

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de Administrare Fiscala**  
Direcția generala de soluționare a contestațiilor

Decizia nr. ...din.....2005  
privind soluționarea contestației depusa de  
**SOCIETATEA X** înregistrata la **Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscala** sub nr. **340253/30.01.2004**

Direcția generala de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Direcția generala a finanțelor publice a județului Satu Mare, prin adresa nr. 1650/28.01.2004 înregistrata Agenția Națională de Administrare Fiscala sub nr. 340253/30.01.2004, asupra contestației depusa de Societatea X.

Societatea X contesta procesul verbal nr. 126/07.01.2004 dresat de organe de control din cadrul Direcției controlului fiscal privind impozitul pe venitul persoanelor nerezidente, majorarile/dobanzile de întârziere penalitățile in cota de 0,5%, penalitățile in cota de 10%, majorarile/dobanzile de întârziere stabilite prin procesul verbal nr.50173/19.12.2003 precum si măsura diminuării impozitului pe profit virat suplimentar.

Contestația a fost depusa in termenul prevăzut de art.171 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

Constatând ca in speța sunt indeplinite dispozițiile art.173 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, Agenția Națională de Administrare Fiscala prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor, este legal investita sa soluționeze contestația formulata.

I. Prin contestația depusa, contestatoarea a solicitat anularea măsurii de diminuare a impozitului pe profit virat suplimentar, arătând ca organele de control "au aplicat greșit reglementările privind cota de 1% - Fondul România."

In opinia contestatoarei, cota de 1% destinata constituirii Fondului Romania este aditionala celei prevazuta de art.7 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.70/1994, republicata, cu modificarile ulterioare, deoarece au aceasi baza de calcul, dar nu este considerata o cheltuiala cu impozitul pe profit, ci o cheltuiala care diminueaza profitul impozabil ulterior. Totodata, conform reglementarilor contabile in vigoare, aceasta cheltuiala este deductibila in luna urmatoare inregistrarii. In ceea ce priveste luna decembrie 2001, contestatoarea arata ca aceasta suma nu poate fi dedusa in luna ianuarie a anului urmasor, fiind vorba de un alt exercitiu financiar. In consecinta cota de 1% aferenta lunii decembrie este deductibila in aceeași luna.

Referitor la impozitul pe veniturile realizate din Romania de persoane nerezidente contestatoarea apreciaza ca, in conformitate cu prevederile art.10 alin.1 din Conventia pentru evitarea dublei impuneri incheiata de Romania si Danemarca, nu avea obligatia sa retina si sa vireze impozitul aferent dividendelor ridicate de asociatul unic, beneficiar al veniturilor care a prezentat si certificatul de rezidenta fiscala.

Contestatoarea mentioneaza ca organul de control a solicitat Ministerului Finantelor Publice punctul de vedere asupra "divergentei" dintre art.10 alin.1 si art.10 alin. 2 din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania si Danemarca.

Prin adresa 8271/321/226/22.10.2003, Directia generala de politica si legislatie privind veniturile bugetului consolidat a raspuns ca veniturile la care se face referire in solictare se impun in conformitate cu prevederile art.10 alin.2 din Conventie, fara a motiva insa aplicarea normei supletive cuprinsa in art.10 alin.2 din Conventie in detrimentul normei imperative din art.10 alin.1. In motivarea contestatiei, societatea apreciaza ca optiunea de aplicare a unuia dintre cele doua paragrafe revine beneficiarului si nu organelor de control, tocmai pentru a se putea aplica persoanei nerezidente "un sistem de impunere cel puțin la fel de favorabil ca in statul sau de rezidenta."

De asemenea, contestatoarea apreciaza ca organele de control au invocat in mod eronat prevederile pct.3 alin.2 din anexa nr.1 la Ordinul ministrului finantelor publice nr.635/2002, acestea fiind aplicabile doar in situatia in care beneficiarul venitului a optat pentru aplicarea art.10 alin.2 din Conventie.

Având în vedere aspectele de mai sus, contestatoarea apreciază ca organele de control au stabilit în sarcina sa, cu încălcarea prevederilor art.10 alin.1 din Convenție, diferența de impozit pe venitul persoanelor, pentru care au fost calculate majorări/dobânzi de întârziere, precum și penalități.

