

DECIZIA nr. 240 din 2009
privind solutionarea contestatiei formulata de contribuabilii X si Y ,
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 2 cu privire la contestatia formulata de contribuabilii X si Y, cu domiciliul in str. , Bucuresti.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organele fiscale teritoriale sub nr. , il constituie urmatoarele decizii de impunere:

Pentru domnul X:

- Decizia de impunere anuala pentru veniturile din strainatate realizate de persoanele fizice pe anul 2007 nr. (Elvetia), prin care organul fiscal a stabilit un impozit pe venit **in plus** in suma de T1 lei;
- Decizia de impunere anuala pentru veniturile din strainatate realizate de persoanele fizice pe anul 2007 nr. (SUA), prin care organul fiscal a stabilit un impozit pe venit **in plus** in suma de T2 lei;
- Decizia de impunere anuala pentru veniturile din strainatate realizate de persoanele fizice pe anul 2007 nr. (Canada), prin care organul fiscal a stabilit un impozit pe venit in suma de T3 lei.

Pentru doamna Y:

- Decizia de impunere anuala pentru veniturile din strainatate realizate de persoanele fizice pe anul 2007 nr. (SUA), prin care organul fiscal a stabilit un impozit pe venit **in plus** in suma de R1 lei;
- Decizia de impunere anuala pentru veniturile din strainatate realizate de persoanele fizice pe anul 2007 nr. (Canada), prin care organul fiscal a stabilit un impozit pe venit in suma de R2 lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (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 X si Y.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, contribuabilii X si Y solicita rectificarea deciziilor de impunere precizand urmatoarele:

- nu a fost luata in considerare suma de 900 Ron conform art.69 din Codul fiscal, desi in raspunsul primit de la Ministerul de Finante cu privire la procedura impozitarii pensiilor din strainatate se mentioneaza deducerea in suma de 900 Ron;

- decizia de impunere pentru Elvetia nu ia in considerare impozitul platit in strainatate, conform notificarii de impozitare din Elvetia atasata.

II. Prin:

- Decizia de impunere anuala pentru veniturile din strainatate realizate de persoanele fizice pe anul 2007 nr. (Elvetia), organul fiscal a stabilit in sarcina domnului X un impozit pe venit **in plus** in suma de T1 lei;

- Decizia de impunere anuala pentru veniturile din strainatate realizate de persoanele fizice pe anul 2007 nr. (SUA), organul fiscal a stabilit in sarcina domnului X un impozit pe venit **in plus** in suma de T2 lei;

- Decizia de impunere anuala pentru veniturile din strainatate realizate de persoanele fizice pe anul 2007 nr. (Canada), organul fiscal a stabilit in sarcina domnului X un impozit pe venit in suma de T3 lei;

- Decizia de impunere anuala pentru veniturile din strainatate realizate de persoanele fizice pe anul 2007 nr. (SUA), organul fiscal a stabilit in sarcina doamnei Y un impozit pe venit **in plus** in suma de R1 lei;

- Decizia de impunere anuala pentru veniturile din strainatate realizate de persoanele fizice pe anul 2007 nr. (Canada), organul fiscal a stabilit in sarcina doamnei Y un impozit pe venit in suma de R2 lei.

III. Fata de constatările organelor de administrare fiscala, sustinerile contestatarilor, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca impozitul pe venit stabilit prin deciziile de impunere anuala contestate a fost corect determinat, in conditiile in care, potrivit legislatiei in vigoare pe perioada impunerii, venitul impozabil lunar din pensii obtinute din strainatate de un rezident roman se stabileste prin deducerea din venitul din pensie a unei sume neimpozabile lunare de 900 lei, iar organele fiscale nu au clarificat modul de acordare a sumei neimpozabile, in vederea aplicarii tratamentului fiscal corespunzator impozitarii acestor venituri

In fapt, contribuabilii X si Y au depus la organul fiscal declaratii privind veniturile din strainatate, prin care au declarat urmatoarele venituri din pensii obtinute din strainatate (Canada, SUA si Elvetia):

Domnul X:

- Declaratia privind veniturile din strainatate nr. (Elvetia):

* venit - lei;

* impozit calculat si retinut (credit fiscal extern) - 0 lei;

- Declaratia privind veniturile din strainatate nr. (SUA):

- * venit - lei;
- * impozit calculat si retinut (credit fiscal extern) - lei;
- Declaratia privind veniturile din strainatate nr. (Canada): *
- venit - lei;
- * impozit calculat si retinut (credit fiscal extern) - lei;

Doamna Y:

