

Decizia nr. 42 emisa de DGFP in anul 2008

Directia generala a Finantelor publice a judetului Hunedoara a fost sesizata de Activitatea de inspectie fiscala asupra contestatiei formulata de **S.C. X S.R.L.**, cu sediul in Orastie, str..., nr. ..., jud Hunedoara.

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere nr. .../2008, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. .../2008, privind stabilirea ca obligatie de plata, catre bugetul consolidat al statului, a sumei de ... lei, reprezentand:

- ... lei - impozit pe dividende distribuite persoanelor fizice;
- ... lei - majorari de intarziere aferente.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

De asemenea societatea comerciala contesta **Dispozitia nr. .../2008** privind masurile stabilite de inspectia fiscala referitoare la inregistrarea in evidenta contabila a obligatiei fiscale stabilita suplimentar.

Directia generala a finantelor publice a judetului Hunedoara, constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art. 205, art.206 si art. 207 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, petenta arata ca, nu este de acord cu impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice nerezidente, calculat, prin aplicarea cotei de 15% asupra dividendului brut repartizat, intrucat detine certificatele de rezidenta fiscala pentru anul 2004, an in care au fost efectuate platile.

II. Prin raportul de inspectie fiscala, inregistrat sub nr. .../2008, in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere nr. .../2008, organele de control ale D.G.F.P. a judetului Hunedoara - Activitatea de control financiar fiscal, au consemnat urmatoarele:

In luna ... 2004, societatea a achitat dividende catre cei doi asociati italieni (persoane fizice nerezidente in Romania) in suma de ... lei, precum suma de ... lei catre asociatul roman.

Din dividendele repartizate, in suma bruta, de ... lei, societatea a retinut si virat suma de ... lei, reprezentand impozit pe dividende.

Organele de inspectie consemneaza faptul ca, societatea comerciala a aplicat, in mod eronat, cota de 5% in loc de 15% (cota prevazuta de art. 116 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal), asupra dividendelor repartizate persoanelor fizice nerezidente in Romania.

Totodata, organele de inspectie precizeaza faptul ca, societatea nu a prezentat certificatele de rezidenta fiscala, pentru cei doi asociati straini.

Fata de cele constatate, organele de inspectie fiscala au recalculat impozitul pe dividendele platite persoanelor fizice nerezidente in Romania (prin aplicarea, asupra sumelor repartizate, a cotei de 15%), rezultand astfel, impozit pe dividende de plata, suplimentar, in suma de ... lei.

Pentru neplata, in termen, a impozitului pe dividende, stabilit suplimentar, au fost calculate majorari si penalitati de intarziere aferente, in suma de ... lei.

III. Avand in vedere constatarile organelor de control din raportul de inspectie fiscala, inregistrat sub nr. .../2008, pe baza caruia a fost emisa Decizia de impunere nr. .../2008, motivatiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada supusa verificarii, invocate de societatea contestatoare si de organele de control, se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca sunt aplicabile prevederile Conventiei de evitare a dublei impuneri incheiata de Romania cu Italia, in conditiile in care, contestatoarea prezinta, in sustinerea contestatiei, certificatele de rezidenta fiscala ale beneficiarilor de venituri.

In fapt, prin raportul de inspectie care a stat la baza deciziei de impunere contestata, organele de control au stabilit o diferenta de impozit asupra dividendelor achitate, in luna ... 2004, persoanelor fizice nerezidente in Romania, in suma de ... lei.

Societatea a calculat si virat, impozit, in suma de ... lei, impozit determinat prin aplicarea cotei de 5%, asupra dividendelor brute repartizate.

Organele de inspectie au constatat ca, in mod eronat, societatea comerciala a aplicat, asupra dividendelor brute repartizate persoanelor fizice nerezidente in Romania, cota de 5% in loc de 15% cat se cuvenea, astfel ca, au stabilit impozit pe dividende, suplimentar, in suma de ... lei.

Prin contestatia formulata, petenta arata ca, nu este de acord cu impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice nerezidente, calculat, prin aplicarea cotei de 15% asupra dividendului brut repartizat, intrucat detine certificatele de rezidenta fiscala pentru anul 2004, an in care au fost efectuate platile.

