



IMPOZITAREA VENITURILOR* OBȚINUTE DIN ROMÂNIA DE NEREZIDENȚI

Lector:

Dan Barascu

*Nota: impozitarea celor mai întâlnite categorii de venituri obținute din Romania de nerezidenți (dividende, dobânzi, comisioane, servicii de management și consultanță și servicii prestate în Romania

Contați pe Noi. Contați, cu Noi.
Întotdeauna!

OBIECTIVELE CURSULUI



- Înțelegerea regulilor interne de impozitare și a modului de interacțiune a acestora cu prevederile tratatelor internaționale (convențiile pentru evitarea dublei impuneri "DTT" și legislația Uniunii Europene "legislația UE");
- Determinarea condițiilor ce trebuie îndeplinite pentru a putea aplica DTT și legislația UE;
- Aplicarea corectă a DTT și a legislației UE;
- Depistarea cazurilor particulare și a riscurilor care pot să apară în practică și a modului de gestionare a acestora;
- Plata și declararea corectă a impozitului pe veniturile nerezidenților.

LEGISLAȚIA INTERNĂ/INTERNAȚIONALĂ



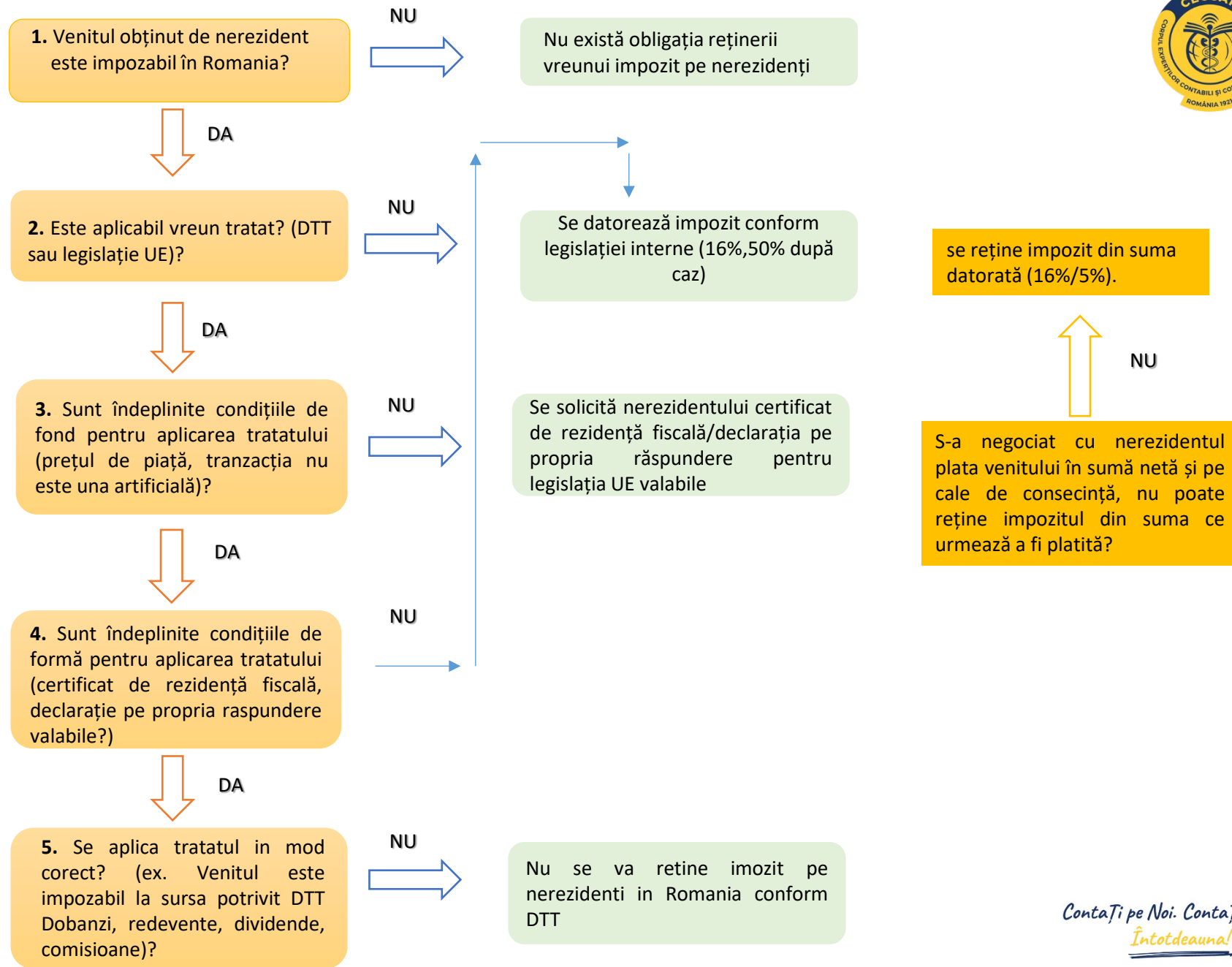
❑ Legislație internă

- Codul Fiscal: Titlul VI “Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România”.

❑ Legislație internațională

- Convențiile pentru evitarea dublei impuneri (DTT);
- Legislația Uniunii Europene (Legislația “UE”);
- Diverse inițiative ale Uniunii Europene în domeniul fiscal, precum: planurile de acțiune pentru transparența fiscală, impozitarea companiilor (taxarea corectă, relansarea bazei fiscale comune - CCTB și bazei fiscale consolidate comune – CCCTB, acțiunile de combatere a eroziunii fiscale și deturnării profiturilor - BEPS), pachetul privind practicile de evitate a obligațiilor fiscale (ATAD), pachetul de modernizare a TVA, impozitarea echitabilă a economiei digitale, etc.

SCHEMA LOGICĂ (PAȘI) IMPOZITARE NEREZIDENȚI



PASUL 1: Venitul obținut de nerezident este impozabil în România? Se aplică vreo scutire?



☐ Venituri pasive

- Dividende obținute de la un rezident;
- Dobânzi și Redevențe obținute de la un nerezident sau de un sediu permanent (PE) în România al unui nerezident, dacă acestea reprezintă cheltuieli ale PE.

☐ Venituri din comisioane

- Comisioane obținute de la un rezident;
- Comisioane obținute de la un nerezident care are un PE în România, în cazul în care comisionul este o cheltuială a PE.

□ Venituri din prestări servicii

■ Management și consultanță

Venituri din prestarea de servicii de management sau de consultanță din orice domeniu, dacă aceste venituri sunt obținute de la:

- un rezident;
- un PE in România al unui nerezident (dacă serviciile reprezintă cheltuieli ale PE).

■ Venituri din servicii prestate în România

Veniturile din servicii prestate în Romania de un nerezident, exclusiv transportul internațional și prestările de servicii accesorii acestui transport.

Situații controversate !!

- Cheltuieli înregistrate de PE vs Cheltuieli alocabile PE !! – pot fi diferite!
- Varianta alternativă de identificare a profitului generat de PE prin metoda (împărțirea profiturilor pe baza alocărilor specifice prețurilor de transfer);
- Venituri din servicii prestate în România (altele decât consultanța și management) obținute un PE din România al unui nerezident.

□ Alte venituri (nu fac obiectul cursului, detalii în edițiile viitoare).

