

R O M A N I A
INALTA CURTE DE CASATIE SI JUSTITIE SECTIA
DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ŞI FISCAL

DECIZIA nr.2832

Dosar nr.3475/2/2008

Şedința publică de la 26 mai 2009

Prefedinte:

- Judecător
- Judecător
- Judecător
- Magistrat asistent

&&&

S-a luat în examinare recursul declarat de Agenda Nationala de Administrare Fiscala împotriva sentinței civile nr.3240 din 25 noiembrie 2008 a Curții de Apel București - Secția a VHI-a contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal, se prezintă recurenta-parată Agenția Nationala de Administrare Fiscala, prin consilier juridic Oana Scrobota, și intimata-reclamanta S.C. "A" S.A. -, prin avocat

Procedura completă.

Magistratul-asistent prezintă referatul cauzei, arătând că cererea de recurs este scutită de la plata axelor judiciare de timbru, conform prevederilor art. 17 din Legea nr. 146/1997, cu modificările și completările ulterioare, și ale art.229 din Codul de procedură fiscală, republicat, iar recursul a fost declarat și motivat cu respectarea termenului prevăzut de art.301 cu referire la art.303 din Codul de procedură civilă.

C'urtea, constatând cauza în stare de judecată, acordă cuvântul părților cu privire la recurs.

Pentru recurenta-parată, consilier juridic solicită admiterea recursului, astfel cum acesta a fost formulat,

modi Jicarea sontintei atacate si in fond respingerea cctiunii. In sustinere, reprezentanta recurentei-parate arata ca societatea avea obligatia sa impoziteze dividendele platite, asa cum rezulta din prevederile art. 10 alin.(2) din Convenia pentru evitarea dublei impuneri, intrucat regula nu este reprezentata de prevederile alin.(1) al articolului respectiv. Se arata, totodata, ca sunt incidente prevederile pet. 12 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004 si cele ale Ordinului ministrului finantelor publice 635/2002.

Pentru intimata-reclamant, avocat pune concluzii de respingere a recursului. In sustinere, se arata ca punctul de vedere al recurentei-parate este eronat, intrucat ar insemna sa se acorde prioritate unor reglementari interne in dauna unor reglementari internationale. Totodata, se arata ca prin ordin al ministrului finantelor publice nu se poate stabili ordinea de prioritate in aplicarea dispozitiilor unei Conventii internationale. Se invoca si se depun la dosar extrase din practica inaltei Curti. Aparatorul ales al intimatei-reclamante depune concluzii scrise si precizeaza ca nu se solicita cheltuieli de judecata.

Curtea, in baza art. 150 si art.256 din Codul de procedura civila, ramane in pronuntare.

CURTEA

Asupra recursului de fata;

Din examinarea lucrarilor din dosar, constata urmatoarele: Prin actiunea inregistrata la data de 11 iunie 2008 pe rolul Curtii de Apel Bucuresti - Sectia a V-a contencios administrativ si fiscal, reclamanta S.C.,A" S.A., in contradictoriu cu parata Agentia Nationala de Administrare Fiscala, a formulat contestatie impotriva deciziei, prin care a fost respinsa contestatia formulate de societate, pe cale administrativa, impotriva deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala.

In esenta, reclamanta sustine ca in mod gresit, prin actele contestate, au fost stabilite in sarcina societatii obligatii fiscale suplimentare, pentru perioada 2002 -200-, in quantum delei reprezentand impozit pe dividendele actionarilor persoane juridice nerezidente, majorari de intarziere si penalitati.

Reclamanta sustine ca aprecierea on;anelor fiscale este rezultatul interpretarii gresite a prevederilor art.10 din Convntia de evitare a dublei impuneri incfcteiata intre Cipru și Romania in 1981, respectiv ale art.10 din Co iventia de evitare a dublei impuneri incheiate intre Romania si Germania intrata in vigoare la 1 ianuarie 2004, conform carora impozitarea dividendelor se face in statul in care este rezident beneficiarul dividendelor, iar impozitarea in statul de sars& este prevazuta cu caracter de exceptie sub conditii de quantum al impozitului. Se sustine ca platitorul de dividende are posibilitatea de optiune cu privire la statul in care intelege sa fie impozitat.

Prin sentinta civile nr.3240 din 25 noiembrie 2008, Curtea de Apel București -Sectia a VHI-a contend os administrativ si fiscal a admis contestatia formulata de reclamanta S.C. „A” S.A. -, a anulat in parte decizia, respectiv pct.'1 din decizie, precum si raportul de inspectie fiscala, dispozitia 8 și decizia de impunere.

