

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECTIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDETULUI PRAHOVA
Serviciul Solutionare Contestatii

DECIZIA Nr. 87 din 15 octombrie 2007
privind solutionarea contestatiei formulate de
Societatea Comercială "... " S.R.L.
din comuna ..., judetul Prahova

Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul **Directiei Generale a Finantelor Publice a Judetului Prahova** a fost sesizat de **Activitatea de Inspecție Fiscală Prahova**, prin adresa **nr. ... din ... octombrie 2007** – înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub **nr. .../... octombrie 2007**, în legătură cu contestatia **Societății Comerciale "... " S.R.L. din comuna ..., judetul Prahova**, formulată împotriva **Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. .../... din ... septembrie 2007**, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova, **comunicată societății comerciale** la data de **... septembrie 2007**. Decizia de impunere a avut la bază constatările consemnate în **Raportul de inspectie fiscală parțială din ... iunie 2007** încheiat de consilieri din cadrul A.I.F. Prahova.

În conformitate cu prevederile **art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată în 31.07.2007, cu modificările si completările ulterioare, prin adresa sus-mentionată, **A.I.F. Prahova** a transmis **Dosarul contestatiei** către D.G.F.P. Prahova - Serviciul solutionare contestatii.

Organul de solutionare a contestatiei constatând îndeplinirea prevederilor **art. 207 si ale art. 209 alin. (1) lit. a) din TITLUL IX - Solutionarea contestatiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale - al Ordonantei Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală - republicată** (republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 513/31 iulie 2007), cu modificările si completările ulterioare, respectiv **depunerea contestatiei nr. .../....09.2007 în termen de 30 zile de la comunicarea actului atacat**, înregistrată la A.I.F. Prahova sub **nr. .../... septembrie 2007**, precum si **încadrarea în cuantumul de până la 500.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei**, procedează în continuare la **analiza pe fond a contestatiei**.

Societatea Comercială "... " S.R.L. are **domiciliul fiscal** în comuna ..., Sat ..., Nr. ..., judetul Prahova, este înregistrată la Oficiul Registrului Comertului Prahova sub nr. **J29/.../...** si are codul unic de înregistrare **...** cu atribut fiscal **RO**.

Obiectul contestatiei îl constituie suma totală de **... lei**, din care:

- **Impozit pe veniturile obtinute din România de nerezidenti - pers.fizice lei;**
- **majorări de întârziere lei.**

Anterior, prin adresa nr. .../... august 2007 - înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr. .../... august 2007, Activitatea de Inspectie Fiscală Prahova a înaintat către Serciciul solutionare contestatii al D.G.F.P. Prahova dosarul privind contestatia formulată de S.C. "... S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. .../... iunie 2007 emisă în urma Raportului de inspectie fiscală parțială din ... iunie 2007 încheiat de consilieri din cadrul A.I.F. Prahova.

Având însă în vedere faptul că Decizia de impunere nr. ... din ... iunie 2007 a fost emisă cu o eroare materială, organul de inspectie fiscală a emis o nouă decizie de impunere, respectiv Decizia de impunere nr. .../... din ... septembrie 2007, în temeiul art. 48 din Codul de procedură fiscală, republicat în data de 31 iulie 2007, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 47.4. din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală - aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, prin care a îndreptat din oficiu eroarea materială din Decizia de impunere nr. ... din ... iunie 2007 în care, la la pct. 2.1.1 "Impozit pe veniturile obtinute din România de nerezidenti - persoane fizice", s-a înscris eronat suma de ... lei în loc de suma corectă de ... lei.

În aceste conditii contestatia nr. .../... august 2007 formulată împotriva primei decizii de impunere (nr. .../...06.2007) - depusă și înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr. .../... august 2007, a rămas fără obiect, fiind necesară formularea și depunerea unei noi contestatii împotriva noului act administrativ fiscal emis de organul de inspectie fiscală, fapt ce a fost realizat de S.C. "... S.R.L. prin depunerea contestatiei nr. .../... septembrie 2007 - înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr. .../... septembrie 2007.