- Venituri din activități sportive și de divertisment desfășurate în România (chiar și prin intermediari/agenți);
- Venituri din premii acordate la concursuri organizate în România;
- Venituri reprezentând remunerații primite de persoane juridice străine care acționează în calitate de administrator, fondator sau membru al consiliului de administrație al unei persoane juridice române;
- Venituri realizate de nerezidenți din lichidarea unei persoane juridice române;
- Venituri realizate din transferul masei patrimoniale fiduciare de la fiduciar la beneficiarul nerezident în cadrul operațiunii de fiducie;
- Veniturile unui nerezident, care sunt atribuibile unui sediu permanent/sediu permanent desemnat în România.

❑ Alte venituri (nu fac obiectul cursului, detalii în edițiile viitoare)



- Veniturile unei persoane juridice străine obținute din închiriere (sau oricare alte drepturi) sau din transferul proprietăților imobiliare situate în România;
- Veniturile din exploatarea resurselor naturale situate în România;
- Veniturile din vânzarea- cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română;
- Venituri obținute din România de persoana juridică rezidentă într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri din activități desfășurate de artiști și sportivi;
- Venituri obținute la jocurile de noroc practicate în România.

❑ Scutiri specifice



Legislația internă prevede o serie de scutiri aplicabile pentru anumite categorii de venituri, altele decât cele pentru care se pot aplica scutirile stabilite de legislația UE, ca de exemplu:

- dobânda aferentă instrumentelor de datorie publică în lei și în valută;
- veniturile obținute din tranzacțiile cu instrumente financiare derivate utilizate pentru realizarea operațiunilor de administrare a riscurilor asociate obligațiilor de natura datoriei publice guvernamentale;
- dobânda la instrumente/titluri de creanță emise de societățile române;
- veniturile persoanelor juridice străine care desfășoară în România activități de consultanță în cadrul unor acorduri de finanțare gratuită, încheiate de Guvernul României cu alte guverne;
- dobânzile și/sau dividendele plătite către fonduri de pensii, astfel cum sunt ele definite în legislația statului membru al UE sau SEE;
- scutirile specifice acordate prin Acordul de înființare a Băncii Europene pentru Reconstrucție și Dezvoltare din 1990.

❑ Etape de urmat în analiza impozitării veniturilor obținute din România de nerezidenți:



1. Identificarea categoriei de venit obținut de nerezidenții din România (detalii la pasul 4);
2. Analiza categoriei de venit din punct de vedere al impozitării: (i) venit impozabil (ii) venit neimpozabil în România sau pentru care există scutiri speciale aplicabile; (ii) aplicarea tratatelor;

Etape de urmat în analiza impozitării veniturilor obținute din România de nerezidenți

Identificarea cotei de impozitare a veniturilor potrivit legislației interne

Cota standard

- 16% pentru dividende (incepand cu 01.01.2026);
- 16%* pentru dobânzi; redevențe, comisioane, venituri din servicii de management și consultanță, venituri din servicii prestate în România (10% în cazul dobânzilor plătite către persoanele fizice nerezidente*).

Cota majorată
de impunere

- 50% pentru veniturile din dobânzi, redevențe, comisioane, servicii de management și consultanță, servicii prestate în România:
- plătite într-un cont dintr-un stat cu care România nu are încheiat un instrument juridic în baza căruia se realizează schimbul de informații;
 - plătite în urma unor tranzacții (sau serii de tranzacții) transfrontaliere calificate ca fiind artificiale.

❏ Situații controversate cota majorată de impunere de 50% !!



- Lanțul de tranzacții transfrontaliere artificiale, corelarea cu regula anti-abuz conform ATAD;
- Compensarea internațională în care este implicat cel puțin un stat cu care România nu are încheiate acorduri privind schimbul de informații fiscale (A dator la B, B dator la C, C dator la A => compensare ABC => A nu plătește la B, B nu plătește la C, C nu plătește la A);
- Plata în numele și în contul unui nerezident situat într-un stat cu care există schimb de informații fiscale către un nerezident situat într-un stat cu care nu există schimb de informații fiscale;
- Situațiile în care cheltuielile sunt considerate nedeductibile în mod voluntar.

Exerciții cota 50% (1):

A (companie rezidentă fiscal RO) plătește **dividende** către un acționar cu sediul în statul X (stat cu care România nu are încheiat un instrument juridic în baza căruia să se realizeze schimbul de informații fiscale).

Ulterior, în urma unei inspecții fiscale autoritățile fiscale din România constată că dividendele au fost plătite din profituri fictive și pe motiv că tranzacția este una artificială, stabilesc în sarcina A obligația de a plăti impozit pe veniturile nerezidenților cu cota majorată de 50%.

Autoritățile fiscale din România au procedat corect? Dacă da, de ce? Dacă nu, care este modul corect de impozitare a tranzacției?

Exerciții cota 50% (2):

A (companie rezidentă fiscal în România) a încheiat un contract de împrumut cu o societate “B” cu sediul într-un stat membru UE (cu care România are un instrument juridic în baza căruia se realizează schimbul de informații).

B deține 35% din titlurile de participare ale A, iar B solicită lui A ca dobândă și principalul aferentă acestui contract să fie virată către C (o societate situată într-un stat cu care România nu are încheiat un instrument juridic în baza căruia să se realizeze schimbul de informații), urmând ca prin această plată să se stingă o datorie pe care B o are la C.

Ulterior, autoritățile fiscale din România stabilesc faptul că acest contract încheiat între B și A este artificial (schemă mascată de distribuție a profiturilor) și solicită impozitarea sumelor plătite A direct către C (dobândă plus principal), cu o cotă de impozit pe veniturile nerezidenților de 50%.

Autoritățile fiscale au procedat în mod corect?

PASUL 2: Este aplicabil vreun tratat internațional?



În situația în care venitul obținut de nerezident este impozabil potrivit legislației interne (și nu este aplicabilă vreo scutire specifică), următorul pas este să verificăm dacă sunt aplicabile prevederile unui tratat.

Convențiile pentru evitarea dublei impuneri (DTT)

DTT sunt tratate internaționale prin care se evită ca pentru același contribuabil, pentru aceeași activitate și venit și obținut în aceleași perioade, impozitarea să se facă atât în statul în care este rezident fiscal contribuabilul, cât și în statul (sau statele) din care acesta obține venituri (dubla impunere).

Pe de altă parte, DTT au drept rol și evitarea dublei neimpuneri prin instrumentele de schimb de informații fiscale pe care orice convenție le conține.

PASUL 3: Sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea DTT?



Aplicarea DTT este posibilă dacă sunt îndeplinite următoarele condiții în mod cumulativ:

1. Între România și statul nerezidentului a fost semnată o DTT, iar aceasta este în vigoare;
2. Nerezidentul prezintă plătitorului de venituri certificatul său valabil de rezidență fiscală;
3. Impozitul nu este suportat de plătitorul de venituri pentru nerezident (clauze de plată pe net - “net income agreement”);
4. Plata către nerezident nu este făcută ca urmare a unei tranzacții transfrontaliere calificată drept artificială;
5. Venitul plătit nerezidentului afiliat este stabilit în condiții de piață;
6. Nerezidentul este “beneficiarul efectiv” al veniturilor respective.

PASUL 3: Sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea DTT?



1. Între România și statul nerezidentului a fost semnată o DTT, iar aceasta este în vigoare

În prezent România a încheiat un număr de 87 DTT.

DTT semnate și data intrării în vigoare a acestora se găsesc pe www.mfinante.ro.