- Declaratia privind veniturile din strainatate nr. (SUA):
- * venit - lei;
- * impozit calculat si retinut (credit fiscal extern) - lei;
- Declaratia privind veniturile din strainatate si nr. (Canada),
- * venit - lei;
- * impozit calculat si retinut (credit fiscal extern) - lei;

In baza acestor declaratii, organul fiscal a emis contribuabililor X si Y urmatoarele decizii de impunere:

- Decizia de impunere anuala pentru veniturile din strainatate realizate de persoanele fizice pe anul 2007 nr. , prin care organul fiscal a stabilit in sarcina domnului X un impozit pe venit **in plus** in suma de **T1 lei**, aferent veniturilor din pensii obtinute din Elvetia, fara a fi acordat creditul fiscal extern;
- Decizia de impunere anuala pentru veniturile din strainatate realizate de persoanele fizice pe anul 2007 nr. , prin care organul fiscal a stabilit in sarcina domnului X un impozit pe venit **in plus** in suma de **T2 lei**, aferent veniturilor din pensii obtinute din SUA;
- Decizia de impunere anuala pentru veniturile din strainatate realizate de persoanele fizice pe anul 2007 nr. , prin care organul fiscal a stabilit in sarcina domnului X un impozit pe venit in suma de **T3 lei**, aferent veniturilor din pensii obtinute din Canada;
- Decizia de impunere anuala pentru veniturile din strainatate realizate de persoanele fizice pe anul 2007 nr. , prin care organul fiscal a stabilit in sarcina doamnei Y un impozit pe venit **in plus** in suma de **R1 lei**, aferent veniturilor din pensii obtinute din SUA;
- Decizia de impunere anuala pentru veniturile din strainatate realizate de persoanele fizice pe anul 2007 nr. , prin care organul fiscal a stabilit in sarcina doamnei Y un impozit pe venit in suma de **R2 lei**, aferent veniturilor din pensii obtinute din Canada.

Totodata, pentru veniturile din pensii obtinute in Elvetia, domnul X a prezentat, in sustinerea contestatiei, dovada achitarii impozitului pe anul 2007 emisa de autoritatea fiscala din Elvetia (Sfr.), in vederea acordarii de catre organul fiscal a creditului fiscal extern.

De asemenea, din modul de stabilire a bazei de impozitare si din mentiunea facuta de organul fiscal in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei rezulta ca nu a fost acordata contribuabililor suma lunara neimpozabila de 900 lei.

In drept, in ceea ce priveste veniturile obtinute din pensii, potrivit prevederilor art. 69 si art. 90 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile

ulterioare si ale pct. 202 din Normele metodologice de aplicare a art. 90 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004:

Codul fiscal:

“Art. 90 - (1) Persoanele fizice prevazute la art. 40 alin. (1) lit. a) si cele care indeplinesc conditia prevazuta la art. 40 alin. (2) datoreaza impozit pentru veniturile obtinute din strainatate.

(2) Veniturile realizate din strainatate se supun impozitarii prin aplicarea cotelor de impozit asupra bazei de calcul determinate dupa regulile proprii fiecarei categorii de venit, in functie de natura acestuia.

(3) Contribuabilii care obtin venituri din strainatate conform alin. (1) au obligatia sa le declare, potrivit declaratiei specifice, pana la data de 15 mai a anului urmator celui de realizare a venitului.

(4) Organul fiscal stabileste impozitul anual datorat si emite o decizie de impunere, in intervalul si in forma stabilite prin ordin al ministrului finantelor publice.

(5) Diferentele de impozit ramase de achitat, conform deciziei de impunere anuala, se platesc in termen de cel mult 60 de zile de la data comunicarii deciziei de impunere, perioada pentru care nu se calculeaza si nu se datoreaza sumele stabilite potrivit reglementarilor in materie, privind colectarea creantelor bugetare.”

Norme metodologice:

“202. Pentru veniturile din pensii si sume asimilate acestora, obtinute din strainatate, pentru care Romania are drept de impunere, contribuabilii au obligatia sa completeze si sa depuna o declaratie speciala, respectiv «Declaratie privind veniturile din strainatate a caror impunere în Romania este finala».

Impozitul datorat in Romania se determina prin aplicarea cotei de impunere asupra venitului brut anual diminuat cu suma lunara neimpozabila, stabilita potrivit prevederilor art. 69 din Codul fiscal, calculata la nivelul anului.”

Codul fiscal:

“Art. 69. - Venitul impozabil lunar din pensii se stabileste prin deducerea din venitul din pensie a unei sume neimpozabile lunare de 900 lei si a contributiilor obligatorii calculate, retinute si suportate de persoana fizica.”

