



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



ală

Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București, CP 050741
Tel: + 021.319.97.54
Fax: + 021.336.85.48
e-mail: Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 360 / 2015

privind soluționarea contestației depusă de
.X.

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
Agenția Națională de Administrare Fiscală
sub nr. A SLP .X./11.03.2015

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./09.03.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A SLP .X./11.03.2015, asupra contestației depusă de .X. cu sediul în .X., C.U.I..X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului .X. sub nr..X., aflată în original la dosarul contestației.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./23.12.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./23.12.2014 încheiate de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, prin care s-au stabilit în sarcina societății obligații suplimentare de plată în sumă totală de **.X. lei**, reprezentând :

- .X. lei impozit pe veniturile din titluri de valoare;
- .X. lei dobânzi aferente impozitului pe veniturile din titluri de valoare;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din titluri de valoare.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr F-MC .X./23.12.2014, respectiv **14.01.2015**, conform semnăturii olografe de primire de pe titlul de creanță, anexat în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr..X./13.02.2015, conform ștampilei serviciului registratură aplicată pe originalul contestației.

Constantând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1) și art.209 alin.1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației societatea regăsindu-se la poziția .X. din Anexa 1 „Lista marilor contribuabili care sunt administrați de D.G.A.M.C începând cu data de 1 ianuarie 2015” la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3661/2014 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită legal să soluționeze contestația formulată de .X.

I. Prin contestația formulată societatea arată că la data de 21.10.2011, între .X., în calitate de cesionar, și dl..X. (persoana fizică domiciliată în .X., având reședința fiscală în .X.), în calitate de cedent, a intervenit un contract de cesiune părți sociale, denumit în continuare “contract”, prin care cesionarul a dobândit toate cele .X. părți sociale deținute de dl..X. la S.C. .X. SRL, persoană juridică română cu sediul în .X., cu valoare nominală de .X. lei, pentru care cesionarul a achitat suma de .X. euro, respectiv .X. lei, la cursul paritar de 4.3308 lei/1 euro valabil în ziua încheierii contractului.

Societatea susține că potrivit art.2.2 din contract, *„în baza art.118 raportat la art.116 alin.(1) din Legea nr.571/2003, privind coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, în baza Convenției încheiate la data de 04.03.2011 între Guvernul României și Guvernul Regatului Belgiei, precum și în baza Certificatelor de rezidență eliberate de autoritățile din .X., traduse și legalizate de către Biroul Notarului Public .X. sub nr..X./27.09.2011 și nr..X./27.09.2011, nu se impune reținerea la sursa a impozitului aferent câștigului obținut de cedent prin semnarea prezentului contract, impunerea fiind făcută în conformitate cu art.14 din Convenție, în .X..”*

Contestatoarea precizează că organele de inspecție fiscală au reținut în mod eronat faptul că cesionarul era la momentul perfectării tranzacției o persoană fizică rezidentă în România, în sensul pe care Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal îl da acestei noțiuni, centrul intereselor vitale ale domnului .X. aflându-se în România și nu în Belgia, iar plătitorul venitului avea obligația de a calcula, reține, vira și declara impozitul pe veniturile din investiții de .X. lei.

Cu privire la obligația reținută de organele de control în sarcina societății privind calcularea, reținerea și virarea impozitului pe veniturile din investiții stabilit prin decizia de impunere contestată, societatea precizează că nu avea aceste obligații întrucât în conformitate cu prevederile art.40 alin.(6) și art.118 alin.(2) din Codul Fiscal, singura obligație prevăzută de Codul fiscal cu privire la tranzacția analizată era aceea că, în cazul prezentării unui certificat de rezidență fiscală, să aplice termenii Convenției pentru evitarea dublei impuneri relevante, or în speță societatea a achiziționat părți sociale de la un rezident fiscal al Regatului Belgiei iar pentru impozitul din câștigul decurgând din acest transfer sunt pe deplin aplicabile dispozițiile Convenției privind evitarea dublei impuneri

incheiata intre România si Belgia la data de 04.03.1996 si ratificata de Parlamentul României prin Legea nr.126/1996.

În acest sens contestatoarea precizează că, deși in conformitate cu prevederile art.67 alin.(3) lit.b) din Codul fiscal, în cazul câștigurilor determinate din transferul părților sociale, obligația calculării, reținerii și virării impozitului revine dobânditorului, în momentul încheierii tranzacției, pe baza contractului încheiat între părți, tot Codul fiscal, prin prevederile art.1 alin.(4), reglementează regula cu valoare de principiu că tratatele internaționale la care România este parte, se aplică direct și prioritar atunci când prevederile Codului fiscal contravin conținutului tratatelor, iar în conformitate cu dispozițiile art.11 din Constituția României, tratatele ratificate de Parlament fac parte din dreptul intern, prevederi care, în situația de față arată că impunerea se face în statul contractant al cărui rezident este cel care înstrainează - art.14 alin.(4) din Convenție.

