente> din conventiile de evitare a dublei impuneri deroga de la prevederile paragrafului 1 al acestor articole din conventiile respective ,, .

Avind in vedere dispozitiile punct. 4 din HG. nr.1840/2004 care modifica si completeaza prevederile HG nr. 44/2004 pentru aplicarea Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, se constata ca in cazul prestatiilor decontate in conditiile mentionate , incepand cu anul fiscal 2005 sunt aplicabile dispozitiile art.12 alin.(2) din Conventiile pentru evitarea dublei impuneri incheiate de Romania cu Republica Moldova si Ucraina.

In consecinta , ca urmare a aplicarii cu prioritate a dispozitiilor alin.(2) prin derogarea alin.(1) al art.12 din Conventiile de evitare a dublei impuneri aprobate prin Legea nr.60/17.06.1995 si Legea nr.128/16.10.1996 , redeventele provenite din Romania aferente prestatiilor realizate in anul 2005 de ...din Republica Moldova , respectiv in anul 2005 si anul 2006 de compania aviatica din Ucraina , trebuiau impozitate prin retinere la sursa in Romania de catre SC W SRL.

Neretinerea, potrivit legii, de catre platitorii obligatiilor fiscale a sumelor reprezentind impozite cu retinere la sursa constituie contraventie prevazuta la art.189 alin.(1) lit. „n,, in OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala aprobata prin Legea nr.174/2004 .

Neretinerea impozitului pe redeventa in conditiile aratate este fapta in continuare , raspunzatoare fiind SC W SRL Timisoara .

In timpul si ca urmare a prezentului control fiscal, au fost stabilite urmatoarele obligatii fiscale suplimentare in legatura cu redeventa provenita din Romania , platita nerezidentilor:

- impozit pe redeventa in suma totala de ... lei , din care aferent veniturilor....Republica Moldova ... lei si aferent veniturilor ... din Ucraina.... lei;
- majorari aferente impozitului pe redeventa
- penalitati de 0,5 %

III. Având în vedere actele si documentele depuse în sustinerea cauzei, motivele invocate de contestatoare si prevederile actelor normative in vigoare in perioada verificată invocate de către contestator și de către organele de control, Biroul Solutionare a contestatiei retine:

- prin Raportul de Inspectie Fiscala inregistrat la DGFP Timis sub nr..... in baza caruia s-a intocmit Decizia de impunere nr....s-a stabilit in sarcina societatii o diferenta de impozit pe veniturile realizate in Romania in suma de ...lei, intrucat pentru anul 2005 si 2006 societatea nu a prezentat certificatele de rezidenta fiscla pentru furnizorii externi, respectiv ... din Republica Moldova si S.... din Ucraina;

- prin Decizia nr.480/167/15.09.2006,

Biroul Soluționarea Contestatiilor din cadrul DGFP Timis a dispus refacerea partiala a Raportului de Inspectie Fiscala inregistrat la DGFP Timis sub nr.... și a Deciziei de impunere nr. 348/26.06.2006 intrucat la data solutionarii contestatiei societatea petenta a prezentat copii ale certificatelor de rezidenta ;

- cu ocazia reverificării fiscale, reprezentanții societatii au prezentat in original organului de control (așa cum se menționează în RIF nr.) certificatele de rezidenta fiscala pentru perioada 2005 - 30.06.2006, a furnizorilor de servicii... in Moldova șidin Ucraina, societati care au prestat catre SC W SRL Timișoara, prestări de servicii constand in inchirierea de elicoptere;

- la refacerea controlului, organul fiscal a constatat ca in conventiile de evitare a dublei impuneri incheiate intre Romania si Republica Ucraina, respectiv Romania si Republica Moldova, impozitul pe veniturile realizate in Romania de rezidenti ai statelor mentionate nu figureaza ca facand obiectul evitarii dublei impuneri, prin urmare impozitul pe redeventa stabilit prin Raportul de Inspectie fiscală nr.... si Decizia de impunere nr.... este corect stabilit;

- prin Decizia nr....94/31/16.02.2007 Biroul Solutionare Contestatii din cadrul DGFP Timis, luand in considerare faptul ca activitatea desfășurată de societate, in speța, inchirierea elicopterelor de la societati nerezidente poate constitui concesionarea unui echipament industrial destinat efectuării unor activitati de tratare impotriva dăunătorilor a culturilor agricole necesitand astfel o echipare specială, si conform prevederilor conventiilor de evitare a dublei impuneri încheiate între România și Ucraina și între România și Moldova, impunerea veniturilor obtinute din concesionarea echipamentelor industriale poate fi sub forma impunerii de redevente; s-a decis desființarea decizia de impunere și raportul de inspectie fiscală si refacerea raportului de inspectie fiscală nr...., precum și refacerea Deciziei de impunere nr....;

