

ROMÂNIA

TRIBUNALUL BIHOR
SECȚIA COMERCIALĂ

SENTINȚA Nr. 797/CA/2010

Ședința publică din

Completul compus din:

PREȘEDINTE

Grefier

Pe rol fiind pentru astăzi pronunțarea sentinței în soluționarea acțiunii formulate de reclamanta **INVEST SRL** cu sediul în Oradea, str. **LORE**, nr.17, județul Bihor, în contradictoriu cu pârâta **DIRECȚIA GENERALĂ A FINANȚELOR PUBLICE BIHOR** cu sediul în Oradea, str. Dimitrie Cantemir, nr.2B, județul Bihor, având ca obiect anulare act administrativ.

La apelul nominal făcut în cauză nu se prezintă nimeni.

Procedura este legal îndeplinită.

S-a făcut referatul cauzei învederându-se instanței că dezbaterile a avut loc în ședința publică din 07.09.2010 când s-a întocmit încheierea de ședință care face parte integrantă din prezenta sentință prin care instanța având nevoie de timp pentru deliberare a amânat pronunțarea cauzei pentru data de 14.12.2010, când :

TRIBUNALUL
DELIBERAND:

Constată că prin cererea înregistrată la data de 04.12.2009, legal timbrată, reclamanta **INVEST SRL**, prin reprezentantul său legal, în contradictoriu cu pârâta **DIRECȚIA GENERALĂ A FINANȚELOR PUBLICE BIHOR**, a solicitat anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. **10099** din 25.09.2009 în sensul anulării obligației de plată referitoare la impozitul pe nerezidenți pentru luna iulie 2008 și a majorărilor aferente, ca nelegale și netemeinice și, pe cale de consecință, anularea parțială a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. **10099** din 25.09.2009, respectiv anularea măsurilor referitoare la înregistrarea în contabilitate a obligației de plată referitoare la impozitul pe nerezidenți pentru luna iulie 2008 și a majorărilor aferente.

A solicitat, totodată, repararea pagubei cauzate în sensul restituirii sumelor achitate în baza actelor contestate, respectiv debitul în sumă de **1000** lei și majorările de întârziere aferente în sumă de **1000** lei, precum și celelalte majorări încasate de la subscrisa până la achitarea sumelor pretinse de organele fiscale.

În motivarea cererii reclamanta a arătat că urmare a Inspecției fiscale efectuate în baza Avizului de Inspecție Fiscală nr. **10099** / 27.05.2009 au rezultat

constatările cuprinse în Raportul de inspecției fiscale nr. [redacted] din 25.09.2009 referitoare la impozitul pe nerezidenți pentru luna iulie 2008. În consecință, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. [redacted] din [redacted].2009 s-au stabilit în sarcina reclamantei de către organele fiscale, obligații fiscale pe care le consideră nedatorate, constând în Impozit pe veniturile obținute în România de nerezidenți - persoane juridice nerezidente în sumă de [redacted] lei și majorări de întârziere aferente în sumă de [redacted] lei, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. [redacted] din [redacted].2009 stabilindu-se « înregistrarea în evidența contabilă a constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. [redacted] din [redacted].2009 și luarea în considerare a influențelor fiscale rezultate și a calculului impozitului pe profit. ».

Motivul de fapt avut în vedere de organele de inspecție fiscală la stabilirea obligațiilor de plată în sarcina societății a fost plata efectuată de către aceasta în data de 15.07.2008 către societatea [redacted] KFT Ungaria, în baza facturii [redacted] în valoare totală de [redacted] euro emise de către societatea maghiară către reclamantă în data de [redacted].2008 pentru serviciile prestate în baza Contractului de mandat încheiat în data de 19.05.2008 între cele două societăți comerciale având ca obiect gășirea de cumpărători pentru terenul situat în [redacted] Oradea, strada Adevărului nr. 12-14, teren aflat în proprietatea [redacted] INVEST SRL.

În mod eronat, organele de control au constatat că reclamanta a beneficiat de „servicii de intermediere efectuate în legătură cu o operațiune comercială”, respectiv vânzarea terenului situat în [redacted] Oradea, strada Adevărului nr. 12-14, teren aflat în proprietatea acesteia. Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat, aplicând greșit prevederile legale, că reclamanta nu a reținut la sursă din suma de plată brută impozitul datorat de persoanele nerezidente și că, de asemenea nu a calculat și vărsat la bugetul de stat respectivele sume reprezentând impozit nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România în conformitate cu prevederile art. 12 pct. 2 și 3 din Legea nr. 91/1994 și ale art. 7 pct. 9 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal. Organele de control au opinat că operațiunea economică desfășurată în fapt de [redacted] KFT Ungaria se tratează fiscal ca operațiune de comision, conform art. 7 pct. 9 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, indiferent de denumirea juridică pe care părțile au precizat-o în contract. Prin urmare, organele de inspecție fiscală au calculat un impozit în cuantum de [redacted] lei pe veniturile persoanelor nerezidente, respectiv în cotă de 5% din suma brută de [redacted] lei, conform art. 12 pct. 2 din Legea nr. 91/94 care prevede că comisioanele pot fi de asemenea impuse în statul contractant din care provin, potrivit legislației aceluși stat contractant. S-au stabilit de asemenea în sarcina reclamantei majorări de întârziere aferente în sumă de [redacted] lei.