În ceea ce privește modul în care organele de control au stabilit ca societatea datorează impozit pe venitul persoanelor nerezidente pentru redevente, în cazul contractelor de consultanță, precum și pentru dobânzi în cazul contractelor de leasing financiar și operațional, societatea apreciază că și în aceste situații stabilirea obligațiilor s-a făcut cu încălcarea prevederilor legale în materie.

Astfel, deși s-a reținut că societatea deține, cu excepția a trei cazuri, certificatele originale prin care se atestă rezidența fiscală a partenerilor străini, organele de control au stabilit că societatea avea obligația de a reține și de a vira la bugetul de stat impozitul pe redevente și pe dobânzi.

Că și în cazul impozitului pe venitul persoanelor nerezidente datorat pentru dividendele achitate, contestatoarea apreciază că organele de control au aplicat în mod eronat prevederile suplative cuprinse în alin.2 al articolelor referitoare la "Dobânzi", respectiv "Redevente" din Convențiile pentru evitarea dublei impuneri încheiate de România cu Italia, Marea Britanie, respectiv Germania, ignorând prevederile imperative conținute la alin.1 al aceluiași articol. Mai mult, contestatoarea apreciază că organele de control "au aplicat cu de la sine putere cota de 10% deși aceasta este nivelul maxim, fără a justifica în nici un fel de ce s-a optat pentru limita superioară și nu pentru cea medie sau inferioară."

În concluzie, societatea arată că organele de control au stabilit în sarcina sa, cu încălcarea prevederilor legale, impozit pe venitul obținut de persoane fizice nerezidente din redevente și impozit pe venitul obținut de persoane fizice nerezidente din dobânzi.

De asemenea, societatea contestă și majorările/dobânzile de întârziere, precum și pe cele stabilite prin procesul verbal nr.50173/19.12.2003.

De asemenea, prin contestația depusă societatea solicită suspendarea aplicării măsurilor stabilite prin procesul verbal contestat, arătând că plata imediată a sumei stabilite ca datorate ar perturba desfășurarea activității societății.

II. Prin procesul verbal contestat, in ceea ce privește impozitul pe profit aferent perioadei 01.03.2001 - 30.09.2003, organele de control au stabilit ca la 31.12.2001 societatea a inregistrat profit fiscal pentru care a calculat si evidențiat impozit pe profit. S-a stabilit, de asemenea, ca in luna decembrie 2001 societatea a diminuat in mod eronat baza de calcui a impozitului pe profit, reprezentând cota de 1% aferenta *Fondului România* pentru aceasta luna. In consecința, organele de control au luat măsura reducerii impozitului pe profit virat suplimentar.

In ceea ce privește impozitul pe venitul persoanelor nerezidente, organele de control au constatat ca societatea a achitat dividende, in perioada 30.05.2001 - 30.09.2003 către firma din Danemarca.

Pentru suma totala achitata, societatea nu a reținut si nu a virat impozitul pe venitul realizat din dividende de persoane nerezidente, astfel ca agenții constatatori au stabilit ca societatea datorează cu titlu de impozit pe venit.

Pentru nevirarea acestei sume, ca masuri accesorii, organele de control au stabilit ca societatea datorează si sumele cu titlu de majorări si dobânzi de intarziere, cu titlu de penalități in cota de 0,5% si cu titlu de penalități in cota de 10%.

Tot referitor la impozitul pe venitul persoanelor nerezidente, organele de control au constatat ca societatea a incheiat cu trei persoane fizice, rezidente ale statului italian, contracte de consultanta comerciala, respectiv de consultanta de gestiune. De asemenea, s-a constatat ca societatea a incheiat contract de consultanta si cu o persoana rezidenta a Marii Britanii. In urma verificărilor efectuate s-a stabilit ca societatea nu a reținut si nu a virat pentru toate sumele achitate la extern cu titlu de redeventa, impozitul pe venitul persoanelor nerezidente aferent.