Pentru a pronunta aceasta solutie, Curtea de apel a retinut, in esenta, urmatoarele:

Prin actele contestate, organele fiscale au retinut ca, in perioada 2003-2005, S.C. „A” S.A. a achitat dividende actionarilor persoane juridice nerezidente - și nu a retinut, calculat si virat impozitul aferent acestor dividende, prezentand certificate de rezident& fiscala emise de Administratia Financiara din Munchen, Germania și de Ministerul de Finante - Departamentul de venituri interne din Republica Cipru. Organele fiscale au retinut ca societatea avea aceasta obligatie conform art. 10 alin.(2) din Conventiile de evitare a dublei impuneri, Ordinului rrinistrului finantelor

publice nr.635/2002 si pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu referire la art. 118 din Codul fiscal.

In perioada supusa inspectiei fiscale, reclamata a achitat dividende aferente profitului net corespunzator exercitiilor financiare 2002 - 2004 actionarilor, persoane juridice rezidente in Germania, respectiv in Cipru, care, potrivit certificatelor de rezidenta fiscala prezentate, sunt subiecte de impunere fiscala conform legislatiei statelor respective.

Conform art.10 alin.(1) din Conventiile pentru evitarea dublei impuneri incheiate de Romania cu Germania respectiv cu Cipru, aceste dividende se impun in statul de rezidenta al beneficiarului venitului.

Curtea de apel a retinut ca organele fiscale nu au justificat incidenta dispozitiilor alin.(2) al aceluasi art.10 si ca dispozitiile invocate ale Ordinului ministrului finantelor publice nr.635/2002 si ale pct. 12 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal nu pot constitui temei al impozitarii, intrucum dispozitiile constitutionale consacra principiul aplicarii cu prioritate a conventiilor internationale fata de normele din dreptul intern.

A retinut Curtea de apel ca regula in privinta impozitarii dividendelor o reprezinta prevederile alin.(1) al art.10 din Conventiile pentru evitarea dublei impuneri, in timp ce alin.(2) al articolului institutie o derogare de la regula.

Impotriva sentintei civile nr.3240 din 25 noiembrie 2008 a Curtii de Apel Bucuresti - Sectia a V-a - Contencios administrativ si fiscal a declarat recurs parata Agentia Nationala de Administrare Fiscala, solicitand modificarea ei in sensul respingerii actiunii formulate de reclamanta S.C. „A” S.A. - ca fiind neintemeiat.

A fost invocat motivul de recurs prevazut de art. 304 pct.9 Cod procedura civila, in dezvoltarea caruia s-a sustinut, in esenta, ca solutia adoptata este rezultatul gresitei aplicari si interpretari a prevederilor art. 10 din conventiile pentru evitarea dublei impuneri incheiate cu Cipru si Germania.

Acest text al Conventiilor prevede, prin alin.(1) *c& divide n dele platite de o societate care este rezidenta unui stat contractant unui rezident al celuilalt stat contractant potfi impuse in celdlalt stat contractant,*

Potrivit alin.(2) al aceluasi text, *totuși ocese dividende potfi, de asemenea impuse in statul contractant in care este rezidenta societatea platitoare de dividende și potrivit legix'atiei acestui stat, dar daca bcneficiarul efectiv al dividendelor este resident al celuilalt stat contractant...*

In raport de formularea celor dou& tex:^, sustine recurenta, conclu/ia primei instante potrivit careia rejzula este stabilita de prevederile alin.(1), iar prevederile alin.(I) instituie doar o exceptie, este gresita.

In opinia recurenteii, pentru ambele situatii partile semnatare au dorit sa instituie o norma di^pozitiva-ferniciv^, folosind expresia ^pot fi impuse", iar pentru determinarea aplicarii prioritare a art. 10 alin,(2) din Con\entii este definitorie mentiunea din continutul acestuia conform careia impunerea se poate face in statul de resedint^ al societatii platitoare *potrivit legislatiei acestui stat.*

Or, potrivit legislatiei interne, la care se face trimitere prin conventii, *dispozitiile alin.2 ale articolelor „div^dende”* prin care se reglementeaza impunerea in tara de sursa a acestor venituri se aplica cu prioritate, in acest sens trebuind s' fie avute in vedere prevederile art. 118 din Legea nr. 571/2003, Normele metodologice de aplicare de la pet. 12 din E-I.G. nr. 44/2004 si Ordinul nr. 635/15 ai 2002.

