

Această lucrare poate fi vizualizată și online

RENTROP & STRATON **PRO**

www.rspro.ro

septembrie 2014

Revista Română de CONTABILITATE

De astăzi, contabilitatea e mai simplă decât pare!

LEGISLAȚIE ȘI COMENTARIILE DE SPECIALITATE

- Aplicarea prevederilor convențiilor de evitare a dublei impunerii



MONOGRAFII CONTABILE

- Contabilizarea deșeurilor. Implicații fiscale și contabile

CAZURI PRACTICE

- Monografie contabilă pentru operațiuni efectuate cu cardul pe piața internă și în străinătate
- Înregistrări contabile pentru producția articolelor din sticlă



RENTROP & STRATON
Informații Specializate

www.rs.ro



Aplicarea prevederilor convențiilor de evitare a dublei impuneri

consultant fiscal Mariana Toma

Potrivit prevederilor Codului fiscal, veniturile obținute din România de către nerezidenți sunt venituri impozabile în România.

Sunt venituri impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate:

- dividende;
- dobânzi;
- redevențe;
- comisioane;
- venituri din activități sportive și de divertisment desfășurate în România, indiferent dacă veniturile sunt primite de către persoanele care participă efectiv la asemenea activități sau de către alte persoane;
- venituri reprezentând remunerații primite de nerezidenți ce au calitatea de administrator, fondator sau membru al consiliului de administrație al unei persoane juridice române;
- venituri din servicii prestate în România de orice natură și în afara României de natura serviciilor de management, de consultanță în orice domeniu, de marketing, de asistență tehnică, de cercetare și proiectare în orice domeniu, de reclamă și publicitate indiferent de forma în care sunt realizate și celor prestate de avocați, ingineri, arhitecți, notari publici, contabili, auditori; nu reprezintă venituri impozabile în România veniturile din transportul internațional și prestările de servicii accesorii acestui transport;
- venituri din profesii independente desfășurate în România – doctor, avocat, inginer, dentist, arhitect, auditor și alte profesii similare –, în cazul când sunt obținute în alte condiții decât prin intermediul unui sediu permanent sau într-o perioadă sau în mai multe perioade care nu depășesc în total 183 de zile pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive care se încheie în anul calendaristic vizat;
- veniturile din pensii primite de la bugetul asigurărilor sociale sau de la bugetul de stat, în măsura în care pensia lunară depășește plafonul de 1.000 lei;
- venituri din premii acordate la concursuri organizate în România;
- venituri obținute la jocurile de noroc practicate în România, de la fiecare joc de noroc, obținute de la același organizator într-o singură zi de joc;
- 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.

Regula de bază este aceea că impozitul aferent acestor venituri se calculează, se reține la sursă și se plătește la bugetul de stat de către plătitorul veniturilor respective.

Cota aplicabilă acestor venituri este de 16%, cu următoarele excepții:

– se aplică **o cotă de 25%** pentru veniturile obținute din jocuri de noroc;

– se aplică **o cotă de 50%** pentru veniturile de natura dividendelor, dobânzilor, redevențelor și comisiunilor, serviciilor și veniturilor din activități independente dacă veniturile sunt plătite într-un stat cu care România nu are încheiat un instrument juridic în baza căruia să se realizeze schimbul de informații. Aceste prevederi se aplică numai în situația în care veniturile sunt plătite ca urmare a unor tranzacții calificate ca fiind artificiale.

Impozitul se calculează, respectiv se reține, în momentul plății venitului și se plătește 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 plătește 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.

✓ **În cazul dividendelor distribuite**, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se declară și se plătește până la data de 25 ianuarie a anului următor.

✓ **În cazul dobânzilor**, impozitul se calculează și se reține de către plătitorii de astfel de venituri la momentul înregistrării în contul curent sau în contul de depozit al titularului, respectiv la momentul răscumpărării, în cazul certificatelor de depozit și al instrumentelor de economisire.

Virarea impozitului pentru veniturile din dobânzi se face lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare înregistrării/răscumpărării.

Prin **excepție de la regula de bază menționată mai sus**, pentru contribuabilii care sunt rezidenți ai unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit prevăzută în convenție, care se aplică asupra aceluși venit.

