

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA nr. 7 din 11.01.2010 privind solutionarea
contestatiei formulata de domnul **GT**,
cu domiciliul in, sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./14.12.2009

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr./10.12.2009, inregistrata sub nr./14.12.2009, de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia formulata de domnul GT, inregistrata la registratura organului fiscal teritorial sub nr./04.12.2009.

Obiectul contestatiei il constituie Decizia de impunere anuala pentru veniturile din strainatate realizate de persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania nr. 4080yyyy/30.10.2009, comunicata prin posta in data de 09.11.2009, prin care s-au stabilit contribuabilului obligatii de plata in contul impozitului anual pe venit in suma de **C lei**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul GT.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de administrare fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au emis Decizia de impunere anuala pentru veniturile din strainatate realizate de persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania nr. 4080yyyy/30.10.2009, prin care au stabilit in sarcina contribuabilului GT un impozit anual de plata in suma de C lei, aferent veniturilor din dividende realizate in strainatate in anul 2005 in suma de D lei.

II. Prin contestatia formulata domnul GT sustine ca decizia de impunere nu este motivata in fapt si in drept, nu cuprinde mentiuni privind audierea contribuabilului si ca dividendele impozitate potrivit legislatiei din Cipru (cu cota zero) nu mai pot fi impozitate in celalalt stat Romania, chiar daca cele doua cote de impozit sunt diferite.

Contribuabilul sustine ca Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal este o lege ordinara, iar Conventia de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Cipru este un tratat international si, ca atare, prevederile art. 40 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal nu sunt aplicabile, prevederile Conventiei avand intaietate.

In acest sens, contribuabilul invoca prevederile art. 10, art. 25 si art. 28 din Conventie si sustine ca atata timp cat dividendele au fost impozitate in Cipru, chiar daca cu 0%, cota mai favorabila, ele nu mai pot fi impozitate si in Romania, avand in vedere ca impozitul din Cipru nu se scade din impozitul datorat in Romania, fiind zero.

In consecinta, domnul GT solicita suspendarea executarii deciziei de impunere nr. 4080yyyy/30.10.2009, constatarea netemeinicii si nelegalitatii deciziei si anulara obligatiei de plata.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile contestatorului, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se retin următoarele:

3.1. Referitor la impozitul pe venit stabilit prin decizia de impunere anuală

Cauza supusa solutionarii este daca veniturile din dividende obtinute din Cipru de un rezident fiscal roman sunt scutite de impozit in Romania, in conditiile in care Conventia de evitare a dublei impuneri dintre cele doua state prevede creditul fiscal extern limitat ca metoda de eliminare a dublei impuneri, ceea ce presupune impunerea venitului in tara de rezidenta Romania si scaderea din impozitul astfel datorat a eventualelor plati de impozit efectuate in tara de sursa Cipru.

In fapt, prin declaratia înregistrată la organul fiscal sub nr./12.05.2006 domnul GT a declarat că a obținut în anul de impunere 2005 venituri din dividende din Cipru în suma de D lei. Rubrica "impozit platit în străinătate" din declarație nu este completată, de unde rezultă că nu a fost platit niciun impozit în Cipru pentru aceste venituri.

La dosarul cauzei se află documentația (procese-verbale adunare generală acționari, autorizatie BNR, certificat) din care rezultă că dividendele au fost obținute de la firma S..... LIMITED din Cipru.

În baza declarației contribuabilului, organele fiscale din cadrul Administrației Finanelor Publice sector x au emis Decizia de impunere anuală pentru veniturile din străinătate realizate de persoanele fizice române cu domiciliul în România nr. 4080yyyy/30.10.2009, prin care au stabilit în sarcina contribuabilului GT un impozit anual de plată în suma de C lei, aferent veniturilor din dividende realizate în străinătate în anul 2005 în suma de D lei.

In drept, potrivit art. 40, art. 67, art. 90 și art. 91 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru anul fiscal 2005:

"Art. 40. - (1) Impozitul prevăzut în prezentul titlu, denumit în continuare **impozit pe venit, se aplică următoarelor venituri:**

a) **în cazul persoanelor fizice rezidente române**, cu domiciliul în România, **veniturilor obținute din orice sursă**, atât din România, cât și **din afara României**".

"Art. 67. - (1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sume primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cota de **10%** din suma acestora. [...]"