Prin urmare, contestatoarea susține că obligația celui care dobândește părțile sociale de a calcula, de a reține și de a vira impozitul, depinde de existența obligației cedentului de a plăti un astfel de impozit statului român, or cedentului în calitate de rezident al Regatului Belgiei, îi sunt pe deplin aplicabile dispozițiile Convenției pentru evitarea dublei impuneri, potrivit cărora impozitarea se face în statul belgian, de unde reiese foarte clar faptul că domnul .X. nu datorează nici un impozit statului român, și în consecință, nici persoana care a dobândit părțile sociale, .X., nu are obligația să calculeze, să rețină și să vireze un astfel de impozit.

Referitor la invocarea de către ANAF a încălcării de către societate a obligației de bună credință în scopul realizării cerințelor legii, societatea consideră în acest sens că buna credință între părțile contractante se prezuma întotdeauna potrivit dispozițiilor Codului Civil, de unde rezulta faptul că, odata prezentate documentele autentice potrivit cărora dl..X. avea la data încheierii contractului de cesiune calitatea de rezident fiscal al Regatului Belgiei, societatea nu avea niciun drept/nicio obligație de a efectua demersuri suplimentare pentru a verifica veridicitatea celor cuprinse în documentația prezentată, invocând în acest sens dispozițiile art.7 din Legea nr.36/1995 a notarilor publici și activității notariale.

Cu privire la certificatul de rezidență fiscală, societatea precizează că în conformitate cu normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, pentru a beneficia de aplicarea prevederilor Convenției de evitare a dublei impuneri, nerezidentul beneficiar al veniturilor din România trebuie să prezinte fie certificatul de rezidență fiscală eliberat de autoritățile fiscale belgiene fie un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul rezidenței conform legislației interne a aceluși stat, arătând că echipa de inspecție fiscală nu a ținut cont de documentele eliberate de autoritatea fiscală din Belgia, prezentate societății de către domnul .X., din care rezulta că acesta este rezident al Regatului Belgiei, precum și că impozitul aferent venitului obținut în urma încheierii contractului urma să fie declarat și plătit în țara de rezidență.

În aceste condiții societatea consideră că documente privind rezidența domnului .X. au fost înlăturate în mod abuziv de către ANAF, prin stabilirea centrului intereselor vitale ale acestuia pe teritoriul României, în detrimentul analizei prealabile a autenticității înscrisurilor prezentate care dovedesc exact contrariul.

În susținerea contestației societatea mai arată că în conformitate cu pct.2 din Decizia Comisiei fiscale centrale nr.2/2005, în situația prezentării, în termenul de prescripție, a certificatului de rezidență fiscală care atestă ca beneficiarul venitului are rezidență fiscală într-un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România, veniturile obținute de acest nerezident din România, sunt impozabile conform convenției, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează ca beneficiarul venitului, a avut în termenul de prescripție, rezidență fiscală în acel stat contractant, pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile, iar în aceste condiții înscrisul intitulat „*Certificate delivered to residents of Belgium for purposes of double taxation conventions*”, emis în data de 07.04.2014, dovedește tocmai faptul că dl..X. este actualmente, și a fost inclusiv la data încheierii Contractului, rezident belgian, iar impunerea urmează să aibă loc în .X. și ca atare, contestația consideră lipsite de fundament legal aspectele privitoare la calitatea de rezident al României a domnului .X., reținute în cuprinsul actului de control.

Totodată, în susținerea contestației societatea precizează că potrivit prevederilor art.27alin.(1) din Convenție, autoritățile competente ale statelor contractante pot face schimb de informații necesare aplicării dispozițiilor acesteia iar art.26 din Convenție stabilește posibilitatea comunicării între autoritățile din România și Belgia, în scopul rezolvării amiabile între autorități în cazul unei aplicări divergente a prevederilor Convenției, iar din analiza Raportului de inspecție fiscală rezultă că această procedură nu a fost respectată, cu consecința generării unui conflict între aplicarea Convenției de către România și Belgia, ce a condus la stabilirea în mod nelegal în sarcina .X. a unei obligații fiscale care nu este conformă cu dispozițiile Convenției.

În acest sens, societatea precizează că a solicitat fără rezultat organelor de control inițierea procedurii de rezolvare amiabilă a diferendului conform art.26 din Convenție, precum și suspendarea inspecției fiscale până la data încheierii procedurii amiabile, conform art.2 lit.(g) din OPANAF nr 467/2013 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale.

Referitor la analiza centrului de interese vitale, societatea arată că nu sunt îndeplinite condițiile cumulative de la art. 4 din Convenție, întrucât imobilul din .X., Str. .X., a fost dat în folosința doamnei .X. încă din anul 2008, mai întâi în temeiul unui contract de comodat încheiat cu aceasta, apoi în temeiul unui contract de locațiune încheiat în anul 2010, anexate, iar locatarul imobilului respectiv era titulara contractelor de utilități care i-au emis în mod direct facturi pentru locațiune în perioada relevantă, motiv pentru care Dl. .X. nu și-a stabilit

locuința permanentă la adresa respectivă iar echipa de inspecție nu a adus nici măcar un singur argument verosimil sau vreo probă concludentă care să susțină teza potrivit căreia cedentul ar fi dispus de imobil ca locuință a sa permanentă.

