

DECIZIA nr. 1028/2017
privind soluționarea contestației formulate de
domnul .X.
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./06.04.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Mureș prin adresa nr. MSG_REG/DEF .x. din 03.04.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./06.04.2017, cu privire la contestația formulată de domnul .X., CNP ..., cu domiciliul în Germania, X, și cu reședința în X, str. X, nr. x, cod poștal x, jud. Mureș.

Obiectul contestației, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Mureș sub nr. MSG_REG .x./30.03.2017, îl constituie Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2012 nr. .x./09.03.2017, comunicată la 23.03.2017, prin care s-au stabilit diferențe de impozit în plus în sumă de .x1. lei, în baza art. 90 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

Constatând că în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov este legal investită să soluționeze contestația formulată de domnul .X.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația formulată contribuabilul susține că decizia este netemeinică și nelegală, și contravine Convenției de evitare a dublei impuneri încheiată între Germania și România, întrucât în Germania veniturile din dobânzi sunt impozitate prin reținere la sursă, prin urmare, veniturile din dobânzi realizate de către contribuabil în Germania au fost deja impozitate.

II. Prin Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2012 nr. .x./09.03.2017 organele de impunere ale Administrației Județene a Finanțelor Publice Mureș au stabilit din oficiu în sarcina contribuabilului .X. o diferență de impozit anual în plus în sumă de .x1. lei aferentă veniturilor realizate din dobânzi în Germania în sumă de .x2. €.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, motivațiile contribuabilului și actele normative în vigoare în perioada supusă impunerii se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă veniturile din dobânzi obținute din Germania de un rezident fiscal român sunt scutite de impozit în România, în condițiile în care Convenția de evitare a dublei impuneri dintre cele două state prevede creditul fiscal extern limitat ca metodă de eliminare a dublei impuneri, ceea ce presupune impunerea venitului în țară de rezidență România și scăderea din impozitul astfel datorat a eventualelor plăți de impozit efectuate în țară de sursă Germania.

În fapt, din adresa autorităților competente din Uniunea Europeană a rezultat că domnul .X. a realizat în anul 2012 venituri din dobânzi din Germania în cuantum de .x2. €, echivalentul a .x3. lei.

Prin adresa nr. .x./22.12.2016 organele fiscale au notificat contribuabilul despre obligativitatea acestuia de a declara aceste venituri prin declarația privind veniturile realizate din străinătate.

Cu toate că adresa i-a fost comunicată prin poștă cu confirmare de primire în data de 10.01.2017, contribuabilul nu a dat curs solicitărilor, astfel organul fiscal a procedat la stabilirea din oficiu a impozitului anual pentru aceste venituri nedeclarate, emitând decizia de impunere nr. .x./09.03.2017.

Prin contestația formulată contribuabilul susține că veniturile din dobânzi realizate în Germania au fost deja impozitate de către statul german.

În drept, potrivit art. 40, art. 41, art. 65, art. 66, art. 90 și art. 91 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru anul fiscal 2012:

„Art. 40 - (1) Impozitul prevăzut în prezentul titlu, denumit în continuare impozit pe venit, se aplică următoarelor venituri:

a) în cazul persoanelor fizice rezidente române, cu domiciliul în România, veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României;

b) în cazul persoanelor fizice rezidente, altele decât cele prevăzute la lit. a), veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României, începând cu data de 1 ianuarie a anului calendaristic următor anului în care aceștia devin rezidenți în România; [...]

(2) Persoanele fizice nerezidente care îndeplinesc condițiile de rezidență prevăzute la art. 7 alin. (1) pct. 23 lit. b) sau c) vor fi supuse impozitului pe venit pentru veniturile obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României, începând cu data de 1 ianuarie a anului calendaristic următor anului în care aceștia devin rezidenți în România.

„Art. 41 - **Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit**, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele: [...]

d) **venituri din investiții**, definite conform art. 65; [...]

„Art. 65 - (1) **Veniturile din investiții cuprind:** [...]

b) venituri impozabile din dobânzi; [...]

„Art. 67 - (2) Veniturile sub formă de dobânzi realizate începând cu 1 iulie 2010 pentru depozitele la termen constituite, instrumentele de economisire dobândite, contractele civile încheiate **se impun cu o cotă de 16% din suma acestora**, impozitul fiind final, indiferent de data constituirii raportului juridic. [...]

