

DECIZIA nr. 292/2009
privind solutionarea contestatiei formulata de
domnul **X**,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ..., inregistrata sub nr. ..., de catre Administratia Finantelor Publice sector ... cu privire la contestatia formulata de domnul X, cu domiciliul in str. ..., Bucuresti si domiciliul ales pentru comunicare str. ..., Bucuresti.

Obiectul contestatiei, inregistrata la A.F.P. Sector ... sub nr. ..., il constituie Decizia de impunere anuala pentru veniturile din strainatate realizate de persoanele fizice pe anul 2007 nr. ..., comunicata in data de **06.08.2009**, prin care s-a stabilit o diferenta de impozit pe venit in suma de ... lei.

De asemenea, prin contestatia formulata solicita restituirea impozitului pe veniturile din salarii realizate in perioada 01.01.2007-31.12.2007, in valoare de ... lei, retinut de catre .. SRL.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de contribuabilul **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata domnul X solicita anularea Deciziei de impunere anuala pentru veniturile din strainatate realizate de persoanele fizice pe anul 2007 nr. ... si restituirea impozitului pe veniturile de salarii realizate in perioada 01.01.2007 - 31.12.2007 in suma de ... lei, retinut de angajatorul .. SRL si virat bugetului de stat din Romania, intrucat in temeiul art.1 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si art.23 alin.(1) din Acordul ratificat prin Legea nr.127/1996 metoda de evitare a dublei impuneri este metoda scutirii de impozit, in cazul Romaniei, care trebuie aplicata chiar daca Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal nu face referire la aceasta metoda.

In sustinerea contestatiei, contribuabilul aduce urmatoarele argumente:

1. In anul 2006 contribuabilul a fost detasat in .. la .., in scopul asigurarii managementului superior al companiei croate. Compania ... SRL a facturat .. pentru serviciile prestate conform contractului de management, iar in conformitate cu intelegerea contractuala, salariul a fost suportat de firma romana din sumele primite drept contravaloare a prestarii.

2. Intrucat durata contractului de prestari servicii si perioada de detasare a fost de peste 183 de zile a fost obligat in ... sa se inregistreze fiscal in calitate de nerezident care desfasoara activitati dependente in si sa achite impozit pe venit in conformitate cu legislatia interna ...

3. Autoritatile fiscale .. au solicitat inregistrarea fiscala si plata impozitului pe veniturile din salarii platite din Romania ca retributie a activitatii desfasurate in ... in

baza contractului de management si a deciziei de detasare si a principiului celor 183 de zile de prezenta in ... intr-un interval de 12 luni care a inceput in anul 2006 si s-a continuat in anul 2007.

4. ... SRL a retinut la sursa si a achitat impozit pe veniturile din salarii aferente anului 2007 in valoare de... lei, conform fisei fiscale pe anul 2007 anexata.

5. In data de 14.05.2008 a inregistrat la AFP sector ... Declaratia privind veniturile din strainatate pentru anul 2007 sub nr...., insotita de o adresa inregistrata sub nr.... prin care a solicitat rambursarea impozitului pe salarii platit in Romania si nedatorat conform prevederilor art.23 alin.1 lit.a din Legea nr.127/1996.

6. Veniturile salariale realizate in perioada 01.01.2007-31.12.2007 au fost practic impozitate atat in Romania cat si in ..., iar statul roman ar fi trebuit sa ramburseze impozitul retinut si virat in Romania in suma totala de... lei.

In concluzie, contribuabilul solicita modificarea deciziei contestate in sensul celor prezentate si restituirea sumei de ... lei, ca urmare a faptului ca impozitul pe veniturile din salarii a fost platit de doua ori, atat in Romania, cat si in ...

II. Prin Decizia de impunere anuala pentru veniturile din strainatate realizate de persoanele fizice pe anul 2007 nr. ..., AFP sector ... a stabilit in sarcina contribuabilului o diferenta de impozit pe venit in suma de ... lei.