De asemenea, in ceea ce privește plățile la extern efectuate cu titlu de dobânda, organele de control au stabilit ca societatea a incheiat cu firma din Germania si firma din Marea Britanie contracte de leasing financiar pentru livrarea unor mașini de tricotat si a unor calculatoare pentru acestea. Pentru aceste contracte, părțile contractante au stabilit distinct cuantumul dobânzii. Pentru plățile efectuate la extern in urma derulării acestor relații contractuale, organele de control au stabilit ca societatea nu a reținut, nu a evidențiat si nu a virat impozitul pe venitul persoanelor nerezidente aferent.

Organele de control au stabilit ca societatea datorează impozit pe venitul persoanelor nerezidente pentru plățile efectuate la extern cu titlu de redevente si dobânzi.

Pentru nevirarea la termen a acestui impozit organele de control au stabilit ca societatea datorează majorări de întârziere.

De asemenea, a fost reținuta ca datorata suma stabilita prin procesul verbal de calcul al accesoriilor nr.50173/19.12.2003.

Celelate masuri dispuse de organele de control prin procesul verbal nr.126/07.01.2004 nu fac obiectul contestației.

III. Având in vedere susținerile contestatoarei, constatările organelor de control, documentele existente, in copie, la dosar, precum si actele normative invocate de contestatoare si de organele de control, se rețin următoarele:

**1. In ceea ce privește măsura de diminare a impozitului pe profit virat suplimentar, cauza supusa soluționării este daca suma aferenta constituirii contribuției in cota de 1% la Fondul România reprezintă cheltuiala deductibila la calculul impozitului pe profit in condițiile in care contribuția urmează același regim ca si acesta.**

In fapt, in ceea ce privește impozitul pe profit organele de control au constatat ca la 31.12.2001 societatea a înregistrat un profit impozabil, pentru care s-a stabilit ca societatea datora impozit pe profit. Deoarece societatea si-a constituit ca obligație cu titlu de impozit pe profit o suma x, a rezultat o diferența neconstituita de y.

Aceasta diferența este urmare a diminuării de către contestatoare a bazei de calcul a impozitului pe profit reprezentând cota de 1% aferenta constituirii Fondului România. De asemenea, agenții constatatori au stabilit ca societatea a virat in plus, cu titlu de impozit pe profit suma z . Urmare controlului aceasta suma a fost diminuata cu diferența stabilita suplimentar.

In drept, la art.2 alin. 1 din Ordonanța de urgenta a Guvernului nr.95/2001 privind constituirea si utilizarea *Fondului România*, se precizează:

*"(1) Sursele de constituire a Fondului sunt:*

*a) o cota de 1% care se plătește de către contribuabilii care au încasat printr-un cont bancar din România venituri în valuta din exportul bunurilor realizate din activitatea proprie, direct sau prin contract de comision, precum si din prestări de servicii pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii acestor venituri în volumul total al veniturilor. Aceasta cota este adiționala celei*

prevăzute la art. 7 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicata, cu modificările și completările ulterioare."

La art. 4 **alin. 1** din Ordonanța Guvernului nr.70/1994 republicata, așa cum a fost modificată și completată ulterior, act normativ în vigoare la data de 31.12.2001, se precizează:

*"Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile obținute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate și lucrărilor executate, din vânzarea bunurilor imobile, inclusiv din câștiguri din orice sursă, și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile."*

De asemenea, la alin.6 se precizează:

*"în înțelesul alin. (1) cheltuielile nedeductibile sunt:*

*a) cheltuielile cu impozitul pe profit, inclusiv cele reprezentând diferențe din anii precedenți sau din anul curent, precum și impozitele plătite în străinătate.[...]"*

În ceea ce privește impozitul pe profit, la art 7 din Ordonanța Guvernului nr.70/1994, așa cum a fost modificată și completată ulterior prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.217/1999 și prin Legea nr.189/2001 privind aprobarea acesteia, acte normative în vigoare la data realizării profiturilor impozabile, se prevede:

*"(1) Contribuabilii care au încasat printr-un cont bancar din România venituri în valuta din exportul bunurilor realizate din activitatea proprie, direct sau prin contract de comision, precum și din prestări de servicii plătesc o cota de impozit de 5% pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii acestor venituri în volumul total al veniturilor."*

Din economia textelor de lege explicitate rezulta ca acei contribuabili care incasau venituri din exportul bunurilor rezultate din activitatea proprie, printr-un cont bancar, aveau obligația de a vira la buget din profitul impozabil, atât o cota de 5% în contul impozitului pe profit, în temeiul art.7 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.70/1994, cu modificările ulterioare, cât și o cota de 1% pentru constituirea Fondului România, în baza art.2 alin.1 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.95/2001. Ambele cote au aceeași bază de calcul, respectiv partea din profitul impozabil care corespunde veniturilor incasate în valuta prin cont bancar din România, obligația privind Fondul România fiind accesorie obligației cu titlu de impozit pe profit.

