

DECIZIA nr. 575 din 25.07.2014 privind solutionarea
contestatiei formulata de **IS**, cu domiciliul in, Bucuresti,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. xxx/2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Sector x a Finantelor Publice cu adresa nr., inregistrata sub nr. xxx/2014 cu privire la contestatia doamnei IS din Bucuresti.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. il constituie decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din strainatate de persoanele fizice pe anul 2012 nr. dia/2013, comunicata prin posta in data de si prin care s-a stabilit in sarcina contribuabilei o diferenta de impozit anual in plus in suma de **V lei**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de doamna IS.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Doamna IS solicita anularea deciziei de impunere pe motiv ca sumele impuse priveau sume incasate din dobanzile aferente detinerii unor titluri de stat, care sunt neimpozabile conform art. 65 alin. (4) din Codul fiscal. Conform pct. 140 din Normele metodologice de aplicare doar veniturile din obligatiuni sunt obiectul impozitului, nu si veniturile din detinerea titlurilor de stat, care nu puteau fi asimilate obligatiunilor din punct de vedere al regimului fiscal aplicabil decat cu ignorarea definitiei de la art. 7 din Codul fiscal si prin incalcarea art. 6, art. 7 alin. (2) si art. 13 din Codul de procedura fiscala.

In plus, nu se poate face diferenta intre titluri de stat emise de catre statul roman si alte titluri de stat conform art. 3 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, legiuitorul nefacand nicio distinctie in acest sens. Nu in utimul rand, art. 56 din Tratatul privind infiintarea Comunitatii Europene interzice orice restrictie privind circulatia capitalului intre statele membre sau intre statele membre si terte tari, asa cum rezulta din hotararile CJUE C-436/00 X si Y si C-20/09 Comisia vs. Republica Portugheza.

II. Prin decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din strainatate de persoanele fizice pe anul 2012 nr. dia/2013 organele fiscale au

stabilit in sarcina contribuabilei IS o diferenta de impozit anual in plus in suma de V lei aferenta veniturilor din dobanzi realizate din in suma de B lei.

III. Fata de constatarile organelor de administrare fiscala, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca veniturile din dobanzi obtinute de un contribuabil roman din strainatate urmeaza acelasi tratament fiscal in privinta neimpozitarii cu veniturile din Romania, in conditiile in care la data obtinerii si impozitarii veniturilor legislatia fiscala nu prevedea un tratament fiscal identic, in toate elementele acestuia, ci numai in ce priveste cotele de impozit asupra bazei de calcul determinate dupa regulile proprii fiecarei categorii de venit.

In fapt, in sarcina doamnei IS organele fiscale au stabilit un impozit anual pe venit in suma de V lei pentru veniturile din dobanzi obtinute in anul 2012 din Canada, cuantificate la suma de B lei prin declaratia privind veniturile din strainatate depusa de contribuabila insasi sub nr.

In sustinerea contestatiei contribuabila a anexat documentul intitulat „document justificativ privind veniturile din dobanzi din strainatate” eliberat la data de 16 mai 2013 de Banca in calitate de agent custode, pentru venituri din dobanzi incasate in cursul anului 2012, aferente instrumentelor financiare emise pe piete reglementate din state membre si tranzactionate OTC (over the counter), din care J obligatiuni cu valoare/obligatiune de L, valoarea totala cupon JxL, emitent Government, impozit retinut la sursa = 0 (zero).

In drept, potrivit art. 40, art. 65 si art. 90 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada realizarii veniturilor:

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

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

„Art. 65. – (1) Veniturile din investiții cuprind:

a) dividende;

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

(4) Nu sunt venituri impozabile veniturile realizate din deținerea și tranzacționarea titlurilor de stat și/sau a obligațiunilor emise de către unitățile administrativ-teritoriale”.

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

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

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

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

Din cadrul legal mai sus precizat, rezulta ca veniturile din investitii obtinute din strainatate de un rezident roman sunt impozitate in Romania, prin aplicarea cotei de impozit asupra bazei de calcul specifice veniturilor din dobanzi.