III. Avand in vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatarile organului fiscal, sustinerile contribuabilului si prevederile legale in vigoare pe perioada supusa impunerii se retin urmatoarele:

3.1 Referitor la Decizia de impunere anuala pentru veniturile din strainatate realizate de persoanele fizice pe anul 2007 nr. ...:

Cauza supusa solutionarii este daca organul fiscal a emis in mod corect Decizia de impunere anuala pentru veniturile din strainatate realizate de persoanele fizice pe anul 2007 nr. ..., in conditiile in care veniturile obtinute de domnul X, in calitate de angajat detasat, venituri care, potrivit conventiei de evitare a dublei impuneri incheiate intre Romania si ..., au fost impuse in statul de desfasurare a activitatii salariale, contestatarul are dreptul la restituirea impozitului retinut in Romania pentru aceleasi venituri, pana la nivelul impozitului platit in Romania, in conformitate cu dispozitiile OMFP nr. 1899/2004.

In fapt, domnul X a depus la organele fiscale Declaratia privind veniturile salariale din strainatate pentru anul 2007 (cod 201) sub nr. ..., in care a declarat un venit in suma de ... lei si un impozit aferent in suma de ... lei mentionand ca a obtinut venituri din salarii platite de un angajator rezident in Romania, pentru care a fost impozitat atat in Romania, cat si in

Prin cererea inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. ... contribuabilul a solicitat restituirea din partea statului roman a impozitului retinut in baza fisei fiscale in suma de ... lei (aferent perioadei 01.01.2007-31.12.2007), prin aplicarea art. 23 pct.1 lit. a din Acordul de evitare a dublei impuneri dintre Romania si

Urmare prelucrării declarației nr. ..., AFP Sector .. a emis Decizia de impunere anuală pentru veniturile din străinătate realizate de persoanele fizice române pe anul 2007 nr. ..., prin care nu s-au stabilit diferențe de impozit, recunoscând, în acest sens, un credit fiscal în suma de .. lei, dar netinând cont de impozitul cu reținere la sursa în România în cursul anului 2007 de către SC ... SRL.

Pentru veniturile de natură salarială obținute în perioada 01.01.2007-31.12.2007, angajatorul român a calculat și reținut impozitul pe veniturile din salarii aferent, potrivit fișei fiscale (cod 210) depusă la organele fiscale din care rezulta: venit baza de calcul - .. lei, impozit - ... lei.

Totodată, autoritățile din ... au impozitat veniturile din salarii obținute de domnul X pentru activitatea desfășurată la firma ... în baza contractului de management, potrivit Certificatului nr.... din data de ..., eliberat de Ministerul Finanțelor - Direcția Taxe - Biroul teritorial ... (venit - ... , impozit și impozit suplimentar - ...).

In drept, în conformitate cu dispozițiile art. 55 alin. (4) lit. m), art. 59 și art. 91 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 209 și 210 din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

"Art. 55 - (4) Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:

m) sumele sau avantajele primite de persoane fizice din activități dependente desfășurate într-un stat străin, indiferent de tratamentul fiscal din statul respectiv. **Fac excepție veniturile salariale plătite de către sau în numele unui angajator care este rezident în România sau are sediul permanent în România, care sunt impozabile indiferent de perioada de desfășurare a activității în străinătate.**"

"Art. 59. - (1) **Informațiile referitoare la calculul impozitului pe veniturile din salarii se cuprind în fișele fiscale.**

(2) Platitorul de venituri are obligația să completeze formularele prevăzute la alin. (1), pe întreaga durată de efectuare a plății salariilor."

"Art. 91. - (1) Contribuabilii persoane fizice rezidente care, pentru același venit și în decursul aceleiași perioade impozabile, **sunt supuși impozitului pe venit atât pe teritoriul României, cât și în străinătate, au dreptul la deducerea din impozitul pe venit datorat în România a impozitului plătit în străinătate, denumit în continuare credit fiscal extern**, în limitele prevăzute în prezentul articol."

Norme metodologice:

"209. Persoanele fizice prevăzute la art. 40 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal și la art. 40 alin. (2) din Codul fiscal, **care desfășoară activitate salarială în străinătate și sunt plătite pentru activitatea salarială desfășurată în străinătate de către angajatorul român, se impun în România pentru veniturile realizate din activitatea salarială desfășurată în străinătate.**

Veniturile din salarii prevazute la art. 41 lit. b) din Codul fiscal, care nu sunt impozabile în România, nu fac obiectul creditului fiscal extern."