Din analiza actelor si documentelor existente în Dosarul contestatiei, rezultă:

I. – Sustinerile contestatoarei sunt următoarele (citat):

"[...] Subscrisa SC ... SRL [...] prin reprezentantul său legal -administrator ... [...] formulează:

CONTESTATIE

Împotriva DECIZIEI DE IMPUNERE nr. .../...09.2007 corectată, înmănată societății cu adresa nr .../...09.2007, transmisă societății prin poștă cu confirmare de primire (AR .../...09.2007) privind :

- baza de impunere în valoare de ... lei;

-«impozitul pe veniturile obtinute din România de nerezidenti persoane fizice» (asa cum a fost denumit de organele de inspectie fiscală ale DGFP PRAHOVA) în sumă de ... lei,

- majorările de întârziere în sumă de lei

stabilite prin decizia de impunere ca efect al constatărilor organelor de inspectie fiscală.

Subscrisa SC ... SRL contestă interpretarea eronată aplicată de organele de control asupra modului de calcul, declarare și virare a impozitului pe dividende stabilit de societate ca rezultat al dividendelor brute din repartizarea profiturilor nete conform bilanțurilor contabile anuale și a hotărârilor adunărilor generale a asociaților.

Totodată se contestă pe parcursul Raportului de inspectie fiscală inconsecvența organelor de control referitoare la notiunea de dividende și impozit pe dividende folosită

în stabilirea bazelor de impunere si cotelor de impozit corespunzătoare impozitului pe dividende din Legea 571/2003 [...] care au stabilit eronat :

- impunerea dividendelor nete la data ridicării acestora de către asociati si în cotele corespunzătoare de la data plății acestora către asociati si nu conform prevederilor legale care stabilesc obligatia plății impozitului pe dividende astfel:

- pentru dividendele plătite în luna în curs până la data de 25 ale lunii următoare
- pentru dividendele neplătite asociatilor până la 31 decembrie a anului următor exercitiului financiar din care au rezultat aceste dividende

- încadrarea acestor dividende ca "venituri obtinute de persoanele fizice nerezidente"

- verificarea si impunerea cu alte cote de impozitare a dividendelor - la data plății acestora către asociati - corespunzătoare dividendelor anului 2003 (baza de impunere ... lei) - desi acest impozit a fost verificat de organele de control ale DGFP Prahova conform procesului de verificare anterior nr .../....06.2005 si Deciziei de impunere cu acelasi nr. si dată, anexate în copie xerox.

Conform prevederilor Legii 31/1990 privind societățile comerciale titlul III cap I art 67 alin (1) se mentionează : [...].

În niciun caz legea 31/1990 rep. nu prevede repartizarea cotei - părți din beneficiul ce se va plăti fiecărui asociat în **venituri ale persoanelor fizice nerezidente** asa cum consideră organele de control.

Mentionăm că solutia dată de organele de control privind constituirea, declararea si virarea impozitului pe dividende pe surse bugetare diferite, împărțite în functie de calitatea asociatilor societăților comerciale (persoane rezidente sau nerezidente) este eronată si nu se regăsește specificat nicăieri în Legea 31/1990 rep. care definește participantii la capitalul social al societăților comerciale - ca actionari sau asociati.

Legea 571/2003 privind Codul fiscal mentionează la art 71 alin (1) "[...]" - mentione omisă de organele de control în actul de control încheiat.

Mentionăm că SC ... SRL a aplicat întocmai prevederile mai sus mentionate pentru dividendele distribuite conform bilanturilor contabile anuale, dar care nu au fost plătite actionarilor sau asociatilor până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situatiile financiare anuale, constituind, declarând si virând întocmai impozitul pe dividende corespunzător repartizărilor din profit.

Desi organele de control mentionează la pag 4 din Raportul de inspectie fiscală "[...]" organele de inspectie fiscală au reimpozitat dividendele respective cu noile cote de impozitare prevăzute de legislatia în vigoare din momentul plății către asociati desi aceste dividende erau deja impozitate de societate prin retinere la sursă, considerându-le altceva decât dividende.

În acest sens în viziunea organelor de control - orice dividende distribuite, dar care nu au fost plătite actionarilor sau asociatilor până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situatiile financiare anuale corespunzătoare anilor mai sus mentionati, dar care au fost impozitate ca atare, ar putea fi reimpozitate conform punctului lor de vedere, în anul plății dividendelor nete, cu cote de impunere prevăzute de o "legislatie în vigoare" la data plății efective a acestor dividende nete.

