

## DECIZIA nr. 47/02.03.2021

privind soluționarea contestației formulate de  
PFN1, PFN2, PFN3 și PFN4, persoane fizice nerezidente, înregistrată la înregistrată  
la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR\_REG\_... 2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată de Administrația Sector X a Finanțelor Publice, prin adresa nr. ...., înregistrată sub nr. MBR\_REG\_.....2021, completată cu adresa nr. ....2021, înregistrată sub nr. MBR\_REG\_....2021 cu privire la contestația formulată de PFN1, PFN2, PFN3 și PFN4, persoane fizice nerezidente, reprezentate convențional de SPARL ....., conform împuternicirii avocațiale seria B ..../22.01.2021 anexată în original la dosar.

Obiectul contestației transmisă prin poștă în data de ....2021 și înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. xxx/xx.xx.2021 îl reprezintă Decizia de stabilire a impozitului pe venit reținut la sursă de către plătitorul de venit în cuantum mai mare decât cel legal datorat nr. dsiv/09.12.2020, emisă de Administrația Sector X a Finanțelor Publice și comunicată sub semnătură la data emiterii, prin care s-a dispus respingerea cererii nr. crsu/2020 privind restituirea sumei de **S lei** reprezentând impozit pe câștigurile din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare.

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 București este investită să soluționeze contestația formulată de persoanele fizice nerezidente PFN1, PFN2, PFN3 și PFN4.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Prin decizia de stabilire a impozitului pe venit reținut la sursă de către plătitorul de venit în cuantum mai mare decât cel legal datorat nr. dsiv/09.12.2020 organele fiscale din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice au respins cererea de restituire nr. crsu/2020, depusă de PFN1, PFN2, PFN3 și PFN4, persoane fizice nerezidente, reprezentate convențional de SPARL ... pe baza următoarelor constatări:

- suma reținută la sursă de către MG SRL, în calitate de reprezentant fiscal al lui IH Limited, în plus față de cuantumul legal datorat este de 0 (zero) lei;
- dreptul de a solicita restituirea este prescris conform prevederilor art. 219 din Codul de procedură fiscală și pct. B – 2.1 din Procedura aprobată prin OPANAF nr. 1.760/2018;
- OPANAF nr. 1.760/2018 își începe aplicabilitatea din data de 31.07.2018 conform prevederilor art. 12 alin. (3) din Legea nr. 24/2000;
- suma solicitată la restituire a mai făcut obiectul cererii FN/30.04.2013, respinsă definitiv de către instanță.

În concluzie, cererea de restituire a celor patru persoane fizice nerezidente, înregistrată sub nr. crsu/2020, completată cu veniturile ulterioare nr. crsu1r/2020 și nr. crsu2r/2020 a fost respinsă întrucât s-a stabilit că aceste persoane nu au impozit pe venit reținut la sursă în cuantum mai mare decât cel legal datorat.

II. Prin contestația înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. xxx/xx.xx.2021 persoanele fizice nerezidente contestatoare prin reprezentant convențional SPARL ...

solicită anularea deciziei nr. dsiv/09.12.2020 și, pe cale de consecință, restituirea sumei de S lei reprezentând impozit pe câștigurile din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare, invocând următoarele motive:

Cererea de restituire a fost formulată în baza OPANAF nr. 1.760/2018 și vizează restituirea impozitului în sumă de S lei din totalul impozitului în sumă de T lei aferent câștigului realizat de către contestatori din vânzarea în anul 2008 a 850 de părți sociale deținute în calitate de asociați ai societății MG SRL către societatea IH Limited și pentru care prețul cesiunii a fost diminuat în luna decembrie 2011.

Dreptul la restituirea impozitului nu este prescris în raport de procedura aprobată prin OPANAF nr. 1.760/2018 deoarece, anterior acestui ordin, aceștia nu erau parte în raportul juridic fiscal și nu erau îndreptățiți la restituirea impozitului în baza legislației anterioare emiterii ordinului, aspect reținut de organele fiscale prin decizia nr. drsa/07.06.2018 și de către instanțele de judecată. Chiar dacă ad absurdum termenul de prescripție a început să curgă anterior intrării în vigoare a ordinului, acesta a fost întrerupt în conformitate cu dispozițiile art. 217 alin. (1) lit. e) din Codul de procedură fiscală coroborat cu art. 2.537 alin. (1) pct. 2 din Codul civil, prin raportare la numeroasele demersuri întreprinse în acest scop: cererea FN/30.04.2013, dosarul nr. ds1/3/2013\* și dosarul nr. ds2/3/2019. Prescripția are un efect sancționator față de creditorul (în acest caz, contribuabilul) care a stat în pasivitate, iar raportat la toate demersurile întreprinse de contribuabili nu se poate reproșa acestora că nu au respectat termenul de 5 ani prevăzut de art. 219 din Codul de procedură fiscală.