Totodata, potrivit art.91 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“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 strainatate, au dreptul la deducerea din impozitul pe venit datorat în România a impozitului platit în strainatate, denumit în continuare credit fiscal extern, în limitele prevazute în prezentul articol.

(2) Creditul fiscal extern se acorda daca sunt îndeplinite, cumulativ, urmatoarele conditii:

a) impozitul platit în strainatate, pentru venitul obtinut în strainatate, a fost efectiv platit în mod direct de persoana fizica sau de reprezentantul sau legal ori prin retinere la sursa de catre platitorul venitului. Plata impozitului în strainatate se dovedeste printr-un document justificativ, eliberat de:

1. autoritatea fiscala a statului strain respectiv; (...).

(3) Creditul fiscal extern se acorda la nivelul impozitului platit în strainatate, aferent venitului din sursa din strainatate, dar nu poate fi mai mare decât partea de impozit pe venit datorat în România, aferenta venitului impozabil din strainatate. În situatia în care contribuabilul în cauza obtine venituri din strainatate 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 tara si pe fiecare natura de venit.

(5) În vederea calculului creditului fiscal extern, sumele în valuta se transforma la cursul de schimb mediu anual al pietei valutare, comunicat de Banca Nationala a României, din anul de realizare a venitului. (...).”

Din cadrul legal mai sus precizat, rezulta ca pensiile obtinute din strainatate de un rezident roman pot fi impozitate in Romania, in aceleasi conditii cu pensiile obtinute in tara, respectiv prin diminuarea venitului brut anual realizat cu suma lunara neimpozabila, anualizata, cu conditia respectarii prevederilor conventiilor de evitare a dublei impuneri, in conditiile in care veniturile provin din unul din statele cu care Romania are incheiate conventii pentru evitarea dublei impuneri, iar beneficiarul este rezident al unuia din statele contractante.

Astfel, potrivit Conventiilor de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu SUA, Canada si Elvetia, pentru veniturile din pensii obtinute de un rezident roman din aceste tari, Romania are drept de impunere in conformitate cu legislatia interna (Titlul III din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare).

De asemenea, potrivit normelor legale sus citate, contribuabilii care obtin venituri ce se supun impozitului, atat in România, cât si în strainatate au dreptul la deducerea din impozitul pe venit datorat în România a impozitului platit în strainatate, sub forma creditului fiscal, la nivelul impozitului platit în strainatate, dovedit cu documente justificative eliberate de autoritatea fiscala a statului respectiv, care nu poate depasi partea de impozit pe venit datorat în România pentru acelasi venit, iar in cazul persoanelor fizice rezidente care obtin venituri din strainatate din mai multe state, creditul fiscal extern ce poate fi dedus din impozitul datorat în România se acorda pentru fiecare tara si pe fiecare natura de venit.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta ca domnul X si doamna Y au realizat in anul 2007 venituri din pensii obtinute din strainatate, respectiv din Canada, SUA si Elvetia, pentru care au depus la Administratia Finantelor Publice sector 2, potrivit pct. 202 din normele metodologice de aplicare a art. 90 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cate o declaratie privind veniturile din strainatate - cod 201 pentru fiecare tara, in care sunt mentionate veniturile din pensii obtinute, precum si impozitul calculat si retinut de autoritatea fiscala din statele respective, ce urmeaza a fi acordat de autoritatea fiscala din Romania sub forma creditului fiscal extern, conform dispozitiilor legale de mai sus.

In cazul in speta, organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 2 au impus veniturile din pensii declarate de contribuabili ca fiind obtinute din SUA, Canada si Elvetia, fara sa procedeze la diminuarea venitului brut cu suma neimpozabila, in vederea determinarii corecte a bazei impozabile si a impozitului datorat.

In acest sens, prin adresa nr. 336116/336459/336918, inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr.41378/10.08.2009, transmisa ca raspuns la adresele nr.7122/23.02.2009, nr.15086;7122/03.04.2009, nr.7122/08.05.2009, nr.7122;15086/12.06.2009, nr.15086;7122/04.08.2009, prin care Serviciul solutionare contestatii a solicitat precizari referitoare la modalitatea de acordare a deductiei sumei neimpozabile lunare din venitul obtinut de contribuabili din pensii din strainatate din mai multe tari (surse), Directia Legislatie Impozite Directe din cadrul MFP mentioneaza: *“In conformitate cu prevederile paragrafului 2 al punctului 202 (...), impozitul datorat in Romania se determina prin aplicarea cotei de impunere asupra venitului brut anual diminuat cu suma lunara neimpozabila, stabilita potrivit prevederilor art.69 din Codul fiscal, calculata la nivelul anului.”*

