



Ministerul Finanțelor Publice

Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Iași

Iași, str. Anastașie Panu nr.26
Cod postal 700025
Tel: +0232/213332
Fax: +0232/219899
e-mail: registratura.generala.is@anaf.ro

DECIZIA nr. 10074/24.02.2020
privind soluționarea contestației formulate de
Y din municipiul Piatra Neamț, județul Neamț

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț - Biroul gestiune registru contribuabili și declarații fiscale persoane fizice, prin adresa nr....., înregistrată sub nr.ISR_REG/..... cu privire la contestația formulată de doamna Y, având CNP cu domiciliul în municipiul Piatra Neamț, str. județul Neamț, formulată împotriva Deciziei de impunere anuală nr..... pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2014.

Suma contestată este în valoare totală de **S lei**, reprezentând diferențe de impozit de plată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de faptul că actul administrativ fiscal atacat a fost comunicat prin poștă cu confirmare de primire în data de 02.10.2019, iar contestația a fost înregistrată cu nr.NTG-REG -

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.272 alin.(1) și (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Doamna Y prin contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț sub nr.NTG-REG-..... contestă Decizia de impunere anuală nr..... pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2014, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț, prin care au fost stabilite în sarcina sa obligații de plată în sumă totală de S lei reprezentând diferențe de impozit pe venit de plată, din următoarele considerente:

- susține că are dublă cetățenie, română - italiană;
- menționează că în România primește o pensie de S lei, pentru care are plătite impozitele la zi.

II. Organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț a emis, în baza art.90 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a Declarației privind veniturile din străinătate pe anul 2014, înregistrată sub nr....., Decizia de impunere anuală nr..... pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2014, prin care a stabilit în sarcina doamnei Y o diferență de impozit de plată în sumă totală de S lei, aferentă veniturilor din pensii realizate de aceasta în Italia.

III. Având în vedere constatările organului fiscal, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada verificată, **organul de soluționare a contestației** reține următoarele:

Cauza supusă soluționării este legalitatea stabilirii în sarcina doamnei Y a obligației de plată a impozitului pe venitul din străinătate aferent anului 2014, în sumă de S lei, conform Deciziei de impunere anuală pe anul din 04.09.2019, în condițiile în care contestatoarea nu a făcut dovada achitării impozitului în Italia și că nu mai datorează suma în România în baza convenției de evitare a dublei impuneri.

În fapt, în conformitate cu dispozițiile art.90 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și în baza referatului nr....., organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț a emis Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2014 sub nr., prin care a stabilit în sarcina doamnei Y, diferențe de impozit de plată în sumă de S lei astfel:

- Venit/Câștig net anual - S lei;
- Venit/Câștig net anual impozabil - S lei;
- Impozit pe venit datorat în România - S lei;
- Impozit pe venit plătit în străinătate - S lei;
- Credit fiscal recunoscut - 136 lei;
- Diferențe de impozit de plată - 3.352 lei.

Din analiza înscrisurilor aflate la dosarul contestației, rezultă că potrivit extrasului din aplicația informatică națională Automatic Exchange of Information (AEOI) din 07.10.2016, pentru CNP, în baza informațiilor transmise de autoritatea competentă din Italia în conformitate cu Directiva **2011/16/UE**, remise de structura de informații fiscale prin adresa nr....., Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț în calitate de organ fiscal de administrare, a constatat faptul că în anul 2014 doamna Y a obținut din Italia un venit din categoria AEOI -PEN, în sumă de S euro, de la plătitorul de venit INPS.

Urmare informațiilor primite în conformitate cu prevederile Legii nr.**13/2014** pentru ratificarea Convenției privind asistența administrativă reciprocă în domeniul fiscal, referitor la schimbul automat de informații fiscale (AEOI), organul fiscal a procedat la transmiterea către contestatoare, prin poștă, a Notificării nr.43424 din 22.05.2017, prin care i se comunica faptul că în evidența fiscală figurează cu venituri din pensii din străinătate, pentru care are obligația depunerii declarației privind veniturile realizate din străinătate (formular 201), în temeiul prevederilor art.40 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin notificare s-a precizat că *declarația va fi însoțită de următoarele documente: documentele justificative privind venitul realizat și impozitul plătit, eliberate de autoritatea competentă din țara în care s-a obținut venitul și cu care România are încheiată convenție de evitarea dublei impuneri, însoțite de traducere în limba română.*

În conformitate cu prevederile art.107 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, nedepunerea declarației de impunere dă dreptul organului fiscal să procedeze la stabilirea din oficiu a creanțelor fiscale prin decizie de impunere.

