

## SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII

**DECIZIA nr. 141/2009**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
doamna **X**,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii, a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice Sector 3, cu adresa nr. x, inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x, asupra contestatiei formulata de contribuabila **X**, cu domiciliul in x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la A.F.P. Sector 3 sub nr. x, il constituie Decizia de impunere anuala pentru veniturile din strainatate pe anul 2007 nr. x, comunicata in data de **27.01.2009**, prin care s-a stabilit in plus o diferenta de impozit in suma de x lei.

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 contribuabila **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

**I.** In sustinerea contestatiei, contribuabila aduce urmatoarele argumente:

Suma de x lei reprezentand impozit pe venit datorat in Romania in perioada aprilie - decembrie 2007 a fost retinuta, asa cum reiese din fisa fiscala pe anul 2007, de catre angajatorul sau SC x SRL, prin aplicarea cotei de impozit asupra intregului venit in suma de x lei, motiv pentru care nu ar trebui sa existe diferente de impozit stabilite in plus.

Deoarece impozitul datorat in strainatate in suma de x lei este sub nivelul impozitului retinut si platit in Romania pentru acelasi venit, creditul fiscal este egal cu suma impozitului platit in Elvetia.

Suma de x lei trebuie evidentiata la rubrica "diferente de impozit (...) constatate in minus" si restituita conform prevederilor legale in vigoare.

In concluzie, contribuabila solicita modificarea deciziei contestate in sensul celor prezentate si restituirea sumei de x lei, ca urmare a faptului ca a fost platit de doua ori, atat in Romania, cat si in Elvetia.

**II.** Prin Decizia de impunere anuala pentru veniturile din strainatate pe anul 2007 nr. x, AFP Sector 3 a stabilit in plus o diferenta de impozit in suma de x lei.

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

**3.1 Referitor la Decizia de impunere anuala pentru veniturile din strainatate pe anul 2007 nr. x:**

***Cauza supusa solutionarii este daca doamna X datoreaza pentru anul 2007 o diferenta de impozit stabilita in plus in suma de x lei, in conditiile in care, pentru veniturile obtinute de aceasta, in calitate de angajat detasat, venituri care, potrivit conventiei de evitare a dublei impuneri incheiate intre Romania si Elvetia, au fost impuse in statul de desfasurare a activitatii salariale, contestatara 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**, prin declaratia privind veniturile din strainatate pentru anul 2007, transmisa prin posta, inregistrata la AFP Sector 3 sub nr. x, contribuabila a declarat ca a obtinut din Elvetia venituri din salarii platite de un angajator rezident in Romania, respectiv de SC x SRL prin societatea x (cu sediul in Elvetia), in suma de x lei, pentru care s-a achitat in strainatate un impozit in suma de x lei.

Potrivit fisei fiscale privind impozitul pe veniturile din salarii la functia de baza intocmita de SC x SRL si asa cum rezulta din adresa transmisa de aceasta societate, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, pe perioada detasarii in Elvetia (10.04.2007 - 31.12.2007), contestatara a obtinut de la acest angajator un venit brut in suma de x lei pentru care a fost retinut un impozit in Romania in suma de x lei.

Urmare prelucrarii declaratiei nr. x, AFP Sector 3 a emis Decizia de impunere anuala pentru veniturile din strainatate pe anul 2007 nr. x, prin care a stabilit in plus o diferenta de impozit in suma de x lei, recunoscand, in acest sens, un credit fiscal in suma de x lei, dar netinand cont de impozitul cu retinere la sursa in Romania in cursul anului 2007 de catre SC x SRL.