- in actul de control nou incheiat si care face obiectul prezentei contestatii organul de control opineaza ca „, inchirierea „, si „arendarea,, elicopterelor in conditiile prevazute in contractele mentionate constitute in fapt predarea/preluarea pentru utilizare in folosul propriu a elicopterelor ca echipamente comerciale . Potrivit art.12 din conventiile mentionate , plata de orice natura primita pentru utilizarea de echipamente comerciale este definita ca fiind o „redeventa „,

Potrivit alin. (1) art.12 din conventiile mentionate, redeventele provenind dintr-un stat contractant si platite unui rezident al celuilalt stat contractant vor fi impozabile numai in acel celalalt stat , daca rezidentul este beneficiarul efectiv al redeventelor .

Pct.4 din HG nr. 1840/2004 modifica unele prevederi ale conventiilor pentru evitarea dublei impuneri, incepand cu anul fiscal 2005 sunt aplicabile cu prioritate prevederile art.12 alin.2 din Conventii, respectiv redeventele provenite din Romania se impoziteaza prin retinere la sursa, incepand cu anul 2005; s-a stabilit ca societatea petenta datoreaza impozit pe redeventa in suma de ...ei, majorari de intarziere in suma de ... lei si penalitati de 0.5% in suma de.... lei.

Cauza supusa solutionarii este daca incadrarea platilor efectuate de contestatoare in baza contractelor de inchiriere a navelor poate fi calificata ca si concesionare a unui echipament industrial, impunerea veniturilor obtinute din concesionarea echipamentelor industriale fiind considerata impunere pe redeventa si daca sunt aplicabile prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri .

Potrivit constatarilor organului fiscal si așa cum sunt prezentate in raportul de inspectie fiscală nr..... SC W SRL a desfasurat activitati constand in stropirea din aer a culturilor contra bolilor si daunatorilor, precum si activitati de supraveghere din aer a

diferitelor obiective, care de regulă au fost terenuri agricole cultivate; aceste activitati s-au desfasurat cu doua elicoptere si un avion din dotare, precum si cu elicoptere inchiriate din străinatate, respectiv din Republica Moldova si Ucraina.

In speta sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale :

- art.7 , pct.28 din Legea nr.571/2003, actualizata, defineste termenul de redeventa", astfel:

1. " 28. redeventa - orice suma ce trebuie platita in bani sau in natura pentru folosirea ori dreptul de folosinta al oricarui dintre urmatoarele:

a) drept de autor asupra unei lucrari literare, artistice sau stiintifice, inclusiv asupra filmelor, benzilor pentru emisiunile de radio sau de televiziune, precum si efectuarea de inregistrari audio, video;

b) orice brevet, inventie, inovatie, licenta, marca de comert sau de fabrica, franciza, proiect, desen, model, plan, schita, formula secreta sau procedeu de fabricatie ori software.

Nu se considera redeventa, in sensul prezentei legi, remuneratia in bani sau in natura platita pentru achizițiile de software destinate exclusiv operarii respectivului software, fara alte modificari decat cele determinate de instalarea, implementarea, stocarea sau utilizarea acestuia. De asemenea, nu va fi considerata redeventa, in sensul prezentei legi, remuneratia in bani sau in natura platita pentru achiziția in intregime a drepturilor de autor asupra unui program pentru calculator;

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

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

e) orice know-how;

f) numele sau imaginea oricarei persoane fizice sau alte drepturi similare referitoare la o persoana fizica.

In plus, redeventa cuprinde orice suma ce trebuie platita in bani sau in natura pentru dreptul de a inregistra sau transmite sub orice forma spectacole, emisiuni, evenimente sportive sau alte activitati similare".

