

**DECIZIA nr. 4 din 05.01.2017** privind soluționarea  
contestației formulată de **CN**, cu domiciliul în  
..., București, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. .... 2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații X a fost sesizată cu adresa nr. ....2016, înregistrată sub nr. ....2016 de către Administrația Sector Y a Finanțelor Publice cu privire la soluționarea contestației domnului CN formulată prin av. EL în baza împuternicirii avocațiale originale nr. .../2016.

Obiectul contestației, transmisă prin poștă în data de ...2016 și înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. ....2016 îl constituie decizia de impunere din oficiu a veniturilor persoanelor fizice pe anul 2013 nr. dios/2016, emisă de Administrația Sector Y a Finanțelor Publice și comunicată prin poștă în data de ...2016 prin care s-a stabilit o diferență de impozit anual pe venit în plus în sumă de **VP lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de domnul CN.

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

**I.** Prin contestația formulată împotriva deciziei de impunere nr. 256 din data de 03.09.2016 (identificată eronat, nr. 256 fiind codul formularului deciziei de impunere nr. dios din data de 03.09.2016) domnul CN susține că a fost obligat la plata sumei de VD lei, deși este înregistrat fiscal numai pe teritoriul Franței începând cu anul 1991 (număr de identificare fiscală nr. ...), unde declară veniturile obținute din activitățile de creație artistică desfășurate atât în România, cât și în Franța, așa cum reiese din situația financiară emisă de autoritățile fiscale ale orașului Paris.

Contribuabilul consideră că prevederile Codului fiscal trebuie coroborate cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene și solicită constatarea nelegalității deciziei de impunere din oficiu deoarece a achitat în Franța impozitul pe veniturile obținute pe teritoriul României din activități artistice.

În susținere sunt invocate dispozițiile art. 43, art. 84-88, art. 175-188 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare și anexează în susținere carte de rezidență, declarație de impunere emisă de autoritățile fiscale franceze, aviz de impozitare 2014 și situația declarativă a impozitului pe venituri 2016.

**II.** Prin decizia de impunere din oficiu a veniturilor persoanelor fizice pe anul 2013 nr. dios/2016 Administrația Sector Y a Finanțelor Publice a stabilit

în sarcina contribuabilului CN o diferență de impozit anual pe venit în plus în sumă de VP lei.

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

*Cauza supusă soluționării este dacă un cetățean român cu domiciliul în România datorează impozit anual la nivelul cotei unice de impozitare pentru veniturile din drepturi de autor obținute în România, în condițiile în care plătitorii de venituri au reținut la sursă doar o cotă anticipată de impozit, iar contribuabilul nu a făcut dovada că a întreprins demersuri pentru scoaterea din evidența fiscală din România, cu stabilirea rezidenței fiscale în altă țară.*

**În fapt**, domnul CN, cetățean român cu domiciliul în ....., sector Y, București conform act de identitate seria .. nr. ....., data emiterii 10.12.2014, data validitate 07.09.2014 a obținut în anul 2013 venituri din drepturi de proprietate intelectuală.

Conform bazei de date a organului fiscal de domiciliu, plătitorii de venituri au depus declarații informative privind impozitul reținut pe veniturile cu regim de reținere la sursă (cod 205), prin care au declarat că domnul CN a obținut în anul 2013 următoarele venituri din drepturi de proprietate intelectuală de la:

- P1: - venit B11 lei, impozit reținut la sursă PA1 lei;
  - P2: - venit B12 lei, impozit reținut la sursă PA2 lei;
  - P3: - venit B13 lei, impozit reținut la sursă PA3 lei;
  - P4: - venit B14 lei, impozit reținut la sursă PA4 lei;
  - P5: - venit B15 lei, impozit reținut la sursă P5 lei;
- total venituri brute: B1 lei; total impozit reținut la sursă PA lei.

Deoarece contribuabilul nu a depus declarația anuală de venituri pentru anul 2013, Administrația Sector Y a Finanțelor Publice a transmis acestuia notificarea nr. No/08.02.2016, recomandată poștală de trimitere nr. ... fiind returnată de oficiul poștal pe motiv "expirat termen de păstrare", motiv pentru care notificarea a fost comunicată prin publicitate conform procesului-verbal nr. ....2016.

După parcurgerea procedurii notificării, Administrația Sector Y a Finanțelor Publice a procedat la emiterea deciziei de impunere din oficiu a veniturilor persoanelor fizice pe anul 2013 nr. dios/2016 (formular cod 256), prin care a stabilit în sarcina contribuabilului CN următoarele:

- venit net din drepturi de proprietate intelectuală: B2 lei (adică venit brut B1 lei – cota forfetară de cheltuieli de 20% ... lei);
- impozit anual datorat: VD lei (adică B2 lei x cota unică de 16%);
- obligații stabilite privind plățile anticipate: PA lei (adică impozitul anticipat de 10% reținut la sursă de plătitorii de venituri);
- diferența de impozit stabilită în plus: VP lei (adică VD lei – PA lei = VP lei impozit efectiv de plată pentru contribuabil).

