

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECTIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIESTI
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. din 2014
privind soluționarea contestației formulată de
dl. din ..., județul

Cu adresa nr. ..., înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ...** sub nr. ..., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** a înaintat dosarul contestației formulată de dl ... din, **județul**, împotriva *Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. ...* emisă de reprezentanți ai A.J.F.P. – Inspecție fiscală.

Decizia de impunere nr. a avut la bază Raportul de inspecție fiscală nr.
DI ... are domiciliul în ... și CNP

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei, reprezentând:

- lei impozit pe veniturile din salarii obținute din străinătate;
- lei accesorii aferente impozitului pe venit.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală actualizată - Titlul IX "Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale", respectiv actul atacat a fost comunicat contribuabilului în data de, iar contestația a fost înregistrată la A.J.F.P.sub nr.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I Susținerile societății contestatoare sunt următoarele:

"[...]Menționez că venitul pe anul 2011 este realizat din salariu la care s-a oprit impozit în în procent de 36% conform documentelor anexate la dosar atât în norvegiană cât și în limba Română .

Documente atașate:

- 1) deducere salarială pe 2011
- 2) card de impozitare 2011
- 3) fluturaș salariu noiembrie 2011
- 4) notificare pentru evaluare fiscală 2011
- 5) evaluare fiscală 2011
- 6) decizie de impunere nr.

Conform art. 55, alin. (4), lit. m) din Legea nr. 571/2003, nu sunt impozabile sumele sau avantajele primite de o persoană fizică din activități dependente desfășurate într-un stat Normele metodologice date în aplicarea art. 55, alin. (4), lit. m) la art. 87² precizează că veniturile din activități dependente desfășurate în străinătate și plătite de un angajator nerezident nu sunt impozabile și nu se declară în România

În concluzie contest sumele: impozit pe venit lei, dobânzi/majorări de întârziere lei, penalități de întârziere lei stabilite prin Decizia de impunere nr. ca nefiind legală.[...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. încheiat la persoana fizică din, s-au stabilit următoarele:

"[...]Perioada verificată: 01.01.2011 - 31.12.2013.

Prin adresa nr. emisa de către A.N.A.F. - Direcția Generală de Informații Fiscale, înregistrată la D.G.R.F.P. - Inspecție Fiscală sub nr., au fost transmise informații privind persoanele care au realizat în cursul anului 2011 venituri în, pentru care potrivit precizărilor formulate, autoritatea fiscală din statul ...n nu a stabilit și încasat taxe și impozite aferente.

Prin aceeași adresă, se solicită întreprinderea de verificări de natură fiscală, pentru clarificarea aspectelor supuse atenției de către administrația fiscală din Norvegia.

Pentru verificarea aspectelor menționate în adresa înaintată, menționată anterior a fost emis Avizul de inspecție fiscală, transmis către persoana supusă verificării sub nr.

Conform adresei nr. emisă de către D.G.R.F.P. -Inspecție Fiscală, înregistrată la A.J.F.P. - Inspecție Fiscală sub nr., veniturile impozabile au fost obținute de către contribuabilul verificat în Norvegia de la societatea si sunt în sumă de NOK (coroane norvegiene). Organul fiscal a fost contactat telefonic de către

dna în calitate de soție, precizând că dl este plecat în Norvegia la munca, fapt pentru care nu s-au prezentat documente necesare în vederea clarificării aspectelor ce au fost supuse atenției prin schimbul automat de informații de către Administrația fiscală din

Având în vedere informațiile de care dispune la data aceasta, organul de inspecție fiscală a procedat la stabilirea impozitului pe veniturile obținute de contribuabil din străinătate, cu următoarea mențiune: organul de inspecție fiscală nu a putut intra în posesia tuturor documentelor, existând posibilitatea ca ulterior să poată intra în posesia unor documente sau informații suplimentare care ar putea modifica baza impozabilă și impozitul pe venit aferent în sensul că:

- persoana impozabilă nu s-a putut prezenta pentru a pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente care ar putea susține o situație contrară celei prezentate de către administrația fiscală, respectiv, declararea și plata unor impozite pentru veniturile realizate în Norvegia în anul 2011;

- autoritatea fiscală norvegiană precizează că pentru veniturile realizate de către domnul în anul fiscal 2011 în nu au fost stabilite și încasate taxe și impozite, fără a preciza însă în ce perioade din anul 2011 a realizat veniturile menționate;

Cu considerarea precizărilor din următoarele acte normative:

- art. 67, alin.(1) din OG nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscală,

- art. 67, alin.(2) din același act normativ

- art.7, pct. 23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,

- art. 39 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

- art.40, alin.(1), lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,

- art. 41, lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,

- art. 43, alin. (1), lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal,

- art. 90, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,

- art. 90, alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,

- art. 90, alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,

- pct. 203 din H.G.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal,

- art. 91, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,

- art. 91, alin.(2), lit. a și lit b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

- art. 91, alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,

- pct. 208 din H.G.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

- art. 1, alin. (4) din Legea nr.573/2003 privind Codul fiscal,

- art. 16, pct. 2 din Convenția dintre România și Norvegia privind evitarea dublei impuneri asupra veniturilor și averii încheiată la Oslo în data de 14 noiembrie 1980, potrivit căreia: ... care precizează faptul că în situația în care unele reglementări prevăzute de Legea 571/2003, privind Codul Fiscal sunt în discordanță cu tratatele internaționale, prevalează tratatele la care România este parte, precum și luând în considerare următoarele aspecte:

- din informațiile A.N.A.F, cetățeanul român este rezident în România și are domiciliul în ..