In sustinere, contestatoarea depune, in data de ...2008, copiile, traduse si legalizate, ale certificatelor de rezidenta fiscala, pentru beneficiarii veniturilor din dividende.

Documentele respective, au fost depuse, de catre petenta, in conformitate cu prevederile art. 213 alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, care precizeaza:

„Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

In drept, art. 114, art. 115 alin. (1) lit. a), art. 116 alin. (1) si alin. (2) lit. c) precum si art. 118 alin. (1) si alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, prevad urmatoarele:

„ART. 114

Sfera de cuprindere a impozitului

Impozitul stabilit prin prezentul capitol, denumit în continuare impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, se aplică asupra veniturilor brute impozabile obținute din România.

ART. 115

Venituri impozabile obținute din România

(1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:

a) dividende de la o persoană juridică română;

ART. 116

Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți

(1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se varsă la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.

(2) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute: [...]

c) 15% în cazul oricăror alte venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art. 115. [...]

ART. 118

Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri

(1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție, care se aplică asupra acelui venit, potrivit alin. (2). În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impozitare mai favorabile.

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit **certificatul de rezidență fiscală.**”

Prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, referitor la textul de lege, prevăzut de art. 118, invocat mai sus, legiuitorul face următoarele precizări:

„13. (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. Pentru dovedirea rezidenței se poate prezenta și un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidenței conform legislației interne a acelui stat.

(2) Nerezidenții care sunt beneficiarii veniturilor din România vor depune la plătitorul de venit originalul sau copia certificatului de rezidență fiscală ori documentul menționat la alin. (1), tradus și legalizat de organul autorizat din România.[...]

15. (1) Pentru a beneficia de prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri, nerezidenții care au realizat venituri din România vor depune, în momentul realizării venitului, la plătitorul de venituri originalul sau copia certificatului de rezidență fiscală sau al documentului prevăzut la pct. 13 alin. (1), tradus și legalizat de organul autorizat din România.

(1¹) Până la prezentarea certificatului de rezidență fiscală sau a documentului prevăzut la pct. (13) alin. (1), se aplică prevederile titlului V din Codul fiscal.

(1²) După prezentarea certificatului de rezidență fiscală sau a documentului prevăzut la pct. (13) alin. (1) se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.

Decizia nr. 2 din 19 septembrie 2005 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, convențiile de evitare a dublei impuneri, impozitul pe venit și probleme de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, precizează următoarele:

„În situația prezentării, în termenul de prescripție, a certificatului de rezidență fiscală care atestă că beneficiarul venitului are rezidența fiscală într-un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România, veniturile obținute de acest nerezident din România sunt impozabile potrivit convenției, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în acel stat contractant pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile, producând efecte inclusiv asupra calculului de obligații fiscale accesorii aferente, acestea calculându-se numai pentru impozitul calculat conform convenției și neachitat în termen.”

Intrucat, societatea contestatoare a prezentat certificatele de rezidenta fiscala pentru beneficiarii veniturilor realizate in Romania, in termenul de prescriptie, se aplica prevederile Conventiei de evitare a dublei impuneri in materie de impozite pe venit si pe avere si pentru prevenirea evaziunii fiscale, incheiata cu Italia, la data de 14 ianuarie 1977.

Art. 10 alin. (1) si alin. (2) din conventie, precizeaza urmatoarele:

„1. Dividendele plătite de către o societate rezidenta a unui stat contractant către o persoană rezidenta a celuilalt stat contractant se impun în acest celălalt stat.

2. Totuși, aceste dividende pot fi impuse în statul contractant în care este situată societatea plătitoare de dividende, potrivit legislației acestui stat, dar, dacă persoana care încasează dividendele este beneficiarul lor efectiv, impozitul astfel stabilit nu poate depăși 10 la suta din suma brută a dividendelor.