„Art. 90 - (1) **Persoanele fizice prevăzute la art. 40 alin. (1) lit. a) și cele care îndeplinesc condiția prevăzută la art. 40 alin. (2) datorează impozit pentru veniturile obținute din străinătate.**

(2) Veniturile realizate din străinătate se supun impozitării prin aplicarea cotelor de impozit asupra bazei de calcul determinate după regulile proprii fiecărei categorii de venit, în funcție de natura acestuia. [...]

(3) **Contribuabilii care obțin venituri din străinătate conform alin. (1) au obligația să le declare, potrivit declarației specifice, până la data de 25 mai a anului următor celui de realizare a venitului. [...]**

(6) Organul fiscal stabilește impozitul anual datorat și emite o decizie de impunere, în intervalul și în forma stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. [...]

Art. 91 - (2) Creditul fiscal extern se acordă dacă sunt îndeplinite, cumulativ, următoarele condiții:

a) se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și statul străin în care s-a plătit impozitul;

b) impozitul plătit în străinătate, pentru venitul obținut în străinătate, a fost efectiv plătit în mod direct de persoana fizică sau de reprezentantul său legal ori prin reținere la sursă de către plătitorul venitului. Plata impozitului în străinătate se dovedește printr-un document justificativ, eliberat de autoritatea competentă a statului străin respectiv;

c) venitul pentru care se acordă credit fiscal face parte din una dintre categoriile de venituri prevăzute la art. 41.

(3) Creditul fiscal extern se acordă la nivelul impozitului plătit în străinătate, aferent venitului din sursa din străinătate, dar nu poate fi mai mare decât partea de impozit pe venit datorat în România, aferentă venitului impozabil din străinătate. [...]"

În speță sunt aplicabile și prevederile Convenției dintre România și Republica Federală Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, ratificată prin Legea nr. 29/2002, potrivit căroră:

„Art. 11 Dobânzi

1. **Dobânzile provenind dintr-un stat contractant și plătite unui rezident al celui alt stat contractant pot fi impuse în celălalt stat.**

2. Totuși aceste dobânzi pot fi, de asemenea, impuse în statul contractant din care provin, potrivit legislației acestui stat, dar dacă beneficiarul efectiv al dobânzilor este rezident al celui alt stat contractant, impozitul astfel stabilit nu va depăși 3% din suma brută a dobânzilor. [...]"

4. Independent de prevederile paragrafului 2, dacă și atât timp cât Republica Federală Germania, în conformitate cu legislația sa internă, nu va percepe impozit prin reținere la sursă asupra dobânzilor plătite unui rezident din România, cota menționată la paragraful 2 va fi redusă la 0% . [...]"

Art. 23 Evitarea dublei impuneri în statul de rezidență

1. În cazul României, dubla impunere va fi evitată după cum urmează:

Când un rezident al României realizează venituri sau deține capital care, în conformitate cu prevederile acestei convenții, pot fi impuse în Republica Federală Germania, România va acorda:

a) ca o deducere din impozitul pe venitul acelu rezident o sumă egală cu impozitul pe venit plătit în Republica Federală Germania;

b) ca o deducere din impozitul pe capitalul acelu rezident o sumă egală cu impozitul pe capital plătit în Republica Federală Germania.

Totuși această deducere nu va putea depăși în nici un caz acea parte a impozitului pe venit sau a impozitului pe capital, astfel cum este calculată înainte ca deducerea să fie acordată, care este atribuibilă, după caz, venitului sau capitalului care poate fi impozitat în Republica Federală Germania. [...]"

Din cadrul legal mai sus precizat, rezultă că veniturile din dobânzi obținute din străinătate de un rezident român sunt impozitate în România, în aceleași condiții cu dobânzile obținute în țară, cu condiția respectării prevederilor convențiilor de evitare a dublei impuneri, în situația în care veniturile provin din unul din statele cu care România are încheiate convenții pentru evitarea dublei impuneri, iar beneficiarul venitului este rezident al unuia din statele contractante.