De asemenea prevederile legislatiei referitoare la evitarea dublei impuneri între România si Turcia - Decretul nr 331/14.10.1986 - definește impozitul corespunzător

dividendelor sub denumirea de impozit pe dividende si în cazul când se aplică persoanelor fizice nerezidente.

Organele de inspectie fiscală au încălcat prevederile art 103 alin 3 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală; "[...]"

Mentionăm în acest sens că impozitul pe dividende corespunzător dividendelor acordate conform Bilantului contabil aferent anului 2003 a fost o dată verificat conform Raportului de inspectie fiscală anterior nr. .../...06.2005, impozitul fiind retinut la sursă de către societate, cu cota corespunzătoare prevăzută de legea 571/2003 fapt consemnat si în procesul de verificare anterior, ocazie cu care nu s-au stabilit în sarcina societății debite de plată privind impozitul pe dividende.

De asemenea prin nerespectarea legii, organele de inspectie fiscală consideră pe de o parte că societatea are virat în plus impozit pe dividende, deci o creanță fiscală pentru SC ... SRL, iar pe de altă parte datorează "impozit pe veniturile persoanelor fizice nerezidente" calculat prin nerecunoasterea impozitului pe dividende virat la bugetul general consolidat de către societate, fără a aplica în mod unitar prevederile art 112 din O.G. 92/2003 [...] - COMPENSAREA - "[...]"

Urmare a acestui fapt organelor de control au calculat în mod eronat majorări de întârziere în sumă de ... lei.

[...] **Fată de motivele mai sus mentionate solicităm admiterea contestatiei formulate de SC ... SRL si anularea Deciziei de impunere privind obligatiile suplimentare stabilite de organele de inspectie fiscală [...]."**

II. – Din Decizia de impunere nr. .../... din ... septembrie 2007, respectiv din anexa la aceasta - Raportul de inspectie fiscală parțială din ... iunie 2007, rezultă următoarele:

*** – Inspectia fiscală parțială din ... iunie 2007 a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul, evidentiere, declarare si virare a obligatiilor fiscale datorate către bugetul general consolidat al statului în perioada 01 ianuarie 2005 - 26 iunie 2007 de Societatea Comercială "... S.R.L. ..., reprezentate de impozitul pe veniturile obtinute din România de nerezidenti si impozitul pe veniturile din dividende.**

În urma verificării efectuate s-a întocmit **Raportul de inspectie fiscală parțială din ... iunie 2007**, în care, la **CAPITOLUL III - CONSTATĂRI** - pag. ... - ..., **s-a consemnat (citată):**

"[...] 1. Impozitul pe veniturile obtinute din România de nerezidenti

Verificarea s-a efectuat în conformitate cu Legea nr. 571/2003 modificată, privind Codul Fiscal si H.G. nr. 44/2004 [...].

Controlul a stabilit că, desi S.C. ... S.R.L. a distribuit dividende brute si a achitat unor persoane fizice nerezidente în România dividende nete în sumă de ... lei, nu a evidenciat în contabilitate obligatiile fiscale aferente ca impozit pe veniturile obtinute din România de nerezidenti, nu a declarat la organul fiscal acest tip de impozit si nici nu a virat în contul de trezorerie corespunzător sumele datorate în quantum de ... lei (anexa nr. ...)

Astfel arătăm :

Structura asociatilor S.C. ... S.R.L. a fost următoarea :

- X 25% ;
- Y 20% ;

- Z 45% ;
- Q 10% ,

persoane fizice cu cetățenie turcă .

