

DECIZIA nr. 291 din 07.10.2021
privind soluționarea contestației
formulată de AA, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_...09.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa înregistrată sub nr. MBR_REG_...09.2021 de către Administrația Sector X a Finanțelor Publice cu privire la soluționarea contestației domnului AA înregistrată la Administrația Sector X a Finanțelor Publice sub nr.2021.

Contestația, depusă inițial în fotocopie, a fost retransmisă semnată în original de către av. VS în baza împuternicirii avocațiale seria B nr.09.2021 și înregistrată la registratura organului de soluționare sub nr. MBR_REG_...09.2021.

Obiectul contestației îl constituie decizia de impunere din oficiu a veniturilor persoanelor fizice pe anul 2017 nr. dioq/2021, transmisă prin poștă în data de2021, prin care s-au stabilit diferențe de impozit anual de regularizat în sumă de V lei.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269 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 domnul AA.

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

I. Prin contestația formulată domnul AA susține că nu avea obligația depunerii de declarații fiscale și nici cea de achita impozite pe veniturile realizate din transferul titlurilor de valoare pentru anul 2017 deoarece este rezident fiscal în Germania începând cu anul 2016. Contribuabilul susține că, în baza Convenției de evitare a dublei impuneri între România și Germania și a legislațiilor naționale și europene, își onorează obligațiile fiscale de depunere a declarațiilor și plată a impozitelor în statul de rezidență fiscală, respectiv în Germania.

Domnul AA solicită și eliminarea din sistemul ANAF a domiciliului său din România, care poate rămâne ca adresă curentă de corespondență și depune în susținere copia notificării nr. nof/2016 și copia pașaportului său valabil.

II. Pe baza informațiilor din baza de date fiscale, respectiv a informațiilor transmise de plătitorii de venituri prin intermediul declarațiilor informative D205 a reieșit că domnul AA a realizat în anul 2017 venituri din transferul titlurilor de valoare în sumă de B lei, pentru care datoează un impozit pe venit în sumă de V lei stabilit din oficiu de organele fiscale prin decizia de impunere nr. dioq/2021.

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

Cauza supusă soluționării este dacă persoana fizică nerezidentă datorează impozit pe câștigurile nete anuale obținute din înstrăinarea titlurilor de valoare din România, în condițiile în care nu a demonstrat cu documente că dreptul de impunere pentru câștigurile obținute revine exclusiv statului al cărui rezident

fiscale este în temeiul convenției de evitare a dublei impuneri încheiată de România cu statul respectiv.

În fapt, prin decizia de impunere din oficiu a veniturilor persoanelor fizice pe anul 2017 nr. dioq/2021 Administrația Sector X a Finanțelor Publice a stabilit în sarcina contribuabilului AA un impozit anual pe venit în sumă de V lei aferent unui venit impozabil în sumă de B lei.

Din informațiile transmise organelor fiscale de plătitorii de venituri prin declarațiile informative D205 a reieșit că domnul AA a realizat în anul 2017 venituri (câștiguri) din transferul titlurilor de valoare și instrumentelor financiare, după cum urmează:

- C lei câștiguri și P1 lei pierderi pentru titlurile tranzacționate prin intermediul plătitorului de venituri Tq SA;

- P2 lei pierderi pentru titlurile tranzacționate prin intermediul plătitorului de venituri Tz SA;

- B lei câștig net (venit) = C lei câștiguri - P1 lei pierderi - P2 lei pierderi.

La dosarul cauzei se află, în fotocopie, notificarea nr. nof/2016 prin care Administrația Sector X a Finanțelor Publice l-a considerat pe domnul AA nerezident în România începând în data de 01.01.2016 și l-a scos din evidența organului fiscal central din România.

În drept, potrivit art. 221 și art. 223 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2017:

”Art. 221. - **Nerezidenții care obțin venituri impozabile din România au obligația de a plăti impozit** conform prezentului capitol și sunt denumiți în continuare contribuabili”.