Fără îndoială, OPANAF nr. 1.760/2018 a intrat în vigoare la data de 31.07.2018, data publicării sale în Monitorul Oficial și este neclară legătura de cauzalitate între acest ordin și respingerea cererii. Acest ordin se aplică și subsemnaților în contextul în care anterior intrării sale în vigoare a existat o situație de vid legislativ, neexistând prevederi exprese care să reglementeze procedura de restituire a impozitului reținut la sursă contribuabililor nerezidenți, beneficiari de venituri obținute din România, în cuantum mai mare decât cel legal datorat în ipoteza speței, respectiv cea în care plătitorul de venit nu mai există ori se află în procedura insolvenței.

Sunt netemeinice și argumentele organelor fiscale care vizează existența unei cereri anterioare din partea subsemnaților, neexistând relații de subsecvență ori de corelare între cererea FN/30.04.2013 și cererea nr. crsu/2020 formulată în temeiul OPANAF nr. 1.760/2018, temeiul juridic fiind diferit. Aceasta decurge și din soluția organelor fiscale dispusă cu privire la cererea FN/30.04.2013 prin care s-a reținut că numai plătitorul de venit are dreptul la restituirea sumei, subsemnații nefiind îndreptățiți să solicite restituirea sumei achitate nedatorat. Deopotrivă, prin hotărârile judecătorești definitive s-a reținut că subiect al raportului juridic fiscal aferent tranzacției a fost societatea IH Limited din Cipru. În contextul în care cererea subsemnaților, soluționată prin decizia atacată, a fost întemeiată pe dispozițiile OPANAF nr. 1.760/2018, devin lipsite de relevanță orice alte proceduri realizate anterior, care nu au avut nicio finalitate, având în vedere refuzul de a restitui suma, pe motiv că subsemnații nu ar fi avut dreptul să o ceară, fiind astfel analizate chestiuni de formă și nu chestiuni de fond vizând întrunirea condițiilor privind o plată nedatorată.

Prin contestație, în temeiul art. 276 alin. (5) din Codul de procedură fiscală, petenții au solicitat și susținerea orală a contestației formulate împotriva Deciziei nr. dsiv/09.12.2020, procedura care a avut loc în data de 17.02.2021 prin mijloace

electronice de comunicare la distanță, susținerile fiind consemnate în minuta încheiată cu această ocazie și anexată în copie dosarului cauzei.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile contestatorilor nerezidenți prin reprezentant convențional, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

*Cauza supusă soluționării este dacă pentru suma de S lei, reprezentând impozit pe câștigurile din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare declarat și achitat în anul 2008, persoanele fizice nerezidente solicitante pot beneficia de restituire, în condițiile în care o cerere cu același conținut a făcut obiectul unei acțiuni respinsă definitiv de instanțele de contencios administrativ, iar la data formulării cererii ce face obiectul deciziei contestate dreptul de a solicita restituirea era prescris.*

În fapt, prin cererea FN/30.04.2013, înregistrată la DGFPMB sub nr. crsix/2013, în temeiul art. 117 din Codul de procedură fiscală persoanele fizice nerezidente PFN1, PFN2, PFN3 și PFN4 au solicitat restituirea sumei de **S lei**, reprezentând impozit pe câștigurile din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare.

În susținerea cererii, cele patru persoane fizice nerezidente au arătat că au vândut 679 părți sociale dintr-un total de 850 părți sociale tranzacționate pe care le dețineau la societatea românească MG SRL către societatea nerezidentă IH Limited din Cipru, prețul tranzacției fiind de 4.250.000 euro, conform contractului de vânzare-cumpărare încheiat între părți, care urma să fie plătit în două tranșe, astfel: cesionarul a achitat cesionarilor în 21 de zile de la data semnării contractului suma de E1 euro reprezentând 30% din prețul agreeat, urmând ca restul de E2 euro să fie achitat în termen de 6 luni de la data semnării contractului de vânzare-cumpărare.