Deoarece contribuția de 1% la Fondul România și impozitul pe profit au același mod de calcul, cota de 1% fiind în fapt o cota adițională la cea reprezentând impozit pe profit, aceasta urmează același regim, respectiv nu intră în categoria cheltuielilor deductibile la determinarea profitului impozabil.

Fata de cele de mai sus, contestația societății va fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma cu care a fost diminuat impozitul pe profit virat suplimentar, concomitent cu menținerea acestei măsurii dispuse de organele de control.

Nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei argumentul societății conform căruia a înregistrat sumele destinate constituirii Fondului România în contul 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe și alte varsăminte asimilate", motiv pentru care acestea sunt deductibile, deoarece deductibilitatea cheltuielilor nu este reglementată de normele contabile, ci de cele fiscale. Ori, așa cum s-a arătat mai sus prevederile fiscale incidente în materie conduc la nedeductibilitatea cheltuielilor efectuate de un agent economic pentru constituirea Fondului România.

De asemenea, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei nici argumentul contestatoarei conform căruia organele de control nu au admis la deducere decât cheltuiala aferentă lunii decembrie întrucât atât din procesul verbal, cât și din celelalte documente existente la dosarul cauzei, nu rezultă faptul că organele de control au analizat acest aspect și pentru celelalte luni ale anului. Chiar și în situația în care organele de control ar fi considerat doar contribuția la Fondul România aferentă lunii decembrie 2001 ca reprezentând cheltuiala nedeductibilă la determinarea profitului impozabil, organele de soluționare, prin decizia emisă, nu pot crea societății contestatoare o situație mai grea decât cea reținută prin actul de control atacat.

**2. În ceea ce privește sumele reprezentând impozit pe venitul obținut de persoane nerezidente din dividende, redevențe și dobânzi, reprezentând majorări și dobânzi de întârziere, reprezentând penalități în cota de 0.5% și reprezentând penalități în cota de 10%. cauza supusă soluționării este dacă în condițiile aplicării prevederilor convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu Danemarca, Italia, Marea Britanie, Germania, contestatoarea avea obligația să impoziteze prin reținere la sursă, sumele achitate la extern cu titlu de dividende, redevențe și dobânzi aferente unui contract de leasing.**

In fapt, societatea contestatoare a achitat către firma din Danemarca, in calitate de acționar unic, in perioada 30.05.2001 - 30.09.2003 suma reprezentând dividende. Pentru aceasta suma contestatoarea nu a reținut si nu a virat impozit pe venitul persoanelor nerezidente. Aferent acestor plăți la extern, organele de control au aplicat prevederile Convenției pentru evitarea dublei impuneri încheiata de România si Danemarca.

De asemenea, in perioada supusa controlului, respectiv 01.03.2001 - 30.09.2003, societatea a incheiat cu persoanele x,y,z contracte de consultanta comerciala, de consultanta a gestiunii, respectiv de consultanta administrativa,financiara si de gestiune, in baza cărora au fost plătite către aceste persoane fizice sume de bani cu titlu de redevente.

In ceea ce privește contractele incheiate cu persoanele x, y, organele de control au constatat ca pentru plățile la extern efectuate către aceștia in intervalele 01.01.2001 - 28.02.2002, 01.12.2002 - 31.12.2002 si 01.04.2003 - 30.09.2003, societatea nu a calculat si nu a virat impozit pe redevente. De asemenea, organele de control au făcut aceeași mențiune si in ceea ce privește contractul incheiat cu persoana z, pentru perioada 01.04.2001 - 01.04.2002.