Pentru aplicarea prevederilor convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate între România și statul terț, persoana nerezidentă care obține veniturile are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, **certificatul de rezidență fiscală** eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență.

În situația în care sunt cote diferite de impozitare în legislația internă sau în convențiile de evitare a dublei impuneri, se aplică cotele de impozitare mai favorabile.

În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și se face regularizarea impozitului reținut și plătit în plus în cadrul termenului legal de prescripție.

În acest sens, certificatul de rezidență fiscală trebuie să menționeze că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri.

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

Nerezidenții care obțin venituri din România depun la plătitorul de venit originalul sau copia legalizată a certificatului de rezidență fiscală ori însoțite de o traducere autorizată în limba română.

În situația în care autoritatea competentă străină emite certificatul de rezidență fiscală în format electronic sau online, acesta reprezintă originalul certificatului de rezidență fiscală avut în vedere pentru aplicarea convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și statul de rezidență al beneficiarului veniturilor obținute din România.

Dacă nu este prezentat un certificat de rezidență fiscală, nu se pot aplica prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri și se aplică regula de bază privind impunerea veniturilor persoanelor nerezidente, respectiv se aplică impozitarea la sursă cu cota prevăzută de Codul fiscal, de 16%, respectiv 25%, pentru veniturile din jocuri de noroc sau, dacă este cazul, cota de 50%.

EXEMPLU

O societate din România are încheiate contracte după cum urmează:

- un contract cu o societate din Anglia, persoană juridică, având ca obiect prestarea de servicii de consultanță. Societatea din Anglia emite lunar facturi în valoare de 1.000 lire;
- un contract încheiat cu o persoană fizică din Danemarca în baza căruia se plătește un comision de 5% din valoarea contractelor încheiate cu parteneri din acest stat intermediare de respectiva persoană.

În luna august 2014 se plătesc comisioane în sumă de 10.000 euro.

Suma este plătită în data de 28 august 2014.

Totodată, în luna august se plătesc redevențe unei persoane fizice rezidente în Germania în sumă de 5.000 euro.

Data plății este 20 august 2014.

Veniturile nerezidenților din prestări servicii

Înregistrări contabile aferente contractului cu societatea din Anglia

➤ **În situația în care societatea din Anglia nu prezintă certificatul de rezidență fiscală**

● **Înregistrarea facturii: $1.000 \text{ GBP} \times 5,5421 \text{ lei/GBP} = 5.542,1 \text{ lei}$**

| | | | |
|--|---|-------------|-------------|
| 628 | = | 401 | 5.542,1 lei |
| „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți“ | | „Furnizori“ | |

– aplicarea taxării inverse: $5.542,1 \text{ lei} \times 24\% = 1.330,1 \text{ lei}$

| | | | |
|-------------------|---|-----------------|-------------|
| 4426 | = | 4427 | 1.330,1 lei |
| „TVA deductibilă“ | | „TVA colectată“ | |

● **Reținerea impozitului pe venitul nerezidenților și plata sumei nete către furnizor:**

– impozitul datorat: $1.000 \text{ GBP} \times 16\% = 160 \text{ GBP}$;

– curs valutar la data plății: 5,5520 lei/GBP;

– impozit de reținut și de plătit la buget: $160 \text{ GBP} \times 5,5520 \text{ lei/GBP} = 888,32 \text{ lei}$.

| | | | |
|-------------|---|-------------------------|------------|
| 401 | = | 446 | 888,32 lei |
| „Furnizori“ | | „Alte impozite și taxe“ | |

Plata diferenței nete de 840 GBP ($1.000 \text{ GBP} - 160 \text{ GBP}$) : $840 \text{ GBP} \times 5,5520 \text{ lei/GBP} = 4.663,68 \text{ lei}$

Sold cont 401: $5.542,1 - 888,32 = 4.653,78 \text{ lei}$

| | | | |
|--|---|------------------------------|--------------|
| % | = | 5124 | 4.663,68 lei |
| 401 | | „Conturi la bănci în valută“ | 4.653,78 lei |
| „Furnizori“ | | | |
| 665 | | | 9,9 lei |
| „Cheltuieli din diferențe de curs valutar“ | | | |