

DECIZIA nr. 304/2009
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SRL,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Serviciul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti a fost sesizat de Serviciul inspectie fiscala 1 contribuabili mijlocii din cadrul aceleiasi institutii, cu adresa nr. I x, asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP pentru Contribuabili Mijlocii, comunicata in data de **12.10.2009**, din totalul obligatiilor de plata stabilite in sarcina sa, societatea contestand numai impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor in suma de **x lei** si majorari de intarziere aferente in suma de **x lei**.

Actul administrativ-fiscal atacat a fost emis in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul aceleiasi institutii.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin.(1), 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 se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC X SA**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. In sustinerea contestatiei, societatea a prezentat urmatoarele argumente:

Administratorul societatii este persoana fizica rezidenta in x, care vine ocazional pe teritoriul Romaniei si primeste o indemnizatie lunara.

Impozitul retinut se regaseste in sfera de cuprindere a impozitului pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti conform titlului V art. 115 alin. 1 lit. j din Codul fiscal.

Prevederile art. 116 alin. 4 se refera la modalitatea de calcul a impozitului, nu la natura impozitului sau modalitatea de raportare a acestuia prin declaratia 100. Aceasta derogare este necesara pentru ca exista cazuri in care sunt datorate si alte contributii la bugetul de stat, impozitul cu retinere la sursa calculandu-se potrivit art. 57 din Codul fiscal.

Un impozit nu poate fi declarat pe doua declaratii anuale, fisa fiscala si declaratia informativa privind impozitul retinut si platit pentru veniturile cu regim de retinere la sursa/venituri scutite, pe beneficiari de venit nerezidenti, potrivit dispozitiilor art. 119 din Codul fiscal.

In concluzie, societatea retine ca impozitul este mentionat in nomenclator sub titulatura "impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti - persoane fizice", conform art. 115 alin. 1 lit. j din Codul fiscal si se calculeaza potrivit art. 116 alin. 4 lit. a din acelasi act normativ.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP pentru Contribuabili Mijlocii a stabilit in sarcina societatii urmatoarele obligatii de plata contestate: impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei.

III. Fata de constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile societatii, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au procedat corect la stabilirea in sarcina contestatarei impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei, in conditiile in care, la impunerea veniturilor ce reprezintă remuneratii primite de persoanele fizice nerezidente pentru activitatea desfășurată în calitate de administrator, fondator sau membru al consiliului de administratie al unei persoane juridice române sunt aplicabile dispozitiile titlului III din Codul fiscal.

In fapt, potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. I23918/07.10.2009, societatea a platit catre administrator, persoana fizica nerezidenta, o indemnizatie lunara in perioada decembrie 2006 - noiembrie 2008 si a impozitat aceste venituri ca fiind "venituri impozabile obtinute din Romania de nerezidenti".

Drept urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca veniturile respective reprezinta venituri asimilate salariilor si au calculat prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, o diferenta suplimentara de impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor in suma de x lei si majorari de intarziere in suma de x lei.

In drept, in conformitate cu dispozitiile art. 55 alin. 1 si 2, art. 57 alin. 1 si 2, art. 58, art. 115 alin. 1 lit. j si alin. 2 lit. a si c, art. 116 alin. 2 si 4 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 9 din HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

"**Art. 55.** - (1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani si/sau în natură obtinute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizatiile pentru incapacitate temporară de muncă.

(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:

(...) **j) indemnizatia administratorilor**, precum si suma din profitul net cuvenite administratorilor societăților comerciale potrivit actului constitutiv sau stabilite de adunarea generală a actionarilor."

"Art. 57. - (1) Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, final, care se calculează și se retine la sursă de către plătitorii de venituri.

(2) Impozitul lunar prevăzut la alin. (1) se determină astfel:

a) la locul unde se află funcția de bază, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul net din salarii, calculat prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor obligatorii aferente unei luni, și următoarele:

- deducerea personală acordată pentru luna respectivă;

- cotizația sindicală plătită în luna respectivă;

- contribuțiile la schemele facultative de pensii ocupationale, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei a 200 euro;

b) pentru veniturile obținute în celelalte cazuri, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul brut și contribuțiile obligatorii pe fiecare loc de realizare a acestora."