Deși contestatoarea a confirmat în data de 28.06.2017 primirea Notificării nr..... conform formularului AR anexat la dosarul contestației, totuși aceasta nu a dat curs solicitării, fapt pentru care organul fiscal a procedat la stabilirea din oficiu a obligației de plată.

Ca urmare a notificării, contribuabilul nu a declarat la organul fiscal din România că în anul 2014 a obținut venituri în străinătate și că i s-a reținut și achitat impozitul în Italia, conform obligației prevăzute de Codul fiscal, situație în care organul fiscal a procedat la stabilirea din oficiu a obligației de plată.

Astfel, organul fiscal a întocmit referatul nr..... privind estimarea bazei de impunere pentru veniturile din pensii realizate în anul 2014 în străinătate de de doamna Y, document care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate.

De asemenea, prin adresa nr..... Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț a solicitat contestatoarei ca, în termen de 15 zile de la primirea acesteia, să depună la sediul organului fiscal, documentul eliberat de autoritatea fiscală din Italia privind veniturile din pensii realizate, tradus în limba română și din care să rezulte impozitul reținut la sursă.

Cu toate că a confirmat în data de 22.10.2019 primirea adresei nr.8907 din 17.10.2019, conform formularului AR anexat la dosarul contestației, contestatoarea nu a dat curs solicitării.

Prin contestația formulată, contestatoarea susține că *primește ca cetățean român pensia de 704 lei, sub codul numeric personal la care este la zi cu impozitele.*

Contrar susținerilor contestatorului, din documentele aflate la dosarul contestației rezultă că acesta nu a declarat la organul fiscal din România că a obținut veniturile în străinătate și că i s-a reținut și achitat impozitul în Italia, așa după cum avea obligația prevăzută de art.40, art.90 și art.91 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare pe perioada realizării veniturilor, unde se precizează:

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.41 *Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit. Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:[...]*

e) *venituri din pensii, definite conform art.99; [...].*

Art.90 *Venituri obținute din străinătate*

(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.*

(2¹) *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.*

(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.*

(7) *Diferențele de impozit rămase de achitat, conform deciziei de impunere anuală, 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.*

Art.91 *Creditul fiscal extern*

(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.

(2) Creditul fiscal extern se acordă dacă sunt îndeplinite, cumulativ, următoarele condiții:

a) se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și statul străin în care s-a plătit impozitul;

b) impozitul plătit în străinătate, pentru venitul obținut în străinătate, a fost efectiv plătit în mod direct de persoana fizică sau de reprezentantul său legal ori prin reținere la sursă de către plătitorul venitului. Plata impozitului în străinătate se dovedește printr-un document justificativ, eliberat de autoritatea competentă a statului străin respectiv;

c) venitul pentru care se acordă credit fiscal face parte din una dintre categoriile de venituri prevăzute la art. 41.

(3) Creditul fiscal extern se acordă la nivelul impozitului plătit în străinătate, aferent venitului din sursa din străinătate, dar nu poate fi mai mare decât partea de impozit pe venit datorat în România, aferentă venitului impozabil din străinătate. În situația în care contribuabilul în cauză obține venituri din străinătate din mai multe state, creditul fiscal extern admis a fi dedus din impozitul datorat în România se va calcula, potrivit procedurii de mai sus, pentru fiecare țară și pe fiecare natură de venit.

Conform acestor prevederi legale, sunt supuse impozitului pe venit veniturile **din orice sursă**, obținute de persoanele fizice rezidente române, atât din România, cât și din afara României.

Contribuabilii persoane fizice rezidente române care obțin venituri din străinătate au obligația să le declare, potrivit declarației specifice, până la data de 25 mai a anului următor celui de realizare a venitului, iar organul fiscal stabilește impozitul anual datorat și emite o decizie de impunere în acest sens.

Totodată, prevederile legale invocate stipulează că persoanele 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 **credit fiscal extern**.

Astfel, creditul fiscal extern se acordă dacă sunt îndeplinite, cumulativ, o serie de condiții: dacă se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și statul străin în care s-a plătit impozitul, dacă impozitul plătit în străinătate, pentru venitul obținut în străinătate, a fost efectiv plătit în mod direct ori prin reținere la sursă de către plătitorul venitului, dacă venitul pentru care se acordă credit fiscal face parte din una dintre categoriile de venituri supuse impozitării.

