

19.10.2011

D 28/2010

R O M Ȃ N I A

CURTEA DE APEL ORADEA

- SECȚIA COMERCIALĂ, DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL -

Nr. operator de date cu caracter personal : 3159

Dosar nr.. /111/CA/2010



DECIZIA NR.1552/CA/2011 - R

Ședința publică din 22 septembrie 2011

- PREȘEDINTE :** *[Faded Name]* - judecător
- JUDECĂTOR :** *[Faded Name]*
- JUDECĂTOR :** *[Faded Name]*
- GREFIER :** *[Faded Name]*

Pe rol fiind pronunțarea hotărârii asupra recursului în contencios administrativ declarat de recurenta reclamantă **SC [Faded Name] SRL** cu sediul în Oradea, str. [Faded Name] nr.14, bl. [Faded Name], et. [Faded Name], ap. [Faded Name] județ Bihor, în contradicție cu intimata pârâtă **Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor** cu sediul în Oradea str.D.Cantemir nr.2 B, județ Bihor, **împotriva** sentinței nr. [Faded Name] din 12.10.2010 pronunțată de Tribunalul Bihor în dosar nr. [Faded Name] /111/2010, având ca obiect *contestația de administrativ fiscal.*

La apelul nominal făcut în cauză au lipsit părțile.

Procedura este legal îndeplinită.

S-a făcut referatul cauzei, după care :

Se constată că dezbaterile cauzei asupra recursului a avut loc la data de 15 septembrie 2011, când părțile prezente au pus concluzii, menționate în încheierea de ședință de la această dată, care face parte integrantă din prezenta hotărâre și când s-a amânat pronunțarea hotărârii asupra cauzei pentru data de 22 septembrie 2011, dată la care s-a și pronunțat.

**CURTEA DE APEL,
D E L I B E R Ȃ N D :**

Asupra recursului în contencios administrativ, de față, constată următoarele :

Prin sentința nr.917 din 12.10.2010 pronunțată în dosar nr.2023/111/2010, Tribunalul Bihor a respins ca nefondată acțiunea formulată de reclamanta **SC [Faded Name] SRL**, în contradictoriu cu pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Bihor, pentru anularea Deciziei de impunere nr. [Faded Name] /27.11.2009, a Raportului de inspecție fiscală nr. [Faded Name] /27.11.2009 și a Deciziei nr. [Faded Name] /24.02.2010. Fără cheltuieli de judecată.

Pentru a pronunța astfel, instanța de fond a avut în vedere următoarele :

Prin Decizia de impunere nr. [Faded Name] /27.11.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. [Faded Name] /27.11.2009, s-a stabilit în sarcina reclamantei **SC [Faded Name] SRL** obligația de plată la bugetul de stat a sumei de [Faded Name] lei, din care [Faded Name] lei reprezintă impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, persoane juridice nerezidente, și [Faded Name] lei reprezintă majorări de întârziere aferente.

Considerentele care au stat la baza emiterii acestei decizii le-a constituit interpretarea dispozițiilor art.13 pct.2 din anexa 4 la Convenția dintre România și Republica Cipru, ratificată prin Decretul nr.261/1982, în sensul stabilirii dreptului statului de sursă, respectiv al Statului Român, de a încasa impozit pentru veniturile realizate din România de persoanele nerezidente ale statelor partenere la nivelul prevăzut de convenții, respectiv 5 % din aceste venituri.

Pe motivul că organul de inspecție fiscală a interpretat eronat disp. art.13 pct.2 din Decretul nr. 261/1982 și prin aceasta a instituit o dublă impunere, reclamanta a formulat contestație, care a fost respinsă ca nefondată prin Decizia nr. /24.02.2010.

Examinând starea de fapt reținută de către organul de inspecție fiscală în fundamentarea actelor administrativ-fiscale contestate, instanța a constatat că reclamanta SC *Goules Thomas & Economie SRL* a plătit la data de 2 august 2006, cu dispoziția de plată externă nr.933, suma de 700.000 euro către firma *D. DIMITRAKIS INTERNATIONAL LTD* din Cipru, reprezentând contravaloarea unor servicii de intermediari imobiliare în baza Contractului de prestări servicii imobiliare nr. /01.04.2006, având ca obiect găsierea unui cumpărător pentru două terenuri cu vegetație forestieră. Cu ocazia controlului întreprins, societatea reclamantă a prezentat certificatul de rezidență fiscală pentru firma contractantă din Cipru, în vederea aplicării convenției de evitare a dublei impuneri încheiată cu Republica Cipru.