2. Nerezidentul prezintă plătitorului de venituri certificatul său valabil de rezidență fiscală

Certificatul de rezidență fiscală: se eliberează de autoritatea competentă din statul respectiv care are atribuții în domeniul certificării rezidenței și conține următoarele elemente minime: numele, denumirea, adresa și codul de identificare fiscală ale nerezidentului; mențiunea rezidenței fiscale în statul emitent, precum și data emiterii certificatului.

Certificatul de rezidență fiscală

- se pune la dispoziția plătitorului de venituri din România în original sau în copie legalizată însoțită de traducere autorizată în limba română. Dacă certificatul se emite în format electronic sau online acesta are valoare de original.
- se prezintă înainte de data plății venitului, în caz contrar, impozitarea se face potrivit legislației interne. Dacă se prezintă după data plății venitului există posibilitatea de recuperare a impozitului plătit în plus, în funcție de prevederile DTT (în cadrul termenului de prescripție, independent dacă a fost făcută inspecția fiscală).
- este valabil în anul în care a fost emis și primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență fiscală.

Exercițiu – certificate de rezidență fiscală

O societate cu rezidență fiscală în Elveția (denumită în continuare “A”) transmite către o societate cu rezidență fiscală în România (denumită în continuare “B”) certificatul său de rezidență fiscală în data de 12 Decembrie 2023.

În ianuarie 2024, B plătește către A redevențe, iar la 15 februarie contractul între A și B este anulat urmând ca în anul 2024 B să nu mai facă nicio plată către A, motiv pentru care A nu mai transmite un certificat de rezidență fiscală în Elveția valabil pentru anul 2024.

Ulterior, autoritățile fiscale române constată că nu sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea DTT și solicită lui B impozitarea redevențelor cu cota internă de 16%.

Autoritățile fiscale au procedat în mod corect? Dacă da/nu, de ce?

PASUL 3: Sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea DTT?



3. Impozitul nu este suportat de plătitorul de venituri pentru nerezident (clauze de plată pe net - “net income agreement”);

În situația în care impozitul datorat de nerezident este suportat de plătitorul de venituri (prin determinarea impozitului cu metoda sutei majorate) atunci nu se mai aplică prevederile DTT, iar impozitarea trebuie făcută potrivit legislației interne.

!! Atenție la situațiile în care nu se pune problema impozitării potrivit DTT (venitul este scutit sau se încadrează la art. 7 “Profiturile întreprinderilor”). Este posibil ca unele clauze de net introduse în eventualitatea unor litigii pe tema impozitării să genereze interpretarea că DTT nu se poate aplica.

Exercițiu – clauza de plată pe net

Societatea A rezidentă fiscal în România primește un împrumut de la o bancă neafiliată din Austria. Potrivit DTT cu Austria dobânzile plătite pentru împrumuturile de la bănci sunt scutite de impozit pe veniturile nerezidenților.

Cu toate acestea contractul de împrumut conține o clauză prin care dobânzile și orice sume plătite de A către bancă sunt în sume nete fără reținerea vreunui impozit.

Autoritățile fiscale din România solicită A plata impozitului pe veniturile nerezidenților de 16% ca urmare a acestei clauze din contract deși banca a pus la dispoziția A certificatul său de rezidență fiscală valabil.

Acestea au procedat corect?

PASUL 3: Sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea DTT

4. Plata către nerezident nu este făcută ca urmare a unei tranzacții transfrontaliere calificată drept artificială (art. 11 Cod fiscal si DTT);

!! Atenție la:

- Definiția tranzacțiilor artificiale;
- Cheltuielile considerate nedeductibile în mod voluntar (de exemplu cazul în care costurile sunt tratate ca nedeductibile pentru că nu sunt documentate cu rapoarte, situații de lucrări, etc).

PASUL 3: Sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea DTT



5. Venitul plătit nerezidentului afiliat este stabilit în condiții de piață

DTT conține clauze specifice cu privire la faptul că tranzacția care generează venitul respectiv trebuie să fie stabilită în condiții de piață. În caz contrar, DTT se aplică pentru venitul plătit în condiții de piață (pentru diferența dintre prețul plătit și prețul de piață, impozitarea se face potrivit legislației interne).

Atenție!!!

- Ajustările privind prețurile de transfer – necorelarea cu legislația privind impozitarea nerezidenților;
- Implicații pentru dobânzi, servicii de management/consultanță și servicii prestate în România.

Exercițiu – preț de piață

Societatea A rezidentă fiscal în România beneficiază de un serviciu de consultanță/management prestat de compania-mama B din Ungaria.

A aplică DTT și nu reține impozit pe veniturile nerezidenților întrucât serviciile respective se încadrează la art. 7 "Profiturile întreprinderilor" din DTT cu Ungaria.

Autoritățile fiscale din România realizează o ajustare de prețuri de transfer pentru serviciile prestate de B către A în sensul în care marja brută aplicată la facturile emise către A este de 10%, iar conform studiilor de comparabilitate realizate de autoritățile fiscale această marjă ar trebui să fie de 5% (media intercuartilică).

Autoritățile fiscale din România au considerat că pentru diferența de 5% nu se poate aplica DTT și au solicitat impozitarea cu cota internă de impozit pe veniturile nerezidenților de 16% (prin suta majorată) pentru suma corespunzătoare diferenței de marjă de 5% plătite către B. Concomitent au considerat costul cu diferența de 5% drept nedeductibil fiscal pentru A.

Autoritățile fiscale au procedat în mod corect?

PASUL 3: Sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea DTT



6. Nerezidentul este “beneficiarul efectiv” al veniturilor respective

DTT se aplică numai în cazul în care nerezidentul este beneficiar efectiv al veniturilor respective.

Dacă acesta acționează ca un intermediar (agent, administrator, fiduciar) care doar administrează respectivele venituri (dobânzi/redevențe/comisioane/alte venituri), atunci DTT nu mai este aplicabilă (în anumite circumstanțe se poate aplica DTT cu beneficiarul efectiv).

Atenție!

Plăți către agenți, împrumuturi sindicalizate la nivel de grup, parteneriate transparente/netransparente.

Exercițiu – beneficiar efectiv

O companie A din România primește un împrumut sindicalizat de la banca Y din Ungaria pentru tot grupul de companii din care face parte. Fiind un împrumut sindicalizat, o parte din acest împrumut este acordat mai departe de A către o companie afiliată B din Bulgaria. A încasează dobânzi de la B și le virează mai departe către Y (dobânda aplicată către B este aceeași cu cea plătită de A către Y).

Ce DTT se aplică la plata de dobândă făcută de B către A și mai departe către Y România – Bulgaria sau Ungaria – Bulgaria?

Ce ați recomanda anagajatorului / clientului A care se află în această situație?

PASUL 4– Cum aplicăm în mod corect DTT?

În cazul în care sunt îndeplinite condițiile de la Pasul 3, atunci DTT devin aplicabile.

Pentru aplicarea DTT convenției se face abstracție de orice definiție, interpretare, termen conținut de legislația internă sau legislația UE.

Pentru interpretarea anumitor articole putem să accesăm comentariile OECD la convenția-model.

Identificarea tipului de venit (legislație internă vs DTT)



Identificarea tipului de venit în care se încadrează venitul obținut de nerezident este importanta din următoarele considerente:

- anumite categorii de venituri pot să nu intre în sfera de impozitare potrivit legislației interne (sunt aplicabile anumite scutiri);
 - sunt unele situații în care este recomandabilă aplicarea DTT pentru a evita orice risc de interpretare din partea autorităților fiscale.
- Pentru o mai bună înțelegere a modului de identificare a fiecărei categorii de venit, prezentăm mai jos modul de identificare a anumitor categorii de venituri, în ambele cazuri DTT vs legislația internă.