În perioada 01.01.2005 - 26.06.2007 au fost plătite dividende nete în sumă de ... lei, situația pe ani fiind următoarea

- anul 2005 ... lei
- anul 2006 ... lei
- anul 2007 ... lei

Situația privind dividendele brute, dividendele nete achitate și impozitul aferent pe fiecare beneficiar, calculate de societate, este redată în anexa nr. ... :

<u>A. persoane fizice nerezidente</u>	<u>brut</u>	<u>net</u>	<u>impozit</u>
1. pentru asociatul X ;
2. pentru asociatul Y ;
	...	-	...
Total A
<u>B. persoane fizice rezidente</u>			
3. pentru asociatul Z ;
4. pentru asociatul Q ;
Total B
Total A + B - lei

În ceea ce privește proveniența dividendelor plătite, arătăm că acestea sunt aferente distribuțiilor din profitul net al anilor (Anexa nr. ...) :

- 2003 ... lei
- 2004 ... lei
- 2005 ... lei

Din analiza și verificarea actelor și documentelor puse la dispoziție de unitate cu privire la încadrarea asociaților care au beneficiat de dividende în categoria persoanelor rezidente sau nerezidente în România, controlul a stabilit următoarele :

A) Asociații X și Y - cetățeni ai republicii Turcia au prezentat certificate de rezidență fiscală emise de organele fiscale din Turcia, în conformitate cu prevederile pct.13 (2) din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, [...], aprobate prin H.G. nr. 44/2004, [...].

În baza art. 13 (1) din același act normativ, asociații au dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, încheiată între România și statul de rezidență, în speță, Republica Turcia.

Urmare celor prezentate, controlul a stabilit că impozitul datorat pentru aceste persoane se încadrează la Titlul V "Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți ..." din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, [...].

B) Asociații Z și Q angajați ai societății cu convenție civilă sunt persoane rezidente în România, întrucât îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 7, pct. 23, lit. c din Legea nr. 571/2003, respectiv au fost prezente în România pentru mai multe perioade ce depășesc în total 183 de zile.

[...] Ca urmare, plata impozitului aferent veniturilor din investiții (dividende) de care au beneficiat aceste persoane se încadrează în Titlul III "Impozitul pe venit" din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, [...].

Astfel, persoanele rezidente sunt denumite contribuabili, conform art. 39, iar veniturile din dividende, intră în categoria veniturilor din investiții, conform art. 65 (1) din Codul fiscal.

Fată de cele prezentate mai sus, controlul concluzionează că S.C. ... S.R.L. avea obligatia :

- calculării, evidentierii, declarării și virării impozitului pe veniturile din investiții (dividende) pentru persoanele Z și Q.

Precizăm că atât impozitul pe veniturile din dividende, cât și impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți, reprezintă surse bugetare distincte și, ca urmare, calcularea, evidentierea, declararea și virarea acestor debite trebuie să fie efectuate distinct de S.C. ... S.R.L.

Cu toate acestea unitatea nu a calculat, evidentiat, declarat și virat distinct impozitul datorat pe cele două surse bugetare. Declararea a fost efectuată numai ca impozit pe dividende și a fost urmată de virarea în contul de trezorerie alocat acestui tip de impozit.

Ca urmare, controlul a procedat la calculul impozitului pe veniturile obținute din România de la plătitorul S.C. ... S.R.L., de persoanele fizice nerezidente X și Y.

Din dividendele brute distribuite asociaților în sumă de ... lei (Anexa ...), au fost achitate dividende nete în valoare de ... lei (Anexa ...), aferente cărora în timpul controlului a fost calculat impozit pe veniturile obținute în România de persoanele fizice nerezidente în sumă de ... lei (Anexa nr. ...).

Redăm în continuare modul de calcul, la control, a impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți :

- pentru anul 2005, cota de impunere pentru veniturile din dividende a fost de 10%, conform art.67 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificată.

Arătăm că, potrivit art.10, pct.2 din Decretul nr.331/14.10.1986 referitor la convenția pentru evitarea dublei impuneri între România și Turcia, impozitul stabilit nu va depăși 15% din suma brută a dividendelor.

Având în vedere cele de mai sus, precum și prevederile pct. 12(1) din Normele metodologice [...], aprobate prin H.G. nr.44/2004 [...], controlul a aplicat cota de 10%.

Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți calculat pentru anul 2005 a fost de ... lei și este redat analitic în Anexa nr.

Similar s-a procedat pentru anul 2006, cota de impunere fiind de 15%, respectiv cea din convenția pentru evitarea dublei impuneri, mai mică, față de cea de 16% prevăzută de art. 67 din Legea nr.571/2003 [...].

Impozitul astfel calculat a fost de ... lei, situația detaliată fiind redată tot în Anexa nr.

