

**R O M A N I A**  
**ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE**  
**SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL**

Decizia nr. 5962

Dosar nr. 1182/33/2011

**Ședința publică de la 25 iunie 2013**

Președinte:	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- magistrat asistent

**&&&**

S-a luat în examinare recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili împotriva Sentinței nr. 43 din 20 ianuarie 2012 a Curții de Apel .X. - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile în fond și concluziile părților au avut loc în ședința publică din data de 11 iunie 2013, fiind consemnate în Încheierea de ședință de la acea dată, care face parte integrantă din prezenta, când Curtea, în aceeași compunere, având nevoie de timp pentru a delibera a amânat pronunțarea la data de 25 iunie 2013, când a hotărât următoarele.

**ÎNALTA CURTE,**

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal la 06.09.2011, reclamanta SC X SA în contradictoriu cu pârâții Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili s-a solicitat ca prin hotărârea ce se va pronunța să se dispună: admiterea contestației, desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.

X/28.06.2010 și obligarea paratei la emiterea unei noi decizii de impunere.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că printr-un Contract de vânzare cumpărare, a cumpărat X acțiuni deținute de o societate rezidentă în Ungaria numită X., care a încasat prețul în Ungaria, țara de rezidență, în care a și achitat impozitul pe profit.

A apreciat că în mod greșit organul de inspecție fiscală a stabilit obligația de plata a impozitului pe profit și în România, deși prin convenția internațională încheiată între România și Ungaria privind evitarea dublei impuneri - Legea nr. 91/1994, la art. 14 pct. 4 s-a prevăzut: "Câștigurile provenind din înstrăinarea oricărei proprietăți vor fi impozabile numai în statul în care este rezident cel care înstrăinează".

În drept s-au invocat prevederile art.10 L.105/2005, art.14 pct. 4 Legea nr.91/1992

Pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală a formulat întâmpinare prin care a solicitat, în principal, admiterea excepției lipsei de interes în ceea ce privește sumele desființate în procedura prealabilă și în subsidiar, respingerea ca nemotivată a acțiunii în ceea ce privește sumele respinse prin contestația administrativă pentru care reclamanta nu arată motivele de fapt și de drept pentru care solicită anularea acesteia, iar pe fondul cauzei, respingerea ca nefondată a acțiunii în ceea ce privește impozitul pe profit și obligațiile fiscale accesorii aferente tranzacției de cumpărare a acțiunilor de la societatea maghiară.

A considerat pârâta că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează impozit pe profit suplimentar, întrucât avea obligația de a reține impozitul calculat din veniturile plătite din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare și de a vira impozitul reținut la bugetul de stat, societatea încălcând prevederile art. 30, alin. (1), alin. (3) și alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct. 12, alin. (8) și pct. 13, alin. (1) din H.G. nr. 44/2004.

În ceea ce privește suma de X lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului calculat din veniturile obținute de .X. RT din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare din România, s-a arătat că stabilirea acestora în sarcina reclamantei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Prin Sentința nr. X din 20 ianuarie 2012 a Curții de Apel .X. - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal s-a respins ca

neîntemeiată excepția lipsei de interes invocată de Agenția Națională de Administrare Fiscală; s-a admis în parte acțiunea precizată și extinsă formulată de reclamanta SC X SA în contradictoriu cu pârâții Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili; s-a anulat în parte Decizia nr. X/28.02.2011 emisă de Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor; s-a admis în parte contestația formulată de SC X SA; a fost desființată în parte Decizia de impunere nr. X/28.06.2010 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în ceea ce privește suma de X lei impozit pe profit suplimentar de plată și suma de X lei, majorări de întârziere și s-a respins cererea de obligare la emiterea unei noi decizii de impunere.

Pentru a pronunța această soluție, instanța de fond a reținut că prin decizia de impunere nr. X/28.06.2010 emisă de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili au fost stabilite în sarcina reclamantei obligații suplimentare de plată în sumă de X lei reprezentând impozit pe profit, TVA și majorări de întârziere, iar contestația formulată de către reclamantă împotriva acestei decizii a fost soluționată de către ANAF - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor prin Decizia nr. X/28.02.2011 prin care a fost desființată în parte decizia de impunere pentru suma de X lei și respinsă ca neîntemeiată contestația pentru sumele de X lei majorări de întârziere aferente TVA, impozit pe profit și majorări de întârziere, respectiv ca nemotivată pentru suma de X lei majorări de întârziere aferente TVA.