"Art. 58. - Plătitorii de salarii și de venituri asimilate salariilor au obligația de a calcula și de a reține impozitul aferent veniturilor fiecărei luni la data efectuării plății acestor venituri, precum și de a-l vira la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc aceste venituri."

"Art. 115. - (1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:

j) venituri reprezentând remunerații primite de nerezidenți ce au calitatea de administrator, fondator sau membru al consiliului de administrație al unei persoane juridice române; (...)

(2) **Următoarele venituri impozabile obținute din România nu sunt impozitate potrivit prezentului capitol și se impozitează conform titlurilor II sau III, după caz:**

a) veniturile unui nerezident, care sunt atribuibile unui sediu permanent în România;

(...) c) venituri ale unei persoane fizice nerezidente, obținute dintr-o activitate dependentă desfășurată în România."

"Art. 116 - (2) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea **următoarelor cote asupra veniturilor brute:** (...)

(4) **Prin derogare de la alin. (2), impozitul ce trebuie reținut se calculează după cum urmează:**

a) pentru veniturile ce reprezintă remunerații primite de nerezidenți care au calitatea de administrator, fondator sau membru al consiliului de administrație al unei persoane juridice române, potrivit art. 57 (...)."

Norme metodologice:

"9. La impunerea veniturilor ce reprezintă remunerații primite de persoanele fizice nerezidente pentru activitatea desfășurată în calitate de administrator, fondator sau membru al consiliului de administrație al unei persoane juridice române sunt aplicabile dispozițiile titlului III din Codul fiscal."

Ținând cont de prevederile legale mai sus menționate, rezulta că la impunerea veniturilor ce reprezintă remunerații primite de persoanele fizice nerezidente pentru activitatea desfășurată în calitate de administrator, fondator sau

membru al consiliului de administratie al unei persoane juridice române sunt aplicabile dispozitiile titlului III din Codul fiscal, impozitul ce trebuie retinut calculandu-se potrivit dispozitiilor art. 57 din Codul fiscal. In conditiile in care pentru aceasta categorie de venituri sunt aplicabile dispozitiile titlului III, rezulta ca se urmeaza regimul fiscal de declarare prevazut la acelasi titlu.

Potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x societatea a platit, in perioada decembrie 2006 - noiembrie 2008, catre administrator, persoana fizica nerezidenta, o indemnizatie lunara si a impozitat aceste venituri ca fiind "venituri impozabile obtinute din Romania de nerezidenti".

Fata de cele mai sus prezentate, argumentele societatii referitoare la faptul ca remuneratiile primite de nerezidenti care au calitatea de administrator nu sunt venituri asimilate salariilor, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, avand in vedere urmatoarele considerente:

- desi conform art. 116 alin. 4 lit. a din Codul fiscal, legiuitorul reglementeaza numai modul de calcul al impozitului aferent acestei categorii de venituri, stipuland expres sunt aplicabile dispozitiile art. 57 din Codul fiscal, potrivit dispozitiilor pct. 9 din HG nr. 44/2004, se precizeaza expres faptul ca la impunerea veniturilor ce reprezintă remuneratii primite de persoanele fizice nerezidente pentru activitatea desfășurată în calitate de administrator, fondator sau membru al consiliului de administratie al unei persoane juridice române **sunt aplicabile dispozitiile titlului III din Codul fiscal**; prin urmare, in cazul in speta, sunt aplicabile si prevederile art. 55 alin. 2 lit. j din Codul fiscal, potrivit carora indemnizatia administratorilor, in vederea impunerii, reprezinta venit asimilat salariilor;

- cu privire la baza de calcul determinata, conform dispozitiilor art. 57 din Codul fiscal, asupra careia a fost aplicata cota de 16%, trebuie subliniat faptul ca, potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. I23918/07.10.2009, nu s-au inregistrat diferente suplimentare in ceea ce priveste quantumul contributiilor sociale datorate si declarate de societate;

