

ROMÂNIA

**ÎNALTA CURTE DE CASAŞIE ŞI JUSTIŞIE SECŞIA DE CONTENCIOS
ADMINISTRATIV ŞI FISCAL**

DECIZIA nr.4043

Dosar nr.7067/2004

Sedinta publică de la 27 iunie 2005

Preşedinte: Emilia Braicău -judecător

Iuliana Puşoiu - judecător

Viorica Lungeanu - judecător

Bogdan Georgescu- magistrat asistent

Antoaneta Florea - procuror

S-a luat în examinare recursurile declarate de Societatea Comercială „G” SRL si de Direcşia Generală a Finanşelor Publice a judeşului Satu Mare împotriva sentinşei civile nr.363/CA/2004 - P.I. din 26 mai 2004 a Curşii de Apel Oradea -Secşia comercială şii de contencios administrativ.

La apelul nominal s-au prezentat: recurenta-reclamantă Societatea Comercială „ G ” SRL , prin administrator unic - director general Codat Dorina, recurenta-pârătă Direcşia Generală a Finanşelor Publice a judeşului Satu Mare şii intimatul-pârăt Ministerul Finanşelor Publice - Agenşia Naşională de Administrare Fiscală, ambele prin consilier juridic Eliza Mihăilescu.

Procedura completă.

După prezentarea referatului cauzei, Curtea pune în discuşia părşilor excepşia tardivităşii recursului declarat de Direcşia Generală a Finanşelor Publice a judeşului Satu Mare.

Pentru recurenta-pârătă Direcşia Generală a Finanşelor Publice a judeşului Satu Mare, consilier juridic Eliza Mihăilescu suspine că recursul a fost declarat în termen, motivând că sentinşa civilă atacată a fost comunicată la data de 2 iunie 2004, iar recursul a fost declarat la data de 18 iunie 2004.

Pentru recurenta-reclamantă Societatea Comercială „ G “ SRL administrator unic - director general Codat Dorina solicită admiterea recursului, astfel cum acesta a fost formulat.

Pentru recurenta-pârătă Direcşia Generală a Finanşelor Publice a judeşului Satu Mare şii pentru intimatul-pârăt Ministerul Finanşelor Publice - Agenşia Naşională de Administrare Fiscală, consilier juridic Eliza Mihăilescu pune concluzii de respingere a recursului declarat de recurenta-reclamantă, de admitere a recursului declarat de recurenta-pârătă, iar, pe cale de consecinşă, respingerea acşiunii în contencios a reclamantei Societatea Comercială „ G ” SRL si menşinerea deciziei nr.74 din 22 martie 2004 a Agenşiei Naşionale de Administrare Fiscală şii a procesului-verbal de control încheiat la data de 6 ianuarie 2004 de organele de control ale Direcşiei Controlului Fiscal Satu Mare.

Reprezentanta Parchetului de pe lângă înalta Curte de Casaşie şii Justişie a pus concluzii de respingere a ambelor recursuri şii de menşinere ca legală şii temeinică a sentinşei civile atacate, motivând că instanşa de fond a soluşionat, în mod corect, toate capetele de cerere ale acşiunii introductive formulată de reclamanta Societatea Comercială „ G ” SRL .

CURTEA

Asupra recursurilor de faşă;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin acțiunea înregistrată la 9 aprilie 2004, reclamanta Societatea comercială „G” SRL a solicitat anularea procesului-verbal nr.1 din 6 ianuarie 2004 întocmit de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Satu Mare și a deciziei nr.74 din 22 martie 2004 emisă de pârâțul Ministerul Finanțelor Publice -Agenția Națională pentru Administrare Fiscală.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că, prin actele administrative contestate pârâții au stabilit nelegal obligația sa de a plăti la bugetul statului suma de A lei, reprezentând impozit pe veniturile persoanelor nerezidente, cu majorări, penalități și dobânzi de întârziere aferente și impozit pe profit suplimentar.

Referitor la măsura de diminuare cu B lei a impozitului pe profit virat suplimentar, reclamanta a susținut că pârâții au aplicat greșit reglementările privind cota de 1% destinată constituirii Fondului România, întrucât această cotă aferentă lunii decembrie 2001 este deductibilă în aceeași lună și nu în luna ianuarie a anului următor, când începe un nou exercițiu financiar.