În ceea ce privește schimbul automat de informații fiscale între state, în cauză sunt aplicabile prevederile Directivei **2011/16/UE** din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799/CEE, dată de Consiliul Uniunii Europene, unde se stipulează care sunt *normele și procedurile conform cărora statele membre cooperează între ele în vederea realizării unui schimb de informații care este în mod previzibil relevant pentru administrarea și aplicarea legilor interne ale statelor membre în privința taxelor și impozitelor*, astfel:

Art.2 Domeniu de aplicare

(1) Prezenta directivă se aplică tuturor tipurilor de taxe și impozite percepute de către sau în numele unui stat membru sau al subdiviziunilor teritoriale sau administrative ale acestuia, inclusiv autoritățile locale.

Art.8 Domeniul de aplicare și condițiile schimbului automat obligatoriu de informații.

(1) Autoritatea competentă a fiecărui stat membru comunică autorității competente a oricărui alt stat membru, prin schimb automat, informațiile referitoare la

perioadele de impozitare începând din 1 ianuarie 2014, care sunt disponibile cu privire la rezidenții din acel stat membru și la următoarele categorii specifice de venituri și de capital, astfel cum sunt acestea înțelese în temeiul legislației naționale a statului membru care comunică informațiile[...].

Totodată sunt aplicabile prevederile Legii nr.13/2014 pentru ratificarea Convenției privind asistența administrativă reciprocă în domeniul fiscal, adoptată la Strasbourg la 25 ianuarie 1988, și a Protocolului de modificare a Convenției privind asistența administrativă reciprocă în domeniul fiscal, adoptat la Paris la 27 mai 2010, semnate de partea română la 15 octombrie 2012, care corelează dispozițiile Directivei 2011/16/UE din 15 februarie 2011, menționate mai sus, cu prevederile legislației naționale:

Art.1 *Obiectul Convenției și persoanele vizate*

1. *Sub rezerva prevederilor cap. IV, părțile își vor acorda reciproc asistență administrativă în domeniul fiscal. O astfel de asistență poate implica, atunci când este cazul, măsuri luate de organisme judiciare.*

2. *O astfel de asistență administrativă va include:*

a. *schimbul de informații, inclusiv controale fiscale simultane și participarea la controale fiscale în străinătate;*

b. *asistență la recuperare, inclusiv măsuri de conservare; și*

c. *transmiterea de documente.*

3. *O parte va acorda asistență administrativă indiferent dacă persoana vizată este un rezident sau un național al unei părți sau al oricărui alt stat.*

Art.2 *Impozite vizate.*

1. *Prezenta convenție se aplică: a) următoarelor impozite:[...];*

(i) *impozite pe venit sau pe profit:[...].*

Art.4 *Dispoziții generale*

1. *Părțile vor schimba orice informații, în special așa cum se prevede în această secțiune, care se consideră că sunt relevante pentru administrarea sau aplicarea legislațiilor lor interne referitoare la impozitele vizate de prezenta convenție.[...].*

Art.6 *Schimb automat de informații*

În legătură cu categoriile de cazuri și în conformitate cu procedurile care vor fi stabilite de comun acord, două sau mai multe părți vor schimba automat informațiile menționate în articolul 4.[...].

Art.11 *Recuperarea creanțelor fiscale*

1. *La solicitarea statului solicitant, statul solicitat va lua, sub rezerva prevederilor articolelor 14 și 15, măsurile necesare pentru a recupera creanțele fiscale ale primului stat menționat, ca și cum acestea ar fi propriile sale creanțe fiscale.[...].*

Art.17 *Transmiterea de documente*

1. *La solicitarea statului solicitant, statul solicitat va pune la dispoziția destinatarului documente, inclusiv cele care au legătură cu deciziile judiciare, care provin din statul solicitant și care au legătură cu un impozit care intră sub incidența prezentei convenții.[...].*

Conform prevederilor legale invocate, între statele membre ale Consiliului Europei și ale OCDE, printre care și România, există încheiate convenții de asistență administrativă reciprocă în domeniul fiscal, sens în care aceste state își comunică reciproc informații cu privire la creanțele contribuabililor.

