



Ministerul Finanțelor Publice

Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Suceava
Biroul Soluționare Contestații



Str. Vasile Bumbac nr.7
Suceava
Tel : 0230 521 358 int 614
Fax : 0230 215 087

DECIZIA NR. __119__
din _____10.11.2009____
privind soluționarea contestației formulată de
persoana fizică,
din localitatea Suceava,, jud. Suceava,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava
sub nr. din

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava prin adresa nr., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr., asupra contestației formulate de **persoana fizică**, din localitatea Suceava,, jud. Suceava.

Persoana fizică a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere anuală pentru veniturile din străinătate realizate de persoanele fizice pe anul 2008 nr., întocmită de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava, privind suma totală de, reprezentând impozit pe venit obținut din străinătate.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 și 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Persoana fizică contestă **Decizia de impunere anuală pentru veniturile din străinătate realizate de persoanele fizice pe anul 2008 nr., întocmită de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava, privind suma totală de, reprezentând impozit pe venit obținut din străinătate.**

Persoana fizică formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. pe motivul dublei impunerii. Astfel, susține că a fost impozitat cu cota de 25% așa după cum rezultă din documentul societății nr.

..... (anexat la prezenta contestație), intermediar emitent plătitor în sensul prevederilor art. 91/2.a.3 din Codul fiscal. De asemenea, mai afirmă că a fost impozitat și cu cota de 16%, așa după cum rezultă din decizia sus menționată.

Contestatorul mai afirmă că în orice țară europeană (inclusiv Austria) impozitul pe dividende se stopează la sursă.

În concluzie, petentul solicită acordarea creditului fiscal extern și recalcularea impozitului pe venit stabilit prin decizia contestată.

II. Prin Decizia de impunere anuală pentru veniturile din străinătate realizate de persoanele fizice pe anul 2008 nr., întocmită de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava, organul fiscal a stabilit în sarcina persoanei fizice suma de, reprezentând impozit pe venit obținut din străinătate.

Prin Decizia de impunere anuală pentru veniturile din străinătate realizate de persoanele fizice pe anul 2008 nr. se stabilește în sarcina petentului suma de, reprezentând impozit pe venit aferent veniturilor din dividende obținute din străinătate în sumă delei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentului, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la suma de, reprezentând impozit pe venit obținut din străinătate aferent anului 2008, stabilit prin Decizia de impunere nr., cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava, prin Biroul soluționare contestații, se poate pronunța asupra legalității stabilirii impozitului pe venit în sarcina petentului, în condițiile în care contestatorul susține că a fost impozitat în străinătate prin stopaj la sursă și depune în acest sens copie după un document eliberat de plătitorul de venit, prin care acesta precizează că a achitat acest impozit.

În fapt, la data de 04.05.2009, persoana fizică depune sub nr. la Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava Declarația 201 reprezentând Declarația specială privind veniturile din străinătate pe anul 2008, prin care declară că a obținut din străinătate venituri din dividende în sumă de lei și a achitat un impozit aferent în cotă de 25%, reprezentând lei.

Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava emite Decizia de impunere anuală pentru veniturile din străinătate realizate de persoanele fizice pe anul 2008 nr., prin care stabilește în sarcina contestatorului suma de, reprezentând impozit pe venitul obținut din străinătate.

Contestatorul anexează la contestație copie după fișa de portofoliu emisă de nr., de unde rezultă că aceasta a colectat, din străinătate, în contul clientului său, dividende în sumă de EURO din care a reținut impozitul datorat în sumă de EURO (25%).

Petentul mai depune copie și după adresa emisă de la data de 26.02.2009, în care se precizează că aceasta a reținut și virat impozitul pe venitul din străinătate obținut în anul 2008 de persoana fizică

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile:

- La **art. 40** din Codul fiscal se stipulează:

ART. 40

„Sfera de cuprindere a impozitului

(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. 90** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

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.

(3) Contribuabilii care obțin venituri din străinătate conform alin. (1) au obligația să le declare, potrivit declarației specifice, până la data de 15 mai a anului următor celui de realizare a venitului.

(4) Organul fiscal stabilește impozitul anual datorat și emite o decizie de impunere, în intervalul și în forma stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice.

(5) 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”.

Analizând aceste texte de lege se înțelege că, persoanele fizice rezidente în România, care obțin venituri din străinătate, trebuie să plătească impozit aferent acestor venituri, care se calculează prin aplicarea cotelor de impozit asupra bazei de calcul determinate după regulile proprii fiecărei categorii de venit.

De asemenea, acestea au obligația declarării la organul fiscal a veniturilor obținute până la data de 15 mai a anului următor celui de realizare a venitului, în cazul de față, până la data de 15.05.2009.