Reclamanta a susținut că nu datorează impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente calculat de pârâți pentru dividendele, redevenșele și dobânzile plătite persoanelor rezidente în Danemarca, Italia, Marea Britanie și Germania, întrucât sumele achitate cu acest titlu nu sunt supuse impozitării în România, potrivit convențiilor bilaterale pentru evitarea dublei impuneri încheiate cu statele respective și prevederilor art.12 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.83/1998.

Prin sentința nr.363/CA din 26 mai 2004 Curtea de Apel Oradea - Secția comercială și de contencios administrativ a admis în parte acțiunea, a anulat parțial procesul-verbal de control nr. 1 din 6 ianuarie 2004 și decizia nr.74 din 22 martie 2004 cu privire la suma de C lei, reprezentând impozit pe veniturile realizate de persoanele fizice nerezidente sub formă de redevenșe și cu privire la suma de D lei, reprezentând majorări și dobânzi de întârziere aferente acestui impozit.

Pentru a hotărî astfel, instanța de fond a reținut că reclamanta nu datorează impozit pentru redevenșele plătite rezidenților italieni în perioada 1 martie 2001 - 30 septembrie 2003 în baza contractelor de consultanță, întrucât art.12 alin.1 din Convenția pentru evitarea dublei impuneri încheiată între România și Italia, ratificată prin Decretul nr.82/1977, a prevăzut impozitarea în statul de rezidență al beneficiarilor redevenșelor, iar aceștia au prezentat certificatele de rezidență fiscală eliberate de autoritățile italiene.

În privința veniturilor plătite persoanelor rezidente ale Marii Britanii și Germaniei, instanța de fond a stabilit că reclamanta a fost corect obligată la plata impozitului, pentru că nu s-a dovedit impozitarea veniturilor respective în statele de rezidență și convențiile bilaterale prevăd dreptul de impunere al statului român, ca stat de sursă.

Instanța de fond a menținut obligația reclamantei de a plăti impozitul aferent dividendelor încasate de asociatul unic, persoană rezidentă în Danemarca, reținând că această categorie de venituri se impozitează potrivit reglementărilor fiscale din România și este neimpozabilă în statul de rezidență.

De asemenea, instanța de fond a stabilit că, în mod corect pârâții au aplicat prevederile legale cu privire la caracterul nedeductibil al cotei de 1% destinată Fondului România, cu motivarea că această cotă nu a fost prevăzută expres în categoria

cheltuielilor deductibile la determinarea profitului impozabil și nici nu reprezintă o cheltuială efectuată pentru realizarea de venituri.

Impotriva acestei sentințe, au declarat recurs reclamanta Societatea comercială „G” SRL și pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Satu Mare.

Reclamanta a solicitat modificarea hotărârii în baza art.304 pct.8, 9 și art.304/1 Cod procedură civilă, în sensul admiterii acțiunii și anularea actelor întocmite de intimății-pârâți pentru suma totală de A lei.

Recurenta-reclamantă a susținut că hotărârea atacată a fost pronunțată cu încălcarea prevederilor Convenției dintre România și Danemarca pentru evitarea dublei impuneri și cu aplicarea greșită a dispozițiilor art.12 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.83/1998, potrivit căreia dividendele încasate din România de o persoană juridică rezidentă în Regatul Danemarcei sunt scutite de la plata impozitului în statul de sursă. Recurenta-reclamantă a arătat că, instanța de fond a apreciat eronat că nu sunt aplicabile în cauză prevederile convenției bilaterale, deși a depus înscrisuri din care rezultă că, în considerarea art.10 din convenție, organele fiscale daneze au confirmat că asociatul unic, persoană juridică daneză, beneficiază de scutire la plata impozitului pentru dividendele obținute din România.

Cu privire la impunerea veniturilor obținute de rezidenții Marii Britanii și Germaniei, recurenta-reclamantă a criticat hotărârea instanței de fond pentru aplicarea greșită a art.12 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.83/1998, arătând că a prezentat certificatele de rezidență fiscală ale beneficiarilor veniturilor, îndeplinind astfel singura condiție legală pentru aplicarea convențiilor încheiate cu statele respective pentru evitarea dublei impuneri și care prevăd impozitarea numai în statul de rezidență.