În opinia reclamantei, actele administrativ fiscale atacate sunt nelegale și netemeinice deoarece, în primul rând, între reclamantă și [redacted] KFT Ungaria s-a încheiat un contract de mandat și nu un contract de comision. Convenția face referire strictă la comisioane; dacă intenția legiitorului ar fi fost să extindă aplicabilitatea legii ar fi făcut referire la contractul de mandat având în vedere faptul că cele două contracte au o reglementare legală distinctă și că între

cele două contracte există relația dintre general și special, contractul de comision fiind o varietate a contractului de mandat. Conform principiilor generale de drept, nu este posibil să se adauge la lege ceea ce legiuitorul nu a prevăzut. Firma

KFT Ungaria a fost mandatată de către reclamantă "să găsească un cumpărător" pentru terenul aflat în proprietatea acesteia, neocupându-se de intermedierea vânzării, activitatea mandatarului desfășurându-se pe teritoriul Ungariei. Singura obligație a firmei maghiare a fost aceea de a găsi un cumpărător, în contractul existent între părți nefiind prevăzută nici o altă obligație specifică unei intermediere comerciale. Precizează de asemenea că firma

KFT Ungaria nu are calitatea de broker sau agent comisionar general. Această operațiune nu face parte din categoria operațiunilor curente ale firmei maghiare, fiind un serviciu ocazional care face parte din categoria „alte servicii prestate în principal întreprinderilor”.

KFT a fost integral im pusă în Ungaria și a achitat, în Ungaria, toate obligațiile fiscale generate de facturarea și încasarea contravalorii serviciului prestat către reclamantă, după cum se prevede în Convenția privind evitarea dublei impuneri rezidență fiscală a KFT Ungaria, dovedită prin certificat, fiind în Ungaria.

Concluzionând, reclamanta arată că a procedat corect prin nereținerea la sursă a nici unei sume din totalul facturat de către firma maghiară și achitat de către aceasta. Conform contractului reclamanta a fost obligată să achite partenerului maghiar suma integrală prevăzută în contract, reținerea unui procent din această sumă ar fi însemnat încălcarea prevederilor contractuale.

Mai mult decât atât, referitor la incidența în speță a prevederilor Convenției privind evitarea dublei impuneri, se precizează și faptul că din interpretarea dispozițiilor articolului 3 din Convenția între România și Ungaria pentru evitarea dublei impuneri rezultă că prevederile convenției se aplică, în cazul persoanelor juridice, asupra impozitului pe profit. Ori, procentul de impozit reținut la sursă reglementat de art. 12 din Convenție este fără echivoc incident în cazul comisioanelor achitate către persoane fizice nerezidente, în această situație fiind vorba despre un impozit pe venit.

Se mai arată că reclamanta a urmat procedura prealabilă reglementată de dispozițiile art. 205 și urm. din O.G.92/2003.

În drept, au fost invocate dispozițiile art. 8 din Legea nr. 554/2004 și prevederilor art. 218 alin. 2 și art. 205 alin 1 din OG nr. 92/2003. și îmi întemeiez susținerile pe prevederile art. 118 alin. 2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 23. art. 3. și art. 7 din Convenția de evitare a dublei impuneri dintre România și Ungaria reglementată prin Legea nr. 91/1994.

Pe parcursul derulării cauzei reclamanta a formulat și o precizare a acțiunii inițiale, prin care arată că înțelege să atace și Decizia nr. din 2009, privind soluționarea contestației formulate de aceasta și solicită anularea ambelor decizii date în soluționarea contestației formulate tic către subscrisa, respectiv Deciziei nr. clin 2009 și Decizia nr. din 2009.

Pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor, prin reprezentanții săi legali, pe cale de întâmpinare, s-a opus la acțiunea formulată de SC SRL.

În argumentarea poziției procesuale, pârâta a arătat că în mod greșit apreciază reclamanta că se află în prezența unui contract de mandat, care este esențialmente gratuit, în realitate, remunerația plătită firmei maghiare KFT pentru găsierea unui cumpărător pentru terenul proprietate a SC SRL reprezintă un comision.