De asemenea, reclamanta, în lunile octombrie 2008, ianuarie și martie 2009, a plătit persoanei fizice nerezidente *Goules Thomas* suma totală de 3.600 euro, pentru care nu a prezentat nici contractul încheiat între părți și nici certificatul de rezidență fiscală.

Pe considerentul că pârâta a interpretat pct.2 al art.13 din anexa 4 a Decretului nr.261/1982 în sensul că Statul Român are posibilitatea legală de a aplica un impozit de maxim 5 % asupra veniturilor realizate de persoane nerezidente, organul de inspecție fiscală nu a aplicat această cotă procentuală, impunându-i la plată reclamantei suma contestată prin acțiune.

Conform disp.art.13 pct.1 din anexa 4 a Decretului nr.261/1982, „comisiunile provenind dintr-un stat contractant și plătite unui rezident al celuilalt stat contractant sunt impozabile în acel celălalt stat”, iar potrivit pct.2 al aceluiași articol, „totuși, asemenea comisioane pot fi impuse în statul contractant din care provin, în conformitate cu legislația acelui stat, însă impozitul astfel stabilit nu poate depăși 5 la sută din suma comisiunilor”.

Din interpretarea acestui text de lege rezultă că veniturile obținute într-un stat de către o persoană juridică nerezidentă în urma unui contract încheiat cu o altă persoană juridică aparținând altui stat, se impozitează în statul din care provine această persoană juridică nerezidentă, respectiv în speța de față, în Statul Cipriot. Cu toate acestea, pct.2 al.13 din actul normativ menționat dă posibilitatea celuilalt stat, în cazul de față Statului Român, să aplice un impozit asupra venitului care nu poate depăși procentul de 5 %.

Prin urmare, s-a constatat că pct.1 și 2 al.art.13 din anexa 4 a Decretului nr.261/1982 nu se exclud reciproc, putând fi aplicabile împreună, astfel încât interpretarea și respectiv calculul și emiterea actelor administrativ-fiscale de către pârâta sunt legale și temeinice.

Interpretarea dată de reclamantă dispozițiilor pct.2 al art.13, conform cărora aceste dispoziții permit părților implicate într-o tranzacție să aleagă locul de impozitare, situație în care cota de impozitare nu poate depăși 5 % din baza de impozitare, nu poate fi reținută ca fiind întemeiată. Întrucât Decretul nr.261/1982 prevede în mod expres și imperativ, la pct.1 al art.13 din anexa 4, locul în care se impozitează veniturile realizate într-un stat, respectiv în sarcina celuilalt stat contractant al cărui rezident este persoana juridică, nelăsând astfel loc de interpretare. Prin urmare, eventualele convenții încheiate între părțile contractante cu privire la locul de impozitare a veniturilor nu pot înfrânge o normă juridică imperativă.

interpretarea punctului 2 al art.13 din anexa 4 a D.261/1982 nu poate fi făcută decât în sensul că se acordă posibilitatea și statului în care s-a realizat venitul, de a aplica o cotă procentuală de maxim 5 % asupra venitului, fără a se încălca prin aceasta principiul dublei impuneri.

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs, în termen și legal timbrat, recurenta reclamantă SC *Denism și Construcție SRL* solicitând admiterea recursului și modificarea în totalitate a sentinței recurate, în sensul admiterii cererii introductive.

În dezvoltarea motivelor de recurs arată că instanța de fond a reținut că la data de 01.04.2006 între recurentă și D. *AVANTER ENVESTIS LTD*, persoana juridică rezidentă a Republicii Cipro, a fost încheiat contractul de prestări servicii imobiliare în baza căruia D. *AVANTER ENVESTIS LTD* în calitate de prestator, avea obligația de a identifica un potențial comparator pentru un teren cu vegetație forestieră. Pentru aceste servicii de intermediere imobiliară, recurenta s-a obligat să plătească un comision în cuantum de 200.000 euro. Având în vedere ca obiectul contractului a fost realizat, în data de 02.08.2006 prestatorul a emis factura nr.06:08.06.02, în vederea achitării comisionului stabilit prin contract. În aceeași dată a efectuat dispoziția de plată externă nr. 06/02.08.2006 prin care a fost achitat comisionul convenit prin contract.

În anul 2009, în urma unui control de fond, efectuat de DGFP Bihor, a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. 06/27.11.2009 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.2030/27.11.2009 prin care se constată în sarcina recurentei obligații reprezentând "impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți" în cuantum de 1.400.000 lei, precum și "majorări de întârziere" aferente acestei sume în cuantum de 1.400.000 lei.