Pentru toate persoanele fizice de mai sus, prin actul de control s-a reținut ca acestea sunt rezidente ale statului italian, motiv pentru care le-au fost aplicate prevederile Convenției pentru evitarea dublei impuneri încheiata de România si Italia.

Referitor la firma din Marea Britanie, contestatoarea a incheiat cu aceasta un contract de consultanta, conform căruia, "serviciul va fi asigurat prin *know how tehnic* împreuna specificațiile scrise si manualul de instrucțiuni pentru vopsirea articolelor tricotate si a firelor." De asemenea, prin actul de control se menționează ca partenerul străin este rezident al Marii Britanii, motiv pentru care i-au fost aplicate prevederile Convenției de evitare a dublei impuneri incgeiata de România cu acest stat.

In ceea ce privește plățile la extern făcute cu titlu de dobânzi aferente unuor contracte de leasing, se retine ca societatea contestatoare a incheiat cu firma din Germania si firma din Marea Britanie contacte de leasing financiar, incadrare necontestata de societate, pentru achiziționarea unor utilaje.

Astfel, cu firma din Germania contestatoarea a incheiat doua contracte de leasing financiar pentru achiziționarea a 6 mașini

de tricotat. Valoarea acestor contracte a fost suma x, din care dobânda y.

În ceea ce privește firma din Marea Britanie, societatea a încheiat două contracte de leasing financiar pentru achiziționarea a 26 mașini de tricotat și a două calculatoare pentru mașini de tricotat. Valoarea acestor contracte a fost suma z, din care t dobânda.

Prin procesul verbal contestat organele de control au reținut ca partenerii externi sunt rezidenți ai Germaniei, respectiv Marii Britanii, drept pentru care le-au fost aplicate prevederile convențiilor pentru evitarea dublei impuneri încheiate de România cu aceste state.

Pentru nici una din plățile efectuate la extern societatea nu contestă încadrarea dată de organele de control în categoria *dividende, redevente și dobânzi*, argumentând doar că plăților respective le sunt aplicabile prevederile imperative ale alineatelor 1 ale respectivelor articole din convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu terțe state și nu prevederile supletive ale alineatelor 2 ale aceluiași articole.

În drept, în ceea ce privește plățile la extern cu titlu de dividende, în Decretul nr.389/1977 pentru ratificarea unor tratate internaționale, în secțiunea referitoare la Danemarca, la art.10 se prevede:

*"7. Dividendele plătite de către o societate care este rezidentă a unui stat contractant către o persoană rezidentă a celuilalt stat contractant se impun în acest celalalt stat.*

*2. Totuși, aceste dividende pot fi impuse în statul contractant în care este rezidentă societatea plătitoare de dividende, potrivit legislației acestui stat, dar impozitul astfel stabilit nu va depăși:*

*a) 10 la suta din suma brută a dividendelor, dacă primitorul este o societate (se exclud societățile de persoane) care deține direct cel puțin 25 la suta din capitalul societății plătitoare de dividende;*

*b) în toate celelalte cazuri, 15 la suta din suma brută a dividendelor.*

*Prevederile acestui paragraf nu afectează impozitarea societății privitoare la beneficiile din care se plătesc dividendele."*

În ceea ce privește plățile la extern cu titlu de *redevente*, **la art.12 alin. 1** din Convenția încheiată de România cu Italia, ratificată prin Decretul nr.82/1977, cât și la art.12 alin. 1 din

Convenția încheiata de România cu Marea Britanie, ratificata prin Decretul nr.26/1976 se prevăd următoarele:

*"Redevențele provenind dintr-un stat contractant și plătite unui rezident al celuilalt stat contractant sunt impozabile în acest celălalt stat.<sup>1</sup>"*

În ceea ce privește Convenția de evitare a dublei impuneri încheiata cu Italia, la alin.2 al art.12 este precizat:

*"Totuși, aceste redevențe pot fi impuse în statul contractant din care provin și în conformitate cu legislația acestui stat, însă, dacă persoana care încasează redevențele este beneficiarul lor efectiv, impozitul astfel stabilit nu poate depăși 10 la suta din suma redevențelor."*

*Autoritățile competente ale statelor contractante vor stabili de comun acord modalitățile de aplicare a acestei limitări."*