In acelasi sens s-a pronuntat si Directia de indrumare si asistenta a contribuabililor din cadrul ANAF prin adresa de e-mail din data de 05.02.2007 transmisa ca raspuns la intrebarea formulata de contribuabili, in care se mentioneaza: *“Organul fiscal de domiciliu va scadea din veniturile respective, venitul neimpozabil de 900 RON si apoi va aplica cota de impunere de 16% asupra diferentei.”*

Prin urmare, in conditiile in care, potrivit legislatiei privind impozitul pe venit, pensiile obtinute din strainatate de un rezident roman pot fi impozitate in Romania, in aceleasi conditii cu pensiile obtinute in tara, prin diminuarea venitului brut anual realizat cu suma lunara neimpozabila, anualizata, organele fiscale aveau obligatia sa stabileasca tratamentul fiscal corespunzator, in vederea impozitarii corecte a pensiilor obtinute din strainatate din mai multe state, in functie de natura pensiei obtinute, precum si sa-si exercite rolul activ prevazut de art. 7 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia:

“(1) Organul fiscal instiinteaza contribuabilul asupra drepturilor si obligatiilor ce ii revin in desfasurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.

(3) Organul fiscal are obligatia sa examineze in mod obiectiv starea de fapt, precum si sa indrume contribuabilii pentru depunerea declaratiilor si a altor documente, pentru corectarea declaratiilor sau a documentelor, ori de cate ori este cazul.

(4) Organul fiscal decide asupra felului si volumului examenilor, in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

(5) Organul fiscal indruma contribuabilul in aplicarea prevederilor legislatiei fiscale. Indrumarea se face fie ca urmare a solicitarii contribuabililor, fie din initiativa organului fiscal”.

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabililor** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

Se retine faptul ca Administratia Finantelor Publice sector 2 a procedat la emiterea deciziilor de impunere contestate fara a solicita toate informatiile si documentele necesare, in functie de care sa aplice tratamentul fiscal corespunzator impozitarii pensiilor obtinute din strainatate din mai multe surse (tari), pentru a determina corect situatia fiscala a contribuabililor, asa cum prevad normele legale sus-citate.

Prin urmare, se constata ca deciziile de impunere nu sunt intemeiate pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza, aspect recunoscut si de organele fiscale in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, prin care se propune *“rectificarea deciziilor de impunere anuala pentru veniturile din strainatate realizate pe anul 2007 nr. , nr. , nr. , nr. si nr. , prin luarea in calcul a deductiei lunare in suma de 900 lei.”*

In consecinta, **urmeaza** a se aplica dispozitiile art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, respectiv **desfiintarea** deciziilor de impunere anuala pentru veniturile din strainatate realizate de persoanele fizice pe anul 2007 nr. , nr. , nr. emise pentru domnul X si a deciziilor de impunere anuala pentru veniturile din strainatate realizate de persoanele fizice pe anul 2007 nr. si nr. emise pentru doamna Y.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 12.6 - 12.8 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, care precizeaza:

"12.6. În situatia în care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.

12.7. Decizia de desfiintare va fi pusa în executare în termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii.”

Prin urmare, Administratia Finantelor Publice sector 2 va proceda la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabililor, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile acestora, de toate informatiile si documentele existente in evidenta sa, exercitandu-si rolul activ in vederea stabilirii corecte a bazei de calcul aferenta veniturilor realizate din pensii obtinute din strainatate si a impozitului datorat, inclusiv in ceea ce priveste acordarea creditului fiscal, tinand cont de natura pensiei obtinute si solicitand daca este cazul si alte documente necesare, urmand a emite o noua decizie de impunere, in conformitate cu cele retinute prin prezenta.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 69, art. 90 si art. 91 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 202 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 7 si art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si pct. 12.6-12.8 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005:

DECIDE

Desfiinteaza deciziile de impunere anuala pentru veniturile din strainatate realizate de persoanele fizice pe anul 2007 nr. pentru impozit pe venit **in plus** in suma de **T1 lei**, nr. pentru impozit pe venit **in plus** in suma de **T2 lei**, nr. pentru impozit pe venit in suma de **T3 lei**, stabilite de AFP sector 2 in sarcina domnului X si nr. pentru impozit pe venit **in plus** in suma de **R1 lei**, nr. pentru impozit pe venit **in plus** in suma de **R2 lei**, stabilite de AFP sector 2 in sarcina doamnei Y, urmand ca Administratia Finantelor Publice Sector 2 sa procedeze la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabililor, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile acestora, precum si de cele retinute prin prezenta.

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.