In speta, se retine faptul ca, **potrivit art. 90 alin. (2) din Codul fiscal**, veniturile obtinute de contribuabilii romani din strainatate **nu urmeaza acelasi tratament fiscal cu veniturile de aceeași natura obtinute din Romania, în toate elementele acestuia**, ci numai in ceea ce priveste „cotele de impozit asupra bazei de calcul determinate dupa regulile proprii fiecărei categorii de venit”.

In acest sens, sustinerea contestatarei privind incalcarea de catre organele fiscale a dispozitiilor procedurale este neintemeiata intrucat acestea au tinut cont chiar de textul de lege aplicabil impozitarii veniturilor realizate din strainatate de catre persoanele fizice, in temeiul art. 13 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala conform caruia „**interpretarea reglementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiuitorului asa cum este exprimata in lege**”.

Ca este asa rezulta chiar din expunerea de motive ce insoteste O.U.G. 102/2013 pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/2013 privind Codul fiscal si reglementarea unor masuri financiar-fiscale care, la pct. C.15 din descrierea situatiei actuale, specifica in mod expres faptul ca „**in Codul fiscal nu exista prevederi referitoare la tratamentul fiscal al veniturilor obtinute din strainatate de natura celor obtinute din Romania in situatia in care acestea din urma sunt venituri neimpozabile**”, motiv pentru care Codul fiscal a fost completat prin introducerea alin. (2¹) al art. 90 din Codul fiscal, cu aplicabilitate de la 1 ianuarie 2014, care prevede, in mod specific, ca „*Pentru veniturile obținute din străinătate de natura celor obținute din România și neimpozabile în conformitate cu prevederile prezentului titlu se aplică același tratament fiscal ca și pentru cele obținute din România*”.

Rezulta, asadar, ca pana la data de 1 ianuarie 2014 nu existau prevederi in Codul fiscal conform carora veniturile obtinute de contribuabili din strainatate beneficiau de acelasi tratament fiscal cu veniturile de aceeași natura obtinute din Romania, motiv pentru care a fost necesara interventia legiuitorului in acest scop, astfel ca pretentia contestatarei de a considera neimpozabile veniturile din dobanzi aferente unor titluri de stat din strainatate in temeiul art. 65 alin. (4) din Codul fiscal nu are temei legal in raport de dispozitiile art. 90 alin. (2) din Codul fiscal, in vigoare la data obtinerii veniturilor si emiterii deciziei de impunere contestate.

Sustinerile contestatarei in privinta asa-zisei „neasimilari” a regimului fiscal aplicabil obligatiunilor fata de regimul fiscal al titlurilor de stat si a „**delimitarii**” **obligatiunilor de titlurile de stat**, cu referire la definitiile din Codul fiscal si din alte acte normative **sunt vadit neintemeiate**, avand in vedere urmatoarele:

- conform art. 7 alin. (1) pct. 31^M din Codul fiscal prin titlu de valoare se intelege „orice valori mobiliare, titluri de participare la un fond deschis de investitii sau **alt instrument financiar, calificat astfel** de către Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, inclusiv instrumente financiare derivate, precum și părțile sociale”, de unde reiese ca trimiterea la legislatia privind piata de capital invocata se face doar in privinta unui „alt instrument financiar” nu si pentru valorile mobiliare si titluri de participare la un fond deschis de investitii;

- chiar si asa, dupa cum recunoaste si invoca contestatara, Legea nr. 297/2004 privind piata de capital califica titlurile de stat ca „alte titluri de creanta”; or, **pct. 140 din Normele metodologice** date in aplicarea Titlului III din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, altminteri invocat in sustinere **prevede ca sunt considerate venituri din dobanzi** nu numai „dobanzile obtinute din obligatiuni”, ci si „**alte venituri obtinute din titluri de creanta**”;