Prin contestația formulată domnul CN susține că este rezident fiscal în Franța din anul 1991, unde a și plătit impozitul pentru veniturile obținute din România și solicită aplicarea convențiilor de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene.

**În drept**, potrivit art. 7, art. 39, art. 40, art. 46, art. 50, art. 52, art. 83 și art. 84 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru anul fiscal 2013:

**”Art. 7. - (1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:**

[...]

**17. nerezident** - orice persoană juridică străină, **orice persoană fizică nerezidentă** și orice alte entități străine, inclusiv organisme de plasament colectiv în valori mobiliare, fără personalitate juridică, care nu sunt înregistrate în România, potrivit legii;

[...]

**22. persoană fizică nerezidentă** - orice persoană fizică care nu este persoană fizică rezidentă;

**23. persoană fizică rezidentă** - orice persoană fizică ce îndeplinește cel puțin una dintre următoarele condiții:

a) are domiciliul în România;

b) centrul intereselor vitale ale persoanei este amplasat în România;

c) este prezentă în România pentru o perioadă sau mai multe perioade ce depășesc în total 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive, care se încheie în anul calendaristic vizat;

d) este cetățean român care lucrează în străinătate, ca funcționar sau angajat al României într-un stat străin.

Prin excepție de la prevederile lit. a) - d), nu este persoană fizică rezidentă un cetățean străin cu statut diplomatic sau consular în România, un cetățean străin care este funcționar ori angajat al unui organism internațional și interguvernamental înregistrat în România, un cetățean străin care este funcționar sau angajat al unui stat străin în România și nici membrii familiilor acestora;[...].”

**”Art. 39 . - Următoarele persoane datorează plata impozitului conform prezentului titlu și sunt numite în continuare contribuabili:**

a) persoanele fizice rezidente;

b) persoanele fizice nerezidente care desfășoară o activitate independentă prin intermediul unui sediu permanent în România;

c) persoanele fizice nerezidente care desfășoară activități dependente în România;

d) persoanele fizice nerezidente care obțin venituri prevăzute la art. 89”.

**”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;

b) în cazul persoanelor fizice rezidente, altele decât cele prevăzute la lit. a), veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României, începând cu data de 1 ianuarie a anului calendaristic următor anului în care aceștia devin rezidenți în România;

c) în cazul persoanelor fizice nerezidente, care desfășoară activitate independentă prin intermediul unui sediu permanent în România, venitului net atribuibil sediului permanent;

d) în cazul persoanelor fizice nerezidente, care desfășoară activitate dependentă în România, venitului salarial net din această activitate dependentă;

e) în cazul persoanelor fizice nerezidente, care obțin veniturile prevăzute la art. 39 lit. d), venitului determinat conform regulilor prevăzute în prezentul titlu, ce corespund categoriei respective de venit.

**(6) Rezidenții statelor cu care România are încheiate convenții de evitare a dublei impuneri trebuie să își dovedească rezidența fiscală printr-un certificat de rezidență emis de către autoritatea fiscală competentă din statul străin sau printr-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. Acest certificat/document este valabil pentru anul/anii pentru care este emis.**

**(7) Persoana fizică rezidentă română, cu domiciliul în România, care dovedește schimbarea rezidenței într-un stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, este obligată în continuare la plata impozitului pe veniturile obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României, pentru anul calendaristic în care are loc schimbarea rezidenței, precum și în următorii 3 ani calendaristici”.**

”Art. 46. - (1) **Veniturile din activități independente cuprind** veniturile comerciale, veniturile din profesii libere și **veniturile din drepturi de proprietate intelectuală**, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente”.

”Art. 50. - (1) Venitul net din drepturile de proprietate intelectuală se stabilește prin scăderea din venitul brut a următoarelor cheltuieli:

a) o cheltuială deductibilă egală cu 20% din venitul brut;

b) contribuțiile sociale obligatorii plătite”.

”Art. 52. - (1) Pentru următoarele venituri, **plătitorii** persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidență contabilă **au obligația de a calcula, de a reține și de a vira impozit prin reținere la sursă, reprezentând plăți anticipate, din veniturile plătite:**

**a) venituri din drepturi de proprietate intelectuală; [...]**

(2) Impozitul ce trebuie reținut se stabilește după cum urmează:

a) în cazul veniturilor prevăzute la alin. (1) lit. a)—c), aplicând o cotă de impunere de **10%** la venitul brut din care se deduc contribuțiile sociale obligatorii reținute la sursă potrivit titlului IX<sup>2</sup>;

b) în cazul veniturilor prevăzute la alin. (1) lit. d), aplicând cota de impunere prevăzută pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor la veniturile ce revin persoanei fizice din asociere.