Pe baza celor declarate de contribuabil, organul fiscal emite o decizie de impunere prin care stabilește în sarcina acestuia care este impozitul anual datorat.

- Referitor la creditul fiscal extern, sunt aplicabile prevederile **art. 91** din Codul fiscal și ale **pct. 203, pct. 204, pct. 205 și pct. 208** din Hotărârea Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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) 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:

1. autoritatea fiscală a statului străin respectiv;
2. angajator, în cazul veniturilor din salarii;
3. alt plătitor de venit, pentru alte categorii de venituri;

b) 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.

[...]”.

„Norme metodologice:

203. Următoarele persoane fizice sunt supuse impozitării în România pentru veniturile din orice sursă, atât din România, cât și din afara României:

- persoanele fizice rezidente române cu domiciliul în România;
- persoanele fizice prevăzute la art. 40 alin. (2) din Codul fiscal.

[...]

Veniturile din străinătate realizate de contribuabilii prevăzuți la art. 40 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal și cei prevăzuți la art. 40 alin. (2) din Codul fiscal, precum și impozitul aferent, a cărui plată în străinătate este atestată cu document justificativ eliberat de autoritatea fiscală a statului străin, de angajator sau de alt plătitor de venituri, exprimate în unitățile monetare proprii fiecărui stat, se vor transforma în lei la cursul de schimb mediu anual comunicat de Banca Națională a României din anul de realizare a venitului respectiv.

204. Impozitul plătit în străinătate, care se deduce din impozitul pe venit datorat în România, este limitat la partea de impozit pe venit datorat în România.

[...]

205. Pentru veniturile realizate în străinătate și care nu au fost globalizate în vederea impozitării, creditul fiscal extern este limitat la impozitul pe venit plătit în străinătate, dar nu mai mult decât cel datorat pentru un venit similar în România, potrivit Codului fiscal.

[...]

208. În cazul veniturilor menționate la art. 41 lit. d), e), g) și h) din Codul fiscal, creditul fiscal extern se acordă pentru fiecare venit similar din România. Creditul fiscal extern pentru veniturile din străinătate, a căror impunere în România este finală, se va acorda astfel:

a) în situația în care în străinătate cota de impozit este mai mare decât cea prevăzută în titlul III din Codul fiscal pentru un venit similar, creditul fiscal extern este limitat la impozitul pe venit calculat, aplicându-se cota prevăzută în acest titlu;

b) în situația în care cota de impozit este mai mică în străinătate decât cota de impozit pentru un venit similar din România, creditul fiscal extern este calculat la nivelul impozitului plătit în străinătate, iar impozitul anual rămas de achitat în România se calculează ca diferență între impozitul pe venit calculat aplicându-se cota de impozit prevăzută la titlul III din Codul fiscal și impozitul pe venit plătit în străinătate pentru venitul realizat în străinătate.

Pentru veniturile menționate la art. 41 lit. d), e), g) și h) din Codul fiscal, creditul fiscal se acordă potrivit prevederilor pct. 205.

[...]”.

Din textul acestor articole de înțelege că acei contribuabili, care trebuie să fie impozitați pentru același venit și pentru aceeași perioadă impozabilă, atât pe teritoriul României, cât și în străinătate, au dreptul la deducerea din impozitul pe venit datorat în România a impozitului plătit în străinătate, sumă care reprezintă creditul fiscal extern.

De asemenea, creditul fiscal extern se acordă numai dacă sunt îndeplinite anumite condiții, iar una dintre condiții este aceea ca impozitul să fi fost plătit în străinătate în mod direct de către contribuabil, de reprezentantul său legal sau prin reținere la sursă de către plătitorul venitului. Plata impozitului în străinătate trebuie dovedită printr-un document justificativ emis de autoritatea fiscală a statului străin

respectiv, de către angajator pentru veniturile din salarii sau de alt plătitor de venit pentru alte categorii de venituri.

O altă condiție obligatorie pe care trebuie să o îndeplinească creditul fiscal extern pentru a putea fi acordat este aceea că venitul pentru care se acordă credit fiscal să facă parte din una dintre categoriile de venituri prevăzute la art. 41.

De asemenea, 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.

- La **art. 41, art. 43, art. 65 și art. 67** din Codul fiscal, se stipulează:

ART. 41

“Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit

Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

- a) venituri din activități independente, definite conform art. 46;**
- b) venituri din salarii, definite conform art. 55;**
- c) venituri din cedarea folosinței bunurilor, definite conform art. 61;**
- d) venituri din investiții, definite conform art. 65;**
- e) venituri din pensii, definite conform art. 68;**
- f) venituri din activități agricole, definite conform art. 71;**
- g) venituri din premii și din jocuri de noroc, definite conform art. 75;**
- h) venituri din transferul proprietăților imobiliare, definite conform art. 77¹;**
- i) venituri din alte surse, definite conform art. 78”.**

ART. 43

“Cotele de impozitare

(1) Cota de impozit este de 16% și se aplică asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din fiecare categorie pentru determinarea impozitului pe veniturile din:

- a) activități independente;**
- b) salarii;**
- c) cedarea folosinței bunurilor;**
- d) investiții;**
- e) pensii;**
- f) activități agricole;**
- g) premii;**
- h) alte surse.**

(2) Fac excepție de la prevederile alin. (1) cotele de impozit prevăzute expres pentru categoriile de venituri cuprinse în titlul III”.