În ultimul motiv de recurs, recurenta-reclamantă a criticat concluzia instanței de fond privind caracterul nedeductibil al cheltuielii cu cota de 1% pentru constituirea Fondului România, arătând că această cheltuială este deductibilă la calculul profitului impozabil potrivit art.4 alin.4 lit.g din Ordonanța Guvernului nr.70/1994 republicată și art.15 din Normele metodologice privind modul de gestionare a sumelor constituite din cota de 1 % plătită de contribuabili potrivit art.2 alin.1 lit.a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.95/2001, aprobate prin Ordinul nr.317/2001 al Secretariatului General al Guvernului.

În recursul declarat de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Satu Mare s-a solicitat casarea hotărârii ca nelegală și netemeinică și pe fond, respingerea acțiunii și în privința sumei de B lei, reprezentând impozit pe veniturile realizate de nerezidenți persoane fizice sub formă de redevențe și a sumei de C lei, reprezentând majorări și dobânzi de întârziere aferente acestui impozit.

Recurenta-pârâtă a susținut că acordurile de evitare a dublei impuneri sunt încheiate pentru ajustarea cotelor-pârți de impozit prelevate atât de un stat, cât și de celălalt stat participant la realizarea venitului și în consecință, statul de rezidență acordă credit fiscal beneficiarului de venit, care poate solicita restituirea sumelor reținute în România, în situația în care statul de rezidență nu impozitează un anumit venit.

În acest sens, recurenta-pârâtă a invocat prevederile Ordinului nr.635/2002 al Ministerului Finanțelor Publice, prin care au fost aprobate Precizările referitoare la aplicarea convențiilor sau acordurilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu diverse state.

Analizând actele și lucrările dosarului, Curtea va admite recursul declarat de reclamantă pentru următoarele considerente:

În perioada 30 mai 2001 - 30 septembrie 2003 recurenta-reclamantă a achitat asociatului unic, firma F H A, persoană juridică rezidentă în Danemarca, suma totală de D lei, reprezentând dividende.

Convenția încheiată între România și Regatul Danemarcei pentru evitarea dublei impuneri, ratificată prin Decretul nr. 389/1977, prevede în art.10 parag.1 că, 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 celălalt stat.

Potrivit regulii generale astfel stabilită în convenția bilaterală, dividendele sunt supuse impozitării numai în statul de rezidență al beneficiarului venitului.

Recurenta-reclamantă a dovedit că beneficiarul dividendelor este rezident al Regatului Danemarcei și că, legislația acestui stat prevede scutirea de impozit pentru categoria de venituri respective.

Din actele întocmite de Administrația financiară din Copenhaga rezultă că asociatul unic al recurente-reclamante este persoană juridică rezidentă în Danemarca și dividendele încasate din România în perioada 2000 - 2003 au fost incluse în baza totală de calcul impozabilă, iar firma și-a achitat în întregime impozitele datorate conform bazei de calcul.

Instanța de fond a apreciat greit că în cauză nu sunt aplicabile prevederile convenției bilaterale pentru evitarea dublei impuneri, deși incidența acestei reglementări nu a fost contestată de către intimății-parăși.

În actele pe care le-au întocmit intimății-părăși au aplicat însă dispozițiile art.10 parag.2 din convenția susmenționată și care prevăd că, dividendele pot fi totuși impuse în statul de sursă a venitului, dar numai în anumite condiții.

Intimății-părăși nu au justificat aplicarea acestei reglementări care are caracter supletiv, iar Precizările cuprinse în Ordinul nr.63 5/2002 nu pot constitui temeiul juridic al impozitării, față de categoria juridică din care face parte respectivul act normativ. De altfel, intimății-părăși au confirmat că și potrivit art.III, din acest ordin, beneficiarul venitului, rezident al celuilalt stat contractant, are dreptul la restituirea impozitului reținut în plus în România pentru veniturile de natura dividendelor, dobânzilor, comisioanelor, redevențelor.

Cu privire la sumele plătite de recurenta-reclamantă cu titlul de dobânzi către persoanele rezidente ale Marii Britanii și Germaniei, se constată că instanța de fond a aplicat greit dispozițiile art.12 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.83/1998, dat fiind că, beneficiarii veniturilor au prezentat certificate de rezidență fiscală, prin care au atestat că sunt rezidenți ai statelor respective și că le sunt aplicabile prevederile convențiilor încheiate cu acele state pentru evitarea dublei impuneri.