În consecință, societatea consideră că nimic din istoricul imobilului indicat în subtitlu nu susține concluziile echipei de inspecție fiscală cu privire la rezidența fiscală a domnului .X. în România.

Cu privire la statutul imobilului din Mun. .X., Str. .X., societatea arată că domnul .X. a avut, într-adevăr, reședința înregistrată la adresa indicată, conform Cartii de identitate provizorie seria PC nr. .X. emisă în acest sens, însă, în perioada 17.08.2010-16.08.2011, adică anterior momentului încheierii Contractului, nici acest argument nefiind apt să conducă la ideea că dl. .X. ar fi avut reședința fiscală pe teritoriul României la data perfectării Contractului.

Referitor la situația familială a domnului .X., societatea arată că, la momentul relevant, acesta avea centrul de interese vitale în .X., nu în România, având în vedere faptul că întreaga sa familie era domiciliată și își avea reședința în Belgia, cum, de altfel, continuă și în prezent.

Contestatoarea anexează în acest sens, desfășurătorul călătoriilor membrilor familiei pe teritoriul României, care arată că Domnul .X. a petrecut în total doar 32 de zile pe teritoriul României în 2011 iar copiii familiei .X., au petrecut în total doar 9 zile pe teritoriul României în 2011 precum și abonamente la centre de fizioterapie, grădinițe, creșe, cărți de asigurări sociale și de sănătate emise în Belgia, fluturași de salariu de la banca .X. pentru doamna .X., soția d. lui .X., extrase de cont, atestate fiscale cu privire la dreptul de deducere a „titlurilor de servicii” (pentru servicii de menaj) subvenționate de statul Belgian, Facturi de utilități pentru reședința din Belgia, toate pe numele domnului .X..

Referitor la semnificația legală a cărții de identitate provizorie a domnului .X., societatea consideră că aceasta nu poate evidenția decât că domiciliul sau era în străinătate și nu în România, iar că șederea sa în România avea cel mult un caracter temporar și nu permanent, contrar interpretării echipei de control, precum și faptul că anterior momentului de referință al cesiunii, și anume 21.10.2011, acesta a expirat.

Totodată, societatea precizează că atât certificatul descris mai sus, cât și pașaportul emis în data de 05.07.2010, conțin mențiunea că domiciliul domnului .X. este în .X., nu în România.

Referitor la documentele și informațiile oficiale străine prezentate în timpul controlului societatea precizează că nu numai autoritățile belgiene au constatat reședința efectivă a familiei .X. în Belgia, dar și autoritățile franceze, așa cum reiese din atestatul emis de către Consultatul Franței de la Bruxelles anexat pentru cei doi soți.

În acest sens, societatea arată că mai multe autorități și entități private din .X. și Belgia sunt în măsură să ateste și să justifice motivele pentru care au constatat reședința familiei .X. în Belgia, printre care:

- Service Public Federal Securite Sociale care emite Numărul de Identificare

pentru Securitatea Sociala (NISS);

- .X. (asigurator medical) care a emis cărțile de asigurat pentru familia .X.;
- Autoritatile locale ale comunei Uccle, regiunea Bruxelles, .X. care au certificat starea civila si compoziția familiei .X.;
- Consultatul General al Franței la Bruxelles, care atesta statutul de cetatean Francez rezident in Belgia al soților .X., precum și adresa.

Totodată, societatea invocă in sprijinul stabilirii rezidentei fiscale in Belgia a familiei .X., comentariile la articolul 4(1) si (2) din Convenția Model OECD , în sensul că centrul intereselor vitale ale domnului .X. nu poate fi recalificat unilateral, in mod total abuziv, ca fiind in România, chiar și în ipoteza că această analiză ar fi legală sau legitimă.

În concluzie societatea considera ca, in mod nelegal, organele de inspecție fiscala au retinut o incalcare de către societate a normelor privitoare la impozitul datorat de dl. .X., in legătură cu tranzactia mentionata si solicita anularea actelor administrativ- fiscale contestate.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./23.12.2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./23.12.2014, contestată, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au constatat următoarele:

- în data de 21.10.2011 se încheie contractul de cesiune (vanzare) de parti sociale (anexa nr.4 la Raportul de inspecție fiscală) între cedentul cetatean român de naționalitate română .X., unicul asociat si administrator al societatii juridice române SC .X. SRL, născut la .X., legitimat cu pașaport nr..X. emis de autoritațile române în data de 05.07.2010 (anexa nr.5 la RAPORTUL DE INSPECȚIE FISCALĂ) și cesionarul-persoana juridica româna .X., societate ce face subiectul inspecției fiscale.