REDEVENȚE

Plăți de orice natură primită drept contravaloare pentru folosința sau dreptul de a folosi:



Legislația Interna	DTT
■ dreptul 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; ■ dreptul de a efectua înregistrări audio, video, respectiv spectacole, emisiuni, evenimente sportive sau altele similare, și dreptul de a le transmite sau retransmite către public, direct sau indirect, indiferent de modalitatea tehnică de transmitere - inclusiv prin cablu, satelit, fibre optice sau tehnologii similare; ■ 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. Este redevență orice echipament industrial, comercial sau științific, container, cablu, conductă, satelit, fibră optică sau tehnologii similare; ■ orice know-how; ■ numele sau imaginea oricărei persoane fizice sau alte drepturi similare referitoare la o persoană fizică.	■ orice drept de autor pentru lucrări literare, artistice sau științifice inclusiv filme cinematografice, ■ orice brevet, marcă de comerț, proiect sau model, plan, formule sau procese secrete sau pentru informații referitoare la experiențe industriale, comerciale sau științifice.

Nu sunt redevențe (atât potrivit DTT cât și a legislației interne):

(a) plățile pentru achiziționarea integrală a proprietăților sau a drepturilor de proprietate (plata nu este făcută pentru folosința sau dreptul de a folosi” ci pentru achiziția dreptului);

Atenție!!!

Transferuri pe o perioadă limitată de timp sau pe anumite zone, situații particulare legate de reglementările de drept comun (transferul drepturilor morale).

Exercițiu – drepturi integrale!

Un scenarist rezident fiscal în Germania (A) cedează dreptul integral de proprietate intelectuală asupra unui scenariu pentru producția unui film către o companie din România (B). Scenariul este ulterior ușor modificat de (B) iar filmul este destinat piețelor EU. (A):

- Își păstrează dreptul de a revinde scenariul și către alți producători de film pentru alte piețe;
- Nu are drept de revânzare a scenariul către niciun alt producator de film ci doar pentru teatru, cărți, etc.

În ce caz achiziția integrală de drepturi este considerată o redevență?

Nu sunt redevente (atat potrivit DTT cat si a legislatiei interne):

b) plățile pentru achizițiile de software destinate:

- exclusiv operării respectivului software, inclusiv pentru instalarea, implementarea, stocarea, personalizarea sau actualizarea acestuia;
- achiziționării integrale a unui drept de autor asupra unui software sau a unui drept limitat de a-l copia exclusiv în scopul folosirii acestuia de către utilizator;
- vânzării acestuia în cadrul unui contract de distribuție fără acordarea dreptului de reproducere.

!!! Practic: În cazul software constituie redevențe doar cazurile în care cumpărătorul dobândește dreptul de a utiliza acel software astfel încât lipsa acestui drept constituie încălcarea dreptului de autor ca de exemplu: dreptul de multiplicare, reproducere și distribuire către public, dreptul de modificare și distribuire a softwareul, plata pentru folosirea principiilor, algoritmilor, schemelor logice, limbajele de programare pentru un software (codul-sursă).

Atenție la !!!:

- Achizițiile de software care reprezintă o componentă principală în activitatea desfășurată de cumpărător: arhitecți, ingineri, R&D, etc;
- Achizițiile de software cu drept de traducere, implementare, parametrizare, adaptare la cerințele clientului (transferul codului obiect și nu a codului sursă).



Exercițiu - software!

A (societate de inginerie rezidentă fiscal în România) și B (rezidentă fiscal în Austria) încheie un contract în baza căruia B vinde către A licențe software.

A folosește licențele pentru software pentru realizarea unui serviciu de cercetare-dezvoltare în domeniul roboților industriali care constă în realizarea unui robot care funcționează ca un ansamblu hardware-software și care urmează să fie patentat/omologat în România.

Care este tratamentul corect aplicabil plăților făcute de A către B din perspectiva impozitului pe veniturile nerezidenților?

Exercițiu - software!

Un producător de software, rezident fiscal în România ("A"), plătește către alt producător de software, rezident fiscal în Cipru ("B"), o sumă pentru transferul dreptului de a folosi codul sursă al software-ului (ideile, schemele logice, principiile) pentru realizarea unui alt produs software derivat din acesta.

Care este tratamentul corect aplicabil plăților făcute de A către B din perspectiva impozitului pe veniturile nerezidenților?

Exercițiu – software!

A (rezidentă fiscal în România) și B (rezidentă fiscal în Austria) încheie un contract în baza căruia B vinde către A licențe software.

A distribuie pe piața din Romania software-ul și asigură instalarea și adaptarea acestuia la cerințele clientului (B acordă A dreptul de a utiliza codul-obiect în vederea implementării).

B furnizează către A un certificat de rezidență fiscală valabil în Austria. În consecință, se aplică DTT și A nu are obligația reținerii impozitului pe veniturile nerezidenților din plățile făcute către B (licența software fiind clasificată ca profituri ale întreprinderilor - art. 7 DTT).

Contractul conține însă o clauză prin care, în eventualitatea în care se pune problema reținerii la sursă a vreunui impozit în România, A va plăti către B suma integrală de redevență, caz în care A va suporta acest impozit pe costurile proprii, precum și obligația B de a deplasa personal de specialitate în România pentru asigurarea unei bune instalări a acelor licențe pe computerele A.

Care este tratamentul corect aplicabil plăților făcute de A către B din perspectiva impozitului pe veniturile nerezidenților?

Nu constituie redevențe atât potrivit legislației interne, cât și potrivit comentariilor OECD la DTT model, următoarele:

c) plățile pentru obținerea drepturilor de distribuție a unui produs sau serviciu, fără a da dreptul la reproducere;

În acest caz plata nu este făcută pentru dreptul de folosință a mărcii sau a numelui sub care sunt vândute produsele ci pentru dreptul (exclusiv sau nu) de a revinde bunurile cumpărate de la producator/importator.

Atenție la !!

- Contractele de franciză care conțin și plata pentru dreptul de distribuție și asistența tehnică/know-how pentru implementarea francizei;
- Plățile pentru distribuirea de produse specializate care necesită asistență tehnică din partea producătorului (în general help – desk).

Exercițiu practic – distribuție exclusivă!

B (BG) dă dreptul de distribuție a aparatelor condiționate marca “X” către A, un distribuitor din România.

În cadrul contractului de distribuție A plătește către B o sumă pentru distribuția exclusivă pe piața RO însă în cadrul contractului B are obligația să consilieze A pentru instalarea aparatelor și pentru orice problemă tehnică legată de acestea și care să permită A să vândă aceste aparate în România. Asistența este de tip help desk (de la distanță).

Contractul prevede că în cazuri de o complexitate mare B poate deplasa personal în România caz în care se încheie un contract separat cu un preț stabilit punctual în funcție de solicitările A.

Plata pentru distribuția exclusivă este o redevență?

Alte implicații?

Nu constituie redevențe atât potrivit legislației interne, cât și potrivit comentariilor OECD la DTT model, următoarele:

d) plățile pentru accesul la sateliți prin închirierea de transpondere sau pentru utilizarea unor cabluri ori conducte pentru transportul energiei, gazelor sau petrolului, în situația în care clientul nu se află în posesia transponderelor, cablurilor, conductelor, fibrelor optice sau unor tehnologii similare;

Atenție!