"Art. 90. - (1) Persoanele fizice prevăzute la art. 40 alin. (1) lit. a) și cele care îndeplinesc condiția prevăzută la art. 40 alin. (2) **dătează impozit pentru veniturile obținute din străinătate.**

(2) Veniturile realizate din străinătate **se supun impozitării prin aplicarea cotelor de impozit asupra bazei de calcul determinate după regulile proprii fiecărei categorii de venit, în funcție de natura acestuia.**

(3) Contribuabilii care obțin venituri din străinătate conform alin. (1) **au obligația să le declare**, potrivit declarației specifice, până la data de 15 mai a anului următor celui de realizare a venitului.

(4) **Organul fiscal stabilește impozitul anual datorat și emite o decizie de impunere**, în intervalul și în forma stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice.

(5) Diferențele de impozit rămase de achitat, conform deciziei de impunere anuală, se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioada pentru care nu se calculează și nu se datorează sumele stabilite potrivit reglementărilor în materie, privind colectarea creanțelor bugetare".

"Art. 91. - (1) **Contribuabilii persoane fizice rezidente care, pentru același venit și în decursul aceleiași perioade impozabile, sunt supuși impozitului pe venit atât pe teritoriul României, cât și în străinătate, au dreptul la deducerea din impozitul pe venit datorat în**

Romania a impozitului platit in strainatate, denumit in continuare credit fiscal extern, in limitele prevazute in prezentul articol.

(2) Creditul fiscal extern se acorda daca sunt indeplinite, cumulativ, urmatoarele conditii:

a) impozitul platit in strainatate, pentru venitul obtinut in strainatate, a fost efectiv platit in mod direct de persoana fizica sau de reprezentantul sau legal ori prin retinere la sursa de catre platitorul venitului. Plata impozitului in strainatate se dovedeste printr-un document justificativ, eliberat de:

1. autoritatea fiscala a statului strain respectiv;
2. angajator, in cazul veniturilor din salarii;
3. alt platitor de venit, pentru alte categorii de venituri;

b) venitul pentru care se acorda credit fiscal face parte din una dintre categoriile de venituri prevazute la art. 41.

(3) Creditul fiscal extern se acorda la nivelul impozitului platit in strainatate, aferent venitului din sursa din strainatate, dar nu poate fi mai mare decat partea de impozit pe venit datorat in Romania, aferenta venitului impozabil din strainatate. In situatia in care contribuabilul in cauza obtine venituri din strainatate din mai multe state, creditul fiscal extern admis a fi dedus din impozitul datorat in Romania se va calcula, potrivit procedurii de mai sus, pentru fiecare tara si pe fiecare natura de venit".

In speta sunt aplicabile si prevederile Conventiei dintre Romania si Cipru pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit si pe avere, ratificata prin Decretul nr. 261/1982, potrivit carora:

Art. 10. - Dividende

"1. Dividendele platite de catre o societate care este rezidenta a unui stat contractant catre un rezident al celuilalt stat contractant se impun in acel celalalt stat.

2. Totusi, aceste dividende pot fi impuse si in statul contractant in care este rezidenta societatea platitoare de dividende, potrivit legislatiei acelui stat, dar impozitul astfel stabilit nu poate depasi 10 la suta din suma bruta a dividendelor.

3. Prin derogare de la prevederile paragrafului 2, *atat timp cat Cipru nu percepe un impozit pe dividende in plus fata de impozitul stabilit pe beneficiile sau venitul unei societati, dividendele platite de o societate care este rezidenta a Ciprului unui rezident al Romaniei vor fi scutite de orice impozit in Cipru, care poate fi stabilit pe dividende in plus fata de impunerea beneficiilor sau veniturilor societatii.*

[...]

8. Cand o societate rezidenta a unui stat contractant obtine beneficii sau venituri din celalalt stat contractant, acel **celalalt stat nu poate percepe** nici un impozit asupra dividendelor platite de societate **rezidentilor primului stat mentionat** ori sa supuna beneficiile nedistribuite ale societatii unui impozit pe beneficiile nedistribuite, chiar daca dividendele platite sau beneficiile nedistribuite sunt compuse, in total sau in parte, din beneficii sau venituri provenind din acel celalalt stat".

Art. 25. - Evitarea dublei impuneri

"1. Dubla impunere va fi evitata dupa cum urmeaza:

a) In ce priveste Romania, **impozitele platite in Cipru de rezidentii Romaniei** asupra venitului obtinut sau averii detinute **care, in conformitate cu prevederile acestei conventii, pot fi impuse in Cipru, vor fi scazute din impozitele datorate statului roman.** Beneficiile varsate de intreprinderile de stat romane la bugetul statului sunt considerate in acest articol ca impozit al Romaniei.

b) In ce priveste Cipru, sub rezerva prevederilor legii cipriote privind deducerea din impozitul platit in Cipru a impozitului platit in orice teritoriu din afara Ciprului si a oricaror modificari ulterioare ale acelor prevederi - care nu vor afecta principiul general al acestuia - si daca prin legea cipriota nu este prevazuta o deducere sau o inlesnire mai mare, impozitul platibil

in Romania asupra beneficiilor, venitului sau castigurilor realizate in Romania va fi dedus din orice impozit platibil in Cipru, aferent unor astfel de beneficii, venit sau castiguri.