Organele de inspecție fiscală arată că obiectul contractului îl constituie vanzarea tuturor părților sociale ce compun capitalul social al SC .X. SRL - persoana juridica româna cu sediul in .X., str..X., constituit în proporție de 98% din proprietăți imobiliare situate in România, iar prețul cesiunii este de .X. euro, valoarea tranzacției în lei fiind de .X. lei - la cursul de 4,3308 lei/euro din ziua încheierii contractului – sumă plătită de cesionarul .X. cedentului - cetateanul român .X. pentru .X. parti sociale cu valoare nominala de .X. lei.

Conform evidentei contabile si fiscale a societatii verificate, pentru suma plătită nu a fost retinut impozit pentru tranzactie.

Acest fapt este specificat si in contractul de cesiune, la articolul 2, în care se precizează că in baza art.118 raportat la art.116 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri si a legislației Uniunii Europene, in baza Convenției încheiate la data de 04.03.2011 intre Guvernul României si Guvernul Regatului Belgiei privind evitarea dublei impuneri, prin legea 126/1996 precum si

in baza Certificatelor de rezidenta traduse si legalizate sub nr..X./27.09.2011 și nr..X./27.09.201, eliberate de către .X., anexa 6.1 si anexa 6.2 la contract, nu se impune reținerea la sursa a impozitului aferent câștigului obtinut de cedent, impunerea fiind facuta in .X. in conformitate cu art.14 din Convenție.

Organele de inspecție fiscală menționează că din analiza documentelor puse la dispoziție de .X., din datele obtinute urmare interogărilor realizate in baza publica de date furnizată de Oficiul Registrul Comerțului și în baza de date publicată de autoritățile fiscale pe internet si avand in vedere legislația in vigoare, au constatat ca in anul 2011, centrul intereselor vitale ale cetateanului român .X. se afla situat in România si nu in Belgia.

Organele de inspecție fiscală au avut în vedere în special prevederile Convenției model OECD cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital, unde se definește centrul intereselor vitale ca fiind locul unde relațiile personale și economice sunt mai strânse, coroborate cu prevederile pct.199 al H.G. nr.44/2004 privind aprobarea normelor metodologice date in aplicarea Codului fiscal, potrivit cărora pentru a stabili statul al cărui rezident este persoana fizică respectivă, contribuabilul va face dovada "*centrului intereselor vitale*", prin depunerea la organul fiscal a unor documente constând în copiile declarațiilor de impunere din celălalt stat, declarația pe propria răspundere privind situația copiilor școlarizați, situația de avere, după caz, a familiei și altele asemenea, prin care se atestă că veniturile obținute în celălalt stat sunt superioare celor realizate în România, arătând că societatea controlată nu a depus astfel de documente la dosarul inspecției fiscale.

De asemenea organele de inspecție fiscală constată că in Convenția Model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital se fac urmatoarele precizări in legătură cu centrul intereselor vitale: *„dacă o persoană fizică are o locuință permanentă în ambele State Contractante, atunci este necesar să se analizeze datele pentru a stabili cu care dintre cele două State relațiile sale personale și economice sînt mai strînse. Astfel, se va ține cont de familia sa și relațiile sociale, ocupația sa, activitățile sale politice, culturale sau de altă natură, locul său de afaceri, locul de unde își administrează proprietatea, etc. Circumstanțele trebuie să fie examinate ca un întreg, dar în orice caz, este evident că trebuie să se acorde o atenție specială considerațiunilor bazate pe acțiunile personale ale unei persoane fizice. Dacă o persoană care are o locuință într-un Stat achiziționează o a doua casă în celălalt Stat menținînd-o și pe prima, faptul că și-a păstrat și prima locuință în mediul în care a trăit întotdeauna, unde a lucrat și unde își are familia și posesiunile sale, poate, împreună cu alte elemente, să demonstreze că și-a păstrat centrul intereselor vitale în primul Stat”.*

În analiza efectuată cu privire la locuința permanentă, organele fiscale precizează că potrivit art.4 din Convenția model cu privire la impozitul pe venit și impozitul pe capital, pct.13, poate fi luată în considerare orice formă de locuință ce aparține sau este închiriată de persoana fizică, dar permanența acestei locuințe este esențială, în sensul că persoana fizică a aranjat sa aibă locuința la dispoziția sa în orice moment în mod continuu și nu doar ocazional în scopul unei

șederi care este necesară pe o durată scurtă, datorită motivelor sale (călătorie de plăcere, călătorie de afaceri, călătorie de studii, participarea la un curs în cadrul unei școli, etc.).

În acest sens organele de control au constatat că domnul .X. a deținut o locuința permanentă la dispoziția sa în .X., inițial pe str. .X., până la data de 16.08.2011 când a expirat dreptul de reședință la această adresă (în data de 21.10.2011 imobilul a fost instrăinat, acesta făcând parte din patrimoniul societății SC .X. SRL), iar din data de 27.09.2011 Domnul .X. a achiziționat de la aceeași SC .X. SRL, înainte de a o vinde, imobilul din .X., str. .X. și a avut această locuință permanentă la dispoziția sa.