Situațiile în care sateliții, cablurile, conductele sunt închiriate ca atare și nu se contractează capacitățile de transport ale acestora (caz în care închirierea este o redevență)

e) plățile pentru utilizarea serviciilor de telecomunicații din acordurile de roaming, a frecvențelor radio, a comunicațiilor electronice între operatori;

Atenție!

Servicii VOIP (voice over internet protocol)

Nu constituie redevențe atât potrivit legislației interne, cât și potrivit comentariilor OECD la DTT model, următoarele:

f) Descărcarea digitală de imagini, sunet, text;

Dacă se acordă drepturi de descărcare pentru utilizare, stocare sau utilizare pe computer plata nu este o redevență. Dacă însă se acordă dreptul de reproducere și de a face public un produs digital, plata este o redevență

g) Sumele plătite pentru difuzarea unor filme la cinematograful sau prin televiziune reprezintă redevență;

Exercițiu – descărcare produse digitale!

O societate care realizează o reclamă, rezidentă fiscal în România (“A”), achiziționează de la o companie (“B”), rezidentă fiscal în Olanda, dreptul de a folosi o fotografie pentru un pliant comandat de un client. B încasează drepturi de proprietate intelectuală pentru producția pliantului de la clientul final.

B nu transmite către A certificatul său de rezidență fiscală în Olanda.

Cum se impozitează drepturile plătite de B către A din perspectiva impozitului pe veniturile nerezidenților?

Situații în care comentariile OECD conțin explicații suplimentare față de cele preluate de legislația internă:

(a) Plățile pentru nedivulgarea de informații – Plățile pentru păstrarea secretului sunt redevențe;

(b) Construirea unui drept, a unei proprietăți - Creerea de drepturi "La comandă" ca de exemplu crearea unor proiecte/planuri unicate ce nu exista înainte in portofoliul prestatorilor.

Exercițiu practic – plata pentru nedivulgarea de informații

O societate care face parte dintr-un proiect complex de inginerie, rezidentă fiscal în Ungaria ("A") primește de la o companie ("B"), rezidentă fiscal în România, o plată pentru păstrarea secretului și a metodelor/algoritmilor folosiți în cadrul proiectului.

Cum se impozitează drepturile plătite de B către A din perspectiva impozitului pe veniturile nerezidenților?

Exercițiu practic – crearea de drepturi

A (societate rezidentă fiscal în România) plătește o companie de proiectare de produse B (societate rezidentă fiscal în Austria) o sumă de bani pentru dezvoltarea unui produs și pentru dreptul de a patenta produsul respectiv după ce proiectarea se finalizează.

Produsul este unul derivat în sensul în care B deține deja un patent pentru un produs similar și folosește drepturile de proprietate intelectuală acumulate pentru produsul similar să creeze un alt produs similar dar complet nou, la comanda lui A.

Cum se impozitează drepturile plătite de B către A din perspectiva impozitului pe veniturile nerezidenților?

(c) Know-how (Una dintre cele mai complexe probleme de taxare internațională)

- Informații cu privire la experiența industrială, comercială sau științifică ce nu au fost încă brevetate și care nu intră, în general, în categoria altor drepturi de proprietate intelectuală;
- În general vorbim de informații nedivulgate și rezultate din experiența practică anterioară, care creează un avantaj comercial, industrial sau științific pentru beneficiar (secrete).

Test pentru a determina dacă o tranzacție presupune transferul de know-how ce se încadrează în categoria redevențelor:

- contractul presupune transferul de informații care existau deja?
- la furnizarea aceluși tip de informații după ce ele au fost create și dezvoltate sunt incluse prevederi specifice legate de confidențialitatea acestora?
- În contractele de transfer de know-how furnizorul nu trebuie să facă mai mult decât să furnizeze informații sau să reproducă materialele existente. În cazul în care furnizorul prestează un serviciu, chiar dacă această folosește know-how, acesta nu se transferă către Beneficiar (furnizorul angajează costuri pentru prestarea serviciilor – personal, materiale, servicii auxiliare, etc).

Atenție! Cele mai delicate cazuri cu privire la know-how sunt:

- Asistență tehnică;
- Serviciile de training specializat;
- Contractele prin care nu se cedează know-how ce se construiește un drept (R&D, creare de tehnologi noi, etc).

Exemple practice - know-how

1. A (societate rezidentă fiscal în Romania) plătește către B (rezidentă fiscal în Canada) o sumă pentru realizarea unui training specializat pentru personalul său în domeniul aviației. Trainingul presupune tehnici de zbor și de supraviețuire și se realizează pe simulatoare în prezența personalului A.
2. A (RO) achiziționează un echipament inventat de B (Canada). B transferă către A un manual de utilizare a echipamentului și în cadrul unei sesiuni de prezentare B ajută angajații A să folosească echipamentul la capacitatea maximă?

Plata este sau nu un know – how? Ce sfaturi dați angajatorului/clientului?

DOBÂNZI



Legislația internă	DTT - model
Orice sumă ce trebuie plătită sau primită pentru utilizarea banilor, indiferent dacă trebuie să fie plătită sau primită în cadrul unei datorii, în legătură cu un depozit sau în conformitate cu un contract de leasing financiar, vânzare cu plata în rate sau orice vânzare cu plata amânată.	Venituri din creanțe de orice natură, indiferent dacă sunt garantate sau nu prin ipoteci și indiferent dacă sunt purtătoare sau nu ale unui drept de participare la profiturile debitorului, precum și, în mod particular, veniturile din titluri de stat și veniturile din obligațiuni sau titluri obligatare, inclusiv primele și premiile atașate acestor titluri, obligațiuni sau titluri obligatare. Penalitățile de întârziere nu sunt considerate dobânzi în sensul convenției-model.

DOBÂNZI



Cazul special al penalităților de întârziere!

Penalitățile de întârziere nu sunt considerate dobânzi potrivit DTT-model și comentariile OECD. Astfel, penalizările contractuale sunt considerate o formă specială de compensație pentru pierderea suferită de creditor și nu o dobândă, chiar dacă sunt calculate în funcție de numărul de zile de întârziere.

OECD recomandă că toate tipurile de penalizări de întârziere plătibile în baza unui contract (întârzieri la plata, nerespectarea clauzelor contractuale, etc) să se trateze în același mod din punct de vedere fiscal (în general ca profituri ale întreprinderii- art. 7).

Cu toate acestea, foarte puține DTT exclud practice penalitățile de întârziere în mod expres din cadrul dobânzilor (i.e. Convenția cu Turcia).

DIVIDENDE



Legislația internă	DTT - model
O distribuție în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, cu anumite excepții*	Veniturile din acțiuni, acțiuni participative sau drepturi participative, acțiuni în exploatare miniere, acțiuni sau alte drepturi ale fondatorilor în afară de creanțe, participări la profituri precum și venituri din alte drepturi corporatiste supuse aceluiași tratament fiscal ca și veniturile din acțiuni, conform legislației statului în care este rezidentă compania care distribuie dividendele.