În ceea ce privește convenția de evitare a dublei impuneri, în cauză sunt aplicabile prevederile Convenției între guvernul Republicii Socialiste România și guvernul Republicii Italiene pentru evitarea dublei impuneri în materie de impozite pe venit și pe avere și pentru prevenirea evaziunii fiscale Guvernul Republicii Socialiste România și guvernul Republicii Italiene, ratificată prin Decretul nr. 82/1977 pentru ratificarea unor tratate internaționale, potrivit căreia:

Art.4 *Domiciliul fiscal*

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679 ex.2/4

1. În sensul prezentei convenții, expresia rezident al unui stat contractant indică orice persoană care, în virtutea legislației statului menționat, este subiect de impunere în acest stat datorită domiciliului sau reședinței sale, sediului conducerii sau oricărui alt criteriu de natură analoagă. Totuși, această expresie nu cuprinde persoanele care sunt impozabile în acest stat numai pentru venitul pe care îl obțin din surse situate în statul menționat sau pentru averea pe care o posedă în acest stat.[...].

Art.19 Pensii. Prin derogare de la dispozițiile paragrafului 2 al art.20, pensiile și celelalte remunerații asemănătoare, plătite unui rezident al unui stat contractant pentru un serviciu prestat în trecut sunt impozabile numai în acest stat.

Ca atare, numai România are dreptul de a impozita veniturile din pensii obținute de rezidenții cu domiciliul în România, din surse din străinătate, în cauză Italia, în conformitate cu propria legislație internă, respectiv conform art.40 alin.(1) și art.90 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu art.19 din Convenția menționată.

În cauză, având în vedere informațiile transmise sub incidența Directivei 2011/16/UE din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799/CEE, dată de Consiliul Uniunii Europene, conform prevederilor legale invocate, rezultă că în mod legal organul fiscal a calculat și stabilit în sarcina doamnei AVASILOAE Ana impozitul pe venit în sumă de 3.488 lei aferent veniturilor brute în sumă de S lei (S euro x S lei/euro), din care a dedus creditul fiscal extern în sumă de S lei (Seuro x S lei/euro), rezultând o diferență de impozit de plată în sumă de S lei.

Se reține faptul că, în conformitate cu dispozițiile art.72 și art.73, contribuabilul trebuie să facă dovada actelor și a faptelor sale cu documente justificative:

Art.72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.

Art.73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art.40, art.41, art.90 și art.91** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale Directivei 2011/16/UE din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799/CEE, dată de Consiliul Uniunii Europene, **art.19** din Convenția între guvernul Republicii Socialiste România și guvernul Republicii Italiene pentru evitarea dublei impuneri în materie de impozite pe venit și pe avere și pentru prevenirea evaziunii fiscale Guvernul Republicii Socialiste România și guvernul Republicii Italiene, ratificată prin Decretul nr. 82/1977 pentru ratificarea unor tratate internaționale și ale Legii nr.13/2014 pentru ratificarea Convenției privind asistența administrativă reciprocă în domeniul fiscal, adoptată la Strasbourg la 25 ianuarie 1988, și a Protocolului de modificare a Convenției privind asistența administrativă reciprocă în domeniul fiscal, adoptat la Paris la 27 mai 2010, semnate de partea română la 15 octombrie 2012, ale căror texte legale au fost redată anterior.

Prin urmare, veniturile din pensii obținute din străinătate de un rezident român sunt impozitate numai în România, în aceleași condiții cu veniturile din pensii obținute în țară, cu condiția respectării prevederilor convențiilor de evitare a dublei impuneri, în situația în care veniturile provin din unul din statele cu care România are încheiate convenții pentru evitarea dublei impuneri, iar beneficiarul venitului este rezident al unuia din statele contractante.

În aceste condiții, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației susținerea contestatoarei potrivit căreia pentru pensia obținută din România are plătite

impozitele la zi, motivat de faptul că prin Decizia de impunere nr. 2730142230077 din 04.09.2019, contestată, sunt impozitate veniturile din pensii realizate de contestatoarea în Italia și nu cele din România, beneficiind totodată de creditul fiscal extern în cuantum de 136 lei.

Având în vedere această situație, documentele aflate la dosarul contestației, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de Y împotriva Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2014 nr..... emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț, pentru impozitul pe venit în sumă de 3.352 lei, aferent veniturilor din pensii obținute din străinătate (Italia), fiind aplicabile prevederile **art.279 alin.(1)** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile **pct.11.1 lit.a)** din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora *contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.*

Pentru considerentele reținute și în temeiul **art.273** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Directorul general al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași

DECIDE :

Art.1 Respingerea, ca **neîntemeiată**, a contestației formulată de Y împotriva Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2014 nr..... emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț, prin care s-a stabilit în sarcina acesteia obligația suplimentară de plată în sumă de **S lei**, reprezentând diferențe de impozit de plată.

Art.2 Împotriva prezentei decizii contestatoarea poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Neamț.