Organele de inspecție fiscală precizează că facturile pentru consumurile (reduse) de energie, gaz și apă consumate la adresa din str. .X., puse la dispoziție de .X. precum și biletele de avion puse la dispoziție nu demonstrează în nici un fel faptul că Domnul .X. a fost în .X. doar în perioada scursă între aterizarea și decolarea avioanelor întrucât în România se poate ajunge și cu alte mijloace de transport.

Din parcurgerea conținutului certificatului de rezidență fiscală FN/23.02.2012 emis de .X., .X.,X. (anexa nr.9 la RAPORTUL DE INSPECȚIE FISCALĂ), rezultă că în anul 2011 - exercițiu de impunere 2012, .X. nu a obținut nici un venit din Belgia.

Mai mult, deși echipa de inspecție fiscală a solicitat societății verificate documente din care să rezulte situarea în Belgia a centrului intereselor vitale pentru domnul .X. în 2011 la momentul cesiunii părților sociale, .X. nu a prezentat nici un document în măsura să demonstreze că veniturile obținute de acesta din Belgia sunt superioare veniturilor obținute din România, neprezentând în acest sens niciunul din documentele expres menționate în HG 44/2004, pct.199 pentru stabilirea în Belgia a centrului intereselor vitale, mai sus precizate.

Organele de inspecție fiscală mai rețin că potrivit extraselor de cont prezentate, în anul 2011 totalul veniturilor obținute de domnul .X. sunt de .X. euro, suma net inferioară venitului obținut din vânzarea afacerii derulate în România de .X. euro, iar societatea nu a prezentat documente care să demonstreze că suma de .X. euro reprezintă venituri încasate din Belgia.

Referitor la legăturile economice ale domnului .X., organele de inspecție fiscală constată că începând cu anul 2007, acesta a desfășurat în România activitate de antreprenariat prin firma SC .X. SRL al cărei asociat unic și administrator a fost, până la data vânzării deținerilor de capital prin încheierea Contractului de cesiune părți sociale din data de 21.10.2011, dar își continuă activitatea în România prin înființarea în data de 17.10.2011, a S.C. .X. SRL. cu același obiect de activitate iar potrivit indicatorilor din situațiile financiare anuale la 31.12.2011, date publice pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice din România, ambele firme au desfășurat activitate în anul 2011, au înregistrat venituri și au finalizat anul 2011 pe profit iar în ceea ce privește nivelul veniturilor obținute de domnul .X. din România în anul 2011, nivelul acestora este de .X. lei (.X. lei - venituri din dobânzi, .X. lei din vânzarea părților sociale la SC .X. SRL) în timp ce din analiza certificatelor de rezidență emise de regatul Belgian rezultă

ca acesta nu a declarat că ar fi primit venit din Belgia în exercițiile de impunere 2011-2014.

Pentru a stabili că impozitul pe venit care face obiectul contestației se datorează în România, organele de inspecție fiscală au considerat că domnul .X. în calitate de beneficiar de venit este persoană fizică rezidentă în România și în conformitate cu dispozițiile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicata, cu modificările și completările ulterioare, art.39, lit.a) prevede că persoanele fizice rezidente sunt contribuabili care datorează plata impozitului pe venit, potrivit art.41 lit.d), printre categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, figurează și veniturile din investiții, definite conform art.7, alin.(1), pct.31¹ și art.65 alin(1), lit.c) din același act normativ.

Totodată la determinarea cuantumului impozitului pe titlurile de valoare, organele de inspecție fiscală au ținut cont de prevederile art.7, pct.23, art.66 alin. (3) și alin.(4), art.67 alin.(3), lit.b), art.93 alin(1) din Codul fiscal.

În baza acestor dispoziții legale, organele de inspecție fiscală au stabilit că plătitorul venitului, în speța .X. avea obligația de a calcula, reține, vira și declara impozitul pe veniturile din investiții de .X. lei urmare impozitării în momentul plății cu 16% a venitului în suma de .X.. Calculul și reținerea trebuiau făcute în momentul efectuării plății și anume 17.06.2011 și respectiv 21.10.2011, iar virarea și declararea trebuiau făcute până la momentul depunerii documentelor pentru transcrierea drepturilor de proprietate asupra părților sociale la Oficiul Registrul Comerțului și anume 25.10.2011, data înregistrării cererii de depunere și menționare acte formulată de .X. SRL (anexa nr. 10 la RAPORTUL DE INSPECȚIE FISCALĂ).

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei calcularea, reținerea și virarea unui impozit pe veniturile din investiții în sumă totală de .X. lei precum și accesorii aferente reprezentând dobânzi în sumă totală de .X. lei și penalități de întârziere în cuantum total de .X. lei.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele invocate de aceasta, constatările și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Referitor la suma totală de **.X. lei**, din care suma de .X. lei reprezintă impozit pe veniturile din titluri de valoare, suma de .X. lei reprezintă dobânzi aferente impozitului pe veniturile din titluri de valoare și suma de .X. lei reprezintă penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din titluri de valoare,

cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală pot să nu ia în considerare un certificat de rezidență fiscală eliberat de o autoritate fiscală cu care Guvernul României are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri pe venituri și capital pe motiv că au dubii în legătură cu rezidența fiscală a persoanei beneficiare de venit din România, fără ca în prealabil să inițieze prin

direcția de specialitate din cadrul autorității fiscale din România un schimb de informații cu autoritatea fiscală emitentă a certificatului de rezidență fiscală.