DIVIDENDE



Excepții de distribuiri ce nu sunt considerate dividende potrivit legislației interne

- distribuirea de titluri de participare noi sau majorarea valorii nominale a titlurilor de participare existente, ca urmare a unei operațiuni de majorare a capitalului social.
- distribuirea efectuată în legătură cu dobândirea/răscumpărarea titlurilor de participare proprii de către persoana juridică;
- distribuirea efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice;
- distribuirea efectuată cu ocazia reducerii capitalului social;
- distribuire de prime de emisiune, proporțional cu partea ce îi revine fiecărui participant;
- distribuire de titluri de participare în legătură cu operațiuni de reorganizare (prevăzute la art. 32 și 33).

DIVIDENDE



Venituri asimilate dividendelor din punct de vedere fiscal:

- câștigurile obținute de persoanele fizice din deținerea de titluri de participare, definite de legislația în materie, la organisme de plasament colectiv (OPC);
- veniturile în bani și în natură distribuite de societățile agricole, cu personalitate juridică, constituite potrivit legislației în materie, unui participant la societatea respectivă drept consecință a deținerii părților sociale;

COMISIOANE



Legislația internă	DTT - model
Orice plată în bani sau în natură efectuată către un broker, un agent comisionar general sau către orice persoană asimilată unui broker sau unui agent comisionar general, pentru serviciile de intermediere efectuate în legătură cu o operațiune economică.	În DTT – model au fost eliminate încă din 1963 În DTT semnate care conțin comisioane, definiția este similară cu cea cuprinsă în legislația internă.

COMISIOANE



Situații controversate în practică!

Plăți care sunt denumite “comisioane” în contract, deși acestea nu sunt plătite în legătură cu o operațiune de intermediere, ci mai degrabă pentru un serviciu prestat sau sunt accesorii ale dobânzilor:

- “comisioanele” plătite către bănci sau instituții financiare pentru diverse servicii (administrarea lunară a conturilor, comisioane pentru analiza dosarelor de credit, taxa de administrare lunară a contractelor de credit sau de leasing, etc);
- “comisioanele” ce reprezintă de fapt discounturi pe care trebuie să le primească beneficiarul;
- “comisioanele” pentru acordarea dreptului de distribuție a unui produs.

Venituri obținute de nerezidenți din România din servicii de management și consultanță



Serviciile de management și consultanță sunt impozabile în România potrivit legislației interne indiferent dacă sunt prestate pe teritoriul României sau nu. Cu toate acestea, în cazul în care sunt aplicabile prevederile DTT, nu se pune problema impozitării acestora în România (sunt considerate profituri ale întreprinderilor – DTT).

Legislația internă prevede că încadrarea în categoria veniturilor din prestări de servicii de consultanță și de management se face prin analiza contractelor aferente și a documentelor care justifică natura veniturilor (devize de lucrări, rapoarte de activitate, etc).

Venituri obținute de nerezidenți din România din servicii de management și consultanță

Situații controversate!

În practică anumite servicii pot fi considerate de natura managementului și consultanței și impozabile ca atare potrivit legislației interne!

- serviciile de asistență tehnică;
- reparațiile sau serviciile de instalare;
- serviciile de proiectare/arhitectură/inginerie;
- Serviciile de reprezentare juridică (nu consultanță, ci reprezentare în instanță).

Recomandăm în aceste cazuri să se solicite certificatul de rezidență fiscală către prestator în scopul aplicării DTT potrivit căreia, dacă nu reprezintă know-how ce se califică drept redevență, serviciile de mai sus sunt încadrate la “profiturile întreprinderilor-art. 7” și nu se pune problema impozitării în România.

Venituri obținute de nerezidenți din România din servicii de management și consultanță



Exercițiu – management și consultanță

O companie rezidentă fiscal în România (A) plătește către o companie rezidentă fiscal în Grecia (B) servicii specifice de asistență tehnică și proiectare la instalarea unui echipament în Bulgaria. Contractul presupune furnizarea proiectului de instalare și asistență pe parcursul instalării.

Cum se impozitează sumele plătite de A către B din perspectiva impozitului pe veniturile nerezidenților? Alte posibile implicații?



Venituri din servicii prestate în România, exclusiv transportul internațional și prestările de servicii accesorii acestui transport

Statul român menține obligativitatea impozitării acestora pentru a asigura surse de venit la bugetul statului pentru situațiile în care nu se aplică prevederile DTT.

În plus, obligația plătitorului de a informa autoritățile fiscale cu privire la încheierea contractului cu nerezidentul (prin declararea acestuia în 30 de zile la autoritățile fiscale teritoriale) la care se adaugă declarațiile informative 205/207 (punctul IV) asigură un mai bun control asupra prezenței nerezidentului și a personalului în România (prezență care, în anumite circumstanțe, poate genera obligativitatea acestuia de a-și desemna un sediu permanent/sediu fix în România și de a plăti impozit pe profit și TVA în România).

Serviciile de transport internațional și accesoriile acestuia sunt excluse din această categorie însă fără a exclude cazul în care mijlocul de transport este operat exclusiv între locuri aflate pe teritoriul României.

Venituri din servicii prestate în România, exclusiv transportul internațional și prestările de servicii accesorii acestui transport



Situații controversate!

Există servicii pentru care există risc de interpretare ca serviciile să fie considerate ca fiind prestate în România:

- Contractele care nu menționează în mod expres locația prestării dar presupun deplasarea în România de personal (asistență tehnică, serviciile juridice, deplasarea pentru recepția serviciilor etc);
- Livrări de bunuri care au în componență și servicii chiar dacă nu sunt plătibile separat (livrări cu instalare);
- Transportul intern (loc de plecare și sosire România) ce se desfășoară ocazional.

!!! Similar serviciilor de consultanță și management, recomandăm obținerea certificatului de rezidență fiscală și aplicarea DTT.

Venituri din servicii prestate în România, exclusiv transportul internațional și prestările de servicii accesorii acestui transport



Exerciții- servicii prestate în România!

O societate nerezidentă ("A") a încheiat cu o companie românească ("B") un contract de servicii de implementare de software care nu menționează locul unde sunt serviciile prestate. Pentru implementare, A suportă anumite cheltuieli cu deplasarea consultanților în România, cheltuieli pe care nu le include în devizul pentru serviciile de implementare facturat către B ci sunt incluse în tariful general de implementare.

Serviciul este unul la cheie, angajamentul A fiind să predea un software funcțional către B. Care este tratamentul fiscal corect din perspectiva impozitului pe veniturile nerezidenților.

APLICAREA DTT ÎN CAZUL PARTENERIATELOR



Comentariile OECD la DTT model conțin lămuriri cu privire la regimul parteneriatelor, întrucât legislațiile naționale diferă în privința regimului acestor parteneriate.

Unele țări tratează parteneriatele ca entități impozabile, în timp ce altele au abordare transparentă fiscal (cum este și cazul României), iar partenerii individuali sunt impozitați pentru părțile care le revin din venitul parteneriatului (dividende, dobânzi, redevențe, etc).

Legislația internă face referire la entitatea transparentă fiscal (orice asociere, asociere în participațiune, grup de interes economic, societate civilă) ce nu este persoană impozabilă distinctă, iar fiecare asociat/participant este subiect de impunere individual. Dacă din asociere face parte și un nerezident, atunci impozitul pentru veniturile acestuia se reține de leaderul asocierii.

APLICAREA DTT ÎN CAZUL PARTENERIATELOR



Exerciții - parteneriate!

1. Un parteneriat transparent fiscal situat în statul A (rezident fiscal în Austria) încasează venituri din redevențe de la o societate B, rezidentă fiscal în România (SRL). Parteneriatul este constituit legal în Austria și este format din membri, persoane juridice, rezidenți fiscali în Elveția.