- din perspectiva legislatiei relevante, respectiv pct. 2.d din Normele metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 64/2007 privind datoria publică, aprobate prin H.G. nr. 1.470/2007, cu modificarile ulterioare, **titlurile de stat** sunt instrumente financiare “care atestă datoria publică, **sub formă de bonuri, certificate de trezorerie, obligațiuni, inclusiv certificatele de trezorerie pentru populație nerăscumpărate la scadență și transformate în certificate de depozit sau alte instrumente financiare** constituind împrumuturi ale statului în monedă națională ori în valută, pe termen scurt, mediu și lung”;

- reiese ca **obligatiunile sunt si ele o forma a titlurilor de stat si nu viceversa**, cum eronat sustine contestatara, iar faptul ca obligatiunile sunt utilizate si in domeniul privat, ca o forma de atragere de fonduri rambursabile (surse imprumutate) de la diversi investitori nu prezinta nicio relevanta in ceea ce priveste calificarea veniturilor generate de astfel de obligatiuni drept venituri din dobanzi;

- intreaga argumentatie a contestatarei vizand „delimitarea” obligatiunilor de titlurile de stat este contrazisa, oricum, chiar prin documentul eliberat la data de 16 mai 2013 de Banca Comerciala Romana de unde reiese ca este vorba de obligatiuni emise de diverse entitati, intre care J obligatiuni cu valoare/obligatiune de L, valoarea totala cupon JxL, emitent Government.

In ceea ce priveste invocarea faptului ca textul art. 65 alin. (4) din Codul fiscal nu contine nicio limitare a sferei titlurilor de stat se retine ca impunerea veniturilor doamnei IS a avut in vedere sursa veniturilor, in speta din strainatate, si nu emitentul titlurilor, diferenta de tratament fiscal fiind justificata prin aceea ca legiuitorul nu a prevazut acelasi tratament fiscal ca si pentru obtinute din Romania decat dupa data de 1 ianuarie 2014.

In mod similar, incalcarea principiului neutralitatii prevazut de art. 3 din Codul fiscal nu se justifica intrucat diferenta de tratament fiscal nu s-a facut in considerarea categoriilor de investitori/contribuabili (persoane fizice romane sau

straine) ori a provenientei/sursei capitalului investit (roman sau strain) ci in considerarea sursei veniturilor generate de obligatiunile achizitionate de contribuabili.

Referitor la invocarea faptului ca art. 56 (actual art. 63) din Tratatul privind infiintarea Comunitatii Europene interzice orice restrictie privind circulatia capitalului intre statele membre sau intre statele membre si terte tari se retine ca art. 65 (ex-art. 58) din acelasi Tratat prevede ca art. 56 *“nu aduce atingere dreptului statelor membre: (a) de a aplica dispozitiile incidente ale legislatiilor fiscale care stabilesc o distinctie intre contribuabilii care nu se regasesc in aceeaasi situatie in ceea ce priveste resedinta lor sau **locul unde capitalurile lor au fost investite**”*.

De asemenea, jurisprudenta comunitara degajata din hotararile CJUE C-436/00 X si Y si C-20/09 Comisia vs. Republica Portugheza nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, in conditiile in care hotararea din cauza C-436/00 X si Y nici nu a fost prezentata in sustinere, iar hotararea din cauza C-20/09 Comisia vs. Republica Portugheza priveste situatia particulara din legislatia fiscala portugheza, cu referire la titlurile datoriei publice emise exclusiv de statul portughez; or, dupa cum anterior s-a aratat, in cazul legislatiei fiscale romanesti diferenta de tratament nu este data de emitentul obligatiunilor (care poate fi orice entitate indreptatita sa emita titluri de stat), ci de tara de provenienta a veniturilor generate de detinerea si tranzactionarea obligatiunilor.

In consecinta, nu poate fi retinuta solicitarea contestatarei IS de a i se aplica acelasi tratament fiscal pentru veniturile din dobanzi obtinute din strainatate, in lipsa unor prevederi legale in acest sens, motiv pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 90 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 140 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului III din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 13 si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Respinge contestatia doamnei IS impotriva decizie de impunere anuala pentru veniturile realizate din strainatate de persoanele fizice pe anul 2012 nr. dia/2013 emisa de Administratia Finantelor Publice sector 1 pentru diferenta de impozit anual stabilita in plus in suma de V lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.