La modul de stabilire a impozitului aferent anului 2007, au fost avute în vedere prevederile pct. 15, alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, [...].

În urma recalculării de către organul de control al impozitului pe venituri persoane fizice nerezidente datorat, și implicit a dividendelor brute distribuite asociaților (... lei - Anexa nr. ...), dividendele brute neachitate la 26.06.2007 sunt în sumă de ... lei [... lei, dividende brute calculate de societate și neachitate d-lui Y - (... lei, dividende brute recalculat organ control, achitate asociaților conform Anexei nr. ... - ... lei, dividende brute calculate și achitate conform Anexei nr. ...)], cu un impozit aferent în valoare de ... lei, de calculat, declarat, virat de societate, conform prevederilor art.116

pct.5 din Legea 571/2003, [...], în loc de ... lei, cum eronat a procedat societatea (Anexa nr. ...).

În anexa nr. ..., se menționează detaliat, pe ani fiscali : **creantele** societății în sumă totală de ... lei privind "impozitul pe dividende persoane fizice" la 26.06.2007 si **obligatiile de plată** în sumă de ... lei privind "impozitul pe venituri persoane fizice nerezidente" tot la 26.06.2007, stabilite de către organul de control.

Fată de cele prezentate mai sus, **impozitul stabilit suplimentar** la control pe veniturile obtinute din România de nerezidenti pe întreaga perioadă verificată a fost de ... lei (Anexa nr. ...).

Nu au fost respectate de S.C. ... S.R.L. prevederile **art.113, 115 alin.1 lit.a, 116 alin 1, 2 si 5, art. 118 alin. 1 si 2 si art.119 din Legea 571/2003 [...].**

Pentru nedeclararea si nevirarea la bugetul consolidat al statului a impozitului datorat, în baza art. 115 si 116 din OG nr. 92/2003 republicată [...], **au fost calculate următoarele obligatii fiscale accesorii :**

- **majorări de întârziere** - ... lei ,
- **penalități de întârziere** - ... lei ,

menționate detaliat în Anexa nr.

2. Impozitul pe veniturile din dividende [...].

Asa cum s-a arătat detaliat la cap. III punctul nr. 1 din prezentul Raport [...], S.C. ... S.R.L. **avea obligatia** calculării, evidentierii si virării **impozitului pe dividende numai pentru veniturile de acest tip obtinute de persoanele fizice rezidente în România, respectiv de asociatii Z si Q.**

Impozitul pe veniturile din dividende datorat de S.C. ... S.R.L. pentru dividendele achitate celor doi asociati este în sumă de ... lei (... lei Z, ... lei Q), asa cum rezultă din anexa nr

Inspectia fiscală a stabilit că în mod eronat unitatea a calculat, evidentiat, declarat si virat numai impozit pe veniturile din dividende cuvenite perosanelor rezidente pentru toate dividendele nete achitate întrucât, asa cum am arătat, **nu toti asociatii care au încasat dividende au calitatea de persoane rezidente în România.**

Astfel, **din totalul viramentelor** efectuate de S.C. ... S.R.L. în contul de trezorerie aferent **impozitului pe dividende** în sumă de ... lei, **numai impozitul pe dividende** în sumă de ... lei aferent dividendelor brute în sumă de ... lei cuvenite asociatilor Z (... lei) si Q (... lei), virat integral, **avea ca destinatie această sursă bugetară.**

Ca urmare, suma de ... lei (... lei aferent dividendelor brute în sumă de ... lei achitate lui X + ... lei aferent dividendelor brute în sumă de ... lei achitate lui Y + ... lei aferent dividendelor brute în sumă de ... lei neachitate lui Y la data de 26.06.2007) **constituie impozit pe dividende virat în plus, respectiv o creanță fiscală pentru S.C. ... S.R.L. ... (Anexa nr. ... coloana ...). [...]."**

III. – Pe baza actelor si documentelor din Dosarul contestatiei, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspectiei fiscale, organul de solutionare a cauzei constată:

* - **Legislatia în vigoare din perioada analizată, prevede următoarele:**

- **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:**

" [...]. Art. 7. - (1) În înțelesul prezentului cod, termenii si expresiile de mai jos au următoarea semnificatie:

