

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA nr. 171 / 30. 05. 2008
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC A SA

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala de administrare a marilor contribuabili, asupra contestatiei formulata de SC A SA.

- Contestatia priveste
- impozit pe veniturile persoanelor nerezidente;
 - majorari de intarziere aferente;
 - penalitati de intarziere ;
 - penalitate de 10%.

In raport de data comunicarii Deciziei de impunere, respectiv data de 28.03.2008 conform stampilei aplicata de SC A SA pe decizia de impunere, contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, fiind inregistrata la Registratura Directiei generale de administrare a marilor contribuabili, la data de 09.04.2008.

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala constatand ca in speta sunt indeplinite dispozitiile art.205, 207 si art.209 lit.b) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala este legal investita sa se pronunte asupra contestatiei formulate de SC A SA.

I.Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili, in baza Raportului de inspectie fiscala, societatea sustine urmatoarele:

Contestatoarea sustine ca prin raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au stabilit ca impozitul pe dividende sa fie suportat de platitorul de venit.

De asemenea, sustine ca, asa cum se precizeaza prin Dispozitia de masuri pentru ca impozitarea efectuata de inspectia fiscala a veniturilor din dividendele realizate din Romania de persoanele juridice nerezidente, conform Metodei I, este sa fie validata una din conditii este ca SC A SA sa impute actionarilor diferentele de impozit stabilite in timpul inspectiei iar in caz contrar se va proceda la reverificare in sensul Metodei II, de a calcula diferente de impozit pe veniturile persoanelor nerezidente .

Contestatoarea sustine ca nu este indicat actul normativ care reglementeaza cele doua metode de calcul si in ambele situatii organele de inspectie fiscala ignora prevederile Conventiilor de evitare dublei impuneri incidente in speta.

Societatea argumenteaza ca din art.1 al textelor conventiilor rezulta ca impozitarea dividendelor se face in statul in care este rezident beneficiarul dividendelor iar impozitarea in statul de sursa prevazuta de art.2 are caracter de exceptie. Din interpretarea prevederilor conventiilor rezulta ca platitorul are posibilitatea de optiune cu privire la statul in care intelege sa fie impozitat si nu rezulta din nici un act normativ obligativitatea retinerii la sursa a impozitului pe dividende in asemenea situatii.

Totodata, contestatoarea sustine ca normele de drept intern invocate de organele de inspectie fiscala nu pot constitui temei juridic al impozitarii deoarece conform principiilor de drept international public, nici o norma interna, cu atat mai putin precizarile MEF, nu prevaleaza conventiilor internationale - a se vedea in acest sens si Decizia ICCJ.

De asemenea, societatea motiveaza ca nu intelege de ce s-a emis atat decizie de impunere cat si dispozitie de masuri si termene de indeplinire sub sanctiunea contraventionala. Daca decizia de impunere ca titlu de creanta este executorie iar contestatia nu suspenda executarea, atunci masurile dispuse nu pot fi indeplinite.

Fata de cele prezentate contestatoarea sustine ca cele retinute in raportul de inspectie fiscala sunt in contradictie cu Conventiile de evitare a dublei impuneri, cu principiile care guverneaza conventiile internationale ratificate de Romania, motiv pentru care solicita sa se admita contestatia si sa se dispuna anulara raportului de inspectie fiscala , a Dispozitiei si a Deciziei de impunere.

Totodata, contestatoarea solicita si suspendarea executarii Deciziei de impunere pana la solutionarea contestatiei.

Isi intemeiaza contestatia pe prevederile art.144, art.175 si urmatoarele din Codul de procedura fiscala, art.20 alin.2 din Constitutie, art.10 alin.1 si 2 din Conventiile de evitare dublei impuneri incheiate cu Republica Cipru si R.F. Germania.

II. Prin Decizia de impunere emisa de Directia generala de administrare a marilor contribuabili au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse in Raportul de inspectie fiscala, astfel:

Ca urmare a Deciziei emisa de Directia generala de solutionare a contestatiei formulata de SC A SA prin care s-a desfiintat decizia de impunere pentru impozitul pe venitul persoanelor nerezidente, organele de inspectie fiscala au procedat la reverificarea societatii si reanalizarea acestui impozit.