În calitate de reprezentant fiscal al plătitorului de venit IH Limited, MG SRL a declarat prin formularul 100 aferent lunii august 2008 și a achitat integral impozitul pe câștigurile din transferul titlurilor de valoare în sumă de T lei. După îndeplinirea obligațiilor declarative și de plată, mandatul de reprezentant fiscal al MG SRL a încetat, iar codul de identificare fiscală a contribuabilului nerezident a fost radiat cu data de 18.12.2008.

Conform precizărilor contestatorilor plata celei de-a doua tranșe a prețului, respectiv suma de E3 euro, nu a mai avut loc, fapt pentru care în luna decembrie 2011 părțile au agreeat diminuarea prețului până la valoarea primei tranșe de E1 euro, printr-un act adițional la contractul de vânzare-cumpărare.

Ținând cont de diminuarea prețului inițial, persoanele fizice nerezidente, prin cererea FN/30.04.2013 formulată prin reprezentant convențional au solicitat restituirea impozitului achitat în plus în sumă de **S lei**, apreciind că datorează un impozit în cuantum doar de D lei aferent prețului final de E1 euro.

Totodată, o cerere cu conținut similar a fost formulată de către plătitorul de venit IH Limited prin același reprezentant convențional, fiind înregistrată sub nr. .../07.12.2012. Prin adresele nr..../03.06.2013 și nr. .../14.10.2013 s-a comunicat reprezentantului convențional faptul că în evidența fiscală nu există sume achitate în plus cu titlul de impozit ce ar putea face obiectul restituirii, în condițiile legislației aflate în vigoare la momentul respectiv.

Prin sentința civilă nr. hj1/2015 a Curții de Apel București dată în dosarul nr. ds1/3/2013\*, rămasă definitivă la data de 26.02.2018 prin decizia ÎCCJ nr. hj2/2018 instanța de judecată a obligat Administrația Sector X a Finanțelor Publice să soluționeze cererea persoanelor fizice nerezidente prin emiterea unui act administrativ fiscal.

În aceste condiții, Administrația Sector X a Finanțelor Publice a emis decizia de respingere a cererii de restituire a sumelor de la buget sau de acordare a dobânzilor în cazul sumelor de restituit sau de rambursat de la buget nr. drsa/07.06.2018 prin care, în temeiul art. 117 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare a respins cererea FN/30.04.2013, în conexiune cu cererea nr. .../07.12.2012 deoarece solicitantii nu se află într-un raport juridic fiscal, nefiind înregistrați fiscal, iar obligația de plată declarată și achitată de T lei nu a fost corectată și modificată în condițiile legii, neexistând conform evidenței fiscale și documentelor prezentate sume achitate în plus, certe, lichide și exigibile, care să poată face obiectul restituirii.

Împotriva deciziei de respingere a cererii de restituire nr. drsa/07.06.2018 cele patru persoane fizice nerezidente au formulat contestație, care a fost respinsă ca neîntemeiată prin decizia nr. dssx/09.10.2018 de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF.

Împotriva deciziei de respingere a cererii de restituire nr. drsa/07.06.2018 și de soluționare a contestației nr. dssx/09.10.2018 persoanele fizice nerezidente au formulat acțiune în contencios administrativ ce a format obiectul dosarului nr. ds2/3/2019. Acțiunea a fost respinsă ca neîntemeiată prin sentința civilă nr. hj3/2019 a Tribunalului București, rămasă definitivă în urma respingerii recursului prin decizia civilă nr. hj4/2020 a Curții de Apel București.

În data de 03.02.2020 persoanele fizice nerezidente PFN1, PFN2, PFN3 și PFN4 au formulat în temeiul art. 168 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și capit. II pct. 5 din OPANAF nr. 1.760/2018 o nouă cerere de restituire a sumei de S lei, înregistrată sub nr. crsu/2020 și completată cu veniturile ulterioare nr. crsu1r/2020 și nr. crsu2r/2020.