ART. 65

“Definirea veniturilor din investiții

(1) Veniturile din investiții cuprind:

a) dividende;

[...]”.

ART. 67

“Reținerea impozitului din veniturile din investiții

(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora.

[...]”.

În situația persoanei fizice, deoarece aceasta a realizat venituri din străinătate, datorează impozit aferent acestor venituri.

Contestatorul susține că a achitat acest impozit în străinătate prin reținere la sursă și solicită acordarea creditului fiscal extern. Depune în acest sens, copie după fișa de portofoliu emisă de, precum și copie după răspunsul primit de la aceasta în data de 26.02.2009, în care se precizează că:

„În baza prevederilor Codului fiscal și a actelor normative adiacente, vă remitem fișa de portofoliu ce cuprinde câștigurile și pierderile realizate de către dumneavoastră în cursul anului fiscal 2008, pe piața de capital din România și din străinătate (dacă este cazul), precum și impozitul reținut și virat de către în cursul anului”.

Potrivit art. 91 alin. 2 pct. 1 și pct. 3 din codul fiscal, petentul are dreptul să solicite și să primească creditul fiscal extern dacă dovedește că impozitul pe venitul din străinătate a fost achitat și în acest sens trebuie să facă dovada cu un document emis de către autoritatea fiscală a statului străin respectiv sau de către alt plătitor de venituri.

Potentul a depus un document emis de către plătitorul de venit (.....), plătitor care afirmă că a gestionat veniturile realizate de persoana fizică și a achitat în contul acesteia impozitul datorat, conform prevederilor Codului fiscal.

Având în vedere prevederile legale invocate mai sus, faptul că petentul depus copii după documente din care rezultă că societatea care i-a gestionat veniturile a achitat impozitul pe venit datorat de acesta, iar organului care a efectuat activitatea de control trebuie să i se ofere posibilitatea să se pronunțe asupra acestora, **urmează a se desființa** decizia de impunere nr. **privind suma de**, **reprezentând impozit pe venit**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la reanalizarea impozitului pe venit și să emită noi acte administrative fiscale care vor avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

- În ceea ce privește dreptul contestatorului de a depune probe noi în susținerea cauzei, sunt incidente prevederile **art. 213 alin. (4)** din Ordonanța Guvernului

nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează:

„(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

În legătură cu aplicarea acestui articol, **punctul 182.1** din Normele metodologice de aplicare a acestei ordonanțe, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, precizează:

„182.1. În temeiul art. 182 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, contestatorul, intervenienții și/sau împuterniciții acestora, în fața organelor de soluționare a contestațiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală.”

Din textele de lege mai sus prezentate se reține că persoana fizică poate depune în susținerea cauzei documente noi și probe noi, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, se reține că, în această situație, organului care a efectuat activitatea de control i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.

- Desființarea are la bază prevederile **art. 216** alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se stipulează:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

- La reverificarea creanțelor fiscale contestate și pentru care s-a dispus desființarea actelor atacate, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”.

- și prevederile **pct. 12.7** din Ordinul Nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se stipulează:

„ 12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 40, art. 41, art. 43, art. 65 și art. 67, art. 90, art. 91 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 203, pct. 204, pct. 205 și pct. 210 din Normele de aplicare a codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 213 alin. 4, art. 216 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, punctul 182.1, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, pct. 12.7 din Ordinul Nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborate cu prevederile art. 216 din Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE:

1. Desființarea Deciziei de impunere anuală pentru veniturile din străinătate realizate de persoanele fizice pe anul 2008 nr., întocmită de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava, privind **suma de**, reprezentând impozit pe venit obținut din străinătate, urmând ca organele fiscale, printr-o altă echipă decât cea care a încheiat decizia de impunere contestată, să reanalizeze situația de fapt strict pentru aceleași obligații bugetare și pentru aceeași perioadă supusă controlului prin actul administrativ fiscal desființat, în funcție de cele precizate prin prezenta decizie.

Verificarea va fi efectuată în termen de 30 de zile de la data comunicării prezentei, de către o altă echipă decât cea care a emis decizia de impunere contestată și desființată prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.

DIRECTOR COORDONATOR,

.....