

R O M Â N I A
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

DECIZIA nr.854

Dosar nr.7298/2/2009

Ședința publică de la 17 februarie 2012

Președinte:	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- magistrat asistent

La 3 februarie 2012 s-a luat în examinare recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili împotriva Sentinței civile nr..X. din 30 martie 2011 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile și susținerile părților au fost consemnate în încheierea de la 3 februarie 2012, iar pronunțarea deciziei a fost amânată la data de 10 februarie 2012 și ulterior, la 17 februarie 2012.

ÎNALTA CURTE,

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

1. Sesizarea instanței de fond

Prin cererea adresată Curții de Apel .X. – Secția contencios administrativ și fiscal, reclamanta S.C. „.X.” SA a solicitat, în contradictoriu cu Agenția Națională de Administrare Fiscală, anularea parțială a Deciziei nr.X. din 16.03.2009 și în totalitate a Deciziei nr.X bis/ 19.03.2009, acte emise de A.N.A.F. – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor în ceea ce privește suma de .X. lei formată din .X. lei reprezentând impozit pe veniturile obținute în România de persoane juridice nerezidente și .X. lei reprezentând majorări de întârziere, anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X. din 7.10.2008 pentru suma menționată mai sus și obligarea la plata cheltuielilor de judecată.

În motivarea cererii se arată că sumele stabilite ca obligații fiscale reprezentând impozit pe veniturile nerezidenților sunt nelegal stabilite pentru că în speță sunt aplicabile prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate între România și cele două state unde își au rezidența fiscală beneficiarii veniturilor (.X.și .X.), respectiv Bulgaria și

Suedia și că a fost stabilită cota de impozit de 16% și nu cotele de 10% și respectiv 15% prevăzute în convențiile pentru evitarea dublei impuneri încheiate cu statele de rezidență ale beneficiarilor de venit.

2. Soluția instanței de fond

Prin Sentința civilă nr..X. din 30.03.2011 a Curții de Apel .X. – Secția contencios administrativ și fiscal a fost admisă acțiunea reclamantei S.C. .X. SA a fost anulată Decizia nr.X din 16.03.2009, Decizia nr.X bis din 19.03.2008 și anulată în parte Decizia de impunere nr..X. din 7.10.2008 în privința sumei de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile obținute în România de persoane juridice nerezidente și majorări de întârziere aferente.

În motivarea sentinței, instanța de fond a reținut că reclamanta a încheiat contracte de închiriere de aeronave cu persoane juridice nerezidente în România, .X. și X, care își au reședința în Bulgaria și Suedia.

Între România și Bulgaria există Convenție pentru evitarea dublei impuneri ratificată prin Legea nr.5/1995 și între România și Regatul Suediei există o asemenea convenție ratificată prin Legea nr.432 din 31.10.1979.

Potrivit art.116 alin.1 Cod fiscal „impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se varsă la bugetul consolidat al statului”, iar pârâta a susținut că persoanele nerezidente au pierdut beneficiul convențiilor pentru evitarea dublei impuneri în care cota de impozitare este redusă față de Codul fiscal deoarece nu au fost îndeplinite condițiile de aplicare a acestor acte internaționale.

La dosarul cauzei au fost depuse certificatele de rezidență fiscală ale celor două societăți și din raportul de expertiză contabilă rezultă că reclamanta a constituit și a virat impozitul pe veniturile nerezidenților.

Autoritatea pârâtă a susținut că reclamanta a achitat în întregime facturile emise de societățile nerezidente, iar pentru impozitul pe veniturile realizate de societățile nerezidente a reîntregit facturile externe cu aceste impozite, aplicând cota de 15% și respectiv 10% conform convențiilor de evitare a dublei impuneri, dar pentru că reclamanta a suportat impozitul datorat de persoanele nerezidente și a înregistrat o cheltuială proprie care intră sub incidența legislației interne, nu se mai aplică convențiile de evitare a dublei impuneri.