În ceea ce privește excepția lipsei de interes în promovarea cererii de chemare în judecată în ceea ce privește sumele pentru care s-a dispus desființarea deciziei de impunere, invocată de către pârâta ANAF prin întâmpinarea depusă la dosar, Curtea a constatat că obiectul dedus judecății este reprezentat doar de obligațiile suplimentare de plată derivate din veniturile obținute de persoanele juridice străine din proprietăți imobiliare și cesionarea titlurilor de participare, respectiv sumele de X lei impozit pe profit și X lei majorări de întârziere, cu privire la care Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor s-a pronunțat prin Decizia nr. X/28.02.2011 în sensul respingerii contestației, astfel că aceasta este neîntemeiată.

În ceea ce privește fondul cauzei, Curtea a reținut faptul că potrivit dispozițiilor art. 10 din Legea nr. 10/1992, prevederile

legislației interne (în speță art. 13 lit. d, art. 30 alin. 1 și 4 din Codul fiscal, pct. 89-1 din HG nr. 44/2004) se aplică numai în măsura în care convențiile internaționale la care România este parte nu stabilesc o altă reglementare, însă potrivit Convenției Internaționale pentru Evitarea Dublei Impuneri încheiate între România și Ungaria câștigurile rezultate din înstrăinări de proprietăți se impozitează în statul de reședință al vânzătorului.

S-au reținut în acest sens ca fiind relevante dispozițiile art. 14 din L.91/1994 potrivit cărora, câștigurile provenind din înstrăinarea oricărei proprietăți, (...), vor fi impozabile numai în statul contractant în care este rezident cel care înstrăinează.

Constatând pe baza înscrisurilor depuse la solicitarea instanței că societatea X. RT și-a achitat impozitul pe venitul societăților aferent anului 2005 în contul Trezoreriei Ungariei, cont impozit societăți în 6 rate egale ca avans de impozit, iar la 31.05.2006 a achitat diferența până la impozitul stabilit pentru anul impozabil și coroborând faptul că societatea X RT este rezidentă în Ungaria cu împrejurarea potrivit căreia eventualul profit a fost realizat în țara de reședință, iar obligația de plată a impozitului trebuie îndeplinită în condițiile art. 14 pct. 4 din Legea nr. 91/1994, Curtea de Apel a apreciat că reclamanta nu poate fi obligată la plata impozitului și a majorărilor de întârziere aferente acestei operațiuni cu atât mai mult cu cât nu există nici un mecanism administrativ prin care în eventualitatea achitării acestor sume de către cumpărător ele ar putea fi recuperate de la subiectul impozabil.

Împotriva acestei sentințe au formulat recurs pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie.

În dezvoltarea motivelor de recurs invocate în temeiul art. 304 pct.9 și art. 304<sup>1</sup> Cod procedură civilă, recurenta-pârâtă a susținut în esență că, în mod greșit instanța de fond a admis acțiunea reclamantei în parte, în ceea ce privește impozitul pe profit în cuantum de X lei și obligații fiscale accesorii în cuantum de X lei, reținând în mod eronat că impozitul respectiv nu este datorat în România.

În ceea ce privește reținerea instanței de fond prin sentința atacată, a faptului că societatea intimată a depus la dosarul cauzei o dovadă din care rezultă că societatea maghiară a achitat impozitul pe anul 2005, recurenta a susținut că nu i-au fost comunicate

aceste documente și că din conținutul acestora rezultă că a fost plătit impozitul aferent tranzacțiilor încheiate cu intimata-reclamantă.

Pe de altă parte recurenta-pârâtă a criticat sentința atacată susținând că aceasta a fost pronunțată cu aplicarea greșită a legii, invocând în acest sens dispozițiile art. 30 alin.(1) , alin.(3) și alin.(4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și a prevederilor pct. 89<sup>1</sup> și pct.89<sup>2</sup> din HG nr. 44/2004, potrivit cărora societatea intimată persoană juridică română, în calitate de plătitor de venit avea obligația declarării și plății impozitului pe profit în numele persoanei juridice străine care a realizat veniturile menționate la alin.(1) al art. 30 din Codul fiscal.