22. persoană fizică nerezidentă - orice persoană fizică care nu este persoană fizică rezidentă;

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

a) are domiciliul în România;

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

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

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

TITLUL III - Impozitul pe venit

CAPITOLUL I - Dispoziții generale

Contribuabili

Art. 39 - Următoarele persoane datorează plata impozitului conform prezentului titlu și sunt numite în continuare contribuabili:

a) persoanele fizice rezidente;

b) persoanele fizice nerezidente care desfășoară o activitate independentă prin intermediul unui sediu permanent în România;

c) persoanele fizice nerezidente care desfășoară activități dependente în România;

d) persoanele fizice nerezidente care obțin venituri prevăzute la art. 89. [...].

Categorii de venituri supuse impozitului pe venit

Art. 41 - Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

[...] d) **venituri din investiții, definite conform art. 65;**

[...] CAPITOLUL V - Venituri din investiții

Definirea veniturilor din investiții

Art. 65 - (1) Veniturile din investiții cuprind:

a) **dividende;**

[...] **Retinerea impozitului din veniturile din investiții**

Art. 67 - (1) **Veniturile sub forma de dividende,** [...], se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. **Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice,** odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. 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 plătește până la data de 31 decembrie a anului respectiv.

TITLUL V - Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentantele firmelor străine înființate în România

CAPITOLUL I - Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți

Contribuabili

Art. 113 - Nerezidenții care obțin venituri impozabile din România au obligația de a plăti impozit conform prezentului capitol și sunt denumiți în continuare contribuabili.

Sfera de cuprindere a impozitului

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

Venituri impozabile obținute din România

Art. 115 - (1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:

a) dividende de la o persoană juridică română; [...]

[...] Art. 116. - (1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se retine și se varsă la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.

[...] (5) Impozitul se calculează, respectiv se retine în momentul plății venitului și se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. [...].

[...] Art. 118. - (1) În intelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție, care se aplică asupra aceluși venit, potrivit alin. (2). În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impozitare mai favorabile.

.....
Având în vedere **constatările consemnate** în Raportul de inspecție fiscală parțială din ... iunie 2007, precum și **sustinerea contestatoarei**, organul de soluționare a contestației **retine următoarele aspecte:**

* – **Inspectia fiscală parțială** efectuată de organele A.I.F. Prahova la **S.C. "... S.R.L. ...**, finalizată prin încheierea **Raportului de inspecție fiscală parțială din ... iunie 2007** și emiterea **Deciziei de impunere nr. .../... din ... septembrie 2007**, a avut ca obiectiv al controlului **verificarea modului de calcul, evidentiere, declarare și virare a obligațiilor fiscale** datorate de societatea comercială **în perioada 01 ianuarie 2005 - 26 iunie 2007** către bugetul general consolidat al statului, reprezentate de **impozitul pe veniturile obținute din România de persoane nerezidente** și de **impozitul pe veniturile din dividende**.

Inspectia fiscală anterioară, consemnată în **Raportul încheiat la data de ... iunie 2005**, conform Capitolului III pct. 4. din acesta, **a verificat impozitul pe veniturile din dividende** pentru perioada **01 ianuarie 2002 - 31 decembrie 2004**, iar în ceea ce privește **impozitul pe veniturile obținute din România de persoane nerezidente, acesta nu a fost verificat**, neregăsindu-se în cele 15 obiective ale controlului.

Astfel, **sustinerea contestatoarei** precum că **organele de inspecție fiscală care au efectuat controlul din ... iunie 2007 au încălcat** prevederile **alin. (3) al art. 103** din **Codul de procedură fiscală**, republicat în 26.09.2005, **care stabilesc:**

"Art. 103 - Reguli privind inspectia fiscală

[...] (3) Înspectia fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. [...]."

este nefondată, deoarece impozitul pe veniturile obtinute din România de persoane nerezidente nu a fost verificat la inspectia fiscală anterioară din ... iunie 2005, iar în ceea ce priveste perioadele verificate supuse impozitării acestea nu se suprapun, ci din contră, inspectia fiscală din ... iunie 2007 a continuat verificarea impozitului pe veniturile din dividende cronologic, respectiv începând cu data de 1 ianuarie 2005 si până la data de 26 iunie 2007, iar impozitul pe veniturile obtinute din România de nerezidenti a fost verificat pentru veniturile plătite asociatilor începând cu 01.01.2005.