Instanța de fond a apreciat că susținerile pârâtei sunt neîntemeiate în raport de prevederile contractuale stipulate în contractele încheiate de contribuabilul rezident – reclamanta și persoanele nerezidente beneficiare ale Convențiilor pentru evitarea dublei impuneri prin care reclamanta s-a obligat să rețină și să verse la bugetul de stat impozitul datorat pentru persoanele nerezidente, iar persoanele rezidente s-au obligat să restituie reclamantei sumele achitate cu titlu de impozit după ce persoanele rezidente obțineau credit fiscal în statul unde își au reședința.

Ca atare, a susținut instanța de fond că impozitul plătit cu titlu de impozit pe veniturile nerezidenților la bugetul consolidat al statului nu a fost suportat de reclamantă ci de către persoanele nerezidente, conform contractelor încheiate de părți și că în mod greșit a fost înlăturat beneficiul convențiilor privind evitarea dublei impuneri aplicând o cotă de impozit de 16% în loc de 15% și respectiv 10%, cum în mod corect a declarat, constituit și virat, reclamanta.

Tot neîntemeiate au fost considerate susținerile pârâtei în sensul că reclamanta nu putea formula acțiune cu privire la suma de .X. lei, câtimea cu care aceasta și-a majorat pretențiile, deoarece pe acest aspect autoritatea pârâtă nu s-a pronunțat pe fond, contestația privind această sumă fiind respinsă ca tardivă.

Instanța de fond a susținut că acțiunea cu privire la această sumă este admisibilă, iar sancțiunea de respingere a contestației ca tardiv formulată lipsește reclamanta de beneficiul realizării dreptului în calea administrativă de atac dar nu îi poate îngreua dreptul de a se adresa instanței și de a obține realizarea dreptului său pe această cale, iar pentru aceleași considerente se impune anularea acestei sume.

3. Calea de atac exercitată

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs Agenția Națională de Administrare Fiscală și s-a solicitat admiterea recursului, modificarea sentinței în sensul respingerii acțiunii ca neîntemeiată deoarece s-a considerat că hotărârea a fost dată cu aplicarea greșită a legii – art.304 pct.9 Cod procedura civilă.

În motivele de recurs se arată că potrivit art.116 alin.1 din Legea nr.571/2003 intimata-reclamantă avea obligația să rețină și să vireze impozitul pe venitul obținut din România de persoanele juridice nerezidente iar în situația în care impozitul datorat de persoane fizice sau juridice nerezidente se suportă de către contribuabilul rezident, atunci această operațiune iese de sub incidența prevederilor Convenției de evitare a dublei impuneri, fiind o cheltuială proprie care intră sub incidența legislației române.

Se critică soluția instanței de fond pentru că nu a avut în vedere că pentru veniturile realizate din România de nerezidenți, intimata-reclamantă a achitat integral contravaloarea facturilor externe primite de la aceștia, iar impozitul pe veniturile nerezidenților a fost constituit prin reîntregirea valorii facturilor cu valoarea impozitului.

Întrucât plătitorul de venit este rezidentul român care suportă impozitul, în speță S.C. .X. SA, acestuia nu îi sunt aplicabile Convențiile de evitare a dublei impuneri deoarece prevederile unui asemenea acord sunt aplicabile numai persoanelor nerezidente.

Au fost invocate și prevederile pct.12 alin.9 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 în raport de care aplicarea convențiilor de evitare a dublei impuneri este condiționată de reținerea impozitului din suma brută cuvenită beneficiarului nerezident, ceea ce nu este cazul în speță.

În același sens, este și adresa nr..X. din 22.06.2007 a Direcției generale legislație impozite directe și astfel, în mod corect organele fiscale au stabilit în sarcina reclamantei suma de .X. lei, iar majorările de întârziere sunt calculate conform art.119 din O.U.G. nr.92/2003.