Recursul nu este fondat.

Examinand actele dosarului si critic ile recurenteii, prin prisma dispozitiilor legale incidente ir. materia propusa control ului judiciar, Inalta Curte a constatat :a hotararea atacata a fost data cu aplicarea corecta a acestora, lind conforma si cu jurisprudenta in materie a instantei supreme, avand in vedere considerentele in continuare aratate.

in **fapt**, nu se contesta ca in perioacl \ supusa verificarii reclainanta a achitat actionarilor, persoane juridice rezidente in

Germania si, respectiv, in Cipru, dividende aferente profitului net corespunzator exercitiilor financiare 2002-2004, :ar potrivit certifikatelor de rezidenta fiscal^a emise de autoritatile fiscale competente, aceste persoane sunt subiecte de impunere fiscala in statele respective.

Pentru a stabili si, respectiv, a mentine obligatii fiscale in suma delei reprezentand impozit venit n^arezidenti, cu accesoriile aferente, in sarcina societatii reclamantt, organele fiscale au apreciat, in esenta, ca paragraful 2 al art. 10 din Conventiile de evitare a dublei impuneri Statuea:/a dreptul statului i de su rsa, respectiv a statului roman, de a incasa impozitul pentru veniturile mentionate, realizate din Romania de persoanele rezidente ale statelor partenere, hr potrivit legislatiei interne acest paragraf se aplica cu prioritate

In drept Conventia pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitul pe venit si avere, incheiata in 1981 intre Romania si Cipru, ratificata prin Decretul nr. 261/1982 prevede, prin art. 10:

1. „Dividendele platite de catre o societate care este rezidenta a unui stat contractant catre un rezident al o, luilalt stat contractant *se itupun in celalalt stat.*

2. Totusi, aceste dividende pot fi impuse SL in statul contractant in care este rezidentS societatea plaiitoare de dividende, potrivit legislatiei acelui stat, dar impo/itul astfel stabilit nu poate depasi 10% din suma bruta a dividendelor".

Potrivit art. 10 din Conventia de evitare a duble; impuneri incheiata intre Romania si Germania, ratificata prin Legea nr. 29/2002:

1. ^Dividendele platite de o societate care este rezidenta a unui stat contractant unui rezident al celuilalt stat contractant pot fi impuse in cel&lalt stat contractant.

2. Totusi, aceste dividende pot fi, de asemenea, impuse in statul in care este rezidenta societatea platitoare de dividende si potrvk legislatiei acelui stat, dar daca beneficiarul efectiv al dividendelor este rezident al celuilalt stat contractant, impozitul astfel stabilit nu va depasi:

a) 5% din suma bruta a dividendelor, dacă beneficiarul efectiv este o societate (altă decât un parteneriat) care detine în mod direct cel puțin 10% din capitalul societății platitoare de dividende;

b) 15% din suma bruta a dividendelor în toate celelalte cazuri.

Prezentul paragraf nu afectează impanerea societății în ceea ce privește profiturile din care se plătesc dividendele".

Conform Constituției României art. 11 alin.(1), Statul Român se obligă să îndeplinească întocmai și cu bună credință obligațiile ce-i revin din tratatele la care este parte, iar potrivit alin.(2) al aceluiași text, tratatele ratificate de Parlament, potrivit legii fac parte din dreptul intern.

De asemenea, legea fundamentală acordă prioritate reglementărilor internaționale cu excepția cazurilor când acestea sau legile interne conțin dispoziții mai favorabile, astfel cum prevede art. 20 alin.2.

Din textele celor două Convenții care sînt aplicate cu prioritate conform normei constituționale indicate, rezultă fără echivoc regula generală potrivit căreia impozitarea se face în statul în care este rezident beneficiarul dividendelor, criticile recurente cu privire la gresita interpretare a acestor dispoziții de către prima instanță nefiind justificate.

Impozitarea în statul de sursă este prevăzută cu caracter de excepție în art. 10 alin.2, sub condițiile de quantum al impozitului prevăzute de text, cum corect a reținut și instanța de fond.

Aplicarea prevederilor art. 10 paragraful 2 din convențiile în discuție este opțională, aceste dispoziții având un caracter supletiv și nu imperativ, în același sens prortuntându-se în mod constant instanța supremă în privința unor convenții de evitare a dublei impuneri care conțin dispoziții similare.

1. Legislația internă la care a făcut referință recurenta nu poate constitui temei juridic al impozitării, în condițiile în care dispozițiile constituționale consacră prioritatea aplicării convențiilor internaționale.

