



**DECIZIA nr. 10086/28.02.2020**  
privind soluționarea contestației formulate de doamna  
**Y** din municipiul Piatra Neamț, județul Neamț

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț - Biroul gestiune registru contribuabili și declarații fiscale persoane fizice prin adresa nr....., înregistrată sub nr..... cu privire la contestația formulată de doamna **Y**, având CNP ..... domiciliat în municipiul Piatra Neamț, str..... județul Neamț.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2015 nr....., emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț, suma contestată fiind de **S lei**, reprezentând diferențe de impozit de plată pentru anul 2015.

Contestația a fost depusă în termenul legal, având în vedere faptul că actul administrativ fiscal atacat a fost comunicat în data de **11.11.2019**, potrivit confirmării de primire aflate în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă în data de **06.12.2019**, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț sub nr.....

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.270 alin.(1) și art.272 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași este învestită să se pronunțe asupra contestației.

**I. Doamna Y** contestă Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2015 nr. .... emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț, cu privire la suma de **S lei**, reprezentând diferențe de impozit de plată pentru anul 2015, susținând că a depus la organul fiscal din România declarațiile emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice din Franța care atestă veniturile realizate, veniturile impozabile și cuantumul impozitului plătit în țara unde au fost realizate și plătite veniturile.

Contestatoarea susține că este în vigoare un acord de evitare a dublei impozitări, drept pentru care solicită să i se clarifice situația cu privire la decizia de impunere primită, întrucât consideră că nu mai datorează nici o sumă de plată în România.

Anexează certificatul fiscal 751-SD obținut din Franța în data de 28.11.2019.

**II. Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț**, în baza prevederilor art.90 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a Declarației privind veniturile din străinătate pe anul 2015 nr. .... a emis Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2015 nr....., prin care a stabilit în sarcina doamnei **Y** un impozit pe venit în sumă de **S lei** pentru anul 2015 pentru veniturile obținute în Franța - categoria alte tipuri de salarii sau nespecificate în sumă totală de S lei (S lei/euro), declarate de către ..... conform extrasului din baza de date AEOI pentru anul fiscal 2015.

III. Având în vedere documentele aflate la dosarul cauzei, susținerile organului de administrare fiscală și ale contestatoarei, precum și actele normative incidente cauzei, **organul de soluționare a contestației** reține următoarele:

Cauza supusă soluționării este legalitatea stabilirii obligației de plată a impozitului pe venit aferentă anului 2015, în sumă totală de S lei, pentru veniturile realizate din străinătate în sumă de S lei, în condițiile în care contestatoarea nu a făcut dovada că a achitat impozitul în Franța și că nu mai datorează impozitul în România în baza convenției de evitare a dublei impuneri.

**În fapt**, doamna Y a obținut în anul 2015 în Franța venituri din alte tipuri de salarii sau nespecificate în sumă totală de S lei (S euro x S lei/euro), declarate de către..... Franța cu număr de identificare Other/.....așa după cum rezultă din extrasul din baza de date AEOI pentru anul fiscal 2015, aflat la dosarul contestației.

Din analiza înscrisurilor aflate la dosarul contestației, rezultă că potrivit extrasului din aplicația informatică națională Automatic Exchange of Information (AEOI) din 23.11.2018, pentru CNP ....., transmise de autoritatea fiscală din Franța în conformitate cu Directiva **2011/16/UE**, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț, în calitate de organ de administrare fiscală, a constatat faptul că în anul 2015 doamna Y a obținut din Franța un venit din categoria AEOI-IE, respectiv din alte tipuri de salarii sau nespecificate, în sumă de S euro, de la plătitorul de venit .....

Prin urmare, întrucât în baza de date doamna Y figura ca având realizate în anul 2015 venituri din străinătate, respectiv din Franța, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț a emis Notificarea nr. .... privind depunerea declarației anuale de venit, prin care a notificat contribuabilul că are obligația de a depune declarația 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 se precizează 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.*

Notificarea în cauză a fost transmisă contribuabilului la adresa sa de domiciliu, plicul fiind returnat de oficiul poștal cu mențiunea "avizat. lipsă domiciliu".