- contrar sustinerilor contestatarei, conform dispozitiilor art. 59 alin. 1 din Codul fiscal, coroborate cu cele ale OMFP nr. 2198/2006 pentru modificarea si completarea Ordinului ministrului finantelor publice nr. 546/2005 privind modelul si continutul fisei fiscale, cu modificările si completările ulterioare, informatiile referitoare la calculul impozitului pe veniturile din salarii, inclusiv cele referitoare la indemnizatia administratorilor (remuneratia primita de persoanele fizice nerezidente pentru activitatea desfășurată în calitate de administrator, fondator sau membru al consiliului de administratie al unei persoane juridice române), se cuprind în fisele fiscale", care se depun **anual**; de altfel, impozitul retinut din veniturile reprezentand remuneratiile primite de persoane fizice nerezidente care au calitatea de administratori si membri in Consiliul de administratie care se incadreaza, asa cum am subliniat si anterior, la impozit pe venituri asimilate salariilor, se raporteaza **lunar** pe baza formularului "declaratie privind obligatiile de plata la bugetul general consolidat", cod 100, aprobat prin OMFP nr. 281/2004, respectiv prin OMFP nr. 80/2007, in vigoare pe perioada supusa impunerii; declaratia informativa prevazuta la art. 119 din Codul fiscal nu se depune pentru veniturile din salarii si asimilate salariilor;

- in ceea ce priveste adresa care contine punctul de vedere al consultantului x, subliniem faptul ca aceasta adresa nu constituie temei de drept si nu este opozabil tertilor; mai mult, inclusiv punctul de vedere exprimat de

consultantul in cauza coincide cu punctul de vedere al organului de inspectie fiscala, in sensul ca impozitul retinut din veniturile reprezentand remuneratiile primite de persoane fizice nerezidente care au calitatea de administratori si membri in Consiliul de administratie se incadreaza la impozit pe venituri asimilate salariilor, iar impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti - persoane fizice, mentionat in nomenclatorul aprobat ordinele Ministerului Finantelor Publice mai sus invocate, se refera la veniturile care **conform Titlului V** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, sau conform conventiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu alte state, sunt impozabile in Romania cu cota de 16% aplicata asupra sumelor brute si nu la remuneratiile primite de persoane fizice nerezidente **care au calitatea de administratori si membri in Consiliul de administratie** care sunt definite **potrivit Titlului III** din acelasi Cod (si reprezinta venituri asimilate salariilor).

Avand in vedere ca argumentele si documentele depuse de societate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa demonstreze ca sunt eronate constatarile organelor de inspectie fiscala, rezulta ca, in mod corect, s-a stabilit o diferenta suplimentara de impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor in suma de x lei, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x.

Referitor la suma de x lei reprezentand majorari de intarziere aferente impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, se retine ca stabilirea de majorari de intarziere aferente acestei categorii de impozit, in sarcina contestatarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina sa a fost retinut debitul de natura impozitului pe veniturile din salarii si asimilate salariilor in suma de x lei, iar prin contestatie nu se prezinta argumente privind modul de calcul al majorarilor de intarziere, rezulta ca **SC X SRL** datoreaza si suma de x lei cu titlu de majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii si asimilate salariilor, reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "sequitur principale".

Avand in vedere cele mai sus prezentate, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **SC X SRL** pentru suma de x lei reprezentand impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor si pentru suma de x lei reprezentand majorari de intarziere aferente stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP pentru Contribuabili Mijlocii.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 55 alin. 1 si 2, art. 57 alin. 1 si 2, art. 58, art. 115 alin. 1 lit. j si alin. 2 lit. a si c, art. 116 alin. 2 si 4 lit. a, art. 216 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 9 din HG nr. 44/2004

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **SC X SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP pentru Contribuabili Mijlocii, prin care s-au stabilit impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei.

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