”Art. 223. - (2) **Următoarele venituri impozabile obținute din România nu sunt impozitate** potrivit prezentului capitol și se impozitează conform titlului II sau IV, după caz:

[...]

g) veniturile unei persoane fizice nerezidente obținute din închirierea sau din altă formă de cedare a dreptului de folosință a unei proprietăți imobiliare situate în România, din transferul proprietăților imobiliare situate în România, din transferul titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română și din transferul titlurilor de valoare emise de rezidenți români”.

Din aceste prevederi reiese că și nerezidenții persoane fizice datorează impozit în România pentru veniturile obținute din transferul titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română și din transferul titlurilor de valoare emise de rezidenți români, care se impozitează în temeiul Titlului IV - Impozitul pe venit din Codul fiscal, respectiv în conformitate cu art. 129 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care prevede:

”Art. 129. - (1) **Persoanele fizice nerezidente, care obțin alte venituri decât cele prevăzute la art. 126 , 127 și la titlul VI, datorează impozit potrivit reglementărilor prezentului titlu.**

(2) Veniturile supuse impunerii, din categoriile prevăzute la alin. (1), se determină pe fiecare sursă, potrivit regulilor specifice fiecărei categorii de venit, impozitul fiind final.

(3) **Cu excepția plății impozitului pe venit prin reținere la sursă, contribuabilii persoane fizice nerezidente, care realizează venituri din România,**

potrivit prezentului titlu, au obligația să declare și să plătească impozitul corespunzător fiecărei surse de venit”.

Prin urmare, în cazul persoanelor fizice nerezidente, veniturile/câștigurile obținute din transferul titlurilor de valoare se impozitează Titlului IV - Impozitul pe venit din Codul fiscal, în condiții similare cu veniturile de aceeași natură obținute de persoanele fizice rezidente române, respectiv în conformitate cu prevederile art. 91, art. 92, art. 94, art. 96, art. 98, art. 122 și art. 123 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2017 (anul realizării veniturilor) potrivit cărora:

”Art. 91. - *Veniturile din investiții* cuprind:

[...]

c) *câștiguri din transferul titlurilor de valoare* și orice alte operațiuni cu instrumente financiare, inclusiv instrumente financiare derivate”.

”Art. 92. - În cazul titlurilor de valoare, *veniturile din transferul titlurilor de valoare, astfel cum sunt definite la art. 7 pct. 41, emise de rezidenți români, sunt considerate ca fiind obținute din România*, indiferent dacă sunt primite în România sau în străinătate”.

”Art. 94. - (1) Câștigul/pierderea din transferul titlurilor de valoare, altele decât instrumentele financiare derivate și cele reglementate la alin. (2) - (6), reprezintă diferența pozitivă/negativă realizată între valoarea de înstrăinare/prețului de vânzare și valoarea lor fiscală, după caz, pe tipuri de titluri de valori, care include costurile aferente tranzacției și costuri legate de transferul de proprietate aferente împrumutului de valori mobiliare, dovedite cu documente justificative.

(10) *Determinarea câștigului/pierderii din transferul titlurilor de valoare, altele decât instrumentele financiare derivate, se efectuează, după caz, la data:*

a) *încheierii tranzacției, pe baza documentelor justificative, de către intermediarul definit potrivit legislației în materie, rezident fiscal român, dacă operațiunea se efectuează prin intermediar;*”.

”Art. 96. - (1) *Câștigul net anual/pierderea netă anuală se determină ca diferență între câștigurile și pierderile înregistrate în cursul anului fiscal respectiv, cumulat de la începutul anului din transferul titlurilor de valoare, și orice alte operațiuni cu instrumente financiare, inclusiv instrumente financiare derivate, precum și din transferul aurului financiar, definit potrivit legii.*

La determinarea câștigului net anual/pierderii nete anuale sunt luate în calcul și costurile aferente tranzacțiilor care nu pot fi alocate direct fiecărei tranzacții.