Întrucât comunicarea prin poștă nu a fost posibilă, organul fiscal a procedat la comunicarea prin publicitate, în acest sens fiind emis Anunțul nr..... și Procesul verbal privind îndeplinirea procedurii de comunicare prin publicitate nr....., notificarea considerându-se comunicată în termen de 15 zile de la data afișării anunțului, respectiv 03.07.2019, conform dispozițiilor art.47 alin.(7) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Ca urmare a notificării, contribuabilul nu a declarat la organul fiscal din România că în anul 2015 a obținut venituri în străinătate și că i s-a reținut, respectiv achitat, impozitul în Franța, 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 realizate în anul 2015 în străinătate de doamna Y, document care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate.

Față de această situație, întrucât contribuabilul, care figurează în baza de date a organului fiscal ca fiind rezident în România, nu a declarat la organul fiscal din România că în anul 2015 a obținut veniturile în străinătate și că i s-a reținut și achitat impozitul în Franța, așa după cum avea obligația prevăzută de Codul fiscal, rezultă că

în mod legal organul fiscal din România a calculat și a stabilit suplimentar în sarcina acestuia un impozit pe venit în sumă de S lei pentru anul 2015 pentru total bază impozabilă în sumă de S lei, prin Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2015 nr. .... prin care a stabilit în sarcina doamnei Y un impozit pe venit în sumă de **S lei** pentru anul 2015 pentru veniturile obținute în Franța din alte tipuri de salarii sau nespecificate în sumă totală de S lei (S euro x S lei/euro).

Contestatoarea susține că nu datorează impozitul pe venit stabilit în România, întrucât acest fapt rezultă din certificatul fiscal obținut din Franța în data de 28.11.2019 pe care îl atașează în susținere.

Contrar susținerilor contestatoarei, din documentele aflate la dosarul contestației rezultă că acesta nu a declarat la organul fiscal din România că a obținut venituri în străinătate și că i s-a reținut și achitat impozitul în Franța, 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, unde se precizează:

**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 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 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.*

**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 pers.... 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 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:[...]*

*(b) remunerații plătite administratorilor și altor persoane asimilate acestora;[...].*

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 Oana-Cristina 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 **art.15** din Decretul nr. 240 din 23 decembrie 1974 pentru ratificarea Convenției dintre guvernul Republicii Socialiste România și guvernul Republicii Franceze privind evitarea dublei impuneri pe venit și avere, semnată la București la 27 septembrie 1974, în vigoare în perioada de referință:

**Art.15 Salariați**

1. Sub rezerva prevederilor art. 16, 18 și 19, salariile și alte remunerații similare pe care un rezident al unui stat contractant le primește pentru un serviciu salarizat sunt impozabile numai în acest stat, cu condiția ca serviciul să nu fie prestat în celălalt stat contractant. Dacă serviciul este prestat în celălalt stat contractant, remunerațiile primite sunt impozabile în acest celălalt stat.

9. Derogând de la prevederile paragrafului 1, remunerațiile pe care un rezident al unui stat contractant le primește pentru un serviciu salarizat prestat în celălalt stat contractant nu sunt impozabile decât în primul stat contractant, dacă:

a) beneficiarul rămâne în celălalt stat o perioadă sau perioade care nu depășesc în total 18 luni în curs de 3 ani consecutivi;

b) remunerațiile sunt plătite de către o persoană sau în numele unei persoane care nu este rezidentă a celuilalt stat; și

c) sarcina remunerațiilor nu este suportată de către un sediu stabil sau o bază fixă pe care o persoană o are în celălalt stat.