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

Avand in vedere cele aratate mai sus, se retine ca societatea contestatoare beneficiaza de prevederile Conventiei de evitare a dublei impuneri, incheiata intre Romania si Italia, astfel ca impozitul pe dividende datorat nu poate depasi 10% din suma bruta a dividendelor.

Pentru dividendele repartizate persoanelor nerezidente, in anul 2004, in suma totala de ... lei, impozitul datorat, era de ... lei (... x 10%), din care societatea a declarat si virat bugetului de stat, suma de ... lei (... x 5%), ramanand de plata suma de ...lei.

Fata de cele retinute, urmeaza a se respinge contestatia formulata de petenta pentru suma de ...lei, reprezentand **impozit pe dividende**, stabilit suplimentar (diferenta intre impozitul stabilit, prin aplicarea cotei de 10%, prevazuta in conventie si impozitul calculat de societate prin aplicarea cotei de 5%).

De asemenea se retine ca, stabilirea majorarilor de intarziere, aferente impozitului pe dividende stabilit, suplimentar, in sarcina contestatoarei, reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul de natura impozitului pe dividende, aceasta datoreaza si sumele cu titlu de **majorari de intarziere**, in suma totala de ... lei.

Totodata, se va admite contestatia pentru suma de ... lei (diferenta intre impozitul pe dividende calculat de organele de

inspectie prin aplicarea cotei de 15% si impozitul rezultat prin aplicarea cotei de 10%, cota prevazuta in conventie), precum si pentru **majorarile de intarziere aferente de ... lei.**

In ceea ce priveste contestatia formulata impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. .../2008, cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P. a judetului Hunedoara, prin biroul de solutionare a contestatiilor are competenta de a solutiona acest capat de cerere in conditiile in care dispozitia privind masurile nu se refera la stabilirea de impozite si taxe ci la masuri in sarcina contribuabilului, neavand caracterul unui titlu de creanta fiscala.

In fapt, prin Dispozitia nr. ...2008, organele de inspectie fiscala au dispus inregistrarea in evidenta contabila a obligatiilor fiscale stabilite suplimentar, reprezentand impozit pe dividende si majorari de intarziere aferente acestuia.

In drept, potrivit art. 209 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, D.G.F.P. a judetului Hunedoara este competenta sa solutioneze „**contestatiile formulate impotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative asimilate deciziilor de impunere, precum si a titlurilor de creanta privind datoria vamala[...]**”

Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului „ Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala”, cod 14.13.27.18, la pct. 1 din Anexa 2 Instructiunile de completare a formularului, se prevede:

„1. Formularul „Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala” reprezinta actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala in aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a indeplini masurile stabilite. Nu va cuprinde masuri la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului consolidat al statului.”

Intrucat masurile stabilite in sarcina societatii contestatoare prin Dispozitia nr. .../2008 nu vizeaza stabilirea de obligatii fiscale, fapt pentru care aceasta nu are caracterul unui titlu de creanta, se retine ca solutionarea contestatiei pentru acest capat de cerere intra in competenta organului fiscal emitent al actului administrativ contestat.

Potrivit art. 209 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se precizeaza:

„ Contestatiile formulate impotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente”

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, dosarul va fi transmis spre solutionare Activitatii de inspectie fiscala in calitate de emitent al dispozitiei de masuri.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 213 si art. 216 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, se

DECIDE:

1. Respingerea contestatiei formulata de **S.C. X S.R.L. Orastie**, pentru suma de ... lei, reprezentand:

- ...lei - impozit pe dividende, stabilit suplimentar;
- ... lei - majorari de intarziere aferente.

2. Admiterea contestatiei formulata de **S.C. X S.R.L. Orastie**, pentru suma de ... lei, reprezentand:

- ... lei - impozit pe dividende, stabilit suplimentar;
- ... lei - majorari de intarziere aferente.

3. Transmiterea, contestatiei formulata impotriva Dispozitiei nr .../2008 privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, Activitatii de inspectie fiscala, spe competenta solutionare.

Punctul 1 din prezenta decizie poate fi atacat la Tribunalul Hunedoara, in termen de 6 luni de la comunicarea prezentei, conform prevederilor legale in vigoare.