În cazul convenției cu Marea Britanie, prevederile alin.2 sunt următoarele:

*"Totuși, aceste redevențe pot fi, de asemenea, impuse în statul contractant din care provin și în conformitate cu legislația acelui stat, dar impozitul astfel stabilit nu va depăși 15 la suta din suma brută a redevențelor."*

Referitor la plățile la extern cu titlu de dobânzi aferente unor contracte de leasing, la art. 10 *Dobânzi* al Convenției dintre România și Republica Federală Germania privind evitarea dublei impuneri ratificata prin Decretul nr.625/1973, se prevede:

*"(1) Dobânzile provenind dintr-un stat contractant și plătite unei persoane care are reședința în celălalt stat contractant pot fi impuse în acest celălalt stat contractant."*

*(2) Aceste dobânzi pot fi însă impuse și în stat contractant din care provin, în conformitate cu legislația acestui stat, dar impozitul astfel stabilit nu poate depăși 10 la suta din suma dobânzilor."*

În ceea ce privește Convenția de evitare a dublei impuneri încheiata de România cu Marea Britanie, la art. 11 *Dobânzi* se precizează:

*"1 Dobânzile provenind dintr-un stat contractant obținute și aparținând efectiv unui rezident al celuilalt stat contractant pot fi impuse în acei celălalt stat."*

*2. Totuși, atari dobânzi pot fi, de asemenea, impuse în statul contractant din care provin și în conformitate cu legislația acelui*

*stat, dar impozitul astfel stabilit nu poate depăși 10 la suta din suma brută a dobânzilor."*

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a prevederilor convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu terțe state a fost emis Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 635/2002 pentru aprobarea Precizărilor referitoare la aplicarea convențiilor sau acordurilor de evitare a dublei impuneri, încheiate de România cu diverse state, unde la pct.3 din se precizează:

*"Prevederea paragrafului 2 de la articolele: "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane", "Redevențe", redată prin sintagma: "Totuși, aceste dividende, dobânzi, comisioane, redevențe sunt de asemenea impozabile în statul din care provin asemenea venituri cu o cotă prevăzută în mod expres prin convenție", nu este anulată de paragraful 1 al aceluiași articol, care prevede că veniturile respective plătite unui rezident al statului cu care România are încheiată convenție se impun în statul său de rezidență.*

*Dispozițiile paragrafului 2 de la articolele: "Dividende", "Dobânzi", "Comisioane". "Redevențe" 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", "Redevențe" 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 însăși rațiunea convenției bilaterale."*

Fata de cele de mai sus, în ceea ce privește sumele achitate la extern cu titlu de *dividende, redevențe și dobânzi*, se reține că societatea contestatoare, în temeiul alineatelor 2 din articolele corespunzătoare ale convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu Danemarca, Italia, Marea Britanie și Germania, avea obligația să rețină și să vireze impozit pe venitul persoanelor nerezidente. În consecință, măsura organelor de control de a stabili în sarcina contestatoarei că fiind datorată suma cu titlu de

impozit pe venitul persoanelor nerezidente este legala, motiv pentru care contestația va fi respinsa ca neintemeiata.

Referitor la argumentul societății conform căruia alin.1 al art.10 din Convenția pentru evitarea dublei impuneri incheiata între România și Danemarca reprezintă regula și are caracter imperativ, față de prevederile alin.2 care constituie excepția, având caracter supletiv, aceasta nu poate fi luat în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece în practica internațională în ceea ce privește aplicarea articolelor privind reținerea impozitului la sursă, sintagma "poate fi impus" este interpretată imperativ și nu opțional în sensul dreptului suveran de impunere al statului de proveniență al acestui venit. Prevederile alin. 2) ale articolelor care prevăd impunerea dividendelor, deroga de la regula generală prevăzută de alin.1) al aceluiași articole din convențiile de evitare a dublei impuneri, aceste prevederi derogatorii trebuind să fie aplicate cu prioritate în fața celor care reprezintă regula generală, conform principiului de drept *semper specialia generalibus derogant*.

De altfel, în același sens sunt și prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr.635/2002 citate mai sus, prevederi care nu adaugă la convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu alte state, ci doar le explicitează pentru a asigura o aplicare unitară a lor.

Nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei argumentul contestatarii conform căruia "orice text supletiv poate, spre deosebire de o normă cu caracter imperativ, să fie să nu aplicată", deoarece așa cum însăși contestatoarea arată această precizare a fost făcută de Curtea Supremă de Justiție prin decizia nr.1309/1998, intr-o speță similară, întrucât deciziile pronunțate de instanțe nu sunt izvor de drept, constituind autoritate de lucru judecat numai în cauzele în care au fost pronunțate.

De asemenea, nu poate fi luat în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei nici argumentul societății referitor la folosirea de către organele de control a cotei maxime de 10% pentru impunerea veniturilor și nu a unor cote medii sau minime. Așa cum însăși contestatoarea recunoaște, autoritățile competente din România și Italia nu au convenit asupra modalităților de aplicare a respectivei limitări. Prin urmare, organele de control în mod legal au aplicat cota de 10%, în condițiile în care prin Convenție sau prin acte ulterioare acesteia, nu au fost prevăzute modalitățile în funcție de care să se facă diferențieri în aplicarea respectivei cote.

In ceea ce privește majorările si dobânzile de intarziere, penalitățile in cota de 0,5%, precum si penalitățile in cota de 10%, tinand cont de faptul ca societatea nu aduce nici un argument referitor la cuantumul majorărilor, dobânzilor si penalităților de intarziere, cota de majorări, dobânzi si penalități aplicata, data de la care au fost calculate majorările, dobânzile si penalitățile, însumarea produselor dintre baza de calcul a majorărilor, dobânzilor si penalităților, numărul de zile de intarziere si cota de majorări, dobânzi si penalități aplicata, precum si de faptul ca stabilirea de majorări, dobânzi si penalități de intarziere reprezintă măsura accesorie in raport cu debitul, iar in sarcina contestatoarei a fost reținut ca fiind datorat un debit de natura impozitului pe venitul persoanelor nerezidente, contestația va fi respinsa ca neîntemeiata si pentru capetele de cerere reprezentând majorări de intarziere si dobânzi, reprezentând penalități in cota de 0,5% reprezentând penalități in cota de 10%.

**3. In ceea ce privește majorările si dobânzile de intarziere stabilite prin procesul verbal de calcul al accesoriilor nr.50173/19.12.2003, se retine ca acestea au fost calculate pentru impozitul pe venitul persoanelor nerezidente. Suma totala stabilita ca datorata prin acest act de control a fost x, din care societatea a inteles sa conteste doar suma de y.**

Asa cum reiese din adresa nr.1939/01.03.2004, procesul verbal nr.50173/19.12.2003 a fost comunicat societății împreuna cu actul de control nr.126/07.01.2004.

Având in vedere ca societatea nu aduce nici un argument referitor la cuantumul majorărilor si dobânzilor de intarziere, la cota de majorări si dobânzi, data de la care au fost calculate majorările si dobânzile, insumarea produselor dintre baza de calcul a majorărilor si dobânzilor, numărul de zile de intarziere si cota de majorări si dobânzi aplicata, precum si de faptul ca stabilirea de majorări si dobânzi de intarziere reprezintă măsura accesorie in raport cu debitul, iar in sarcina societății a fost reținut ca datorat debitul, sumei de y ii este aplicabil principiul de drept *accessoriu sequitur principale*, motiv pentru care contestația va fi respinsa ca neîntemeiata si pentru acest capăt de cerere.

Referitor la solicitarea societății contestatoare de suspendare a masurilor stabilite prin actul administrativ atacat pana la soluționarea contestației, se retine ca Agenția Naționala de Administratie Fiscala prin Direcția generala de soluționare a

contestațiilor poate acorda suspendarea executării actului administrativ fiscal până la soluționarea pe cale administrativă a contestației, în baza prevederilor art.179 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/24.12.2003 privind Codul de procedura fiscală, întrucât contestația a fost soluționată pe fondul cauzei, se retine că solicitarea contestatoarei a rămas fără obiect.

Pentru considerentele reținute, în temeiul art.174 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, se:

### **DECIDE**

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de Societatea X.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel Oradea, în termen de 30 zile de la data comunicării.