În fapt, .X., în calitate de cesionar, a plătit la data de 21.10.2011, persoanei fizice .X., în calitate de cedent, suma de .X. euro, echivalentul sumei de .X. lei, la cursul de 4.3308 lei/euro valabil în ziua încheierii contractului, reprezentând toate cele .X. părți sociale în valoare nominală de .X. lei, detinute de cedent în calitate de unic asociat al persoanei juridice române S.C. .X. SRL.

La momentul încheierii tranzacției, în Contractul de cesiune părți sociale din data de 21.10.2011, la art.2.2 s-a făcut mențiunea că nu se datorează reținerea la sursa a impozitului aferent câștigului obținut de cedent prin semnarea contractului, întrucât în baza prevederilor art.118 raportat la art. 116 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, coroborate cu prevederile art.14 din Convenția privind evitarea dublei impuneri, încheiată la data de 04.03.1996 între Guvernul României și Guvernul Regatului Belgiei, ratificată prin legea 126/1996, impunerea se face în .X., anexându-se la dosar în acest sens Certificatul de rezidență eliberat de către Ofițerul stării civile din Comuna Uccle, Regiunea Bruxelles din .X., tradus și legalizat sub nr..X./27.09.2011 de către BNP .X. și înscrisul denumit "Certificat de rezidență fiscală" emis de către autoritatea FINTO BCT Uccle 25P Bruxelles, .X., dat în aplicarea legislației transpunând articolul 3 al Directivei 2003/48-CE a Consiliului din 3 iunie 2003, în materie de impozitare a veniturilor din economii sub forma plăților de dobânzi, tradus și legalizat sub nr..X./27.09.2011 de către BNP .X., anexele 6.1 și 6.2 la contract.

Organele de inspecție fiscală, urmare controlului efectuat, au considerat că persoana fizică beneficiară de venit plătit de societate este rezident român, iar în speță nu poate fi aplicată Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între Guvernul României și .X. în anul 1996, ratificată prin Legea nr.126/1996, întrucât Certificatele de rezidență nr..X./27.09.2011 și nr..X./27.09.2011 anexate de domnul .X. la contractul de cesiune, nu fac dovada rezidenței fiscale a acestuia în sensul art.4 din convenție, întrucât au fost eliberate de autoritățile locale din .X.. În anul 2011 persoana fizică este rezidentă a ambelor state contractante, dispune de locuințe permanente în ambele state, iar centrul intereselor sale vitale se află în România, de unde obține cea mai mare parte a veniturilor și totodată nu a fost prezentat controlului nici un document care să ateste că impozitarea acestor venituri s-ar fi făcut în Belgia și prin urmare, pentru câștigul realizat din transferul titlurilor de valoare se datorează impozit pe venit în România, în conformitate cu prevederile Titlului III "Impozit pe venit" din Codul fiscal.

Prin adresa nr..X./14.08.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 1753/17.08.2015, societatea a depus la dosarul contestației, în traducere legalizată la BNP .X. sub nr..X./12.08.2015, Certificatul de rezidență fiscală eliberat de Serviciul Public Federal de Finanțe, Administrația Generală a Fiscalității din Belgia la data de 07.04.2014, din care

rezultă că numitul .X. este rezident al Belgiei în sensul art.4 al Convenției (evitării) dublei impozitări încheiată la 04.03.1996 între Belgia și România, pentru exercițiul de impozitare 2011.

În drept, art.118 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, care prevăd următoarele:

“ART.118 Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene

(1) *În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, 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 aceluși venit. În situația în care sunt cote diferite de impozitare în legislația internă sau în convențiile de evitare a dublei impuneri, se aplică cotele de impozitare mai favorabile. Dacă un contribuabil este rezident al unei țări din Uniunea Europeană, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de acel contribuabil din România este cota mai favorabilă prevăzută în legislația internă, legislația Uniunii Europene sau în convențiile de evitare a dublei impuneri. Legislația Uniunii Europene se aplică în relația României cu statele membre ale Uniunii Europene, respectiv cu statele cu care Uniunea Europeană are încheiate acorduri de stabilire a unor măsuri echivalente.*

(2) *Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, 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, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene. Dacă certificatul de rezidență fiscală, respectiv declarația ce va indica calitatea de beneficiar nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală și, după caz, a declarației prin care se indică calitatea de beneficiar se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri sau ale legislației Uniunii Europene și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție. În acest sens, certificatul de rezidență fiscală trebuie să menționeze că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, într-un stat al Uniunii Europene sau într-un stat cu care Uniunea Europeană are încheiat un acord de stabilire a unor măsuri echivalente pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România.”*

De asemenea, potrivit prevederilor pct.13 alin.(1), alin.(2) și alin(6) din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, dat în aplicarea art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) *Pentru a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și statul său de rezidență, precum și de cele ale le-*

gislației Uniunii Europene, nerezidentul beneficiar al veniturilor din România trebuie să prezinte certificatul de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din statul respectiv 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.