Astfel, au constatat ca pe perioada verificata societatea a evidentiat si distribuit dividende actionarilor - persoane juridice nerezidente - urmare a repartizarii pe aceasta destinatie a profitului net aferent exercitiilor financiare 2002, 2003 si 2004, astfel:

Pentru actionarul AG persoana juridica rezidenta in Germania, in anul 2005 societatea nu a retinut impozitul pe veniturile din dividende aferente anului 2004 invocand prevederile art.10"Dividende" pct.1 din Conventia din data de 04.07.2001 incheiata intre Romania si Republica Federala Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitul pe venit si pe capital. Societatea a prezentat certificatul de rezidenta fiscala emis de Administratia Financiara Munchen prin care se confirma ca AG este inregistrat ca platitor de impozite si taxe.

Pentru actionarul V - persoana juridica rezidenta in Cipru :

- in anul 2003 societatea nu a retinut impozitul pe veniturile din dividende datorat de persoana juridica nerezidenta invocand prevederile art.10 pct.1 din Conventia din data de 16.11.1981 intre guvernul Republicii Socialiste Romania si guvernul Republicii Cipru pentru evitarea dublei impuneri. Societatea a prezentat certificatul de rezidenta fiscala prin care se face dovada ca societatea este inmatriculata si rezidenta in Cipru in anul 2003.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea avea obligatia retinerii la sursa a impozitului pe veniturile din dividende achitate persoanei juridice nerezidente potrivit art.10 paragraful 2 din

conventia din data de 16.11.1981 incheiata intre guvernul Republicii Socialiste Romania si guvernul Republicii Cipru si Precizarile din data de 15.05.2002 referitoare la aplicarea Conventiilor sau acordurilor de evitare a dublei impuneri, aprobate prin OMFP nr.635/2002.

- in anul 2004 societatea nu a retinut impozitul pe veniturile din dividende datorat de persoana juridica nerezidenta invocand prevederile art.10 pct.1 din Conventia din data de 16.11.1981 incheiata intre guvernul Romaniei si guvernul Republicii Cipru pentru evitarea dublei impuneri. Societatea a prezentat certificatul de rezidenta fiscala prin care se face dovada ca societatea este inmatriculata si rezidenta in Cipru in anul 2004.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea avea obligatia sa retine la sursa impozitul pe veniturile din dividende achitate persoanei juridice nerezidente potrivit art.10 paragraful 2 din Conventia incheiata intre Romania si Cipru si ale art.118 din Legea nr.571/2003 .

- in anul 2005 societatea nu a retinut impozitul pe veniturile din dividende datorat de persoana juridica nerezidenta V. Societatea a prezentat certificatul de rezidenta fiscala prin care se face dovada ca societatea este inmatriculata si rezidenta in Cipru in anul 2005.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a retinut impozitul pe veniturile din dividende achitate persoanei juridice nerezidente si potrivit art.10 pct.2 din Conventie datoreaza impozit pe veniturile persoanelor nerezidente.

Ca urmare, potrivit celor constatate pentru veniturile realizate din Romania constand in dividende incasate pe perioada 2003 - 2005 de actionarul V si dividendele incasate in anul 2005 de actionarul german AG organele de inspectie fiscala au stabilit ca se datoreaza impozit pe venitul persoanelor juridice nerezidente.

In ceea ce priveste calculul acestui impozit, organele de inspectie fiscala prezinta doua metode:

Metoda I - regula de baza- consta in faptul ca beneficiarii dividendelor suporta impozitul.

Conform prevederilor art.2, 3 si 6 din OG nr.26/1995, art.115 alin.1 lit.a), art.116 si art.119 din Legea nr.571/2003, organele de inspectie fiscala constata ca veniturile din dividende obtinute din Romania de actionari - persoane juridice nerezidente se impune prin retinere la sursa. Impozitul prin retinere la sursa are la baza doua principii :

-impozitul este datorat de persoana nerezidenta ce realizeaza venitul din Romania:

- impozitul este calculat, reținut din venitul brut obținut de persoana nerezidentă, virat și declarat de platitorul venitului, persoana juridică nerezidentă încasează venitul net, adică ceea ce rămâne din valoarea venitului brut realizat după reținerea impozitului.