Aceste obligații au fost stabilite în temeiul dispozițiilor art. 13 alin 2, Anexa 4 din Decretul 261 din 1982, pentru ratificarea unor tratate internaționale printre care și Convenția de evitare a dublei impuneri cu Cipro.

În momentul desfășurării controlului a prezentat organelor de control și Certificatul Fiscal emis de Republica Cipro în data de 22.02.2007 din care rezultă faptul că beneficiara comisionului este resident fiscal al statului cipriot și faptul că veniturile realizate de către aceasta în întreaga lume sunt impuse conform Legilor Republicii Cipro. Acest fapt este de altfel confirmat și de către autoritățile de control în Decizia nr.28/24.02.2010 prin care s-a soluționat contestația noastră.

În aceste condiții, analizând temeiul juridic în baza căruia au fost stabilite obligațiile la buget în sarcina recurentei, precum și interpretarea data acestor texte legale prin actul de control și prin Decizia de soluționare a contestației, consideră că instanța de fond, a interpretat eronat dispozițiile legale ale art. 13 din tratat. Instanța, a considerat, fără nici un fel de justificare logică, faptul că interpretarea juridică a dispozițiilor legale invocate, trebuie făcută în sensul recunoașterii dreptului statului în care s-a realizat venitul de a aplica o cota procentuală de max 5%.

Această interpretare este contrară spiritului tratatului, întrucât instituie în mod clar o dubla impunere.

Dispozițiile legale aplicate în speța se regăsesc în art. 13 din Anexa 4 a Decretului 261/1982, după cum urmează.

ART. 13 Comisioane

1. Comisiunile provenind dintr-un stat contractant și plătite unui rezident al celuilalt stat contractant sunt impozabile în acel celalalt stat.

2. Totuși, asemenea comisioane pot fi impuse în statul contractant din care provin, în conformitate cu legislația | acelu stat, însă impozitul astfel stabilit nu poate depăși 5 la sută din suma comisiunilor.

Conform alin.1 mai sus menționat, rezultă fără echivoc faptul că aceste sume trebuie impozitate în statul cipriot conform legilor acestui stat, fapt care reiese și din Certificatul de rezidență fiscală, prezentat organelor de control. La alin. 2 se prevede faptul că totuși există posibilitatea impunerii acestor venituri și în statul român cu condiția că impozitul să nu depășească 5% din baza de impunere.

Din analiza amănunțita a răspunsului dat la contestația formulată, reiese faptul că organul fiscal a înțeles să interpreteze dispozițiile mai sus menționate, în sensul că statul român ar avea dreptul să impună veniturile realizate de către nerezident chiar dacă acestea au fost deja impuse în Republica Cipru conform legislației acesteia. În baza acestei interpretări, deși pentru sumele plătite în baza facturii emise de prestator s-au plătit toate obligațiile fiscale către statul cipriot, conform certificatului de rezidență fiscal, organele fiscale au considerat că au dreptul să aplice și ele o cotă de impozitare de 5%, rezultând astfel debitul principal și accesoriile stabilite în sarcina recurentei.

Această interpretare a normelor legale o considerăm a fi defectuoasă și în totală contradicție cu scopul și fundamental convenției. Din însăși titlul convenției rezultă faptul că acest tratat internațional a fost semnat în vederea evitării dublei impunerii.

Admițând punctul de vedere al organelor fiscale, ar fi încălcate prevederile tratatului întrucât, prin impunerea veniturilor și în statul român și în statul cipriot sunt în situație clasică a unei duble impunerii, fiind încălcate în mod flagrant dispozițiile exprese ale tratatului internațional care are putere de lege între statele semnatare și a cărei aplicare primează în fața legislației interne.

Raportat la scopul avut în vedere de legiuitor, la momentul încheierii convenției de evitare a dublei impunerii, alineatul 2 al art. 13, ar trebui interpretat în sensul că, aceste dispoziții legale, permit totuși părților implicate într-o tranzacție care se încadrează în sfera de aplicabilitate a convenției, să aleagă locul de impozitare ca fiind statul român, condiție în care cota de impozitare nu poate depăși cuantumul de 5% din baza de impozitare.

Considerăm că aceasta este interpretarea făcută în spiritul aplicării dispozițiilor convenției.

Față de situația de fapt prezentată și de discuțiile supuse atenției în acțiune, considerăm că prin aplicarea cotei de impozitare de 5%, în condițiile în care veniturile obținute de nerezident au fost deja supuse impozitării conform legislației din Republica Cipru s-a realizat în mod evident o dublă impunere, încălcându-se astfel dispozițiile convenției internaționale.