Noua cerere de restituire a fost respinsă de către Administrația Sector X a Finanțelor Publice prin decizia de stabilire a impozitului pe venit reținut la sursă de către plătitorul de venit în quantum mai mare decât cel legal datorat nr. dsiv/09.12.2020 întrucât s-a stabilit că persoanele solicitante nu înregistrează un impozit pe venit reținut la sursă în quantum mai mare decât cel legal datorat, impozitul în plus fiind de 0 (zero) lei, dreptul de a solicita restituirea este prescris, OPANAF nr. 1.760/2018 a intrat în vigoare la data de 31.07.2018, iar suma solicitată a mai făcut deja obiectul unei cereri deja respinsă definitiv de instanță.

Împotriva deciziei nr. dsiv/09.12.2020 persoanele fizice nerezidente PFN1, PFN2, PFN3 și PFN4 prin reprezentant convențional SPARL ... au formulat contestația ce face obiectul prezentei decizii.

**În drept**, potrivit art. 168, art. 219, art. 347, art. 352 și art. 353 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 168. – (1) Se restituie, la cerere, contribuabilului/plătitorului orice sumă plătită sau încasată fără a fi datorată".

"Art. 219. – (1) **Dreptul contribuabilului/plătitorului de a cere restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la restituire**".

"Art. 347. – (1) **Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.**

**(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit**".

"Art. 352. – (1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.

(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi".

"Art. 353. – **Prezentul cod intră în vigoare la data de 1 ianuarie 2016**".

În speță, fiind vorba de un impozit declarat și achitat anterior datei de 1 ianuarie 2016 sunt incidente prevederile O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data plății:

"Art. 117. – (1) **Se restituie, la cerere, debitorului următoarele sume:**

[...] b) **cele plătite în plus față de obligația fiscală;**".

"Art. 135. – **Dreptul contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la compensare sau restituire**".

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 3 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 3. – (2) *Unde prezentul cod nu dispune, se aplică prevederile Codului civil și ale Codului de procedură civilă, republicat, în măsura în care acestea pot fi aplicabile raporturilor dintre autorități publice și contribuabili/plătitori*".

În privința prescripției sunt astfel incidente și prevederile art. 2.537 și art. 2.539 Cod civil potrivit căror:

"Art. 2.537. – **Prescripția se întrerupe:**

[...] 2. **prin introducerea unei cereri de chemare în judecată sau de arbitraj, prin înscrierea creanței la masa credală în cadrul procedurii insolvenței, prin depunerea cererii de intervenție în cadrul urmăririi silite pornite de alți creditori ori prin invocarea, pe cale de excepție, a dreptului a cărui acțiune se prescrie; [...]**".

"Art. 2.539. – (1) *În cazurile prevăzute la art. 2.537 pct. 2 și 3, prescripția este întreruptă chiar dacă sesizarea a fost făcută la un organ de jurisdicție ori de urmărire penală necompetent sau chiar dacă este nulă pentru lipsă de formă.*

**(2) Prescripția nu este întreruptă dacă cel care a făcut cererea de chemare în judecată sau de arbitraj ori de intervenție în procedura insolvenței sau a urmăririi silite a renunțat la ea, nici dacă cererea a fost respinsă, anulată ori s-a perimat printr-o hotărâre rămasă definitivă. [...]**".

De asemenea, în conformitate cu prevederile art. 430-432 Cod de procedură civilă:

"Art. 430. – (1) **Hotărârea judecătorească ce soluționează, în tot sau în parte, fondul procesului sau statuează asupra unei excepții procesuale ori asupra oricărui alt incident are, de la pronunțare, autoritate de lucru judecat cu privire la chestiunea tranșată.**

(2) *Autoritatea de lucru judecat privește dispozitivul, precum și considerentele pe care acesta se sprijină, inclusiv cele prin care s-a rezolvat o chestiune litigioasă.*

(3) Hotărârea judecătorească prin care se ia o măsură provizorie nu are autoritate de lucru judecat asupra fondului.

(4) Când hotărârea este supusă apelului sau recursului, autoritatea de lucru judecat este provizorie.

(5) Hotărârea atacată cu contestația în anulare sau revizuire își păstrează autoritatea de lucru judecat până ce va fi înlocuită cu o altă hotărâre”.