Potrivit celor prezentate impozitul pe dividendele realizate din România de persoanele juridice nerezidente se datorează de nerezidenți dar se calculează prin aplicarea cotelor prevăzute în convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu Germania (5%) și cu Republica Cipro (cota de 10%) la dividendele brute, se reține din dividendele brute, se virează și se declară de platitorul dividendelor urmând ca beneficiarii să încaseze dividendele nete. În acest caz persoana juridică beneficiază de credit fiscal în statul său de rezidență pentru impozitul reținut și plătit în România potrivit convențiilor de evitare a dublei impuneri.

Metoda II- excepția de la regula de baza- constă în faptul că impozitul datorat pentru veniturile din dividende realizate din România de persoanele juridice nerezidente este suportat de platitorul de venit.

Conform acestei metode organele de inspecție fiscală au constatat că întrucât impozitul pe venitul din dividende realizate din România este suportat de platitorul de venit - persoana juridică română, nu sunt aplicabile prevederile Convenției de evitare a dublei impuneri ci prevederile din legislația internă, în materie prevederile art.2 din OG nr.26/1995, ale art.115 alin.1 lit.a) și art.116 (1) și alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 precum și pct.12 din HG nr.44/2004 platitorul venitului suportă impozitul pe venitul realizat de nerezidenți din România prin înregistrarea obligației de plată pe seama conturilor de cheltuieli nedeductibile fiscal conform prevederilor art.9 din Legea nr.414/2002 și art.21 alin.4 din Legea nr.571/2003. În acest caz persoana juridică nerezidentă încasează dividendele brute drept pentru care nu poate beneficia de credit fiscal în statul său de rezidență pentru impozitul care nu i s-a reținut din venitul brut realizat în România.

Ca urmare a celor prezentate organele de inspecție fiscală utilizează Metoda I în ceea ce privește calculul impozitului pe veniturile din dividende realizate din România prin aplicarea cotei de 5% în cazul acționarului AG din Germania și de 10% în cazul acționarului V din Cipro la dividendele brute .

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au dispus ca societatea contestatoare să impute acționarilor - persoane juridice nerezidente - diferențele de impozit stabilite de inspecția fiscală urmând ca aceasta să prezinte modul de imputare-inregistrare în contabilitate a diferențelor de impozit pe veniturile persoanelor nerezidente din

dividendele realizate din Romania, in caz contrar, respectiv daca la expirarea termenului acordat nu se prezinta imputarea diferentelor actionarilor sau se primeste raspuns in sensul ca diferentele au fost suportate de SC A SA se considera ca nu sunt intrunite in totalitate conditiile pentru aplicarea Metodei I, se va proceda la reverificare in sensul aplicarii Metodei II de calcul a diferentelor de impozit pe veniturile persoanelor nerezidente.

Sub rezerva mentionata mai sus organele de inspectie fiscala au calculat in sarcina societatii :

- impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente - majorari de intarziere aferente;
- penalitati de intarziere aferente;
- penalitate de 10% aferenta.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, se retin urmatoarele:

Referitor la:

- impozit pe veniturile persoanelor nerezidente;
- majorari de intarziere aferente;
- penalitati de intarziere ;
- penalitate de 10%, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte daca in conditiile aplicarii prevederilor Conventiilor de evitare a dublei impuneri incheiate cu Germania si Republica Cipru contestatoarea avea obligatia sa impoziteze prin retinere la sursa sumele achitate la extern actionarilor - persoane juridice nerezidente - extern cu titlu de dividende, cu aplicarea cotelor de impozitare prevazute la alin.2 al articolelor intitulate "*Dividende*" din conventiile de evitare a dublei impuneri in care Romania este parte.

In fapt, pe perioada verificata, respectiv 2003 - 2005, societatea a achitat dividende actionarilor - persoane juridice nerezidente ca urmare a repartizarii pe aceasta destinatie a profitului net aferent exercitiilor financiare 2002, 2003 si 2004.

Astfel, pentru dividendele achitate in anul 2005 actionarului persoana juridica rezidenta in Germania, AG, societatea nu a retinut, nu a calculat si nu a virat impozitul pe venitul persoanelor nerezidente.