"210. În vederea definitivării impunerii, la sfârșitul anului fiscal vizat persoana în cauza va prezenta organului fiscal în a cărui raza teritorială se afla domiciliul fiscal al contribuabilului documentul justificativ privind venitul realizat și impozitul platit, eliberat de organul abilitat din țara în care s-a obținut venitul, pentru acordarea creditului fiscal în condițiile stabilite prin prezentele norme metodologice.

Cu ocazia acordării creditului fiscal se va stabili impozitul datorat de persoana în cauza."

De asemenea, potrivit dispozițiilor art. 15 și art. 23 din Acordul de evitare a dublei impuneri dintre România și Croația, ratificat prin Legea nr. 127/1996:

"Art. 15 - 1. Sub rezerva prevederilor art. 16, 18 și 19, salariile și alte remunerații similare, obținute de un rezident al unui stat contractant pentru o activitate salariată, vor fi impozabile numai în acel stat, în afara de cazul în care activitatea salariată este exercitată în celălalt stat contractant. **Dacă activitatea salariată este astfel exercitată, remunerațiile primite pot fi impuse în acel celălalt stat.**

2. Independent de prevederile paragrafului 1, remunerațiile obținute de un rezident al unui stat contractant pentru o activitate salariată exercitată în celălalt stat contractant vor fi impozabile numai în primul stat menționat, dacă:

a) beneficiarul este prezent în celălalt stat pentru o perioadă sau perioade care nu depășesc în total 183 de zile în orice perioadă de 12 luni începând sau sfârșind în anul calendaristic vizat; și

b) remunerațiile sunt plătite de o persoană sau în numele unei persoane care angajează și care nu este rezidentă a celuilalt stat; și

c) remunerațiile nu sunt suportate de un sediu permanent sau de o bază fixă pe care cel care angajează o are în celălalt stat contractant."

"Art. 23 - 1. În cazul unui rezident al României, dubla impunere va fi evitată după cum urmează:

a) **când un rezident al României realizează venit sau detine capital, care, conform prevederilor acestui acord, poate fi impus în Republica Croația, atunci România va scuti de impozit acest venit** sau capital - cu excepția veniturilor menționate la subparagraful b) - și va lua în considerare, pentru determinarea cotei de impozit, venitul total obținut, cota de impozit rezultată aplicându-se numai asupra venitului rămas;

b) **când un rezident al României realizează elemente de venit, care, potrivit prevederilor art. 10, 11 și 12, pot fi impuse în Republica Croația, atunci România va acorda, ca o deducere din impozitul pe venit al aceluși rezident, o sumă egală cu impozitul plătit în Republica Croația. Totuși această deducere nu va putea depăși acea parte a impozitului, calculată înainte ca deducerea să fie acordată, care este atribuibilă unor asemenea elemente de venit ce pot fi impuse în Republica Croația."**

Având în vedere prevederile Codului fiscal invocate mai sus, rezultă că veniturile obținute din activități dependente desfășurate în ... de către contestatar, în

calitate de angajat al unei societati rezidente romane, respectiv SC ... SRL, se impun in tara noastra, indiferent de perioada de desfasurare a activitatii in strainatate.

De asemenea, veniturile de natura salariala obtinute de rezidentii romani pentru activitatea desfasurata in .. se impun numai in Romania atunci cand indeplinesc cumulativ conditiile prevazute de paragraful 2 al art. 15 din Conventia dintre Romania si In cazul in care cel putin una dintre conditiile impuse de acest paragraf nu este indeplinita, dreptul de impunere a venitului de natura salariala realizat de rezidentul roman in strainatate revine statului strain. Totusi, acest paragraf nu limiteaza dreptul statului de rezidenta de a retine impozit pentru veniturile de natura salariala platite in Romania.

Metoda creditului fiscal presupune recunoasterea ca deducere din impozitul pe venit datorat in Romania pentru veniturile obtinute din strainatate, a sumei impozitului platit in strainatate pentru acelasi venit, cu precizarea ca aceasta deducere nu poate depasi partea impozitului datorat in Romania.