(3) Impozitul ce trebuie reținut se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost plătit venitul, cu excepția impozitului aferent veniturilor prevăzute la alin. (1) lit. d), pentru care termenul de virare este reglementat potrivit titlului IV<sup>1</sup>”.

”**Art. 83. - (1) Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente**, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură, determinate în sistem real, **au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 25 mai**

**inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului.** Declarația privind venitul realizat se completează pentru fiecare sursă și categorie de venit. Pentru veniturile realizate într-o formă de asociere, venitul declarat va fi venitul net/pierdere distribuită din asociere”.

”Art. 84. - (1) **Impozitul anual datorat se stabilește de organul fiscal competent pe baza declarației privind venitul realizat, prin aplicarea cotei de 16% asupra fiecăruia din următoarele:**

**a) venitul net anual impozabil; [...].**

(7) 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 Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(8) Diferențele de impozit rămase de achitat conform deciziei de impunere anuale se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioadă pentru care nu se calculează și nu se datorează sumele stabilite potrivit reglementărilor în materie privind colectarea creanțelor bugetare”.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, contribuabilii rezidenți fiscali în România datorează impozit pe venitul net anual impozabil, pe care trebuie să-l declare pe bază de declarație anuală de venit, ceea ce, în cazul contribuabilului CN, care a obținut venituri din drepturi de proprietate intelectuală de la plătitori de venituri din România, implica depunerea declarației anuale de venit pentru anul 2013 și stabilirea diferenței rămase de achitat dintre impozitul aferent venitului anual impozabil și impozitele reținute deja la sursă de către plătitorii de venituri P1, P2, P3, P4, P5.

Contestația contribuabilului CN, care susține nedatorarea impozitului pe motiv de rezidența fiscală străină este atât nemotivată în drept, cât și nedovedită în fapt.

Contestația este **nemotivată în drept** întrucât contribuabilul **nu indică nici măcar o dispoziție de drept fiscal substanțial** (din Codul fiscal în vigoare în anul fiscal de obținere a veniturilor – 2013) **în temeiul căreia nu ar datora diferența de impozit anual** stabilită de organele fiscale pentru veniturile din drepturi de proprietate intelectuală obținute în România. Trimiterea la art. 43, art. 84-88, art. 175-188 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare nu ține loc de motivare în drept, în condițiile în care nu se indică, concret, despre ce dispoziții legale ar fi vorba (Codul de procedură fiscală 2004 suferind mai multe republicări, precum și numeroase modificări și completări) și nici ce anume s-ar fi încălcat de organele fiscale prin emiterea deciziei incriminate. De asemenea, tot o nemotivare în drept reprezintă și trimiterea generică la convențiile de evitare a dublei impuneri și la legislația europeană, fără indicarea concretă la care anume convenție și la care anume dispoziție legală europeană direct aplicabilă în dreptul intern.

În privința nedovedirii în fapt a rezidenței fiscale străine se reține că domnul CN **nu a prezentat certificatul de rezidență fiscală**, eliberat de autoritățile fiscale franceze, din care să reiasă că este considerat rezident fiscal francez în anul 2013 – anul fiscal de impozitare în litigiu.

Așa-zisa carte de rezidență fiscală, depusă în susținere este în fapt un titlu de sejur pentru resortisanții UE, eliberat de ”prefecture de police” (deci de poliție – nu de autoritățile fiscale franceze) în baza Regulamentului (CEE) nr.

1612/68 privind libera circulație a lucrătorilor în cadrul Comunității, deci un document polițienesc de reședință, care nu dovedește rezidența fiscală a domnului CN în Franța pentru anul fiscal 2013.

Se reține că **rezidența fiscală nu este totuna cu rezidența civilă (polițienească – de evidența populației)**, fiecare stat având dreptul să stabilească propriile criterii pentru a considera o persoană rezidentă din punct de vedere fiscal. În cazul României, conform art. 7 pct. 23 din Codul fiscal, **îndeplinirea a cel puțin uneia din condițiile de la lit. a), b), c) sau d) este suficientă ca o persoană fizică, independent de orice alte criterii, să fie considerată rezidentă fiscal în România.** Or, conform evidenței organelor fiscale, în anul fiscal 2013 domnul CN figura cu domiciliul în str. Apolodor, nr. 13-15, sc. A, ap. 23, sector 5, București conform act de identitate seria RR nr. 349064, îndeplinind astfel condiția de la art. 7 pct. 23 lit. a) din Codul fiscal pentru a fi considerat rezident fiscal în România.