În drept a invocat prevederile art.13 alin.1 și 2, din Anexa 4 a Decretului 261 din 1982, pentru ratificarea unor tratate internaționale printre care și Convenția de evitare a dublei impunerii cu Cipru, art.148 Constituția României.

Examinând recursul prin prisma motivelor invocate cât și din oficiu în temeiul art.304¹ și 306 Cod procedură civilă Curtea de Apel constată că este nefondat urmând să fi respins având în vedere următoarele considerente :

În fapt, reclamanta recurentă a fost supusă unei inspecții fiscale parțiale care a viza perioada 01.07.2006-31.07.2009, inspecție care a avut ca obiect impozitul pe veniturile obținute în România de nerezidenți.

În urma acestui control organele fiscale au întocmit raportul de inspecție fiscală nr. 27.11.2009 prin care s-a constatat că SC [nume] și [nume] SRL datorează bugetului de stat consolidat un impozit pe veniturile obținute în România de nerezidenți prin aplicarea unei cote de 5% asupra veniturilor obținute din prestări servicii, în cuantumul de [suma] lei calculat în baza art. 13 alin. 2 din Decretul 261/1982 și majorării de întârziere în sumă de [suma] lei calculate potrivit art. 120 din OG 92/2003, pe considerentul că veniturile din serviciile ce au fost efectuate de D [nume]

PRISES LTD- Cipru în baza contractului de prestări servicii imobiliare încheiat cu ea la data de 01.04.2004, în cuantum de 700.000 euro, sunt venituri impozabile în baza art. 115 alin. 1 lit. i din Legea 571/2003.

De asemenea, s-a constatat că reclamanta, în lunile octombrie 2008, ianuarie și martie 2009, a plătit persoanei fizice nerezidente Golles Thomas suma totală de 3.600 euro pentru care nu a prezentat nici contractul încheiat între părți și nici certificatul de rezidență fiscală. Considerându-se că aceste venituri obținute din prestările de servicii de nerezident sunt venituri impozabile conform art. 115 alin. 1 lit. i din Codul fiscal, s-a calculat un impozit pe nerezident în sumă de lei prin aplicarea cotei de 16% asupra veniturilor obținute din prestările de servicii, conform art. 116 alin. 2 lit. c din Legea 571/2003 și majorări de întârziere în sumă de lei calculate potrivit art. 120 din OG 92/2003

În baza acestui raport, intimata a emis Decizia de impunere nr. /27.11.2009, precum și dispoziția de măsuri nr. /27.11.2009.

Reclamanta recurentă a contestat actele administrativ fiscale și măsurile dispuse de organele de control la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor care prin decizia nr. /24.04.2010 a respins contestația.

Ulterior, reclamanta SC SRL s-a adresat instanței de contencios administrativ solicitând anularea Deciziei nr. /24.02.2010, a Raportului de inspecție fiscală nr. /27.11.2009 și a Deciziei de impunere nr. /27.11.2009.

Analizând starea de fapt expusă prin sentință în raport cu dispozițiile legale incidente, curtea consideră hotărârea instanței de fond ca fiind temeinică și legală.

Se reține că reclamanta la data de 01.04.2004 a încheiat un contract de prestări servicii imobiliare cu societatea cipriotă D. PRISES LTD prin care prestațiunea se obliga să identifice un potențial cumpărător pentru două terenuri cu vegetație forestieră.

La data de 02.08.2006, SC SRL a achitat cu dispoziția de plată externă nr.933 suma de 700.000 euro către firma D. PRISES LTD din Cipru, reprezentând contravaloarea unor servicii de intermediari imobiliare ce i-au fost prestate în baza contractului.

De asemenea, reclamanta, în lunile octombrie 2008, ianuarie și martie 2009, a plătit persoanei fizice nerezidente Golles Thomas suma totală de 3.600 euro, pentru care nu a prezentat nici contractul încheiat între părți și nici certificatul de rezidență fiscală.

Conform art.113 Codul fiscal nerezidenții care obțin venituri impozabile din România au obligația de a plăti impozit conform cap. 1 titlu IV și sunt denumiți contribuabili, iar potrivit art. 114 din același act normativ acest impozit pe veniturile obținute în România de nerezidenți se aplică asupra veniturilor brute impozabile obținute din România.

De asemenea, potrivit codului fiscal - art. 115 lit. f și i - sunt venituri impozabile obținute în România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate comisioanele da la un rezident, respectiv veniturile din prestarea de servicii de management sau de consultanță din orice domeniu, dacă aceste venituri sunt obținute de la un rezident.