(2) *Câștigul net anual/pierderea netă anuală se determină de către contribuabil, pe baza declarației privind venitul realizat, depusă potrivit prevederilor art. 122 .*

(3) Pentru tranzacțiile efectuate de fiecare *intermediar*, societate de administrare a investițiilor sau societate de investiții autoadministrată are următoarele obligații:

a) calcularea câștigului/pierderii pentru fiecare tranzacție efectuată pentru contribuabil sau anual, după caz;

b) transmiterea către fiecare contribuabil a informațiilor privind totalul câștigurilor/pierderilor, în formă scrisă, pentru tranzacțiile efectuate în cursul anului fiscal, până în ultima zi a lunii februarie a anului curent pentru anul anterior;

c) *să depună anual, până în ultima zi a lunii februarie a anului curent, pentru anul anterior, la organul fiscal competent o declarație informativă privind totalul câștigurilor/pierderilor, pentru fiecare contribuabil”.*

”Art. 98. - *Câștigul net anual impozabil din transferul titlurilor de valoare, din orice alte operațiuni cu instrumente financiare, inclusiv instrumente financiare*

derivate, precum și din transferul aurului financiar se impozitează potrivit prevederilor cap. XI din prezentul titlu”.

”Art. 122. - (4) **Declarația privind venitul realizat se completează și se depune la organul fiscal competent pentru fiecare an fiscal până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a câștigului net anual/pierderii nete anuale potrivit prevederilor cap. V - Venituri din investiții”.**

”Art. 123. - (6) **Organul fiscal stabilește impozitul anual datorat pe baza declarației privind venitul realizat și emite decizia de impunere la termenul și în forma stabilite prin ordin al președintelui A.N.A.F. Plata impozitului anual stabilit conform deciziei de impunere anuale se efectuează către bugetul de stat”.**

Astfel, din dispozițiile legale anterior citate, reiese că și persoanele fizice nerezidente datorează impozit pe veniturile/câștigurile din transferul titlurilor de valoare emise de rezidenți români, **în condiții similare celor aplicabile în cazul persoanelor fizice rezidente**. Ca atare, chiar dacă începând cu anul 2016 domnul AA a devenit persoană fizică nerezidentă în România, el datorează impozit pe veniturile (câștigul net anual) obținute în anul 2017 din transferul titlurilor de participare/titlurilor de valoare din România realizate prin intermediul plătorilor de venit români - intermediarii Tq SA și Tz SA, similar persoanelor fizice rezidente fiscal în România, astfel că invocarea modificării rezidenței fiscale în baza notificării nr. nof/2016 nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

În ceea ce privește susținerile domnului AA referitoare la evitarea dublei impuneri, se reține că potrivit art. 230 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

”Art. 230. - (2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, **nerezidentul are obligația de a prezenta plătorului de venit, în momentul plății venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență**, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene. Certificatul de rezidență fiscală se prezintă în original sau copie legalizată însoțite de o traducere autorizată în limba română. În situația în care autoritatea competentă străină emite certificatul de rezidență fiscală în format electronic sau online, acesta reprezintă originalul certificatului de rezidență fiscală avut în vedere pentru aplicarea convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și statul de rezidență al beneficiarului veniturilor obținute din România, respectiv pentru aplicarea legislației Uniunii Europene, după caz. Dacă certificatul de rezidență fiscală, respectiv declarația ce va indica calitatea de beneficiar nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile prezentului titlu.

(5) Intermediarii, definiți potrivit legislației în materie, prin care persoanele fizice nerezidente obțin venituri din transferul titlurilor de valoare emise de rezidenți români au următoarele obligații:

a) să solicite organului fiscal din România codul de identificare fiscală pentru persoana nerezidentă care nu deține acest număr;

b) să păstreze originalul sau copia legalizată a certificatului de rezidență fiscală sau un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidenței conform legislației interne a aceluși stat, însoțit/însoțită de o traducere autorizată în limba română;

c) să calculeze câștigul/pierderea la fiecare tranzacție efectuată pentru contribuabilul persoană fizică nerezidentă;

d) să calculeze totalul câștigurilor/pierderilor pentru tranzacțiile efectuate în cursul anului pentru fiecare contribuabil persoană fizică nerezidentă;

e) să transmită în formă scrisă către fiecare contribuabil persoană fizică nerezidentă informațiile privind totalul câștigurilor/pierderilor, pentru tranzacțiile efectuate în cursul anului fiscal, până în ultima zi a lunii februarie inclusiv a anului curent pentru anul anterior;

f) să depună anual, până în ultima zi a lunii februarie inclusiv a anului curent, pentru anul anterior, la organul fiscal competent o declarație informativă privind totalul câștigurilor/pierderilor, pentru fiecare contribuabil”.