În concluzie, inspectia fiscală parțială din ... iunie 2007 nu a reverificat perioada care a fost sub incidenta inspectiei fiscale din ... iunie 2005, respectiv perioada de până la 31 decembrie 2004.

* - Urmare investigatiilor întreprinse de organele de inspectie fiscală si obtinerea de informatii de la Inspectoratul General al Politiei de Frontieră, s-a constatat că din cei patru cetățeni turci - asociati în cadrul S.C. "... " S.R.L. - doi, respectiv Z si Q, sunt persoane rezidente în România - îndeplinind conditiile prevăzute la *lit. c) a pct. 23 al alin. (1) al art. 7* din *Codul fiscal*, iar ceilalti doi, respectiv X si Y, sunt persoane nerezidente în România - având rezidenta fiscală în Turcia, conform Certificatelor de rezidentă fiscală emise de organele fiscale din această țară.

* - În perioada 01 ianuarie 2005 - 26 iunie 2007, conform celor consemnate în Raportul de inspectie fiscală parțială din ... iunie 2007, societatea comercială contestatoare a plătit celor doi asociati - persoane fizice nerezidente, dividende nete în sumă totală de ... lei, pentru care s-a calculat, retinut si vărsat la bugetul de stat impozit pe dividende, fără a se tine cont de faptul că acest impozit este datorat numai de persoanele fizice rezidente în România.

Interpretând eronat prevederile Codului fiscal, societatea comercială contestatoare a calculat, declarat si vărsat la bugetul de stat impozit pe dividende, conform Titlului III - Capitolul V, pentru toate veniturile din dividende plătite celor patru asociati rezidenti si nerezidenti, fără a calcula si vărsa însă si impozit pe veniturile din dividende plătite nerezidentilor conform Titlului V.

Dividendul definit la alin. (1) al art. 67 din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările si completările ulterioare, respectiv:

"Art. 67 - (1) Cota-parte din profit ce se plătește fiecărui asociat constituie dividend. [...]."

are aceiasi semnificatie pentru orice fel de asociat, persoană fizică sau juridică rezidentă si nerezidentă.

Modul de impozitare al veniturilor din investitii obtinute în România sub formă de dividende este stabilit însă de Codul fiscal, care tratează diferit impozitarea acestor venituri în cazul persoanelor nerezidente.

Dacă pentru persoanele rezidente în România pentru veniturile din investitii sub formă de dividende impozitarea se face conform prevederilor Titlului III - Impozitul pe venit, Capitolul V - Venituri din investitii, art. 67 alin. (1) din Codul fiscal, în cazul persoanelor nerezidente aceleasi venituri sunt impozitate conform prevederilor Tilului V - Impozitul pe veniturile obtinute din România de nerezidenti [...], art. 115 alin. (1) lit. a), art. 116 alin. (1), alin. (2) lit. c) si (5) si art. 118 alin. (1) si

(2) din Codul fiscal (mai sus citate), rezultând astfel **două categorii de impozite diferite**, atât din punct de vedere al calculării lor, cât și al contului bugetar în care se varsă fiecare.

De asemenea, **diferă și momentul** în care se calculează, reține și se varsă **impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți**, respectiv **acest impozit se calculează și se reține doar în momentul plății venitului** și se varsă la bugetul de stat până la data de 25 (inclusiv) a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul, conform **art. 116 alin. (5) din Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, **societatea comercială contestatoare este cea care interpretează eronat prevederile Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale**, republicată și ale **Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, **și nu organele de inspectie fiscală** - așa cum se menționează în contestație, întrucât **se face referire doar la Titlul III - Capitolul V din Codul fiscal**, respectiv la **impozitul pe veniturile din dividende**, **ignorându-se total Titlul V din Codul fiscal** referitor la **impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți**, deși **nu se contestă faptul că doi din cei patru asociați** care au obținut venituri din România sub formă de dividende **sunt persoane fizice nerezidente**.