2. Potrivit paragrafului 1, termenul impozit cipriot va include:

a) impozitul cipriot care ar fi trebuit sa fie platit pe orice beneficiu sau dobanda la care s-a acordat un stimulent, o scutire sau o alta inlesnire de impozit in Cipru, dar numai pentru acel stimulent, scutire sau inlesnire de impozit;

b) impozitul cipriot care ar fi trebuit sa fie deductibil din orice dividend platit din beneficiile la care s-a acordat un stimulent, o scutire sau o inlesnire de impozit in Cipru, dar numai pentru acel stimulent, scutire sau inlesnire de impozit".

Din cadrul legal mai sus precizat, rezulta ca veniturile din dividende obtinute din strainatate de un rezident roman sunt impozitate in Romania, in aceleasi conditii cu dividendele obtinute in tara, cu conditia respectarii prevederilor conventiilor de evitare a dublei impuneri, in situatia in care veniturile provin din unul din statele cu care Romania are incheiate conventii pentru evitarea dublei impuneri, iar beneficiarul venitului este rezident al unuia din statele contractante.

In speta, dividendele platite de societatea S..... rezidenta a unui stat contractant (Cipru) catre un rezident (domnul GT) al celuilalt stat contractant (Romania) **se impun in acel celalalt stat (Romania)**. Exceptia introdusa la paragraful 2 al art. 10 din Conventie da dreptul statului contractant in care este rezidenta societatea platitoare de dividende (Cipru) de a impozita aceste dividende, dar fara a depasi cota de impozit de 10%, exceptie anulata prin derogarea prevazuta de paragraful 3 al aceluasi articol, potrivit careia dividendele obtinute de rezidentii romani de la societati cipriote sunt scutite de impozit, atata timp cat Cipru nu percepe un impozit pe dividende, conform propriei legislatii interne.

Ca atare, Romania are dreptul de a impozita dividendele obtinute de rezidentii cu domiciliul in Romania din surse din strainatate, in conformitate cu propria legislatie interna, respectiv conform art. 40 alin. (1), art. 67 alin. (1) si art. 90 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In situatia in care dividendele ar fi totusi supuse impozitului la sursa in Cipru, datorita posibilelor modificari legislative intervenite in aceasta tara ulterior incheierii Conventiei (anul 1982), tot Conventia prevede si metoda de evitare a dublei impuneri ce ar rezulta dintr-o atare situatie, respectiv impozitele platite in Cipru de rezidentii Romaniei vor fi scazute din impozitele datorate statului roman, in baza **principiului creditarii prin metoda cunoscuta sub denumirea de credit fiscal extern limitat sau obisnuit** (art. 25 din Conventie, transpus in legislatia interna la art. 91 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal).

Astfel, in cazul domnului GT, care a obtinut venituri din dividende din Cipru, paragraful 1 al art. 10 din Conventia de evitare a dublei impuneri prevede in mod expres dreptul Romaniei, ca stat de rezidenta al beneficiarului de venit, de a impozita aceste dividende, cu conditia ca impozitul perceput (platit) eventual in Cipru sa fie sczut din impozitul datorat de contribuabil statului roman.

Sustinerile contestatorului privind netemeinicia si nelegalitatea deciziei de impunere sunt vadit eronate, avand in vedere cele ce succed:

1. Dispozitiile Codului fiscal referitoare la impozitarea veniturilor din strainatate obtinute de rezidentii romani nu contrazic in niciun fel dispozitiile Conventiei de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Cipru, iar prioritatea Conventiei ca tratat international asupra legislatiei interne este respectata, cata vreme insasi Conventia (art. 10 paragraf 1) prevede in mod expres dreptul statului roman de a impozita dividendele obtinute de rezidentii sai din Cipru.

Faptul ca aceeaasi Conventie prevede posibilitatea statului de sursa Cipru de a impozita aceleasi dividende, potrivit propriei legislatii interne, dar cu anumite limite (cota maxima de impozit, scutire in anumite conditii) nu impieteaza asupra dreptului statului de rezidenta

Romania de a impozita dividendele, dubla impunere rezultata fiind evitata prin metodele agreate de cele 2 state contractante la art. 25 din Conventie.

