

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

Decizia nr.699

Dosar nr.9445/2/2009

Ședința publică de la 8 februarie 2011

Președinte: X	- Judecător
X	- Judecător
X	- Judecător
X	- IV Magistrat asistent

S-au luat în examinare recursurile declarate de Direcția Generală a Finanțelor Publice X și Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor împotriva sentinței nr.489 din 26 ianuarie 2010 a Curții de Apel .X. - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal.

La apelul nominal s-au prezentat recu:"enta-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor prin consilierul juridic X și intimata-reclamantă S.C. „X” S.R.L. X prin avocat X, lipsind recurenta-pârâtă Direcția Generală a Finanțelor Publice X.

Magistratul-asistent a prezentat referatul cauzei, arătând că recursul sunt scutite de plata taxei judiciare și a timbrului judiciar, fiind declarate și motivate în termenul legal.

Intimata-reclamantă prin avocat solicita încuviințarea cu înscriri în combaterea celor susținute prin cere rea de recurs.

Înalta Curte, după deliberare, în temeiul dispozițiilor art.305 din Codul de Procedură Civilă încuviințează proba cu înscririle solicitate, depunând în cadrul acestei probe Decizii de speță, respectiv Decizia nr.4308/8.11.2007 și Decizia nr.384/23.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal

Constatând cauza în stare de judecată, Curtea acordă cuvântul părților prezente pentru dezbaterea recursurilor declarate în cauză.

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin consilierul juridic solicită admiterea recursurilor, modificarea hotărârii recurate, în sensul respingerii ca neîntemeiată a acțiunii formulate de intimata-reclamantă.

S-a arătat că chiar dacă cedenții au făcut dovada impozitării în Italia a veniturilor obținute, astfel cum a reținut instanța de fond, acest aspect este lipsit de relevanță în condițiile în care zesiunea de părți sociale s-a realizat pe teritoriul României, iar dobânditorul este persoană juridică în România, căruia potrivit legii îi revine obligația de a calcula și de a vira la bugetul general consolidat impozitul pe veniturile din investiții.

Intimata prin avocat solicită respingerea recursurilor ca nefondate cu mențiunea că în mod corect instanța de fond la soluționarea contestației societății a avut în vedere prevederile legale privind impozitul datorat bugetului de stat pentru veniturile realizate din vânzarea de părți sociale atunci când persoana fizică nerezidentă realizează venituri din înstrăinarea părților sociale.

Opinează intimata că în raport de prevederile art.¹, art.11 din Constituția României, S.C. „X” SRL nu avea obligația să rețină și să vireze impozitul aferent tranzacției din contractul de cesiune de părți sociale al S.C. .X. X în condițiile în care cedenții nu sunt persoane fizice înregistrate fiscal pe teritoriul României, fiind aplicabile prevederile art.14 din Convenția încheiată între Statul Român și Statul Italian pentru evitarea dublei impuneri în materie de impozite pe venit.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Ape .X. la data de 09.10.2009, reclamanta S.C. „X” SRL a solicitat în contradictoriu cu pârâtele Direcția Generală a. Finanțelor, Administrația Finanțelor Publice X și Direcția Generală de

Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală anularea deciziei 181/28 05.2009 și a deciziei nr. X din 06.03.2009.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că prin decizia nr. X/06.03.2009 i s-a imputat suma de X lei reprezentând impozit pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare și majorări de întârziere.

Reclamanta a arătat că a achiziționat acțiuni de la persoane care sunt rezidente ale statului italian, astfel încât pentru impozitul din câștigurile decurgând din acest transfer erau aplicabile dispozițiile convenției pentru evitarea dublei impuneri, câștigurile fiind impozitate în statul cedentului. De altfel, cedenții persoane fizice italiene au fost impozitați pentru aceste câștiguri în statul italian.

Prin sentința nr. 489 din 26 ianuarie 2010 Curtea de Apel .X. a admis acțiunea formulată de reclamanta S.C. „X” SRL , a dispus anularea deciziei nr.181 din 28.05.2009 și a deciziei de impunere nr.AI X/6.03.2009.

Pentru a pronunța această hotărâre s-au reimit următoarele.

Articolul 1 alin. 4 din Codul fiscal prevede că **„Dacă orice prevedere a prezentului cod contravine unei prevederi a unui tratat la care România este parte, se aplica prevederea aceluia tratat”**.

În speță, au fost cedate acțiuni la o societate comercială, cedenții fiind rezidenți ai statului italian. În aceste condiții, erau aplicabile dispozițiile convenției pentru evitarea dublei impuneri dintre România și Italia, convenție ratificată prin art. 15 din Decretul nr. 82/1977. Potrivit art. 14 alin. 3 din această convenție **„Câștigurile provenind din înstrăinarea oricăror bunuri, altele decât cele menționate la paragrafele 1 și 2, sunt impozabile numai în statul contractant al cărui rezident este cedentul”**.