(2) Nerezidenții care sunt beneficiarii veniturilor din România vor depune la plătitorul de venit originalul sau copia legalizată a certificatului de rezidență fiscală ori a documentului menționat la alin. (1), 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.

(...)

(6) În certificatul de rezidență fiscală sau în documentul prevăzut la alin. (1), prezentat de nerezidenții care au obținut venituri din România, trebuie să se ateste că aceștia au fost rezidenți în statele cu care România are încheiate convenții de evitare a dublei impuneri, în anul/perioada obținerii veniturilor sau în anul/perioada pentru care a fost emis certificatul de rezidență fiscală ori documentul prevăzut la alin. (1).”

- pct.2 din Anexa 1 a Ordinului Ministrului Finantelor Publice nr.1445/ 2005 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale 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, care prevede:

“ 2. În baza convențiilor de evitare a dublei impuneri, coroborate cu legislația internă în materie:

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.”

Art.4 alin.(1) și alin.(2), art.14 alin.(1), lin.(2), alin.(3) și alin.(4) și art.27 din Legea nr.126/1996 privind ratificarea Convenției dintre Guvernul României și Guvernul Regatului Belgiei pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital, semnată la Bruxelles la 4 martie 1996, prevăd:

“ Rezident

1. În sensul prezentei convenții, expresia rezident al unui stat contractant înseamnă orice persoană care, în virtutea legislației acestui stat, este supusă impunerii în acest stat datorită domiciliului său, rezidenței sale, sediului conducerii sau oricărui alt criteriu de natură analoagă. Totuși această expresie nu cuprinde persoanele care nu sunt supuse impunerii în acest stat decât pentru veniturile din surse aflate în acest stat sau pentru averea situată în acest stat.

2. Când, potrivit dispozițiilor paragrafului 1, o persoană fizică este un rezident al ambelor state contractante, situația sa se soluționează în modul următor:

a) această persoană este considerată un rezident al statului în care dispune de o locuință permanentă; dacă dispune de o locuință permanentă în ambele state, ea este considerată un rezident al statului cu care legăturile sale personale și economice sunt cele mai strânse (centrul intereselor vitale);

b) dacă statul în care această persoană are centrul intereselor sale vitale nu poate fi determinat sau dacă nu dispune de o locuință permanentă în nici unul dintre state, ea este considerată un rezident al statului în care locuiește în mod obișnuit;

c) dacă această persoană locuiește în mod obișnuit în ambele state sau dacă nu locuiește în mod obișnuit în nici unul dintre ele, ea este considerată un rezident al statului al cărui național este;

d) dacă această persoană este un național al ambelor state sau dacă nu este un național al nici unuia dintre ele, autoritățile competente ale statelor contractante vor rezolva problema de comun acord.

(...)

ART. 14 Câștiguri de capital

1. Câștigurile pe care un rezident al unui stat contractant le obține din înstrăinarea de bunuri imobiliare vizate la art. 6 și situate în celălalt stat contractant sunt impozabile în acest celălalt stat contractant.

2. Câștigurile provenind din înstrăinarea de bunuri mobiliare care fac parte din activul unui sediu permanent pe care o întreprindere a unui stat contractant îl are în celălalt stat contractant sau de bunuri mobiliare care aparțin unei baze fixe de care dispune un rezident al unui stat contractant în celălalt stat contractant pentru exercitarea unei profesii independente, inclusiv din asemenea câștiguri provenind din înstrăinarea acestui sediu permanent (singur sau cu întreaga întreprindere) sau a acestei baze fixe, sunt impozabile în acest celălalt stat.

3. Câștigurile provenind din înstrăinarea navelor, aeronavelor, vehiculelor feroviare sau rutiere exploatate în trafic internațional, a vapoarelor servind navigației interioare, precum și din bunuri mobiliare afectate exploatării acestor mijloace de transport nu sunt impozabile decât în statul contractant în care este situat sediul conducerii efective a întreprinderii.

4. Câștigurile provenind din înstrăinarea oricăror bunuri, altele decât cele vizate la paragrafele 1, 2 și 3, nu sunt impozabile decât în statul contractant al cărui rezident este cel care înstrăinează.

4. Câștigurile provenind din înstrăinarea oricăror bunuri, altele decât cele vizate la paragrafele 1, 2 și 3, nu sunt impozabile decât în statul contractant al cărui rezident este cel care înstrăinează.

(...)

ART.27 Schimbul de informații

1. Autoritățile competente ale statelor contractante fac schimb de informații necesare aplicării dispozițiilor prezentei convenții și celor privitoare la legislația internă a statelor contractante referitoare la impozitele vizate de convenție, în măsura în care impunerea pe care o prevede nu este contrară acesteia.”