Conform definiției date de art. 12, pct.3 din Legea nr.91/1994 "Termenul comisioane folosit în prezentul articol înseamnă plățile făcute către un broker, un agent comisionar general sau oricărei alte persoane asimilate unui broker sau agent de către legislația fiscală a statului contractant din care provine o astfel de plată."

Legislația fiscală din România respectiv Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, art. 7, pct.9 definește comisionul: "*comision - orice plată în bani sau în natură efectuată către un broker, un agent comisionar general sau către orice persoană asimilată unui broker sau unui agent comisionar general, pentru serviciile de intermediere efectuate în legătură cu o operațiune comercială*".

Ca urmare a acestui fapt organul de inspecție fiscală a procedat la impozitarea venitului obținut din România de către firma AGRICOL KFT din Ungaria în conformitate cu prevederile art. 114, 115-aliniatul 1, litera f, art. 116, 118 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, ale prevederilor art.12-aliniatul 2 din Legea 91/1994, stabilind un impozit pe veniturile realizate din România de nerezidenți-persoane juridice în suma de 3.794 lei și majorări de întârziere aferente în suma de 4.174 lei;

În opinia autorității pârâte, certificatul de rezidență fiscală prezentat de către firma KFT din Ungaria și emis de către autoritățile ungare la data de 25.06.2008 nu atestă faptul că firma ungară a achitat impozitul aferent din tranzacția încheiată cu SC SRL așa cum se precizează în acțiune, ci atestă faptul că firma KFT din Ungaria figurează înregistrat în evidența fiscolei din Ungaria începând cu anul 1997 când aceasta societate a început activitatea și ca certificatul i-a fost eliberat la cererea subiectului contribuabil "cu scopul încheierii unui contract de mandatare" în vederea aplicării prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri reglementată prin Legea nr.91/1994 dintre România și Ungaria. Chiar și în situația în care societatea KFT din Ungaria și SC SRL ar fi considerat ca impozitul aferent venitului realizat trebuia declarat și achitat organelor fiscale din Ungaria acest fapt nu excludea obligația plătitorului de venit, SC SRL de a reține, declara și achita impozitul pe veniturile nerezidenților la organele fiscale românești, societatea maghiară având posibilitatea de a beneficia de creditul fiscal pentru suma reținută și achitată în România în baza certificatului de atestare a impozitului plătit de nerezidenți eliberat de către organul fiscal în raza căruia plătitorul de venit este înregistrat ca plătitor de impozite și taxe conform art. 120 alin (1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și

completările ulterioare și ale punctului 16 din HG44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare ale Codului Fiscal.

Analizând actele și lucrările dosarului, instanța reține următoarele:

Între reclamantă, pe de o parte, în calitate de mandant și societatea maghiară **MI-KER KTF**, în calitate de mandatar, s-a încheiat contractul de mandatare, în vederea identificării potențialilor cumpărători pentru imobilul din Oradea, str. Adevărului 12-14. Părțile au stipulat în favoarea mandatarului o remunerație în valoare de **EUR**.

Obiectul Contractului de mandat existent între cele două societăți comerciale a fost realizat la data vânzării terenului menționat către societatea comercială **SRL**, prețul vânzării fiind achitat la data de 04.06.2009, sens în care reclamanta a achitat partenerului maghiar suma de **EUR**.

KFT a fost integral im pusă în Ungaria și a achitat, în Ungaria, toate obligațiile fiscale generate de facturarea și încasarea contravalorii serviciului prestat către reclamantă, aspecte care rezultă din înscrisurile depuse la dosarul cauzei, filele 125-132 constând în Certificat de rezidență, Declarație, Jurnal Contabil 2008, Facturi emise, Scurtă declarație, toate în traducere legalizată din limba maghiară.

După cum au reținut și organele de control, deținerea de către societatea comercială din Ungaria a certificatului de rezidență, determină incidența în raporturile dintre părți a prevederilor Convenției de evitare a dublei impuneri dintre România și Ungaria, reglementată prin Legea nr. 91/1994.

Acest aspect rezultă, totodată și din interpretarea dispozițiilor art. 118 al.2 din L.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căroră „*pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență. În cazul în care certificatul de rezidență fiscală nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție...*”.

Între Statul Român și Ungaria s-a încheiat Convenția pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital ratificată prin Legea nr. 91/1994 care, în art. 3 enumeră impozitele existente asupra cărora se aplica dispozițiile convenției și anume „a) În cazul României: (i) impozitul pe veniturile realizate de persoanele fizice; (ii) impozitul pe profiturile persoanelor juridice; (iii) impozitul pe salarii și alte remunerații similare; (iv) impozitul pe venitul realizat din activități agricole; (v) impozitul pe dividende”.