Curtea a reținut că acțiunile nu se încadrează la categoriile de bunuri enumerate la alin. 1 și 2, astfel că impozitarea se face doar în statul al cărui rezident este cedentul.

De altfel, în speță, s-a făcut dovada că veniturile cedenților au fost impozitate în Italia.

În ceea ce privește dispozițiile art. 67 din Codul fiscal, instanța a constatat următoarele: potrivit art. 57 alin. 3 lit. b) din

Codul fiscal „în cazul câștigurilor determinate din transferul valorilor mobiliare, m cazul societăților închise, și din transferul părților sociale, obligația calculării, reținerii și virării impozitului revine dobânditorului”.

Acest articol reglementează doar obligația de; „calculare, reținere și virare a impozitului, dar a precizat Curtea , aceasta nu înseamnă însă că persoana impozabilă este dobânditorul părților sociale, întrucât acesta efectuează o cheltuială nu obține un câștig. Cel care obține un câștig este cedentul părților sociale.

În aceste condiții, obligația celui care dobândește părți sociale de a calcula, de a reține și de a vira impozitul depinde de existența obligației cedentului de a plăti un astfel de impozit statului Român. Or, cât timp cedentii sunt persoane rezidente în statul italian, fiindu-le aplicabile dispozițiile convenției pentru evitarea dublei impunerii citate mai sus, potrivit cărora impozitarea se face în statul al cărui rezidenți sunt cedentii a concluzionat Curtea că cedentii nu datorează nici un impozit statului român și în consecință nici persoana care a dobândit acțiunile nu are obligația să calculeze, să rețină și să vireze un astfel de impozit.

În ceea ce privește majorările de întârziere s-a apreciat că acestea sunt în mod nelegal calculate ca urmare a nelegalității impunerii debitului principal.

Împotriva sentinței pronunțată de instanța de fond au declarat recurs Direcția Generală a Finanțelor Publice X și Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

În motivarea recursului, pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova a arătat, în esență, următoarele:

În baza contractului încheiat între reclamantă și: SC X SRL la data de 7 decembrie 2007, S.C X SRL, în calitate de dobânditor, avea obligația să calculeze, să rețină și să vireze la bugetul de stat impozitul pe veniturile din investiții la momentul încheierii tranzacției, potrivit dispozițiilor art.67 alin.3 lit.b din Codul fiscal, care prevede că în cazul câștigurilor determinate din transferul părților sociale, obligația virării impozitului revine dobânditorului, iar calculul și reținerea impozitului de către acesta

se efectuează în momentul încheierii tranzacției, pe baza contractului încheiat între părți.

Prin decizia de impunere nr.X din 6 martie 2009 emisă de Administrația Finanțelor Publice a Municipiului X s-a stabilit în sarcina reclamantei obligația plății sume, de X lei reprezentând impozit pe câștigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare, precum și majorări de întârziere, urmare a constatării faptului că reclamanta nu a reținut și nu a virat la bugetul de stat în luna decembrie 2007 impozitul din veniturile din investiții, respectiv câștigurile din transferul titlurilor de valoare, la momentul încheierii tranzacției cu S.C."X" SRL.

Privitor la concluziile instanței de fond relative la aplicarea prevederilor Convenției de evitare a dublei impuneri, relevante în speță sunt dispozițiile art.23 alin.1 ale acesteia, care statuează că elementele de venit ale unui rezident al unui stat contractant ori de unde ar proveni acesta, despre care nu se tratează în articolele Convenției, sunt impozabile numai în acest stat, însă aceste dispoziții nu se aplică în cazul în care beneficiarul venitului (în speță, cedentii persoane fizice italiene) exercită în celălalt stat contractant o activitate comercială prin intermediul unui sediu stabil situat acolo. La data încheierii contractului, cedentii exercitau în România activități comerciale prin intermediul S.C X SRL, astfel că nu le sunt aplicabile prevederile Convenției pentru evitarea dublei impuneri.

La rândul său, Agenția Națională de Administrare Fiscală , în recurs, a arătat, în esență, următoarele:

Conform prevederilor legale, impozitul se calculează prin aplicarea cotei de 16% asupra câștigului, deterrri: mat în conformitate cu art.66 din Legea nr.571/2003, la fiecare tranzacție, impozitul fiind final.

Veniturile din investiții, definite conform art.65 alin.1 lit.c din Legea nr.571/2003, sunt impozitate în condițiile prescrise în art.66 alin.3 și 4 din același act normativ, determinarea câștigului efectuându-se la data încheierii tranzacției, pe baza contractului încheiat între părți.

Reclamanta-intimată , în calitate de dobânditor, era obligată să calculeze și să rețină impozitul, la data încheierii tranzacției, pe baza contractului de cesiune, potrivit art.67 alin.3 lit.b din Legea nr.571/2003.