2. redeventa definita de art. 12 pct. 3 din Legea nr. 60/17.06.1995 privind ratificarea Convenției dintre Guvernul României și Guvernul Republicii Moldova pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit si pe capital, semnată la Chișinău la 21 februarie 1995: „Termenul redevențe folosit in prezentul articol înseamnă plăți de orice natură primite pentru folosirea sau concesiunea oricărui drept de autor asupra unei opere literare, artistice sau științifice, sau pentru folosirea sau concesiunea oricărui echipament industrial, comercial sau științific, pentru informații referitoare la experiența in domeniul industrial (know-how), comercial sau științific. "

3. redeventa definita de art. 12 pct. 3 din Legea nr. 128/16.10.1996 privind ratificarea Conventiei dintre Guvernul României și Guvernul Ucrainei pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital, semnată la Izmail la 29 martie 1996: „ Termenul redevențe, folosit in prezentul articol, înseamnă plăți de orice natură, primite pentru folosirea sau concesiunea oricărui drept de autor asupra unei opere literare, artistice sau științifice, (...) sau pentru utilizarea sau dreptul de a utiliza orice echipament industrial, comercial sau științific ori pentru informații referitoare la experiența dobândită in domeniul industrial, comercial sau științific. "

Avand in vedere activitatea desfasurata de societate, in speta , inchirierea elicopterelor de la societati nerezidente poate constitui concesiunea unui echipament

industrial, mai ales datorita faptului ca elicopterele nu sunt folosite pentru transport, ci destinate efectuării unor activitati de tratare impotriva daunatorilor a culturilor agricole necesitand astfel o echipare speciala si in conformitate cu prevederile legale invocate, respectiv conventiile de evitare a dublei impuneri incheiate intre România si Ucraina si intre Romania si Moldova, impunerea veniturilor obtinute din concesionarea echipamentelor industriale este calificata sub forma impunerii de redevente.

Referitor la sustinerea petentei ca in speta sunt aplicabile prevederile art.118 alin.2 din Legea nr. 571/2003, respectiv: „*Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit certificatul de rezidență fiscală* ” si norme metodologice la art. 118 alin. 2 „*nerezidentul beneficiar al veniturilor din România trebuie să justifice în România dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, încheiată între România si statul său de rezidență, prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din statul respectiv.....* ” , organul de solutionare a contestatiei precizeaza ca in speta nu pot fi aplicabile aceste prevederi intrucat prin modificarile aduse Codului fiscal, respectiv prevederile HG nr.1840/ 2003- Norme metodologice se face precizarea ca :

" 4. La punctul 12, alineatele (1) si (2) vor avea urmatorul cuprins:

"12. (1) Dispozitiile alin. 2 ale articolelor Dividende, Dobanzi, Comisioane, Redevente din conventiile de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu alte state, care reglementeaza impunerea in tara de sursa a acestor venituri, se aplica cu prioritate. In cazul cand legislatia interna prevede in mod expres o cota de impozitare mai favorabila sunt aplicabile prevederile legislatiei interne.

(2) Dispozitiile alin. 2 ale articolelor Dividende, Dobanzi, Comisioane, Redevente din conventiile de evitare a dublei impuneri deroga de la prevederile paragrafului 1 al acestor articole din conventiile respective."

Potrivit acestor reglementari, **IMPUNEREA IN TARA DE SURSA A VENITURILOR**, in speta in **ROMANIA** , **AU PRIORITATE** fata de impunerile in celalalt stat contractant , respectiv Ucraina si Republica Moldova .

Nu poate fi retinuta in solutionarea contestatiei afirmatia petentei ca impunerea in Romania a veniturilor ar duce la o dubla impozitare intrucat beneficiaza de credit fiscal in celalalt stat contractant.

Tinand cont de cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina contestatoarei impozit pe venitul persoanelor nerezidente, prin aplicarea cotelor de impozitare prevazute in legislatia interna in conditiile in care impunerea in tara de sursa are prioritate, motiv pentru care contestatia formulata de petenta va fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

In ceea ce priveste suma reprezentand:

- dobanzi aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor, stabilite prin Decizia de impunere care are la baza raportul de inspectie fiscala, se retine ca stabilirea de dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul de natura impozitului pe veniturile nerezidentilor, aceasta datoreaza si dobanzile si penalitatile de intarziere

aferente impozitului pe veniturile nerezidentilor reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept “ sequitur principale”, drept pentru care contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, in baza referatului nr...in temeiul in temeiul Legii nr. 571/22.12.2003 coroborat cu art.181 din OG nr. 92/24.12.2003, republicata privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele MFP, se

D E C I D E :

I. respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru suma de ... lei, reprezentand:

- impozit pe redeventa in suma totala de ... lei , din care aferent veniturilor reblica Moldova 17.196 lei si aferent veniturilor .. din Ucraina ... lei;

- majorari aferente impozitului pe redeventa ;
- penalitati de 0,5 % in suma de ... lei

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timis in termen de 6 luni de la data comunicarii .

DIRECTOR EXECUTIV