Societatea a prezentat certificatul de rezidenta fiscala emis de Administratia financiara M pentru societati, la data de 22.12.2005,

prin care se confirma faptul ca, pe anul 2005, AG *“este inregistrata ca platitor de taxe si impozite cu codul fiscal la Administratia financiara M pentru Societati, in sensul prevederilor Acordului incheiat intre Romania si Germania, privind Evitarea Dublei Impuneri.”*

De asemenea, pentru dividendele achitate actionarului persoana juridica nerezidenta in Republica Cipru, V, pe anii 2003, 2004 si 2005 societatea nu a retinut, calculat si virat impozitul pe venitul persoanelor nerezidente aferent dividendelor achitate.

Societatea a prezentat certificatele de rezidenta fiscala emise de Ministerul de finante - Departamentul de venituri interne din Republica Cipru, la data de 02.08.2004, 26.04.2005 si 19.05.2005, prin care se confirma faptul ca, V este companie inmatriculata, inregistrata si rezidenta in Cipru si *“tot venitul obtinut din strainatate”* pe anii 2003, 2004 si 2005 *“este subiect de impunere conform Legii impozitului pe venit a Republicii Cipru”*.

SC A SA sustine ca in mod eronat organele de inspectie fiscala au constatat ca nu i se aplica dispozitiile Conventiilor internationale la care Romania este parte potrivit carora dividendele se impun in statul de destinatie respectiv art.10 din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiate intre Romania si Cipru in anul 1981 si art.10 din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiate intre Romania si Republica Federala Germania, impozitarea in statul de sursa fiind prevazuta cu caracter de exceptie sub conditia de quantum al impozitului. Din interpretarea prevederilor conventiilor societatea sustine ca platitorul de dividende are posibilitatea de optiune cu privire la statul in care intelege sa fie impozitat si nu rezulta din nici un act normativ obligativitatea retinerii la sursa a impozitului pe dividende in asemenea situatii.

In drept, art.10 din Legea nr. 29 din 16 ianuarie 2002 privind ratificarea Conventiei dintre România si Republica Federala Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si pe capital, semnat la Berlin la 4 iulie 2001:

“1. Dividendele platite de o societate care este rezidenta a unui stat contractant unui rezident al celuilalt stat contractant pot fi impuse în celalalt stat contractant.

2. Totusi aceste dividende pot fi, de asemenea, impuse în statul contractant în care este rezidenta societatea platitoare de dividende si potrivit legislatiei acestui 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, daca beneficiarul efectiv este o societatea (alta decât un parteneriat) care detine în mod direct cel puțin 10% din capitalul societatii platitoare de dividende;

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

Prezentul paragraf nu afecteaza impunerea societatii în ceea ce priveste profiturile din care se platesc dividendele.”

Totodata potrivit Decretului nr. 261 din 9 iulie 1982 pentru ratificarea unor tratate internationale, prin care se ratifica Conventia între guvernul Republicii Socialiste România si guvernul Republicii Cipru pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit si pe avere, la art.10 se prevede:

“ 1. Dividendele plătite de către o societate care este rezidentă a unui stat contractant către un rezident al celuilalt stat contractant se impun în acel celălalt stat.

2. Totusi, aceste dividende pot fi impuse si în statul contractant în care este rezidentă societatea plătitoare de dividende, potrivit legislației acelu stat, dar impozitul astfel stabilit nu poate depăși 10 la sută din suma brută a dividendelor.”

La pct.12 in HG nr.44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal

TITLUL V

Impozitul pe veniturile obtinute din România de nerezidenti si impozitul pe reprezentanele firmelor straine înfiintate în România-

- ART. 118 Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale conventiilor de evitare a dublei impuneri, se prevede:

“12. (1) Dispozitiile alin.2 ale articolelor "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevente" din conventiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu alte state, care reglementeaza impunerea în tara de sursa a acestor venituri, se aplica cu prioritate. În cazul când legislatia intern prevede în mod expres o cota de impozitare mai favorabila sunt aplicabile prevederile legislatiei interne.

(2) Dispozitiile alin. 2 ale articolelor "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevente" din conventiile de evitare a dublei impuneri deroga de la prevederile paragrafului 1 al acestor articole din conventiile respective.

(3) Aplicarea alin. 2 al articolelor "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevente" din conventiile de evitare a dublei impuneri care prevad impunerea în statul de sursa nu conduce la o dubla impunere pentru acelasi venit, întrucât statul de rezidenta acorda credit

fiscal pentru impozitul platit în România, în conformitate cu prevederile convenției de evitare a dublei impuneri.”