Se reține că reglementarea unor aspecte privind rezidența fiscală în România a persoanelor fizice a fost realizată procedural prin O.M.F.P. nr. 74/2012 și, conform art. 13-17 din acest ordin, în vederea scoaterii din evidența fiscală persoanele fizice rezidente interesate au obligația să depună un "Chestionar pentru stabilirea rezidenței fiscale a persoanei fizice la plecarea din România", organele fiscale fiind cele îndrituite să stabilească, prin luarea în considerare a tuturor elementelor de fapt, dacă o persoană fizică (cu atât mai mult un cetățean român cu domiciliul în România) mai îndeplinește ori nu condițiile pentru a fi sau nu considerat rezident fiscal în România.

Or, domnul CN nu a făcut dovada că s-a adresat în vreun fel autorităților fiscale din România în legătura cu stabilirea rezidenței/nonrezidenței sale fiscale, deși susține că este înregistrat fiscal "numai" pe teritoriul Franței începând cu anul 1991 și nu a făcut dovada că autoritățile fiscale franceze i-au eliberat vreodată vreun certificat de rezidență fiscală, pentru a se putea face apel la prevederile art. 4 "Domiciliu fiscal" din Convenția de evitare a dublei impuneri dintre România și Franța.

Concret, acest articol reglementează:

- definiția expresiei "rezident al unui stat contractant" (orice persoană care este subiect de impunere în virtutea propriilor dispoziții legale ale fiecărui stat);
- criteriile de departajare succesivă când o persoană fizică este considerată rezidentă a ambelor state contractante (tocmai în virtutea legislației interne a fiecărui stat): locuința permanentă – domiciliul, centrul intereselor vitale, locuința obișnuită, cetățenia și acordul comun al autorităților fiscale;
- criteriul de departajare când o persoană juridică este considerată rezidentă a ambelor state contractante: sediul conducerii efective.

Concret, numai în măsura în care domnul CN ar fi prezentat certificatul de rezidență fiscală, eliberat de autoritățile fiscale franceze, care să-i ateste rezidența fiscală în Franța în anul fiscal 2013, autoritățile fiscale din România ar fi putut aplica prevederile art. 4 paragraf 2 din Convenția de evitare a dublei impuneri dintre România și Franța și ar fi determinat dacă domnul CN ar mai fi putut fi considerat rezident fiscal român, ceea ce nu este cazul în speță.

În subsidiar, chiar și în măsura în care domnul CN ar fi făcut dovada nerezidenței sale în România, ar fi avut un tratament fiscal specific nerezidenților, iar veniturile sale din drepturi de proprietate intelectuală obținute

din România tot ar fi fost supuse impozitării prin reținerea la sursă a impozitului pe veniturile nerezidenților (din drepturi de autor, adică din redevențe), caz în care ar fi trebuit să înștiințeze plătitorii de venituri români cu privire la această situație, astfel încât aceștia să aplice prevederile Titlului V – Impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți din Codul fiscal în vigoare în anul 2013 (ceea ce, în speță, nu s-a întâmplat, plătitorii de venituri aplicând Titlul III – Impozit pe venit din Codul fiscal).

De altfel, nici documentele de impozitare prezentate nu dovedesc defel că domnul CN ar fi declarat veniturile din drepturi de autor realizate în România și, chiar și în măsura în care le-ar fi declarat, art. 24 din Convenția de evitare a dublei impuneri dintre România și Franța prevede expres că evitarea dublei impuneri se realizează, în cazul veniturilor impozitate în România, prin faptul că Franța acordă unui rezident al Franței care primește asemenea venituri din sursa română un credit de impozit corespunzând cuantumului impozitului perceput în România, cu alte cuvinte statul român nu este exclus de la impozitare, iar statul francez este obligat să recunoască propriilor rezidenți impozitele reținute în România sub forma creditului fiscal, ca metodă de evitare a dublei impuneri.

Prin urmare, în raport de situația de fapt și de documentele existente la dosarul cauzei nu se pot reține susținerile contestatorului CN privind nedatorarea impozitului pentru veniturile din drepturi de autor realizate din România, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 7 pct. 23 lit. a), art. 39 lit. a), art. 40 alin. (1) lit. a), alin. (6) și alin. (7), art. 46 alin. (1), art. 83 alin. (1) și art. 84 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2013 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

#### **DECIDE:**

Respinge contestația formulată de domnul CN împotriva deciziei de impunere din oficiu a veniturilor persoanelor fizice pe anul 2013 nr. dios/2016, emisă de Administrația Sector Y a Finanțelor Publice prin care s-a stabilit o diferență de impozit anual pe venit în plus în sumă de VP 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.