**In drept**, in conformitate cu dispozitiile 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 si pct. 209 si 210 din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004:

*Codul fiscal:*

**"Art. 55 - (4)** Urmatoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale si nu sunt impozabile, în întelesul 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 exceptie 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) Informatiile referitoare la calculul impozitului pe veniturile din salarii se cuprind în fisele fiscale.**

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

**"Art. 91.** - (1) Contribuabilii persoane fizice rezidente care, pentru acelasi venit si în decursul aceleiasi perioade impozabile, **sunt supusi impozitului pe venit atât pe teritoriul României, cât si 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 si la art. 40 alin. (2) din Codul fiscal, **care desfășoară activitate salarială în străinătate si 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 prevăzute 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 cauză va prezenta organului fiscal** în a cărei rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului **documentul justificativ privind venitul realizat si impozitul plătit, eliberat de organul abilitat din tara 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 cauză."**

De asemenea, potrivit dispozițiilor art. 15 si art. 23 din Legea nr. 60/1994 pentru ratificarea Convenției dintre Romania si Confederatia Elvetiana privind evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si pe avere si a Protocolului anexat, semnate la Bucuresti la 25 octombrie 1993:

**"Art. 15** - 1. Sub rezerva dispozițiilor art. 16, 18 si 19, salariile, retributiile si alte remuneratii similare pe care un rezident al unui stat contractant le primește pentru o activitate retribuita sunt impozabile numai in acest stat, cu conditia ca activitatea sa nu fie exercitata in celalalt stat contractant. **Daca activitatea este exercitata in celalalt stat contractant, remuneratiile primite cu acest titlu sunt impozabile in acel celalalt stat.**

2. Prin derogare de la dispozițiile paragrafului 1, remuneratiile pe care un rezident al unui stat contractant le primește pentru o activitate retribuita exercitata in celalalt stat contractant sunt impozabile numai in primul stat contractant, daca:

a) **beneficiarul ramane in celalalt stat o perioada sau perioade care nu depasesc in total 183 de zile in cursul anului fiscal vizat;** si

b) remuneratiile sunt platite de o persoana sau in numele unei persoane care angajeaza si care nu este rezidenta a celuiilalt stat; si

c) sarcina remuneratiilor nu este suportata de un sediu permanent sau de o baza fixa pe care cel care angajeaza o are in celalalt stat."

"**Art. 23** - 1. In ce priveste Romania, dubla impunere se va evita in modul urmatoar:

Cand un rezident al Romaniei primeste venituri sau poseda avere care, in conformitate cu dispozitiile prezentei conventii, sunt impozabile in Elvetia, **Romania acorda asupra impozitului pe care il percepe pe venitul sau averea acelei persoane o deducere a unei sume egale cu impozitul pe venit sau pe avere platite in Elvetia.** Aceasta deducere nu poate, totusi, depasi cota de impozit, calculata inaintea deducerii, aferenta veniturilor sau averii provenind din Elvetia."

Avand in vedere prevederile Codului fiscal invocate mai sus, rezulta ca veniturile obtinute din activitati dependente desfasurate in Elvetia de catre contestatara, in calitate de angajata a unei societati rezidente romane, respectiv SC x 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 Elvetia se impun numai in Romania atunci cand indeplinesc cumulativ conditiile prevazute de paragraful 2 al art. 15 din Conventia dintre Romania si Confederatia Elvetiana. 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 doamna X, in calitate de angajat detasat in Elvetia, venituri care, potrivit conventiei de evitare a dublei impuneri incheiate intre Romania si Elvetia, au fost impuse in statul de desfasurare a activitatii salariale, contestatara 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 10.04.2007 - 31.12.2007, urmare desfasurarii activitatii in Elvetia, platite de SC x SRL, cu sediul in Romania, doamna X a depus, la AFP Sector 3, declaratia privind veniturile din strainatate (formularul 201), prin care a declarat un venit obtinut in suma de x lei si un impozit aferent platit in strainatate in suma de x lei.

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

Urmare prelucrarii declaratiei depusa de doamna x, organul fiscal a emis Decizia de impunere anuala pentru veniturile din strainatate pe anul 2007 nr. x, prin care a stabilit o diferenta de impozit stabilit in plus in suma de x lei, dupa cum urmeaza:

- |                             |          |
|-----------------------------|----------|
| - alte venituri             | - x lei; |
| - venit net anual impozabil | - x lei; |

- impozit pe venit datorat in Romania - x lei;
- impozit pe venit platit in strainatate - x lei;
- credit fiscal - x lei;
- diferenta de impozit stabilit in plus - x lei.