De asemenea, prin Ordinul nr. 635 din 15 mai 2002 pentru aprobarea Precizarilor referitoare la aplicarea convențiilor sau acordurilor de evitare a dublei impuneri, încheiate de România cu diverse state, ANEXA 1 - PRECIZARI referitoare la aplicarea convențiilor sau acordurilor de evitare a dublei impuneri, încheiate de România cu diverse state, denumite în continuare convenții, la cap.I, pct.1 , 3 și 4 se prevede:

“1. În legatura cu aplicarea paragrafului 2 de la articolele: "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevente" din convențiile încheiate de România cu diverse state:

1. Pentru persoanele rezidente ale statelor cu care România are încheiate convenții și care realizează venituri din România, impozitul ce se retine la sursa pentru dividende, dobânzi, comisioane, redevente este la nivelul cotei stabilite prin convenții, la paragraful 2 de la articolele: "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevente".[...]

3. Prevederea paragrafului 2 de la articolele: "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevente", redat prin sintagma: "Totuși, aceste dividende, dobânzi, comisioane, redevente sunt de asemenea impozabile în statul din care provin asemenea venituri cu o cota prevăzută în mod expres prin convenție", nu este anulat de paragraful 1 al aceluiași articol, care prevede ca veniturile respective platite unui rezident al statului cu care România are încheiat convenție se impun în statul sau de rezidență.

Dispozițiile paragrafului 2 de la articolele: "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevente" statuează dreptul statului de sursă, respectiv al statului român, de a încasa impozitul pentru veniturile menționate, realizate din România de persoanele rezidente ale statelor partenere, însă la nivelul prevăzut de convenții, nivel care, de regulă, este mai redus decât cel stabilit prin Ordonanța Guvernului nr.83/1998 sau prin legislația care reglementează impunerea unor asemenea venituri realizate de persoane fizice sau persoane juridice române.

Dispozițiile paragrafului 2 de la articolele: "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevente" nu conduc la dubla impunere pentru același venit, întrucât statul de rezidență acordă credit fiscal pentru impozitul reținut în România, în conformitate cu prevederile convenției, tocmai prin conectarea prevederilor paragrafelor 1 și 2, prevederi legislative care justifică însuși ratiunea convenției bilaterale.

4. Persoana rezidenta a celuilalt stat contractant, care a realizat venituri din dividende, dobânzi, comisioane, redevente, trebuie sa justifice în România dreptul de a beneficia de prevederile conventiei, prin prezentarea certificatului de rezidenta fiscala eliberat de autoritatile statului sau de rezidenta”

Fata de prevederile de mai sus referitor la sumele achitate la extern cu titlu de dividende se retine ca in temeiul alineatelor 2 din articolele corespunzatoare ale Conventiilor de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu Germania si Republica Cipru, societatea platitoare avea obligatia sa retina si sa vireze impozitul pe venitul obtinut din Romania de persoanele juridice nerezidente. Paragraful 2 rezerva statului de sursa dreptul de a impozita dividendele inasa cu impunere limitata, la cota prevazuta in Conventiile de evitare a dublei impuneri, care, pentru statul de sursa reprezinta cote maxime. Ca urmare, masura organleor de inspectie fiscala de a stabili ca datorat in sarcina contestatoarei impozit pe venitul obtinut din Romania de persoanele juridice nerezidente este legala.

Referitor la argumentul societatii potrivit caruia alin.1 al art.10 din Conventiile de evitare a dublei impuneri incheiate cu Germania si Republica Cipru prevede ca impozitarea dividendelor se face in statul in care este rezident beneficiarul dividendelor iar impozitarea in statul de sursa prevazuta de paragrafului 2 al aceluiasi articol are caracter de exceptie, din aceste paragrafe rezultand ca societatea are drept de optiune cu privire la statul in care intelege sa fie impozitat si nu rezulta obligativitatea retinerii la sursa a impozitului pe dividende, precizam urmatoarele:

Ordinul nr. 635 din 15 mai 2002 pentru aprobarea Precizarilor referitoare la aplicarea conventiilor sau acordurilor de evitare a dublei impuneri, încheiate de România cu diverse state prevede: **“Dispozitiile paragrafului 2 de la articolele: "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevente" statueaza dreptul statului de sursa, respectiv al statului român, de a încasa impozitul pentru veniturile mentionate, realizate din România de persoanele rezidente ale statelor partenere, înasa la nivelul prevazut de conventii, nivel care, de regula, este mai redus decât cel stabilit prin Ordonana Guvernului nr.83/1998 sau prin legislaia care reglementeaza impunerea unor asemenea venituri realizate de persoane fizice sau persoane juridice române”**

Iar pct.12 in HG nr.44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal - TITLUL V - Impozitul pe veniturile obtinute din România de

nerezidenti si impozitul pe reprezentantele firmelor straine înfiintate în România-care expliciteaza prevederile art.118 *“Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale conveniilor de evitare a dublei impunerii”*, prevede:

“12. (1) Dispozitiile alin. 2 ale articolelor "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevente" din conventiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu alte state, care reglementeaza impunerea în tara de sursa a acestor venituri, se aplica cu prioritate.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus se retine ca paragraful 2 al art.10 din conventiile de evitare a dubeli impuneri *“statueaza dreptul statului de sursa, respectiv al statului român, de a încasa impozitul pentru veniturile mentionate, realizate din România de persoanele rezidente ale statelor partenere”* iar potrivit legislatiei fiscale interne acest paragraf se aplica cu prioritate.

Referitor la argumentul potrivit caruia normele de drept intern invocate de organul de control nu pot constitui temei juridic al impozitarii deoarece conform principiilor de drept international public nici o norma interna nu prevaleaza inaintea unei conventii internationale - a se vedea Decizia ICSJ - nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat, principiul este respectat, organele de inspectie fiscala au aplicat prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu cele doua state de rezidenta ale persoanelor juridice asociate care au incasat dividendele din Romania.

Ca urare se va respinge ca neintemeiata contestatia fomrulata de SC A SA.

In ceea ce priveste majorarile de intarziere, penalitatile de intarziere si penalitatea de 10% tinand cont de faptul ca societatea nu aduce nici un argument cu privire la modul de calcul , numarul de zile de intarziere, cota utilizata precum si faptul ca determinarea acestora reprezinta masura accesorie in raport cu debitul de natura impozitului pe veniturile realizate din Romania de persoanele juridice nerezidente contestatia se va respinge ca neintemeiata si pentru accesoriile calculate.

2. Referitor la solicitarea contestatoarei de a se anula Dispozitia de masuri, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor are competenta sa se pronunte asupra Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

In fapt, organele de inspectie fiscala au emis Dispozitia de masuri privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, prin care s-a dispus *“Prezentarea modului de imputare-inregistrare in contabilitate a diferentelor de impozit pe veniturile din dividendele realizate din Romania de persoanele juridice nerezidente AG - Germania (impozit aferent dividendelor incasate ale actionarului german in anul 2005 urmare a repartizarii din profitul net al anului 2004) si V Cipru ((impozit aferent dividendelor incasate de actionarului cipriot in anii 2003-2005 urmare a repartizarii din profitul net al anilor 2002 - 2004)”*, pentru ca impozitarea efectuata de organele de inspectie fiscala potrivit Metodei I sa fie validata una din conditii este ca societatea SC A SA sa impute actionarilor - persoane juridice nerezidente - diferentele de impozit stabilite in timpul inspectiei fiscale pana la data de 15.05.2008, in caz contrar, urmand sa se procedeze la reverificare in vederea aplicarii Metodei II de calcul a diferentelor de impozit pe veniturile din dividende realizate de cele doua persoane juridice nerezidente din Romania.

In drept, potrivit art.209 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“1) Contestatiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a deciziilor pentru regularizarea situatiei, emise în conformitate cu legislatia în materie vamala, se solutioneaza dup cum urmeaza:

a) contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorii vamala, precum si accesorii ale acestora, al caror quantum este sub 1.000.000 lei, se solutioneaza de catre organele competente constituite la nivelul directiilor generale unde contestatarii au domiciliul fiscal;

b) contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorii vamala, accesoriile acestora, al caror quantum este de 1.000.000 lei sau mai mare, cele formulate împotriva actelor emise de organe centrale, cele formulate de marii contribuabili care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorii vamala, inclusiv accesoriile aferente acestora, indiferent de quantum, si cele formulate împotriva actelor de control financiar se solutioneaza de catre Directia generala de solutiune a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.