Ce DTT este aplicabil?

2. Un autor al unui roman este rezident fiscal în Elveția ("B") fiind reprezentat de un agent literar care are împuternicirea de a vinde, în numele și în contul autorului, drepturile de autor pentru editarea respectivului roman și distribuirea către public.

Agentul literar ("C") este rezident fiscal în Franța și emite o factură de drepturi de autor către o editură rezidentă fiscal în România ("A") pe care se menționează "drepturi de autor cuvenite B" – 10,000 EUR din care comisionul C reținut din veniturile B este de 10% (1000 EUR). C pune la dispoziția A certificatul de rezidență fiscală în Franța.

Cum se impozitează corect suma plătită de A către C?

- Legislația UE prevede scutiri de la impozit pentru dividende dobanzi și redevențe plătite către societăți rezidente în alte state membre UE sau către sediile permanente ale acestora, aflate în alte state membre UE.

□ **Dividende – condiții cumulative pentru aplicarea scutirii:**

(1) persoana juridică străină beneficiară a dividendelor îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

- este rezidentă într-un stat membru al UE și are una dintre formele de organizare menționate în Titlul II Codul fiscal, Anexa nr. 1 (forme de organizare similare SRL/SA);
- este considerată a fi rezidentă a statului membru UE, și, în temeiul unei DTT, nu se consideră că este rezidentă în scopul impunerii în afara UE;
- plătește, în conformitate cu legislația fiscală a unui stat membru, fără posibilitatea unei opțiuni sau excepții, unul dintre impozitele prevăzute în Anexa nr. 2 la titlul II Cod fiscal sau un impozit similar impozitului pe profit;
- deține minimum 10% din capitalul social al întreprinderii persoană juridică română pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin un an, care se încheie la data plății dividendului.

☐ Dividende – condiții cumulative pentru aplicarea scutirii (continuare)

(2) beneficiarul dividendelor este un sediu permanent (denumit în continuare “PE”) al unei persoane juridice rezidente într-un SM al UE, situat într-un alt SM al UE.

Persoana juridică străină pentru care PE își desfășoară activitatea trebuie să întrunească cumulativ condițiile prevăzute la punctul (1), subpct. (i)-(iv) de mai sus. În plus, profiturile înregistrate de PE trebuie să fie impozabile în SM în care acesta este stabilit, în baza unei DTT sau în baza legislației interne a acelui stat membru;

(3) persoana juridică română care plătește dividendul îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

- i. este o societate înființată în baza legii române și are una dintre următoarele forme de organizare: societate pe acțiuni, societate în comandită pe acțiuni, societate cu răspundere limitată, societate în nume colectiv, societate în comandită simplă;
- ii. plătește impozit pe profit, potrivit prevederilor titlului II din Codul fiscal, fără posibilitatea unei opțiuni sau excepții.

LEGISLAȚIA UNIUNII EUROPENE

☐ Dobanzi și redevențe (1)

1. Beneficiari societăți din alte SM ale UE - Condiții ce trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirilor:

- a) Beneficiarul este o societate din alt SM al UE, care:
 - i. îmbracă una dintre formele enumerate în lista prevăzută la art. 263 din Codul fiscal;
 - ii. în conformitate cu legislația fiscală a unui SM, este considerată ca fiind rezidentă în acel SM și nu este considerată, în înțelesul unei DTT încheiată cu un stat terț, ca fiind rezident în scopul impozitării în afara UE;
 - iii. este supusă unuia dintre impozitele prevazute de art. 258 iii) Cod fiscal, fără a fi scutită de impozit, sau unui impozit care este identic ori, în esență, similar și care este stabilit după data de intrare în vigoare a prezentului articol, în plus sau în locul acelor impozite existente:

□ Dobânzi și redevențe (2)

Condiții ce trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirilor

- b) statul sursă al dobânzilor și redevențelor este în România.
- c) societatea din SM al UE care primește dividendele și redevențele este beneficiar efectiv al acestora
- d) societatea plătitoare a dobânzilor sau redevențelor este asociată societății care este beneficiar efectiv. O societate este o societate asociată a unei alte societăți dacă, cel puțin:
 - i. prima societate are o participare minimă directă de 25% în capitalul celei de-a doua întreprinderi; sau
 - ii. cea de-a doua societate are o participare minimă directă de 25% în capitalul primei societăți; sau
 - iii. o societate terță are o participare minimă directă de 25% atât în capitalul primei societăți, cât și în al celei de-a doua.

□ Dobânzi și redevențe (3)

2. Beneficiari sedii permanente situate în alte state membre UE:

- a) statul sursă al dobânzilor și redevențelor este în România - plata de dobanzi sau redevente trebuie sa fie facuta de o societate rezidenta in Romania sau de un PE situat in Romania.
- b) un PE este tratat ca plătitor al dobânzilor sau redevențelor doar în măsura în care acele plăți reprezintă cheltuieli deductibile fiscal pentru PE din România.
- c) PE din alt stat membru UE va fi tratat ca beneficiar efectiv al dobânzilor sau redevențelor dacă sunt îndeplinite următoarele condiții în mod cumulativ:
 - creanța, dreptul sau utilizarea informației, în legătură cu care iau naștere plățile de dobânzi sau redevențe, este efectiv legată de acel PE;
 - plățile de dobânzi sau redevențe reprezintă venituri cu privire la care acel PE este supus, în statul membru în care este situat, unuia dintre impozitele menționate la art. 258 lit. a) pct. (iii)
- d) societatea care este plătitor sau societatea al cărei PE este considerat plătitor al dobânzilor ori redevențelor este asociată a societății care deține sediul permanent din UE care este tratat ca beneficiarul efectiv al acelor dobânzi ori al acelor redevențe.
- e) sintagma PE înseamnă un loc fix de afaceri situat într-un stat membru, prin care se desfășoară în întregime sau în parte activitatea unei societăți rezidente într-un alt stat membru.

□ Dobânzi și redevențe (4)



➤ Situații în care nu se aplică scutirea:

- a) plățile sunt tratate ca o distribuire de beneficii sau ca o restituire de capital, conform legislației române;
- a) pentru plățile rezultate din creanțe care dau dreptul de participare la profiturile debitorului;
- b) pentru plățile rezultate din creanțe care dau dreptul creditorului să își schimbe dreptul de a primi dobânda contra unui drept de participare în profiturile debitorului;
- c) pentru plățile rezultate din creanțe care nu conțin niciun fel de prevederi referitoare la restituirea datoriei principale sau dacă restituirea este datorată pentru o perioadă mai mare de 50 de ani de la data emisiunii;
- d) Când dobânzile și redevențele nu sunt stabilite în condiții de piață (scutirea se aplică doar pentru suma corespunzătoare valorii de piață, adică suma care ar fi fost plătită dacă între plătitor și beneficiar nu ar fi existat o relație de afiliere);
- e) când tranzacțiile au drept consecință fraudă, evaziunea fiscală sau abuzul.

□ Cazuri particulare perioada minimă de deținere (dobânzi/dividende/redevențe)

Perioada minimă de deținere de 1 an (dividende) și de 2 ani (dobânzi și redevențe) amintite mai sus trebuie înțeleasă în sensul în care, dacă la data plății această perioadă nu este încheiată, scutirea nu se aplică;

Nerezidentul poate să solicite restituirea impozitelor reținute la sursă (conform hotărârilor CEJ IN cazurile conexate: Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV and Voormeer BV v Bundesamt fur Finanzen - C-283/94, C-291/94 și C-292/94).