Din economia textelor de lege invocate se desprinde concluzia că pentru aplicarea convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul trebuie să prezinte la momentul realizării venitului, în traducere legalizată, Certificatul de rezidență fiscală eliberat de statul său de rezidență, din care să rezulte că pentru perioada în care s-au derulat plățile, beneficiarul acestora avea rezidența fiscală în acel stat contractant, în caz contrar urmând a fi aplicate prevederile titlului V din Codul fiscal.

Totodată, chiar și în situația în care certificatul de rezidență fiscală este prezentat în termenul de prescripție, se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri sau ale legislației Uniunii Europene și se face regularizarea impozitului.

Se reține că pentru veniturile din cedarea părților sociale obținute de un rezident al Regatului Belgiei de la un cesionar persoană juridică română, în conformitate cu prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiată între cele două state nu se reține impozit la sursă, aceste venituri urmând a fi impozitate în țara de rezidență a celui care înstrăinează părțile sociale.

Prin adresa nr..X./22.07.2015, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Direcției Generale Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice să precizeze dacă, în opinia acesteia, în baza Certificatului de rezidență fiscală eliberat în data de 07.04.2014 de Serviciul Public Federal Finanțe, Administrația Generală de Fiscalitate din .X. domnului .X., plăților efectuate de cesionarul .X. cedentului .X. le sunt aplicabile prevederile art.14 din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între guvernele României și Belgiei sau dacă organele fiscale pot refuza aplicarea prevederilor Convenției în urma analizei centrului intereselor vitale ale persoanei fizice beneficiare de venituri din România.

În data de 21.08.2015, în completarea adresei mai sus precizate a fost transmis direcției de specialitate Certificatul de rezidență fiscală emis în data de 07.04.2014 de Serviciul Public Federal Finanțe, Administrația Generală de Fiscalitate din .X., tradus și legalizat sub nr..X./12 08.2015 de BNP .X., deus de societate în susținerea cauzei.

Prin adresa de răspuns nr..X./11.09.2015, aceasta a precizat că:

“Dacă exista dubii pe parcursul unei inspecții fiscale în legătură cu rezidența, inspectorii ar trebui să se adreseze Direcției de inspecție fiscală din cadrul ANAF, pentru a iniția un schimb de informații cu autoritatea competentă din celălalt stat, prezentând motivele pentru care consideră că persoana respectivă este rezidentă română. Acest schimb de informații este util și pentru a se evita apariția situației de dublă neimpunere.

În situația în care se stabilește rezidența în Belgia se vor aplica prevederile paragrafului 4 al art. 14 „Câștiguri de capital” din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între România și Belgia, potrivit cărora câștigurile provenite din înstrăinarea părților sociale deținute la o persoană juridică rezidentă în România de către persoane fizice rezidente în Belgia sunt impozabile numai în statul contractant în care sunt rezidenți cei care înstrăinează părțile sociale, respectiv în Belgia.

În situația în care se stabilește rezidența în România se aplică prevederile art.67, alin.3, Titlului III din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”

Față de documentele existente la dosar, se concluzionează că organele de inspecție fiscală nu pot înlătura aplicarea Convenției dintre Guvernul României și Guvernul Regatului Belgiei pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital, semnată la Bruxelles la 4 martie 1996, ratificată de Parlamentul României prin Legea nr.126/1996, atâta timp cât autoritățile din .X. nu infirmă Certificatul de rezidență fiscală eliberat de Serviciul Public Federal de Finanțe, Administrația Generală de Fiscalitate din .X. la data de 07.04.2014, prin care se atestă rezidența fiscală a domnului .X. în Belgia pentru perioada exercițiului de impozitare 2011.

În consecință, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./23.12.2014 pentru suma totală de **.X. lei**, din care suma de **.X. lei** reprezintă impozit pe veniturile din titluri de valoare, suma de **.X. lei** reprezintă dobânzi aferente impozitului pe veniturile din titluri de valoare iar suma de **.X. lei** reprezintă penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din titluri de valoare, urmând ca organele de inspecție fiscală să solicite lămuriri autorităților fiscale din Belgia, prin intermediul direcției de specialitate din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu privire la rezidența fiscală a domnului .X. la data tranzacției ce a făcut obiectul inspecției, anexând solicitării toate elementele pe care le dețin în legătură cu acest fapt, și să emită dacă va fi cazul un nou act administrativ fiscal pentru aceeași obligație și aceeași perioadă.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în conținutul prezentei decizii, precum și în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.5 și 11.6 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./23.12.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./23.12.2014 întocmite de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând :

- **.X. lei** impozit pe veniturile din titluri de valoare;
- **.X. lei** dobânzi aferente impozitului pe veniturile din titluri de valoare;
- **.X. lei** penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din titluri de valoare, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea cauzei în conformitate cu prevederile legale incidente în cauză în perioada verificată și cele reținute în prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,
.X.