În temeiul acestor prevederi legale contestatarul era obligat să dețină un certificat de rezidență fiscală valabil pentru anul 2017, eliberat de autoritățile fiscale din Germania, pe care să-l pună și la dispoziția intermediarilor Tq SA și Tz SA din România, astfel încât aceștia să declare câștigurile și pierderile domnului AA ca fiind realizate de o persoană fizică nerezidentă și în baza căruia să poată beneficia de prevederile convenției. Or, **domnul AA nu a prezentat nici în susținerea contestației certificatul său de rezidență fiscală valabil pentru anul 2017** pentru a beneficia de prevederile Convenției de evitare a dublei impuneri dintre România și Germania.

Notificarea nr. nof/2016 atestă doar faptul că autoritățile fiscale române îl consideră pe contribuabil nerezident fiscal în România începând cu data de 01.01.2016, ceea ce nu exclude neimpozitarea în România a veniturilor/câștigurilor realizate de nerezidenți, așa cum s-a demonstrat în precedent, iar mențiunea domiciliului în Germania din pașaportul eliberat de autoritățile române la data de 04 octombrie 2018 nu reprezintă dovada rezidenței fiscale a contribuabilului în Germania în anul fiscal 2017, având în vedere că această rezidență nu se stabilește neapărat în funcție de domiciliu, ci prin aplicarea mai multor criterii, în conformitate cu prevederile art. 4 din Convenția de evitare a dublei impuneri dintre România și Germania.

Mai mult, și numai în subsidiar, organul de soluționare a contestației reține că, și în situația în care contestatarul ar fi prezentat certificatul de rezidență fiscală valabil pentru anul 2017, din prevederile art. 13 ”Câștiguri de capital” din convenție reiese că numai în anumite situații dreptul de impunere revine numai statului contractant în care este rezident cel care înstrăinează titlurile de participare, în restul situațiilor **România păstrându-și dreptul de impunere a câștigurilor de capital realizate de nerezidenții germani**, conform propriei sale legislații interne (Codul fiscal). Reiese, așadar, că **rezidența fiscală în alt stat** cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri **nu atrage automat neimpozitarea câștigurilor în România**, motiv pentru care, în speță, contestatarul ar fi trebuit să facă și **dovada suplimentară a faptului că venitul său se încadrează în categoria veniturilor care pot fi impuse numai în statul său de rezidență** pe baza fișelor de portofoliu cu informații consolidate eliberate de intermediari la momentul când a devenit nerezident la 01.01.2016, respectiv la momentul tranzacționării titlurilor în cursul anului 2017.

Prin urmare, în raport de cele anterior prezentate, se reține că domnul AA, în calitate de persoană fizică nerezidentă datorează impozit pe veniturile/câștigurile obținute în anul 2017 din înstrăinarea titlurilor de participare deținute în România, contestația acestuia urmând a fi respinsă ca neîntemeiată în raport de legislația fiscală aplicabilă speței, susținerile contestatarului și documentele existente la dosarul cauzei.

În consecință, pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 91 lit. c, art. 92, art. 94 alin. (1) și alin. (10) li. a), art. 96, art. 98, art. 122 alin. (4), art. 123

alin. (6), art. 221, art. 223 alin. (2) lit. g) și art. 230 alin. (2) și alin. (5) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

Respinge contestația formulată de contribuabilul **AA** împotriva deciziei de impunere din oficiu a veniturilor persoanelor fizice pe anul 2017 nr. dioq/2021 pentru impozitul pe venit în sumă de V lei.

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.