(2) Contestatiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente.”

Coroborate cu pct.5.2 din Ordinul Presedintelui ANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX

din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care prevede:

“5.2. Alte acte administrative fiscale pot fi: dispozitia de masuri, decizia privind stabilirea raspunderii reglementata de art. 28 din Codul de procedura fiscala, republicat, notele de compensare, înstiintari de plata, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului etc.”

Intrucat masura stabilita in sarcina SC A SA prin Dispozitia de masuri nu priveste stabilirea unor diferente suplimentare de obligatii fiscale ci masuri, fapt pentru care dispozitia nu are caracterul unui titlu de creanta fiscala, se retine ca solutionarea contestatiei pentru acest capat de cerere intra in competenta organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, Directia generala de solutionare a contestatiilor neavand competenta de solutionare a dispozitiilor privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

Prin urmare pentru acest capat de cerere dosarul privind contestatia SC A SA va fi transmis spre competenta solutionare Directiei generale de administrare a marilor contribuabili, in calitate de organ emitent.

3. Referitor la solicitarea societatii de suspendare a executarii deciziei de impunere pana la solutionarea contestatiei, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere in conditiile in care solicitarea de suspendare a executarii actelor administrative fiscale nu se afla in competenta sa materiala de solutionare.

In fapt, prin contestatia formulata SC A SA a solicitat suspendarea executarii deciziei de impunere pana la solutionarea contestatiei .

In drept, potrivit art.215(1) si (2) din O.G. nr.92/2003, republicata la 31.07.2007,

“ (1) Introducerea contestatiei pe calea administrativa de atac nu suspenda executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozitiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executarii actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificarile ulterioare. Instanta competenta poate suspenda executarea, daca se depune o cautiune de pâna la 20%

din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al caror obiect nu este evaluabil în bani, o cautiune de pâna la 2.000 lei.”

Potrivit art.14 (1) si (2) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004 :

“Suspendarea executarii actului

(1) În cazuri bine justificate si pentru prevenirea unei pagube iminente, dupa sesizarea, în conditiile art. 7, a autoritatii publice care a emis actul sau a autoritatii ierarhic superioare, persoana vatamata poate sa ceara instantei competente sa dispuna suspendarea executarii actului administrativ unilateral pâna la pronuntarea instantei de fond. În cazul în care persoana vatamata nu introduce actiunea în anulara actului în termen de 60 de zile, suspendarea înceteaza de drept si fara nicio formalitate.

(2) Instanta solutioneaza cererea de suspendare, de urgenta si cu precadere, cu citarea partilor. ”

Avand in vedere dispozitiile imperative ale legii, cererea SC A SA de suspendarea executarii deciziei de impunere intra sub incidenta prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, motiv pentru care Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare fiscala nu se poate investi cu solutionarea cererii neavand competenta materiala, aceasta apartinand instantei judecatoresti.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.12.1 din HG nr.44/2004, art.10 din Legea nr. 29 din 16 ianuarie 2002 privind ratificarea Conventiei dintre România si Republica Federala Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si pe capital , art. 10 din Decretul nr. 261 din 9 iulie 1982 pentru ratificarea unor tratate internaionale, prin care se ratifica Conventia între guvernul Republicii Socialiste România si guvernul Republicii Cipru pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit si pe avere, Ordinul nr. 635 din 15 mai 2002 pentru aprobarea Precizarilor referitoare la aplicarea conventiilor sau acordurilor de evitare a dublei impuneri, încheiate de România cu diverse state, art.209 din OG nr.92/2003, republicata, coroborate cu art.205, 206 si 216 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, se:

DECIDE

1. Respingerea contestatiei formulata de SC A ca neintemeiata pentru

- impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente;
- majorari de intarziere aferente;
- penalitati pentru nevire la termen;
- penalitate de 10%.

2. In ceea ce priveste Dispozitia de masuri, dosarul cauzei va fi transmis la Directia generala de administrare a marilor contribuabili pentru competenta solutionare a capatului de cerere indreptat impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor neavand competenta materiala de solutionare a acestui capat de cerere.

3. Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor nu are competenta materiala de solutionare a capatului de cerere privind suspendarea executarii actului atacat, aceasta revenind instantei judecatoresti.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la comunicare.