Chiar dacă cedentii au făcut dovada impozitării în Italia a veniturilor obținute, astfel cum a reținut instanța de fond, acest aspect este lipsit de relevanță în condițiile în care cesiunea de părți sociale s-a realizat pe teritoriul României, iar dobânditorul este persoană juridică din România, căruia, potrivit legii, îi revine obligația de a calcula și vira la bugetul general consolidat impozitul pe veniturile din investiții.

Recursurile sunt nefondate.

Este indiscutabil că în cazul câștigurilor determinate din transferul părților sociale, obligația calculării, reținerii și virării impozitului revine dobânditorului, în momentul încheierii tranzacției, pe baza contractului încheiat între părți, conform art.67 alin.3 lit.b din Codul fiscal, astfel cum susțin ambele recurente.

Cu toate acestea, în art.1 alin.4 din Codul fiscal este reglementată regula cu valoare de principiu că tratatele internaționale la care România este parte se aplică direct și prioritar atunci când prevederile Codului fiscal contravir conținutului tratatelor. În termenii textului legal precizat, regula amintită este formulată astfel: „Câștigurile provenind din înstrăinarea oricăror bunuri, altele decât cele menționate la paragrafele 1 și 2, sunt impozabile numai în statul contractant al cărui rezident este cedentul”.

Textul legal din Codul fiscal, mai sus amintit, de concretețe, de fapt, principiului constituțional reglementat în art.11 din Legea fundamentală română, în conformitate cu care tratatele ratificate de Parlament fac parte din dreptul intern, Legea nr.571/2003 consacrand preeminența tratatelor în sfera sa de reglementare.

În speță, problema de drept tranșată de către instanța de fond a fost cea relativă la incidența prevederilor Convenției de evitare a dublei impuneri, încheiată între România și Italia, și ratificată de Statul Român prin Decretul nr.82 din 15 aprilie 1977, judecătorul fondului concluzionând că sunt aplicabile prevederile Convenției conform cărora câștigurile provenind din înstrăinarea oricăror

bunuri, sunt impozabile numai în statul italian ai cărui rezidenți sunt cedentii, și astfel dispozițiile Codului fiscal, reținute ca fiind aplicabile speței, atât în actele fiscale contestate, cât și în recursul formulat, nu operează .

Instanța de control judiciar constată că sentința pronunțată de curtea de apel reflectă interpretarea și aplicarea corectă a prevederilor legale incidente, în raport cu baza factuală rezultată din probele cauzei, criticile recurentelor fiind neîntemeiate.

Conform contractului de cesiune de pan- sociale nr.X din 7 decembrie 2007, câștigurile din transferul părților sociale au fost realizate de cedentii X, X și X, care au făcut dovada că sunt persoane fizice rezidente în starul italian, astfel că dobânditor nu este S. C."X" SRL, după cum susțin recurentele.

Că respectivele persoane fizice nerezidente în România sunt dobânditorii câștigurilor realizate în baza contractului nr.X din 7 decembrie 2007 rezultă și din corespondența purtată de către reclamantă cu Banca X, Agenția X, conform căreia S.C."X SRL a solicitat respectivei banei să facă plata în favoarea cetățenilor italieni.

Conform art.124² din Codul fiscal, X, X și X au probat că sunt cetățeni italieni, cu rezidența în Italia, iar cu declarațiile de impunere în statul italian și certificatele de rezidență fiscală au dovedit că nu sunt persoane fizice înregistrate fiscal în România, iar impozitul rezultat din cesiunea de părți sociale îl achită în țara de origine.

În consecință, așa cum a reținut judecătorul fondului, în speță, sunt pe deplin aplicabile prevederile art.14 alin.3 din Convenția încheiată între Statul Român și Guvernul Republicii Italiene, pentru evitarea dublei impuneri în materie de impozite pe venit, ratificată de România prin Decretul nr.82 din 15 aprilie 1977, dispoziții care stipulează în termeni categorici și inderogabili: „Câștigurile provenind din înstrăinarea oricăror bunuri, altele decât cele menționate la paragrafele 1 și 2, sunt impozabile numai în statul contractant al cărui rezident este cedentul".

Dispozițiile legale precitate exclud incidența prevederilor din Codul fiscal invocate de către recurente, or, în ipoteza susținută de

către acestea din urmă s-ar ajunge la o dublă impozitare fiscală, ceea ce, evident, ar conduce la încălcarea a însăși scopului Convenției pentru evitarea dublei impunerii.

Față de cele ce preced, înalta Curte, potrivit art.511 alin.1 Cod procedură civilă, va respinge ca nefondare recursurile declarate de către pârâte.

**PENTRU ACESTE MOTIVE IN
NUMELE LEGII DECIDE:**

Respinge recursurile declarate de Direcția Generală a Finanțelor Publice și Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor împotriva sentinței nr.489 din 26 ianuarie 2010 a Curții de Apel .X.-Secția a VUI-a contencios administrativ și fiscal, ca nefondate. Irevocabilă.