Prin urmare, din interpretarea textului articolului menționat rezultă că în cazul persoanelor fizice impozitarea are loc asupra profiturilor persoanelor juridice, ceea ce nu este cazul în speță, reclamanta nerealizând vreun profit ca urmare a încheierii contractului de mandatare cu firma maghiară.

Pe de altă parte, chiar dacă s-ar înlătura susținerile reclamantei în sensul că părțile au încheiat un contract de mandat și nu unul de intermediere și că, implicit,

remunerația de 1000 EUR plătită societății maghiare ar reprezenta „comision” în accepțiunea art.7pct.9 din L.571/2003, este de remarcat că, în conformitate cu dispozițiile art.12 din L.91/1994 „Comisiunile provenind dintr-un stat contractant și plătite unui rezident al celuilalt stat contractant pot fi impuse în acel celalalt stat contractant. Totuși, aceste comisioane pot fi, de asemenea, impuse în statul contractant din care provin, potrivit legislației aceluși stat contractant, dar dacă primitorul este beneficiarul efectiv al comisiunilor, impozitul astfel stabilit nu va depăși 5 la suta din suma brută a comisiunilor”.

Prin utilizarea sintagmei „pot fi”, legiuitorul a subliniat că aceste dispoziții nu au un caracter imperativ și că, în contextul finalității urmărite de Convenție – acela al evitării dublei impuneri – aceste comisioane vor fi impozitate fie într-un stat fie în celălalt, în funcție și de clauzele specifice fiecărei convenții private.

Ori, în speță, reclamanta a făcut dovada că societatea maghiară a plătit către organele fiscale ale Statului ungar impozitul aferent sumei de 100.000 EUR încasată cu titlu de remunerație de la reclamantă, astfel că nu se mai impune plata de către reclamantă a unui nou impozit în favoarea Statului Român, altul decât cel aferent operațiunii de vânzare cumpărare și care nu face obiectul acestei contestații.

Față de cele reținute, apreciind întemeiată cererea reclamantei astfel cum a fost precizată, instanța în temeiul art. 1, 8, 18 din L.554/2004, coroborate cu dispozițiile O.G.92/2003 o va admite și pe cale de consecință va dispune anularea parțială a Deciziei de impunere nr. 133 din 25.09.2009 a Raportului de inspecție fiscală nr. 1098 din 25.09.2009, a Dispoziției de măsuri nr. 1099 din 25.09.2009, a Deciziei nr. 19 din 19.11.2009 privind soluționarea contestației reclamantei și a Deciziei nr.172 din 08.12.2009, în sensul anulării obligației de plată referitoare la impozitul pe nerezidenți pentru luna iulie 2008 și a majorărilor aferente ca nelegale și netemeinice.

Ca efect al anulării Deciziei de impunere prin care au fost stabilite sumele de plată nedatorate, instanța va obliga pârâta în favoarea reclamantei la restituirea sumei de 22 lei reprezentând debit și penalități.

Fiind în culpă procesuală, în temeiul art.274 al.1 C.pr.civ., instanța va obliga pârâta în favoarea reclamantei la plata sumei de 104 lei reprezentând cheltuieli de judecată constând în taxă timbru, timbru judiciar și onorariu avocațial.

PENTRU ACESTE MOTIVE,
ÎN NUMELE LEGII

HOTĂRĂȘTE

Admite cererea precizată formulată de reclamanta FIVE INVEST SRL, în contradictoriu cu pârâta DIRECȚIA GENERALĂ A FINANȚELOR PUBLICE BIHOR și în consecință:

Dispune anularea parțială a Deciziei de impunere nr. 133 din 25.09.2009 a Raportului de inspecție fiscală nr. 1098 din 25.09.2009, a Dispoziției de măsuri nr. 1099 din 25.09.2009, a Deciziei nr.19 din 19.11.2009 privind soluționarea

contestației reclamantei și a Deciziei nr. [] din [] 12.2009, în sensul anulării obligației de plată referitoare la impozitul pe nerezidenți pentru luna iulie 2008 și a majorărilor aferente ca nelegale și netemeinice.

Obligă pârâta în favoarea reclamantei la restituirea sumei de [] lei reprezentând debit și penalități achitate în temeiul actelor administrativ fiscale anulate.

Obligă pârâta în favoarea reclamantei la plata sumei de [] lei reprezentând cheltuieli de judecată.

Cu drept de recurs în 15 zile de la comunicare. ✓

Pronunțată în ședința publică din [] 6 septembrie 2010.

Președinte,

Grefier,