Sentința atacată a fost criticată și în ceea ce privește reținerea că impozitul aferent tranzacției a fost plătit în șase rate egale în cursul anului 2005, în condițiile în care, la data de 8 decembrie 2005, astfel cum rezultă din declarația societății maghiare acesta nu era achitat.

În ceea ce privește suma de X lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului calculat la veniturile obținute de .X. RT din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare din România, având în vedere că aceasta reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul iar instanța de fond nu a reținut nici un alt motiv de nelegalitate a actelor administrative, recurenta-pârâtă a solicitat modificarea în parte a sentinței atacate, în sensul respingerii acțiunii reclamantei ca nefondată și în ceea ce privește aceste obligații accesorii.

Intimata SC X SA a formulat întâmpinare prin care a solicitat respingerea recursului formulat ca nefondat și menținerea sentinței pronunțate de către instanța de fond, susținând în esență că cererea de recurs cuprinde numai aspecte de temeinicie, de interpretare greșită a probelor administrate astfel că nu poate fi încadrată în motivul prevăzut de dispozițiile art. 304 pct.9 din Codul de procedură civilă.

Examinând sentința atacată, în raport de criticile formulate, de dispozițiile legale incidente în cauză, cât și în temeiul dispozițiilor art. 304<sup>1</sup> Cod procedură civilă, Înalta Curte constată că recursul formulat în cauză este fondat și urmează a fi admis, în temeiul art. 304 pct.9 Cod procedură civilă pentru greșita aplicare a legii, din următoarele considerente.

Obligațiile fiscale supuse instanței de control judiciar constau în impozitul pe profit în quantum de X lei și obligațiile fiscale accesorii

în cuantum de X lei stabilite ca nefiind datorate de intimata-reclamantă, prin sentința atacată.

În esență, problema de drept litigioasă constă în stabilirea dacă aceste sume sunt datorate de către intimata-reclamantă în condițiile în care această societate nu a reținut la sursă impozitul pe venit obținut de persoana juridică străină .X. RT din Ungaria urmare a tranzacției cu acțiuni încheiată cu aceasta la data de 11 noiembrie 2005.

Potrivit prevederilor art. 30 din Codul fiscal: Venituri obținute de persoanele juridice străine din proprietăți imobiliare și din vânzarea -cesionarea titlurilor de participare:

„(1) Persoanele juridice străine care obțin venituri din proprietăți imobiliare situate în România sau din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română au obligația de a plăti impozit pe profit pentru profitul impozabil aferent acestor venituri”.

„(3) Orice persoană juridică străină care obține venituri dintr-o proprietate imobiliară situată în România sau din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română are obligația de a plăti impozit pe profit, potrivit art. 34 și de a depune declarații de impozit pe profit, potrivit art. 35. Orice persoană juridică străină poate desemna un reprezentant fiscal pentru a îndeplini aceste obligații”.

„(4) Orice persoană juridică română sau persoană juridică străină cu sediul permanent în România care plătește veniturile prevăzute la alin.(1) către o persoană juridică străină, are obligația de a reține impozitul calculat din veniturile plătite și de a vira impozitul reținut la bugetul de stat”.

Iar potrivit prevederilor pct. 89<sup>1</sup> și pct.89<sup>2</sup> din HG nr. 44/2004 „Câștigurile din vânzarea-cesionarea de titluri de participare, inclusiv cele obținute în condițiile menționate la alineatele precedente, se determină ca diferență între veniturile realizate din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare și costul de achiziție al acestora, inclusiv orice comisioane, taxe sau alte sume plătite, aferente achiziționării unor astfel de titluri de participare.

89<sup>2</sup> În aplicarea prevederilor alin.3 al art. 30 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în situația în care plătitorul de venit nu este o persoană juridică română sau un sediu permanent al unei persoane juridice străine, obligația plății și declarării impozitului pe profit revine

persoanei juridice străine care realizează veniturile menționate la alin. (1) al art. 30 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv reprezentantului fiscal/împuternicitului desemnat pentru îndeplinirea acestor obligații.”