2. Ca atare, impozitarea dividendelor in Cipru (in fapt, neimpozitarea lor la sursa, datorita aplicarii derogarii favorabile prevazuta de paragraful 3 al art. 10 din Conventie) nu implica neimpozitarea lor in Romania, asa cum gresit a inteles contribuabilul sa-si motiveze contestatia, **intrucat aceasta ar presupune aplicarea unui alt principiu de evitare a dublei impuneri**, respectiv **principiul scutirii**, cu cele doua metode ale sale: scutirea completa ori scutirea in progresie. Cum prin **Conventie cele doua state contractante au stabilit de comun acord un alt principiu de eliminare a dublei impuneri, respectiv principiul creditarii, cu aplicarea metodei creditului fiscal extern limitat** (art. 25 din Conventie), neimpozitarea in Romania a dividendelor obtinute de contestator din Cipru ar fi contrara prevederilor tratatului international, dar si legislatiei fiscale interne, astfel ca motivatia contestatorului nu are niciun temei legal.

3. Si invocarea paragrafului 8 al art. 10 din Conventie denota intelegerea eronata de catre contestator a prevederilor Conventiei deoarece se refera la situatia in care o societate rezidenta a unui stat contractant (Cipru) obtine venituri din celalalt stat contractant (Romania) si acel celalalt stat contractant (Romania) nu poate percepe impozit asupra dividendelor platite de societatea respectiva rezidentilor primului stat mentionat (Cipru), situatie care nu are nicio legatura cu cauza supusa solutionarii, intrucat aceste prevederi vizeaza dividendele obtinute de rezidentii ciprioti, iar domnul GT este rezident al Romaniei, si nu al Republicii Cipru.

4. Referitor la sustinerile contestatorului privind modul de intocmire a deciziei de impunere se retine ca aceasta cuprinde mentiuni referitoare la veniturile supuse impunerii (venituri din dividende obtinute din strainatate in suma de D lei) si temeiul legal al impunerii (art. 90 din Legea nr. 571/2003), iar audierea contribuabilului nu era necesara, cata vreme impunerea s-a efectuat in baza declaratiei data de contribuabil pe proprie raspundere, mentionata ca atare si in decizia de impunere contestata.

Prin urmare, domnul GT datoreaza impozitul pe venit in suma de C lei aferent veniturilor din dividende obtinute din strainatate, motiv pentru contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

3.2. Referitor la suspendarea executarii deciziei de impunere

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii se poate investi cu analiza pe fond a acestui capat de cerere, in conditiile in care suspendarea executarii actului administrativ fiscal nu intra in competenta sa materiala de solutionare.

In fapt, prin contestatia formulata, domnul GT solicita si suspendarea executarii deciziei de impunere nr. 4080yyyy/30.10.2009 prin care Administratia Finantelor Publice sector x a stabilit in sarcina acestuia un impozit pe venit in suma de C lei.

In drept, art. 215 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

"(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, in temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificarile ulterioare. Instanta competenta poate suspenda executarea, daca se depune o cautiune de pana la 20% din cuantumul sumei contestate, iar in cazul cererilor al caror obiect nu este evaluabil in bani, o cautiune de pana la 2.000 lei".

Totodata, dispozitiile art.14 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ, cu modificarile ulterioare, stipuleaza:

"(1) In cazuri bine justificate si pentru prevenirea unei pagube iminente, dupa sesizarea, in 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 pana la pronuntarea instantei de fond. In cazul in care persoana vatamata nu introduce actiunea in anulara actului in termen de 60 de zile, suspendarea inceteaza de drept si fara nicio formalitate.

(2) Instanta va rezolva cererea de suspendare, de urgenta, cu citarea partilor".

Avand in vedere aceste dispozitii imperative ale legii, solicitarea contestatorului de suspendare a executarii actului atacat intra sub incidenta prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, motiv pentru care Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.-M.B. nu se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere.

Prin urmare, contestatia domnului GT va fi respinsa ca inadmisibila pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 40 alin. (1) lit. a), art. 67 alin. (1), art. 90 si art. 91 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pentru anul fiscal 2005, art. 10 paragraf 1 si art. 25 paragraf 1 lit. a) din Conventia dintre Romania si Cipru pentru evitarea dublei impuneri si prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit si pe avere, ratificata prin Decretul nr. 261/1982, art. 215 si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si art. 14 alin. (1) si (2) din Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ, cu modificarile ulterioare

DECIDE:

1. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de domnul GT impotriva Deciziei de impunere anuala pentru veniturile din strainatate realizate de persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania nr. 4080yyyy/30.10.2009, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru impozitul pe venit in suma de C lei.

2. Respinge ca inadmisibila solicitarea contestatorului privind suspendarea executarii actului administrativ fiscal.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.