Așa cum am menționat mai sus, Codul fiscal este cel care **departajează clar** impozitarea veniturilor din dividende obținute de **persoane rezidente**, față de impozitarea veniturilor din dividende obținute de **persoane nerezidente**, și nu **Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale**, republicată.

La **art. 1 din Codul fiscal**, se prevede:

"Art. 1. Scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal

(1) Prezentul cod stabilește cadrul legal pentru impozitele și taxele prevăzute la art. 2, care constituie venituri la bugetul de stat [...].

[...] (3) În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal."

* - Având în vedere dispozițiile legale invocate mai sus, pentru **dividendele nete** în sumă totală de **... lei** plătite celor **doi asociați** din cadrul S.C. "... S.R.L. - **persoane fizice nerezidente**, organele de inspectie fiscală au calculat un **impozit datorat pe veniturile obținute din România de nerezidenți** în sumă totală de **... lei**, conform **Titlului V din Codul fiscal**, astfel:

- Aferent **dividendelor nete** în sumă de **... lei** repartizate din profitul net al anului 2003 și **plătite în anul 2005**, s-a stabilit un **impozit suplimentar** în sumă de **... lei**, calculat la data **plătii venitului**, pentru nevărsarea căruia s-au calculat **majorări de întârziere** în sumă de **... lei** și **penalități** în sumă de **... lei** (Anexa nr. ... la Raport). Impozitul s-a calculat aplicându-se **cota de 10%** asupra **dividendelor brute** în sumă de **... lei**, față de **cota de 15%** prevăzută la **art. 10 pct. 2 din Decretul nr. 331/1986 referitor la Convenția pentru evitarea dublei impuneri între România și Turcia**.

- Aferent **dividendelor nete** în sumă de **... lei** repartizate din profiturile nete ale anilor 2004 și 2005 și **plătite în perioada ianuarie 2006 - iunie 2007**, s-a stabilit un **impozit suplimentar** de **... lei**, pentru nevărsarea căruia s-au calculat **majorări de întârziere** în sumă de **... lei**. Impozitul s-a calculat aplicându-se **cota de 15%** prevăzută atât în Codul fiscal, cât și în **Decretul nr. 331/1986 referitor la Convenția pentru evitarea dublei impuneri între România și Turcia**.

* - Fată de cele prezentate mai sus, rezultă că **în mod corect și legal**, pentru suma totală de **... lei** reprezentând **dividende nete** plătite în perioada **01 ianuarie 2005 - 26 iunie 2007** celor **doi asociați** din cadrul S.C. "... " S.R.L. - **persoane fizice nerezidente**, organele de inspecție fiscală **au stabilit ca obligație suplimentară de plată** în sarcina societății comerciale reprezentată de **impozitul pe veniturile din dividende obținute din România de nerezidenți** în sumă totală de **... lei**, conform prevederilor Titlului V din Codul fiscal - **art. 115 alin. (1) lit. a), art. 116 alin. (1), alin. (2) lit. c) și (5)** și au calculat și accesorii aferente în sumă totală de **... lei**.

Totodată, organele de inspecție fiscală **au stabilit și faptul că impozitul pe dividende** în sumă de **... lei**, calculat, reținut și vărsat, **în mod eronat**, de societatea comercială pentru dividendele cuvenite asociaților - persoane fizice nerezidente, **reprezintă o creanță fiscală pentru societatea comercială contestatoare**, ce se poate compensa, la cerere, cu alte obligații fiscale de plată.

Având în vedere cele expuse mai sus, contestația formulată urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

IV. - Concluzionând analiza pe fond a contestației formulate de Societatea Comercială "... " S.R.L. cu sediul în comuna ..., județul Prahova, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. .../... din ... septembrie 2007, act administrativ fiscal emis de A.F.P.C.M. Prahova, în conformitate cu prevederile alin. (1) al art. 216 din Ordonanța Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E :

1. - Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de ... lei, din care:

- **Impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți - pers.fizice lei;**
- **majorări de întârziere lei.**

2. - În conformitate cu prevederile alin. (2) al art. 218 din O.G. nr. 92/2003, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare și ale alin. (1) al art. 11 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, prezenta decizie poate fi atacată - în termen de 6 (șase) luni de la data primirii acesteia - la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,

CT/4ex./15.10.2007