În speță, dobânzile plătite de o societate rezidentă a unui stat contractant (Germania) către un rezident (domnul .X.) al celuilalt stat contractant (România) **se impun în acel celălalt stat (România).**

Ca atare, România are dreptul de a impozita dobânzile obținute de persoane care devin rezidenți în România din surse din străinătate, în conformitate cu propria legislație internă, respectiv conform art. 40 alin. (1), art. 67 alin. (2) și art. 90 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În situația în care dobânzile ar fi totuși supuse impozitului la sursă în Germania, datorită posibilelor modificări legislative intervenite în această țară ulterior încheierii Convenției (anul 2003), tot Convenția prevede și metoda de evitare a dublei impuneri ce ar rezulta dintr-o atare situație, respectiv impozitele plătite în Germania de rezidenții României vor fi scăzute din impozitele datorate statului român, în bază **principiului creditării prin metoda cunoscută sub denumirea de credit fiscal extern limitat sau obișnuit** (art. 23 din Convenție, transpus în legislația internă la art. 91 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal).

Astfel, în cazul domnului .X., care a obținut venituri din dobânzi din Germania, paragraful 1 al art. 11 din Convenția de evitare a dublei impuneri prevede în mod expres dreptul României, ca stat de rezidență al beneficiarului de venit, de a impozita aceste dobânzi, cu condiția că impozitul perceput (plătit) eventual în Germania să fie scăzut din impozitul datorat de contribuabil statului român.

Sușinerile contestatorului privind netemeinicia și nelegalitatea deciziei de impunere sunt vădit eronate, având în vedere cele ce succed:

1. Dispozițiile Codului fiscal referitoare la impozitarea veniturilor din străinătate obținute de rezidenții români nu contrazic în niciun fel dispozițiile Convenției de evitare a dublei impuneri dintre România și Germania, iar prioritatea Convenției ca tratat internațional asupra legislației interne este respectată, câtă vreme însăși Convenția (art. 11 paragraf 1) prevede în mod expres dreptul statului român de a impozita dobânzile obținute de rezidenții săi din Germania.

Faptul că aceeași Convenție prevede posibilitatea statului de sursă Germania de a impozita aceleași dobânzi, potrivit propriei legislații interne, dar cu anumite limite (cota maximă de impozit, scutire în anumite condiții) nu impiedică asupra dreptului statului de rezidență România de a impozita dobânzile, dubla impunere rezultată fiind evitată prin metodele agreate de cele 2 state contractante la art. 23 din Convenție.

2. Ca atare, impozitarea dobânzilor în Germania (în fapt, neimpozitarea lor la sursă, datorită aplicării derogării favorabile prevăzută de paragraful 4 al art. 11 din Convenție) nu implică neimpozitarea lor în România, **întrucât aceasta ar presupune aplicarea unui alt principiu de evitare a dublei impuneri, respectiv principiul scutirii**, cu cele două metode ale sale: scutirea completă ori scutirea în progresie. Cum prin **Convenție cele două state contractante au stabilit de comun acord un alt principiu de eliminare a dublei impuneri, respectiv principiul creditării, cu aplicarea metodei creditului fiscal extern limitat** (art. 23 din Convenție), neimpozitarea în România a dobânzilor obținute de contestator din Germania ar fi contrară prevederilor tratatului internațional, dar și legislației fiscale interne, astfel că motivația contestatorului nu are niciun temei legal.

Organul de soluționare a contestației reține că contribuabilul avea la dispoziție timp suficient (începând cu data notificării de către organul fiscal teritorial 10.01.2017, până la data depunerii contestației 30.03.2017) de a face rost de documente justificative necesare pentru a clarifica situația fiscală, acesta nu a depus documente cu care să probeze sușinerile din contestație, deși potrivit art. 269 alin. (1) lit. d) și art. 276 alin. (4) din Legea

nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, avea această posibilitate, simplele afirmații că veniturile din dobânzi realizate în Germania au fost deja impozitate, nu pot fi reținute ca întemeiate.

Prin urmare, domnul .X. datorează impozitul pe venit în sumă de .x1. lei aferent veniturilor din dobânzi obținute din străinătate, motiv pentru contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art. 40, art. 41, art. 65, art. 66, art. 90 și art. 91 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 11 paragraf 1 și art. 23 paragraf 1 din Convenția dintre România și Republica Federală Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, ratificată prin Legea nr. 29/2002, se

DECIDE

Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de domnul .X. împotriva Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2012 nr. .x./09.03.2017, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Mureș, pentru impozitul pe venit în sumă de .x1. lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Mureș.