În ceea ce privește suma totală de .X. lei, recurenta arată că la data de 19.11.2008 societatea a depus o completare la contestația administrativă formulată la 7.11.2008, completare care însă nu putea fi interpretată ca reprezentând o cerere modificatoare prin care s-ar contesta și suma de .X. lei, astfel că instanța de fond nu a avut în vedere faptul că cererea depusă de reclamantă la 19.11.2008 a fost formulată cu depășirea termenului de decădere prevăzut de art.207 din O.G. nr.92/ 2003, iar acțiunea sa în contencios administrativ este inadmisibilă.

S-a solicitat admiterea recursului, modificarea sentinței în sensul respingerii acțiunii reclamantei și menținerea ca legale și temeinice a actelor administrative contestate.

4. Soluția instanței de recurs

După examinarea motivelor de recurs, a dispozițiilor legale incidente în cauză, Înalta Curte va admite recursul declarat pentru următoarele considerente:

Reclamanta a solicitat instanței de fond anularea în parte a Deciziei nr.X. din 16.03.2009 și X bis din 19.03.2009 emise de A.N.A.F. în ceea ce privește suma de .X. lei din care .X. lei reprezentând impozit pe veniturile nerezidenților și .X. lei reprezentând impozit pe veniturile de întârziere aferente acestei obligații.

Referitor la aceste sume, în urma controlului efectuat s-a constatat că în perioada 01.12.2005 – 31.12.2007 societatea a avut relații comerciale cu nerezidenți pentru care avea obligația să rețină și să vireze impozitul aferent.

Inițial, în procedura administrativă a fost contestată numai suma de .X. lei din care .X. lei, impozit pe veniturile nerezidenților și .X. lei, majorări de întârziere aferente, pentru care A.N.A.F. s-a pronunțat în sensul respingerii contestației ca neîntemeiată.

Instanța de fond a admis acțiunea reclamantei reținând că între România și Bulgaria, ca și între România și Suedia (țările unde își au rezidența firmele cu care a încheiat contracte de închiriere aeronave reclamanta) sunt încheiate convenții pentru evitarea dublei impuneri, că au fost depuse certificatele de rezidență fiscală ale celor două societăți.

S-a spus că între părți s-au încheiat contracte prin care reclamanta s-a obligat să rețină și să verse la bugetul de stat impozitul datorat de persoanele nerezidente, iar acestea se obligau să restituie reclamantei sumele achitate cu titlu de impozit după ce persoanele rezidente obțineau credit fiscal în statul unde își au rezidența.

Însă, nu se contestă faptul că există convenții de evitare a dublei impuneri cu țările unde societățile contractante își au rezidența și nici că nu au fost depuse certificatele de rezidență și sumele au fost calculate pentru că, așa cum chiar instanța de fond a arătat, societatea reclamantă a calculat și virat impozitul pe veniturile nerezidenților nu prin deducerea acestuia din suma plătită nerezidenților, ci din sume proprii pentru că a achitat integral contravaloarea facturilor externe primite de la aceste societăți nerezidente.

Potrivit art.115 alin.1 Cod procedura civilă fiscal, „Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se rețin și se varsă la bugetul de stat de către plătitorii de venituri”, iar potrivit acestui text societatea reclamantă, ca plătitor al venitului, trebuia să rețină și să vireze impozitul pe veniturile nerezidenților.

Pentru că a procedat la achitarea integrală a contravalorii facturilor externe primite de la persoanele juridice nerezidente se constată că, de fapt, impozitul pe veniturile nerezidenților a fost suportat tot de reclamantă din cheltuielile proprii.

În aceste condiții, pentru că plătitorul impozitului a fost reclamanta și nu persoana nerezidentă, atunci au devenit inaplicabile prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri și sunt incidente dispozițiile pct.12 alin.9 din H.G. nr.44/2004 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora: „Prevederile Titlului V din Codul fiscal se aplică atunci când beneficiarul venitului obținut din România este rezident al unui stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri sau când beneficiarul venitului obținut din România este rezident al unui stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri sau când beneficiarul venitului obținut din România, rezident al unui stat cu care România are încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, nu prezintă certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct.13 alin.1 ori atunci *când impozitul datorat de nerezident este suportat de către plătitorul de venit*”.