În hotărârea atacată, s-a reținut greit că pentru aceste venituri nu s-a făcut dovada impozitării în statele de rezidență, fără a se fi avut în vedere înscrișurile eliberate de autoritățile fiscale ale statelor respective.

De asemenea, instanța de fond a interpretat greit prevederile convențiilor pentru evitarea dublei impuneri încheiate de România cu Germania și cu Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, considerând că dobânzile au fost corect impozitate de intimății-părăși în baza normei supletive, care prevede că aceste venituri pot fi totuși impuse în statul de sursă.

Instanța de fond nu a avut în vedere că, și în acest caz, impozitarea în statul de sursă este prevăzută cu caracter de excepție și este condiționată de existența unui acord între autoritățile fiscale competente din statele contractante, iar încheierea unui asemenea acord nu a fost dovedită.

Concluzia instanței de fond se dovedește a fi și în contradicție cu motivele reținute pentru admiterea în parte a acțiunii și pentru exonerarea recurentei-reclamante de plata impozitului aferent veniturilor plătite persoanelor fizice rezidente în Italia, întrucât Convenția pentru evitarea dublei impuneri încheiată între România și Italia cuprinde o reglementare similară celei menționată anterior și incidența veniturilor din dobânzi încasate de rezidenții Marii Britanii și ai Germaniei.

Cu privire la măsura diminuării cu suma de E lei a impozitului de profit virat suplimentar, se constată că sunt de asemenea întemeiate criticile formulate de recurenta-reclamantă, întrucât instanța de fond a considerat greit că sunt legale actele întocmite de intimății-părăși.

Caracterul deductibil al cheltuielilor cu cota de 1% pentru constituirea Fondului România rezultă din dispozițiile art.4 alin.4 lit.g din Ordonanța Guvernului nr.70/1994 republicată, care prevăd că sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile pentru constituirea de fonduri cu destinație specială.

Fără de considerentele expuse, se constată că sunt nelegale actele administrative întocmite de intimății-părăși și că este întemeiată acțiunea în anulare formulată de recurenta-reclamantă.

În consecință, Curtea va admite recursul declarat de recurenta-reclamantă, va casa hotărârea atacată și pe fond, va admite acțiunea, va anula în parte procesul-verbal nr.1 din 6 ianuarie 2004 și va anula decizia nr.74 din 22 martie 2004 cu privire la suma de C lei, reprezentând impozit pe veniturile obținute de persoane nerezidente, majorări și dobânzi de întârziere și penalități, precum și măsura diminuării impozitului pe profit virat suplimentar.

Curtea va respinge ca tardiv recursul declarat de recurenta-pârâtă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Satu Mare, constatând că a fost formulat după împlinirea termenului de 15 zile prevăzut de art.301 Cod procedură civilă pentru exercitarea căii de atac.

Din actele dosarului, rezultă că hotărârea atacată a fost comunicată recurentei-pârâte la data de 1 iunie 2004, conform dovezii de primire aflată la fila 170, iar recursul a fost declarat la data de 18 iunie 2004, cu depășirea termenului legal. În atare situație, recursul recurentei-pârâte va fi respins ca tardiv formulat.

PENTRU ACESTE MOTIVE

ÎN NUMELE LEGII

DECIDE:

Admite recursul declarat de Societatea Comercială „ G ” SRL Satu Mare împotriva sentinței civile nr.363/CA/2004 - P.I. din 26 mai 2004 a Curții de Apel Oradea - Secția comercială și de contencios administrativ.

Casează sentința atacată și, pe fond,

Admite acțiunea formulată de reclamanta Societatea Comercială „ G ” SRL Satu Mare în contradictoriu cu Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală București și Direcția Generală a Finanțelor Publice Satu Mare și, în consecință, anulează în parte procesul-verbal nr.1 din 6 ianuarie 2004 emis de

Direcția Generală a Finanțelor Publice Satu Mare ^oi anulează decizia nr.74 din 22 martie 2004 a Ministerului Finanțelor Publice cu privire la suma totală de A lei, reprezentând impozit asupra veniturilor obținute de persoane nerezidente, majorări ^oi dobânzi de întârziere ^oi penalități, precum ^oi măsura diminuării impozitului pe profit virat suplimentar.

Respinge ca tardiv recursul declarat de Direcția Generală a Finanțelor Publice Satu Mare împotriva aceleia^oi sentințe.

Pronunțată în ^oedință publică, astăzi 27 iunie 2005.