In speta, sunt aplicabile si dispozitiile OMEF nr. 2371/2007 pentru aprobarea modelului si continutului unor formulare prevăzute la titlul III din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, potrivit carora au fost aprobate atat formularul 201 "*Declaratie privind veniturile din străinătate*", cat si formularul 251 "*Decizie de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate 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 (impozitul aferent platit in strainatate).

De asemenea, **formularul de decizie anuala privind veniturile din strainatate nu cuprinde nicio 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 Elvetia, in calitate de detasat al unui angajator roman, pentru care s-a retinut impozit atat in Elvetia, 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. x (Directia generala proceduri pentru administrarea veniturilor din cadrul ANAF), respectiv nr. x (Directia generala de reglementare a colectarii creantelor bugetare din cadrul ANAF), inregistrate la DGFP-MB sub nr. x, respectiv sub nr.x, 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:

- contribuabila 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 sfârșitul anului fiscal vizat numai documentul justificativ privind venitul realizat si impozitul plătit, eliberat de organul abilitat din tara în 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 plătite în străinătate de un angajator rezident în România și la impozitul calculat și reținut în cursul anului fiscal în România de către același angajator;**

- deși, în cursul anului 2007, pentru aceleași venituri din salarii, s-a plătit impozit atât în Elveția, în suma de x lei (conform adeverinței eliberate de societatea x SA, cu sediul în x, Elveția), cât și în România, în suma de x lei (conform FF1 emisă de SC x SRL), AFP Sector 3 a procedat la stabilirea în sarcina contribuabilei a unei noi diferențe de impozit pe venit, în suma de x lei.

Având în vedere prevederile legale în vigoare pe perioada supusă impunerii, precum și cele mai sus arătate, urmează a se admite contestația formulată de doamna X, respectiv urmează a se anula Decizia de impunere anuală pentru veniturile din străinătate pe anul 2007 nr. x, prin care AFP Sector 3 a stabilit în plus o diferență de impozit în suma de x lei.

**3.2. Referitor la solicitarea contribuabilei privind "restituirea sumei de x lei":**

***Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București prin Serviciul soluționare contestații este organul competent care se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care solicitarea contribuabilei excede prevederilor titlului IX Cod procedura fiscală, republicat.***

**In fapt**, prin contestația formulată, societatea a solicitat "restituirea sumei de x lei".

**In drept**, în conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

**"Art. 205 (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale** se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezată în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii."

**"Art. 209 - (1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a deciziilor pentru regularizarea situației,** emise în conformitate cu legislația în materie vamală, se soluționează după cum urmează:

a) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamală, precum și accesoriile acestora, al căror quantum este sub 1.000.000 lei, se soluționează de către **organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatarii au domiciliul fiscal (...)**.

De asemenea, potrivit pct. 9.8 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005:

***"În cazul în care contestațiile sunt astfel formulate încât au și alt caracter pe lângă cel de cale administrativă de atac, pentru aceste aspecte***

***cererea se va înainta organelor competente de catre organul investit cu solutionarea caii administrative de atac, dupa solutionarea acesteia."***

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, precum si faptul ca prin contestatia formulata contribuabila a solicitat "restituirea sumei de x 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 3, spre competenta solutionare, urmand ca**, potrivit precizarilor Directiei generale de reglementare a colectarii creantelor bugetare din cadrul ANAF din adresa nr. 895541/24.04.2009, inregistrata la DGFP-MB sub nr. 20677/29.04.2009, **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 contribuabila in cursul anului 2007, in Elvetia.**

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 doamna **X**, urmand a se anula Decizia de impunere anuala pentru veniturile din strainatate pe anul 2007 nr. x, prin care AFP Sector 3 a stabilit in plus o diferenta de impozit in suma de x lei.

2. Transmite spre competenta solutionare Administratiei Finantelor Publice Sector 3, capatul de cerere al contestatiei prin care doamna **X** a solicitat "restituirea sumei de x lei", urmand ca, potrivit precizarilor Directiei generale de reglementare a colectarii creantelor bugetare din cadrul ANAF din adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, 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 contribuabila in cursul anului 2007, in Elvetia.

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.