”Art. 431. – (1) **Nimeni nu poate fi chemat în judecată de două ori în aceeași calitate, în temeiul aceleiași cauze și pentru același obiect.**

(2) Oricare dintre părți poate opune lucrul anterior judecat într-un alt litigiu, dacă are legătură cu soluționarea acestuia din urmă”.

”Art. 432. – **Excepția autorității de lucru judecat poate fi invocată de instanță sau de părți în orice stare a procesului, chiar înaintea instanței de recurs. Ca efect al admiterii excepției, părții i se poate crea în propria cale de atac o situație mai rea decât aceea din hotărârea atacată”.**

În speță, persoanele fizice nerezidente PFN1, PFN2, PFN3 și PFN4 au solicitat în data de **03.02.2020** cerere de restituire a sumei de S lei reprezentând impozit pe câștigurile din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare **achitat (plătit) în data de 05.08.2008**, în condițiile în care suma **respectivă mai fusese solicitată la restituire în data de 30.04.2013, solicitare respinsă definitiv de instanțele de contencios administrativ**. Noua cerere a fost și ea respinsă de același organ fiscal prin decizia nr. dsiv/09.12.2020.

Raportat la motivele organelor fiscale emitente ale deciziei atacate și la argumentele aduse în privința acestora de persoanele fizice nerezidente contestatoare, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În principal, se reține faptul că **suma de S lei** solicitată de persoanele fizice nerezidente prin cererea nr. crsu/2020 **a mai jos deja solicitată la restituire prin cererea FN/30.04.2013**, aceasta din urmă soluționată negativ în sensul respingerii ei prin decizia nr. drsa/07.06.2018, soluție menținută prin decizia de soluționare a contestației nr. dssx/09.10.2018 și confirmată **prin respingerea acțiunii contribuabililor prin sentința civilă nr. hj3/2019 a Tribunalului București, rămasă definitivă în urma respingerii recursului prin decizia civilă nr. hj4/2020 a Curții de Apel București** în dosarul nr. ds2/3/2019.

Prin urmare, în speță, se constată **existența autorității de lucru judecat prin tripla identitate de părți, obiect și cauză.**

În ceea ce privește primul element – părțile – se constată că în cazul ambelor cereri, atât în cererea FN/30.04.2013, cât și în cererea nr. crsu/2020, părțile sunt aceleași: pe de o parte, persoanele fizice nerezidente PFN1, PFN2, PFN3 și PFN4, pe de altă parte, organele fiscale reprezentate de Administrația Sector X a Finanțelor Publice.

În privința obiectului, se constată că acesta este identic, scopul urmărit de contestatori fiind același în ambele cereri, respectiv restituirea sumei de S lei reprezentând impozit pe câștigurile din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare, achitată în anul 2008 și pretins nedatorată.

În legătură cu cel de-al treilea element – cauza – se reține că **temeiul juridic al dreptului la restituirea sumei de S lei este același, și anume, prevederile**

**Codului de procedură fiscală în vigoare la data când a fost achitat impozitul nedatorat, a cărui restituire este solicitată**, respectiv art. 117 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Susținerea contestatorilor precum că temeiul juridic ar fi diferit pe motiv că cererea nr. crsu/2020 a fost formulată în temeiul OPANAF nr. 1.760/2018 nu poate fi reținută întrucât, pe de o parte, **temeiul juridic al unei cereri de restituire a unui sume de la bugetul general consolidat nu îl poate constitui un act normativ inferior (OPANAF)** de procedură prin care se explicitează modalitatea concretă de aplicare a unor prevederi din actul normativ superior (Codul de procedură fiscală), iar pe de altă parte, Procedura aprobată prin OPANAF nr. 1.760/2018 **nu creează un "drept la restituire" nou** în favoarea contribuabililor pentru care plătitorul de venit nu mai există ori se află în procedura insolvenței, **distinct de dreptul la restituire** în situația în care plătitorul de venit există, fiind **vorba de un unic drept de restituire născut din aceleași temeiuri factice și legale, indiferent de persoana care-l exercită**.

De asemenea, împrejurarea că prin decizia anterioară prin care s-a soluționat cererea FN/30.04.2013 s-a reținut că numai plătitorul de venit IH Limited are dreptul la restituirea sumei, în calitate de subiect al raportului juridic fiscal, aspect confirmat prin hotărârile judecătorești prin care s-a respins acțiunea nu infirmă cu nimic existența autorității de lucru judecat în raport de prevederile art. 430 alin. (1) Cod procedură civilă.