Potrivit acestor prevederi legale, în situația în care un rezident al unui stat contractant primește remunerații pentru activitatea desfășurată în celălalt stat contractant, impozitul se calculează și se achită în acest celălalt stat contractant, însă la pct.9 se stipulează și situația în care un rezident al unui stat contractant (în cazul de față România) care desfășoară activitate salariată în celălalt stat contractant (în cazul de față Franța), remunerațiile primite vor fi impozabile în primul stat contractant (în

cazul de față România): atunci când beneficiarul rămâne în celălalt stat contractant o perioadă sau perioade care nu depășesc în total 18 luni de zile în curs de 3 ani consecutivi, atunci când remunerațiile sunt plătite de către o persoană sau în numele unei persoane care nu este rezidentă a celuilalt stat sau atunci când sarcina remunerațiilor nu este suportată de către un sediu stabil sau o bază fixa pe care o persoană o are în celălalt stat.

Or, în cauză, contestatoarea nu combate situația reținută de organul fiscal cu privire la stabilirea bazei de impozitare în sumă de S euro (S lei), nu contestă rezidența în România, nu contestă faptul că a obținut aceste venituri în Franța, nici nu aduce clarificări cu privire la situația sa concretă, raportat la dispozițiile legale aplicabile în cazul său, respectiv nu face dovada că a achitat sau i s-a reținut în Franța impozitul pentru veniturile realizate din alte tipuri de salarii sau nespecificate în sumă de 13.389 euro.

Contestatoarea a depus traducerea unui document cu nr.751-SD, emis de Direcția Generală a Finanțelor Publice - Serviciul de impozitare pentru persoane fizice Le Mans Sud Ouest, cu privire la cererea contribuabilului de obținere a unui certificat fiscal, prin care atestă faptul că Serviciul de impozitare din Mans Sud-Ouest a impozitat veniturile acestuia realizate în Franța în anii 2014 și 2015.

În acest document se menționează că pentru anul 2015 contribuabilul figurează în baza de date a organului fiscal din Franța cu suma de 22.553 euro salarii declarate, S euro alte venituri, 27.041 euro venituri impozabile și S euro impozit, despre care se precizează că este *sumă achitată în data de 03/01/2017 prin plată electronică*.

Din documentul prezentat nu rezultă însă că doamnei X i s-a reținut, respectiv a achitat impozitul pentru veniturile obținute *din alte tipuri de salarii sau nespecificate*.

Contestatoarea a obținut tipuri de venituri diferite, așa cum rezultă din documentul cu nr.751-SD, emis de Direcția Generală a Finanțelor Publice - Serviciul de impozitare pentru persoane fizice Le Mans Sud Ouest, veniturile din salarii au fost impozitate în Franța, iar cele din alte tipuri de salarii sau nespecificate au fost declarate în Franța în vederea impozitării în România, conform legii.

Se observă astfel că nici în baza de date a organului fiscal din Franța contribuabilul nu figurează că i s-a reținut și achitat impozit pentru veniturile realizate din alte tipuri de salarii sau nespecificate în cuantum total de 13.389 euro.

Având în vedere însă 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 X impozitul pe venit în sumă de **S lei** aferent acestor venituri.

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.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, ale **art.15** din Decretul nr. 240 din 23 decembrie 1974 pentru ratificarea Convenției dintre guvernul Republicii Socialiste România și guvernul Republicii Franceze privind evitarea dublei impuneri pe venit și avere, semnată la București la 27 septembrie 1974 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.

Având în vedere documentele aflate la dosarul contestației, prevederile legale invocate, faptul că prin documentele depuse la contestație nu sunt combătute constatările organului fiscal, se reține că în mod legal organul fiscal a calculat și stabilit în sarcina doamnei **Y** impozitul pe venit în sumă de **S lei** aferent veniturilor în sumă de **S lei**, fapt pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

Pentru aceste considerente, 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 formulate de doamna **Y** împotriva Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2015 nr.....emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț, cu privire la suma de **S lei**, reprezentând diferențe de impozit de plată pentru anul 2015.

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