În aceste condiții se constată că hotărârea instanței de fond a fost dată cu aplicarea greșită a legii, motiv de recurs prevăzut de art.304 pct.9 Cod procedura civilă pentru că nu s-a ținut seama de prevederile art.116 alin.1 Cod fiscal și pct.12 alin.9 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Chiar dacă există încheiate contracte între societatea reclamantă și societățile nerezidente se constată că numai societatea reclamantă a respectat obligația contractuală de a reține și vira la bugetul de stat impozitul datorat de persoanele nerezidente, dar nu s-au depus dovezi din care să rezulte că persoanele nerezidente și-au respectat obligația de a restitui reclamantei sumele achitate cu titlu de impozit, astfel că este corectă concluzia organelor fiscale, contrară concluziei instanței de fond, potrivit căreia impozitul a fost suportat de către societatea reclamantă și nu de persoanele nerezidente.

De aceea, în baza art.312 Cod procedura civilă raportat la art.20 din Legea nr..554/2004, va fi admis recursul, va fi modificată sentința atacată în sensul că va fi respinsă acțiunea reclamantei S.C. .X. SA de anulare în parte a Deciziei nr.X. din 16.03.2009 și a Deciziei nr.X. Bis din 19.03.2009 emise de A.N.A.F. de anulare, în parte, a deciziei nr..X. din 7.10.2008 pentru suma de .X. lei, din care .X. lei, impozit pe venitul nerezidenților și .X. lei, majorări de întârziere, ca neîntemeiată.

Este nelegală și soluția instanței de fond în privința sumei de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile nerezidenților, sumă ce a fost contestată la 19.11.2008 de către reclamantă.

Instanța de fond a considerat admisibilă acțiunea și cu privire la această sumă, deși organul fiscal de soluționare a contestației nu s-a pronunțat asupra acestei cereri, numai în întâmpinarea depusă la instanța de fond a susținut că cererea este tardivă.

Potrivit art.205 alin.1 Cod procedura fiscală, modificat împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale, se poate formula contestație potrivit legii, iar contestația este o cale administrativă de atac, iar procedura administrativă este obligatorie, neputând fi atacate la instanța de contencios administrativ decât decizia pronunțată de organul fiscal de soluționare a contestației.

Cum organul de soluționare a contestației nu s-a pronunțat asupra cererii depuse la 19.11.2008 nu pot fi luate în considerare susținerile acestuia din apărările făcute în fața instanței de fond și în cadrul motivelor de recurs, ci se impune să fie emisă o decizie care va putea fi contestată la instanța de contencios administrativ competentă.

Prin urmare, cu privire la aceste completări prin care se contestă suma de .X. lei depusă la 19.11.2008, va fi obligată A.N.A.F. să se pronunțe prin decizie.

PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE:

Admite recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili împotriva Sentinței civile nr..X. din 30 martie 2011 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Modifică sentința atacată în sensul că respinge acțiunea reclamantei S.C. .X. SA de anulare, în parte, a Deciziei nr.X. din 16.03.2009 și a Deciziei nr.X. Bis din 19.03.2009 emise de A.N.A.F., de anulare în parte, a Deciziei nr..X. din 7.10.2008 pentru suma de .X. lei, din care .X. lei – impozit pe venitul nerezidenților și .X. lei – majorări de întârziere, ca neîntemeiată.

Obligă A.N.A.F. să se pronunțe asupra completării la contestația administrativă depusă la 19.11.2009 ce vizează suma de .X. lei reprezentând impozit pe venitul nerezidenților.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 17 februarie 2012.

JUDECATOR,

x

JUDECATOR,

x

JUDECATOR,

x

MAGISTRAT ASISTENT,

x

x