Restituirea impozitelor reținute în plus se poate face în baza unei proceduri speciale prevăzută în Codul de procedură fiscală.

❏ Cazuri particulare perioada minimă de deținere (dobânzi/dividende/redevențe)

Situații practice!

În practică există situația în care perioadele minime de 1 an și 2 ani nu sunt îndeplinite, iar impozitarea se face cu cotele prevăzute de DTT. În acest caz, dacă DTT prevede posibilitatea ca nerezidentul să obțină credit fiscal sau scutire în țara de rezidență, recuperarea impozitului reținut în plus potrivit legislației interne nu mai este posibilă.

Prin urmare, recuperarea poate fi posibilă doar dacă, până la îndeplinirea termenului de 1 an/2 ani, reținerea de impozit se face potrivit legislației interne (5% dividende/16% în cazul dobânzilor și redevențelor).

❑ Posibilități alternative în cazul dobânzilor pentru persoanele juridice nerezidente

Codul fiscal prevede posibilitatea alternativă ca persoanele juridice rezidente într-un stat membru UE sau Spațiu Economic European cu care România are încheiat un DTT se impun cu cota corespunzătoare din aceasta, cu posibilitatea de a regula impozitul plătit prin declararea și plata impozitului pe profit corespunzător al acestor dobânzi conform regulilor specifice prevăzute de la titlul II “Impozit pe profit”.

Pot accesa această variantă persoanele juridice rezidente în alt stat membru UE sau SEE care nu au încheiate DTT cu România, dacă au fost încheiate acorduri juridice privind schimbul de informații fiscale.

❑ Situația particulară a Elveției

Elveția a semnat un acord similar de scutire a dividendelor, redevențelor și dobânzilor cu UE (Acordul încheiat între Comunitatea Europeană și Confederația Elvețiană de stabilire a unor măsuri echivalente cu cele prevăzute de Directiva 2003/48/CE a Consiliului din 3 iunie 2003 privind impozitarea veniturilor din economii sub forma plăților de dobânzi).

Acest acord se aplică și de către România de la data aderării la UE.

□ Cazuri practice legislație UE

O societate rezidentă fiscal în Ungaria (A) care deține 30% din capitalul social al unei companii cu sediul în România (B) de mai mult de 1 an, este absorbită ca urmare a unei fuziuni prin absorpție de o altă companie rezidentă fiscal în Ungaria (C). Fuziunea prin absorpție presupune dispariția companiei A însă după fuziune, C continuă să dețină tot 30% din capitalul social al B.

În acest caz dividendele plătite de B către C ulterior fuziunii sunt scutite de impozit potrivit legislației EU?

□ Cazuri practice legislație EU

O societate rezidentă fiscal în Ungaria (membră EU și cu care există instrument de schimb de informații fiscale “A”) care deține 30% din capitalul social al unei companii cu sediul în România (B), pe o perioadă mai mare de 2 ani, a încheiat un contract de împrumut ce prevede obligația de a restitui atât datoria principală, cât și dobânda conform scadențarului.

B nu achită principalul, în schimb face regulat plăți de dobândă către A, urmând ca datoria principală să fie stinsă prin majorare de capital social făcută de A la B după o perioadă 3 - 4 ani de la data împrumutului.

În cazul unei inspecții fiscale vă rugăm să indicați care este cea mai probabilă abordare a autorității fiscale din perspectiva impozitării nerezidenților.

PLATA ȘI DECLARAREA IMPOZITULUI PE VENITUL NEREZIDENȚILOR

❑ Termene de plată și declarare a impozitului

Termenul de declarare și plată este 25 a lunii următoare celei în care a fost plătit venitul, de către plătitorul venitului sau persoana desemnată din cadrul asocierii/entității transparente fiscal ce desfășoară activități în România pentru veniturile impozabile în România plătite membrilor nerezidenți în aceasta.

❑ Plata venitului

Venitul se consideră plătit către nerezident în orice formă în care obligația de a pune fonduri la dispoziția creditorului este îndeplinită (compensare, capitalizarea, conversia datoriei, etc.)

❑ Cursul de schimb

Deținerea, declararea și plata impozitului pe veniturile nerezidenților se face în lei, la cursul de schimb comunicat de BNR, valabil pentru ziua în care se face plata venitului către nerezidenți.

PLATA ȘI DECLARAREA IMPOZITULUI PE VENITUL NEREZIDENȚILOR



❑ Declararea impozitului pe veniturile nerezidenților

Lunar: prin depunerea declarației cod 100 până la data scadentă a impozitului amintită mai sus

Anual: prin depunerea declarației 205 sau 207, după caz, până la 31 ianuarie inclusiv a anului curent, pentru anul precedent, impozitul reținut la sursă/veniturile scutite pe beneficiari de venit nerezidenți

❑ Înregistrarea fiscală în România a nerezidenților

În cazul nerezidenților care realizează doar venituri supuse impozitării la sursă cum sunt cele care fac obiectul materialului nostru, nerezidenții au obligația de a obține un cod de identificare fiscală în România. Acest cod se obține de către plătitorul de venit (art. 82 (3) din Codul de procedură fiscală). Există însă și posibilitatea ca acest cod să fie atribuit din oficiu de autoritățile fiscale (art. 83 din Codul de procedură fiscală).

❑ Atestarea impozitului pe veniturile nerezidenților

În scopul aplicării DTT (obținerea deducerilor/scutirilor din impozitul pe venit datorat în statul de rezidență fiscală) nerezidentul poate obține un certificat de atestare a plății impozitului. Procedura și documentaristica necesare sunt prevăzute de OMFP 583/2016.

1. Care este numarul de conditii de forma si de fond pentru aplicarea conventiei pentru evitarea dublei impuneri (6,4 sau 2?)
2. Serviciile de management si consultanta sunt subiect de Impozit pe veniturile nerezidentilor doar daca acestea sunt prestate in mod efectiv pe teritoriul Romaniei? A/f
3. Explicati notiunea de beneficiar efectiv
4. In ce conditii achizitia de software este o redeventa?
Achizitia de cod sursa
5. Care sunt cerintele minimale pe care trebuie sa indeplineasca certificatul de rezidenta fiscala pentru a fi valid?
6. Cand trebuie primit de la prestator certificatul de rezidenta fiscala?
7. Explicati diferenta dintre un comision de analiza a unui dosar de credit si comision platit unui broker de asigurari din perspectiva impozitului pe veniturile nerezidentilor
8. Serviciile prestate in mod efectiv in Romania (altele decat consultanta si managementul, transportul international) trebuie sa faca obiectul unor contracte incheiate pentru a fi supuse impozitului pe veniturile nerezidentilor in Romania? Argumentati raspunsul;

9. Explicati notiunea de “Cod obiect”

10. Plata pentru dreptul de distributie a unui produs este o redeventa? Argumentati raspunsul

11. Care este valabilitatea certificatelor de rezidenta fiscala?

12. Ce este o DTT si ce rol are?

13. Pentru ce tipuri de venituri se poate aplica cota penalizatoare de Impozit pe veniturile nerezidentilor de 50%

14. Cand se aplica legislatia EU si cand se aplica DTT, in ce ordine se aplica?

15. Penalizarile de intarziere sunt considerate dobanzi in cadrul conventiei model?

Mulumesc!