Prin urmare, pentru veniturile obtinute de domnul X, in calitate de angajat detasat in ..., venituri care, potrivit conventiei de evitare a dublei impuneri incheiate intre Romania si ..., au fost impuse in statul de desfasurare a activitatii salariale, contestatarul beneficiaza de acordarea de catre organul fiscal competent a creditului fiscal.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, rezulta ca, in vederea acordarii creditului fiscal extern, pentru veniturile din salarii obtinute in perioada 01.01.2007 - 31.12.2007, urmare desfasurarii activitatii in ..., platite de SC ... SRL, cu sediul in Romania, domnul X a depus, la AFP Sector ... declaratia privind veniturile din strainatate (formularul 201), prin care a declarat un venit obtinut in suma de... lei si un impozit aferent platit in strainatate in suma de ... lei.

De asemenea, a anexat la aceasta declaratie si fisa fiscala FF1 intocmita de SC ... SRL din Romania, pentru anul fiscal 2007, din care rezulta ca pentru veniturile aferente lunilor ianuarie - decembrie 2007 (platite contribuabilului urmare desfasurarii activitatii in strainatate), in suma de ... lei a fost calculat si retinut la sursa un impozit aferent in suma de ... lei.

Urmare prelucrarii declaratiei depusa de domnul X, organul fiscal a emis Decizia de impunere anuala pentru veniturile din strainatate pe anul 2007 nr. ..., dupa cum urmeaza:

- alte venituri - .. lei;
- venit net anual impozabil - ... lei;
- impozit pe venit datorat in Romania - ... lei;
- impozit pe venit platit in strainatate - ... lei;
- credit fiscal - ... lei;
- diferente de impozit stabilite in plus - 0 lei.

In speta, sunt aplicabile si dispozitiile OMEF nr. 2371/2007 pentru aprobarea modelului si continutului unor formulare prevazute la titlul III din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora au fost aprobate atat formularul 201 "*Declaratie privind veniturile din strainatate*", cat si

formularul 251 "Decizie de impunere anuala pentru veniturile realizate din strainatate de persoanele fizice".

Se constata ca, niciunul dintre formularele mai sus mentionate, **nu cuprinde** rubrica referitoare la veniturile din salarii platite de un angajator rezident in Romania pentru activitatea desfasurata in strainatate.

De asemenea, **formularul de decizie anuala privind veniturile din strainatate nu cuprinde nici rubrica referitoare la impozitul calculat si retinut in cursul anului fiscal de raportare de catre angajatorul rezident in Romania.**

In ceea ce priveste procedura legala de acordare a creditului fiscal (procedura legala de declarare) in cazul veniturilor din salarii obtinute in cursul anului 2007 de persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania, care desfasoara activitate in ..., in calitate de detasat al unui angajator roman, pentru care s-a retinut impozit atat in ..., cat si in Romania, organul de solutionare a contestatiei a solicitat punctul de vedere al Directiei generale proceduri pentru administrarea veniturilor din cadrul ANAF, cat si al Directiei generale de reglementare a colectarii creantelor bugetare din cadrul ANAF.

Astfel ca, prin adresele nr. ... (Directia generala proceduri pentru administrarea veniturilor din cadrul ANAF), respectiv nr. ... (Directia generala de reglementare a colectarii creantelor bugetare din cadrul ANAF), inregistrate la DGFP-MB sub nr. ..., respectiv sub nr..., ni s-au comunicat urmatoarele:

*"Persoana rezidenta romana **are dreptul la restituirea impozitului retinut in Romania** pentru aceleasi venituri, pana la nivelul impozitului platit in Romania."*

*"In ceea ce priveste **procedura de restituire** a impozitului pe veniturile din salarii pentru activitatea desfasurata in strainatate, aceasta **se regasese in prevederile OMFP nr. 1899/2004** pentru aprobarea Procedurii de restituire si de rambursare a sumelor de la bugetul de stat (...), care se aplica in mod corespunzator."*

Fata de cele mai sus prezentate, se constata urmatoarele:

- contribuabilul a depus formularul de declaratie 201 in anul urmator celui de realizare a venitului, in vederea acordarea creditului fiscal, desi, pe de-o parte, conform dispozitiilor OMEF nr. 2371/2007, nu avea obligatia depunerii acestei declaratii, iar, pe de alta parte, potrivit pct. 210 din HG nr. 44/2004, avea obligatia de a prezenta la sfarsitul anului fiscal vizat numai documentul justificativ privind venitul realizat si impozitul platit, eliberat de organul abilitat din tara in care s-a obtinut venitul;