Faptul că argumentele aduse de organele fiscale în soluționarea cererii FN/30.04.2013 sunt diferite de cele reținute în soluționarea cererii nr. crsu/2020 nu echivalează cu lipsa analizei în fond a primei cereri, așa cum se susține prin contestația ce face obiectul prezentei decizii, *dovadă fiind chiar susținerile aceluiași contestatori din recursul formulat împotriva sentinței civile nr. hj3/2019 a Tribunalului București (pg. 13/24) – motivul 3.39 exprimat astfel:*

**"În mod evident din cuprinsul Deciziei drsa/07.06.2018, rezultă, fără tăgadă, că AFP Sector X a analizat pe fond cererea**, statuând în sensul că <nu sunt și nu au fost îndeplinite condițiile de restituire a sumei solicitate conform art. 117 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 [...]> dar, întreaga argumentație a organului fiscal se raportează la un terț, respectiv Ibranta, și la situația sa fiscală, motive care sunt inopozabile subsemnaților".

De altfel, din cererea de recurs a contestatorilor reiese că aceștia au înțeles să invoce atât aspecte de procedură ce țineau de competența organului fiscal, cât și aspecte de fond legate de înțelegerea și aplicarea greșită a prevederilor Codului fiscal, aplicarea greșită a prevederilor Codului de procedură fiscală și încălcarea principiilor fundamentale de drept, iar faptul că în considerentele hotărârilor judecătorești nu se regăsește, punctual, răspunsul la fiecare din aspectele invocate nu dă dreptul contestatorilor să readucă în discuție aspecte ce urmăresc fondul aceleiași chestiuni ce a fost deja tranșată cu titlu definitiv de către instanțele de judecată.

În subsidiar, se reține că persoanele fizice nerezidente PFN1, PFN2, PFN3 și PFN4 solicită restituirea sumei de S lei pe motiv că reprezintă impozit pe venit reținut la sursă și nedatorat, dar achitat, fiind inclus în totalul impozitului în cuantum de T lei achitat la data de 05.08.2008. Ca atare, **pentru restituirea impozitului nu poate fi aplicată decât legislația fiscală și procedural-fiscală în vigoare la data achitării impozitului solicitat la restituire ca nedatorat**, respectiv prevederile **art. 117 și art. 135 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data plății întrucât numai o plată

efectuată în plus față de obligația fiscală legal datorată este susceptibilă a fi restituită, sub condiția ca cererea de restituire să fie efectuată în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celei în care a luat naștere dreptul la restituire, adică de la data de 1 ianuarie a anului următor celui care în care suma a fost achitată, dar este nedatorată.

Reiese că în cazul sumei achitate cu titlu de impozit în data de 05.08.2008, dreptul contribuabililor de a solicita restituirea unei părți din această sumă s-a născut la data plății 05.08.2008, iar termenul de prescripție de 5 ani a început să curgă la data de **1 ianuarie 2009** și s-a împlinit la data de **31 decembrie 2013**, astfel că cererea nr. crsu/2020 a fost depusă în afara termenului legal de prescripție.

Susținerea contestatorilor prin reprezentant convențional în sensul că dreptul lor la restituirea sumei de S lei s-a născut la data apariției OPANAF nr. 1.760/2018 este lipsit de orice temei legal întrucât **dreptul la restituire este dat de plata efectuată și nedatorată legal**, drept prevăzut de art. 117 alin. (1) lit. b) din Codul de procedură fiscală (vechi) **și nicidecum de o procedură adoptată de autoritatea fiscală** (Agenția Națională de Administrare Fiscală) **în executarea legii**.

Totodată, OPANAF nr. 1.760/2018 a fost adoptat în temeiul art. 170 alin. (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vederea punerii în executare a dispozițiilor art. 170 "*Prevederi speciale privind restituirea impozitului pe venit reținut la sursă*", **text legal care nu avea un corespondent în prevederile Codului de procedură fiscală în vigoare la data plății**.