În sensul alin.(4) al art. 30 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *în situația în care plătitorul de venit este o persoană juridică română sau sediu permanent în România al unei persoane juridice străine, aceștia au obligația declarării și plății impozitului pe profit în numele persoanei juridice străine care realizează veniturile menționate la alin.(1) al art. 30 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare”*.

Din perspectiva acestor dispoziții legale, instanța de control judiciar constată că în mod corect s-a reținut prin actul de control care a stat la baza deciziei de impunere nr. X/28 iunie 2010 cât și prin Decizia nr. X/28 februarie 2011 emisă în soluționarea contestației formulate de intimata-reclamantă că societatea .X. RT din Ungaria este subiect al impunerii conform Titlului II - Impozit pe profit iar intimata-reclamantă SC X SA avea obligația de a reține impozitul pe profit obținut din tranzacția efectuată prin cumpărarea celor X de acțiuni deținute de .X. RT reprezentând 30,078% din capitalul social al societății comerciale X SA .X., a căror contravaloare a fost achitată la data de 28 noiembrie 2005.

Totodată instanța de control judiciar constată că în mod eronat s-a apreciat și reținut prin sentința atacată că în speță ar fi aplicabile dispozițiile Convenției de evitare a dublei impuneri încheiată între România și statul de rezidență al societății .X. RT din Ungaria ignorând dispozițiile pct.12 alin.(8) și pct.13 alin.(1) din HG nr. 44/2004, potrivit cărora „Dispozițiile titlurilor II și III din Codul fiscal reprezintă legislația internă și se aplică atunci când România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri cu statul al cărui rezident este beneficiarul venitului realizat din România și acesta prezintă certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct. 13 alin.(1) și pct.13 alin.(1) „Nerezidentul beneficiar al veniturilor din România, trebuie să justifice în România dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiată între România și statul său de rezidență, prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din statul respectiv”.

Din materialul probator administrat în cauză în fața instanței de fond nu rezultă prezentarea certificatului de rezidență fiscală al societății .X. RT, respectiv actul administrativ eliberat de organul fiscal din țara de rezidență (în speță Ungaria), înscrisurile depuse la dosarul de fond fiind emise de către societatea în cauză (vezi filele 147-161 dosar fond) către intimata-reclamantă și din care nu rezultă că impozitul aferent venitului încasat din România ar fi fost inclus în baza impozabilă pentru stabilirea impozitului pe profit achitat în Ungaria pentru activitatea desfășurată în anul 2005.

Astfel fiind, rezultă că în speță sunt incidente dispozițiile art. 30 alin.(4) din Legea nr. 571/2003 potrivit cărora în situația în care plătitorul de venit este o persoană juridică română (în speță intimata-reclamantă) acesteia îi revine obligația declanșării și plății impozitului pe profit în numele persoanei juridice străine care realizează veniturile menționate la alin.(1) al art. 30 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În consecință, Înalta Curte constată că în mod greșit instanța de fond a admis cererea de chemare în judecată, întrucât în raport de dispozițiile legale incidente în cauză, mai sus menționate, intimata-reclamantă avea obligația de a reține impozitul calculat din veniturile plătite din vânzarea cesionarea titlurilor de participare și de a vira la bugetul statului în România.

În ceea ce privește majorările de întârziere aferente impozitului calculat din veniturile obținute de .X. RT din vânzarea titlurilor de participare din România, instanța de control judiciar constată că și acestea sunt datorate neexistând nici un motiv de nelegalitate a actelor administrativ-fiscale atacate, cât și caracterul accesoriu al acestor obligații fiscale.

Constatând că recursul formulat în cauză este fondat, Înalta Curte, în temeiul dispozițiilor art. 312 alin.(1) -(3) îl va admite și în consecință va modifica, în parte, sentința atacată, în sensul că va respinge, în tot, acțiunea ca nefondată.

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

Admite recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili împotriva sentinței



nr. X din 20 ianuarie 2012 a Curții de Apel .X. - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal.

Modifică în parte sentința atacată în sensul că respinge în tot acțiunea, ca nefondată.

Menține celelalte dispoziții ale sentinței atacate.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 25 iunie 2013.

**X**