În accepțiunea aceluiași act normativ art.7 punctul 9 reprezintă comision orice plată în bani sau natură efectuată un broker, agent comisionar general sau către orice altă persoană asimilată unui broker sau unui agent comisionar general, pentru serviciile de intermediere efectuate în legătură cu o operație comercială.

În raport cu aceste reglementări se reține că, în speță, societatea cipriotă D. PRISES LTD are calitatea de nerezident, iar comisionul încasat de la reclamantă pentru serviciile prestate de ea reprezintă venituri impozabile, pentru care se datorează impozit.

În acest context, art. 116 alin. 1 din Codul fiscal prevede că impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se varsă la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.

Așadar, reclamanta recurentă avea obligația să calculeze, să rețină și să verse la bugetul de stat impozitul datorat de societatea cipriotă pentru veniturile impozabile obținute din România până la data de 25 a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul-art.116 alin.5 din Legea 571/2003.

Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România stabilit în sarcina reclamantei s-a calculat corect de către organul de control, respectiv potrivit art.118 alin. 1 din Codul fiscal coroborat cu art. 13 alin. 2 din Decretul 261/1982 pentru comisionul de 700.000 euro pentru care s-a prezentat certificat de rezidență pentru societatea cipriotă și conform art. 116 alin. 2 lit. c din Legea 571/2003 pentru veniturilor obținute din prestările de servicii în cuantum 3600 euro pentru care nu exista nici contract și nici certificat de rezidență.

Sușinerile recurente conform cărora, în temeiul art. 13 alin.1 anexa 4 din Decretul 261/1982 privind ratificarea Convenției dintre guvernul Republicii Socialiste România și guvernul Republicii Cipru pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe avere, veniturile obținute de societatea cipriotă din România trebuiau impozitate în statul cipriot și nu în România, nu pot fi primite.

Astfel, art. 13 din decret prevede în alineatul 1 că comisioanele provenind dintr-un stat contractant și plătite unui rezident al celuilalt stat contractant sunt impozabile în acel celalalt stat, iar în alin. 2 se arată că totuși, asemenea comisioane pot fi impuse în statul contractant din care provin, în conformitate cu legislația acelui stat, însă impozitul astfel stabilit nu poate depăși 5 la suta din suma comisioanelor.

Așadar, din cuprinsul reglementărilor de mai sus reiese în mod evident că prin alin. 1 al art. 13 se instituie o regulă, iar prin alin.2 se prevede excepția-posibilitatea impunerii în statul contractant din care provin veniturile.

Prin urmare, nimic nu împiedică Statul român să prevadă în legislația sa impozitarea veniturilor obținute din România de un nerezident cu a cărui stat s-a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, ceea ce s-a și făcut prin art. 118 din codul fiscal.

Așadar art. 118 nu contravine prevederilor art. 13 alin.1 anexa 4 din Decretul 261/1982.

Instanța reține de asemenea, contrar susținerilor recurente, că prin dispozițiile convenției pentru evitarea dublei impuneri nu se conferă părților celor două state implicate într-o tranzacție posibilitatea să stabilească locul de impozitare. Statele contractante au sarcina de a stabili modalitatea în care se realizează impozitarea tranzacțiilor încheiate între rezidenții lor.

Cele două state semnatare ale convenției în discuție au înțeles astfel să evite dubla impunere nu doar prin impozitarea de un stat a veniturilor obținute din celălalt stat de rezidenții primului, ci și prin posibilitatea statului din care provin veniturile de a aplica o cotă de impozitare stabilită de comun acord.

În concluzie, cum criticile recurente circumscrise celor de mai sus sunt nefondate, sentința fiind dată cu aplicarea corectă a legii, recursul va fi respins potrivit art. 312 cod procedură civilă.

În baza art. 274 cod procedură civilă apreciind culpa procesuală a recurenteii curtea va respinge cererea acesteia de acordare a cheltuielilor de judecată.

*Pentru aceste motive,
În numele legii,*

DECIDE :

RESPINGE ca nefondat recursul declarat de recurenta reclamantă SC
SRL cu sediul în Oradea, str.
ap. 5, județ Bihor, în contradictoriu cu intimata pârâtă **Direcția Generală a Finanțelor
Publice Bihor** cu sediul în Oradea, str. D. Cantemir nr. 2 B, județ Bihor, **împotriva** sentințe
nr. 917 din 12.10.2010 pronunțată de Tribunalul Bihor, *pe care o menține în totul.*
Fără cheltuieli de judecată în recurs.

IREVOCABILĂ .

Pronunțată în ședința publică din 22.09.2011.

PRESEDINTE :

JUDECĂTOR :

JUDECĂTOR :

GREFIER :