Faptul că anterior noilor prevederi a existat o situație de vid legislativ prin aceea că nu au existat prevederi exprese care să reglementeze procedura de restituire a impozitului reținut la sursă contribuabililor nerezidenți, beneficiari de venituri obținute din România, în cuantum mai mare decât cel legal datorat în ipoteza în care plătitorul de venit nu mai există ori se află în procedura insolvenței nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, *dacă legiuitorul ar fi dorit să "acopere" și aceste situații de "vid legislativ", ar fi prevăzut în mod expres și dispoziții tranzitorii pentru situațiile din perioada în care a existat "vidul" respectiv*.

Mai mult, susținerea contestatorilor privind aplicabilitatea prevederilor OPANAF nr. 1.760/2018 în cazul restituirii sumei impozitului nedatorat, dar achitat în data de 05.08.2008 ar însemna și o **încălcare a principiului constituțional al neretroactivității legii** întrucât ar însemna că aceste prevederi noi nu se aplică doar situațiilor viitoare (*facta futura*), eventual situațiilor în curs de constituire, modificare sau stingere ori efectelor viitoare ale situațiilor anterior născute (*facta pendencia*), ci și situațiilor juridice realizate ori efectelor produse de aceste situații înainte de intrarea în vigoare a prevederilor respective (*facta praeterita*). Or, la data de **31 decembrie 2013**, când s-a împlinit termenul de prescripție a dreptului de a cere restituirea unei sume nedatorate și plătite din 2008, **nu erau în vigoare** prevederile art. 170 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și cu atât mai puțin cele ale OPANAF nr. 1.760/2018, act normativ dat în executarea acestor prevederi.

În acest sens se rețin și prevederile art. 6 Cod civil potrivit cărora:

"Art. 6. – (1) *Legea civilă este aplicabilă cât timp este în vigoare. Aceasta nu are putere retroactivă.*

(2) *Actele și faptele juridice încheiate ori, după caz, săvârșite sau produse înainte de intrarea în vigoare a legii noi nu pot genera alte efecte juridice decât cele prevăzute de legea în vigoare la data încheierii sau, după caz, a săvârșirii ori producerii lor*".



În ceea ce privește susținerea contestatorilor privind întreruperea termenului de prescripție prin numeroasele demersuri întreprinse în scopul restituirii sumei de S lei se reține faptul că cererea FN/30.04.2013 a fost soluționată, iar soluția instanței în dosarul nr. ds1/3/2013\* a fost pusă în executare prin decizia de restituire nr. drsa/07.06.2018. Contestația împotriva acestei decizii a fost respinsă prin decizia ANAF nr. dssx/09.10.2018, iar acțiunea împotriva acestor acte administrative fiscale ce a format obiectul dosarului nr. ds2/3/2019 a fost respinsă prin sentința civilă nr. hj3/2019 a Tribunalului București, rămasă definitivă în urma respingerii recursului prin decizia civilă nr. hj4/2020 a Curții de Apel București. Reiese cu puterea evidenței că **aceste "demersuri" invocate de contestatori, finalizate cu respingerea lor definitivă nu pot în niciun caz constitui cauze de întrerupere a cursului prescripției**, în conformitate cu prevederile **art. 2.539 alin. (2) Cod civil**.

În consecință, argumentele aduse de persoane fizice nerezidente prin contestația formulată nu sunt de natură să infirme reținerile organelor fiscale din decizia nr. dsiv/09.12.2020 și soluția de respingere a cererii nr. crsu/2020 prin decizia atacată, pentru suma de S lei constatându-se autoritatea de lucru judecat și incidența prescripției dreptului de a solicita restituirea.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 6 alin. (2), art. 2.537 pct. 2 și art. 2.539 alin. (2) Cod civil, art. 430-432 Cod procedură civilă, art. 117 alin. (1) lit. b) și art. 135 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și art. 3 alin. (2), art. 168, art. 219, art. 279, art. 347, art. 352 și art. 353 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

#### **DECIDE:**

Respingerea contestației formulată de persoanele fizice nerezidente PFN1, PFN2, PFN3 și PFN4 împotriva deciziei de stabilire a impozitului pe venit reținut la sursă de către plătitorul de venit în cuantum mai mare decât cel legal datorat nr. dsiv/09.12.2020, emisă de Administrația Sector X a Finanțelor Publice, prin care s-a dispus respingerea cererii nr. crsu/2020 privind restituirea sumei de **S lei**, reprezentând impozit pe câștigurile din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare.

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