- organul fiscal a emis decizia de impunere anuala pentru veniturile din strainatate realizate de persoane fizice, desi formularul respectiv **nu cuprinde rubrici referitoare la veniturile din salarii platite in strainatate de un angajator rezident in Romania si la impozitul calculat si retinut in cursul anului fiscal in Romania de catre acelasi angajator;**

- desi, in cursul anului 2007, pentru aceleasi venituri din salarii, s-a platit impozit atat in ..., in suma de ... (conform certificatului nr.... din data de 09.05.2008, eliberat de Ministerul Finantelor - Directia Taxe - Biroul teritorial .), cat si in Romania, in suma de .. lei (conform FF1 emisa de SC .. SRL), AFP Sector... a procedat la emiterea

Deciziei de impunere anuala pe anul 2007 prin care nu a stabilit in sarcina contribuabilului diferente de impozit pe venit in plus sau de restituit.

Avand in vedere prevederile legale in vigoare pe perioada supusa impunerii, precum si cele mai sus aratate, urmeaza a se admite contestatia formulata de domnul X, respectiv urmeaza a se anula Decizia de impunere anuala pentru veniturile din strainatate pe anul 2007 nr. ..., prin care AFP Sector... a stabilit diferente de impozit pe venit in plus sau de restituit in suma de 0 lei.

3.2. Referitor la solicitarea contribuabilului privind "restituirea sumei de ... lei":

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii este organul competent care se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care solicitarea contribuabilului excede prevederilor titlului IX Cod procedura fiscala, republicat.

In fapt, prin contestatia formulata, domnul X a solicitat si restituirea sumei de ... lei, reprezentand impozit pe veniturile din salarii realizate in perioada 01.01.2007-31.12.2007, retinut de catre angajatorul roman ... SRL.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 205 (1) Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, in conditiile legii."

"Art. 209 - (1) Contestatiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a deciziilor pentru regularizarea situatiei, emise în conformitate cu legislatia în materie vamala, se solutioneaza dupa cum urmeaza:

a) contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorii vamala, precum si accesorii ale acestora, al caror quantum este sub 1.000.000 lei, se solutioneaza de catre **organele competente constituite la nivelul directiilor generale unde contestatii au domiciliul fiscal (...)**."

De asemenea, potrivit pct. 9.8 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005:

"În cazul în care contestatiile sunt astfel formulate încât au si alt caracter pe lângă cel de cale administrativa de atac, pentru aceste aspecte cererea se va înainta organelor competente de catre organul investit cu solutionarea cii administrative de atac, dupa solutionarea acesteia."

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, precum si faptul ca prin contestatia formulata contribuabilul a solicitat "restituirea sumei de ... lei", Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.-M.B nu se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, intrucat nu intra in competenta sa de solutionare.

In temeiul pct. 9.8 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, **acest capat de cerere va fi transmis Administratiei Finantelor Publice Sector ..., spre competenta solutionare, urmand ca**, potrivit precizarilor Directiei generale de reglementare a colectarii creantelor bugetare din cadrul ANAF din adresa nr...., inregistrata la DGFP-MB sub nr. ..., **organul fiscal sa aplice dispozitiile OMFP nr. 1899/2004, in ceea ce priveste procedura de restituire a impozitului pe veniturile din salarii pentru activitatea desfasurata de contribuabil in cursul anului 2007, in**

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 55 alin. (4) lit. m), art. 59 si art. 91 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 209 si 210 din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004, art. 15 si art. 23 din Legea nr. 60/1994, pct. 9.8 din Instructiunile aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, art. 205 alin. (1), art. 209 alin. (1) lit. a), art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE:

1. Admite contestatia formulata de domnul **X**, urmand a se anula Decizia de impunere anuala pentru veniturile din strainatate pe anul 2007 nr. ... emisa de AFP Sector

2. Transmite spre competenta solutionare Administratiei Finantelor Publice Sector ..., capatul de cerere al contestatiei prin care domnul **X** a solicitat "restituirea sumei de ... lei", urmand ca, potrivit precizarilor Directiei generale de reglementare a colectarii creantelor bugetare din cadrul ANAF din adresa nr. ..., inregistrata la DGFP-MB sub nr., organul fiscal sa aplice dispozitiile OMFP nr. 1899/2004, in ceea ce priveste procedura de restituire a impozitului pe veniturile din salarii pentru activitatea desfasurata de contribuabil in cursul anului 2007, in

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