- contribuabilul nu a dovedit cu nici un document justificativ, emis de către autoritatea competentă a Norvegiei, plata impozitului pentru veniturile realizate în acest stat în anul fiscal 2011, organul de inspecție fiscală a stabilit venituri impozabile realizate în Norvegia astfel:

... NOK x (cursul mediu an 2011 comunicat de BNR) = lei

.... lei x 16%- lei

Pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar în anul 2011 au fost calculate dobânzi de întârziere în valoare totală de lei, stabilite după cum urmează:

.... lei x 569 zile (perioada) x 0.04%/zi lei

Pentru întârzierea la plata a impozitului pe venit stabilit suplimentar în suma de lei au fost calculate penalități de întârziere în suma de lei, după cum urmează:

..... lei x 15 % (perioada) lei[...]."

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

* Raportul de inspecție fiscală nr. încheiat de organele fiscale aparținând A.J.F.P., a avut ca obiectiv verificarea impozitului pe veniturile realizate în Norvegia în anul 2011 de către persoana fizică, pentru care autoritatea fiscală din acest stat a transmis că nu a stabilit și nu încasat taxe și impozite aferente.

D-I este rezident în România și are domiciliul în

Verificarea fiscală privind veniturile obținute din străinătate de către d-I a avut la bază adresa nr. emisă de A.N.A.F. – Direcția Generală de Informații Fiscale, prin care au fost comunicate informații referitoare la veniturile obținute din Norvegia în anul 2011 de către persoane fizice rezidente în România, ca și adresa nr. emisă de D.G.R.F.P. – Inspecție Fiscală înregistrată la A.J.F.P..... sub nr.

Din aceste adrese, depuse în copie la dosarul cauzei, rezultă că dl. ... a obținut din Norvegia în anul 2011 venituri salariale în sumă de ... **NOK** (... lei) de la societatea norvegiană, venituri care nu au fost impozitate în această țară în baza informațiilor primite de la autoritatea fiscală norvegiană.

Întrucât d-..... nu s-a putut prezenta în timpul verificării fiscale pentru a depune documente din care să rezulte o altă situație decât cea transmisă de autoritatea fiscală din Norvegia, respectiv impozitarea veniturilor, organele de inspecție fiscală au stabilit obligația de plată în sumă de **lei** reprezentând impozit pe veniturile obținute din străinătate prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei impozabile în sumă de ... **lei** (.....NOK x 0,5436 – cursul mediu pentru anul 2011, comunicat de BNR).

Pentru nevirarea în termenul legal a impozitului pe venit în sumă de .. **lei**, au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de **lei** (... lei + lei) conform prevederilor art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) și art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

Pentru stabilirea impozitului pe veniturile obținute din străinătate în sumă de **lei**, organele de inspecție fiscală au invocat următoarele prevederi legale:

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabilă în anul 2011:

“ART.1 Scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal [...]

(4) Dacă orice prevedere a prezentului cod contravine unei prevederi a unui tratat la care România este parte, se aplică prevederea aceluia tratat. [...]

ART. 7 Definiții ale termenilor comuni

23. persoană fizică rezidentă - orice persoană fizică ce îndeplinește cel puțin una dintre următoarele condiții:

a) are domiciliul în România;

b) centrul intereselor vitale ale persoanei este amplasat în România;

c) este prezentă în România pentru o perioadă sau mai multe perioade ce depășesc în total 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive, care se încheie în anul calendaristic vizat;

d) este cetățean român care lucrează în străinătate, ca funcționar sau angajat al României într-un stat străin.

ART. 39 Contribuabili

Următoarele persoane datorează plata impozitului conform prezentului titlu și sunt numite în continuare contribuabili:

a) persoanele fizice rezidente;

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. 41 Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit

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

b) venituri din salarii, definite conform art. 55;

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:

b) salarii; [...].”

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.

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;

(5) În vederea calculului creditului fiscal extern, sumele în valută se transformă la cursul de schimb mediu anual al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din anul de realizare a venitului”.

- Convenția dintre România și Norvegia privind evitarea dublei impuneri asupra veniturilor și averii încheiată la Oslo în data de 14 noiembrie 1980, prevede:

„Art 16 [...].2. Prin derogare de la prevederile paragrafului 1, remunerațiile obținute de un rezident al unui stat contractant pentru activitate exercitată va angajat în celălalt stat contractant vor fi impozabile numai în primul stat contractant menționat dacă:

a) primitorul este prezent în celălalt stat o perioadă sau perioade care insumate nu depășesc în total 183 de zile în cursul anului fiscal vizat; [...].”

* Prin contestația formulată, dl susține că venitul în sumă de lei NOK reprezintă venit realizat din salarii, pentru care s-a reținut impozit în Norvegia în procent de%, conform documentelor anexate la dosar, traduse de un traducător autorizat.

De asemenea, contribuabilul invocă în susținerea contestației art. 55 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal și pct. 87² din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG 44/2004.

În susținerea contestației, dl. ... a depus documente justificative traduse în limba română de un traducător autorizat, reprezentând:

1. deduceri salariale și fiscale pentru anul 2011, document emis de angajatorul norvegian, respectiv ., din care rezultă următoarele informații:

- salariatul a fost angajat pe parcursul întregului an 2011
- salariul anual este în sumă de NOK
- reținere anticipată la sursă de NOK

2. Card de impozitate 2011, document emis de Biroul Fiscal –, din care rezultă următoarele informații:

- impozit total calculat pentru anul 2011 în sumă de NOK
- baza deducerii pentru restul anului NOK

3. Specificații salarizare, document emis de angajatorul norvegian, din care rezultă următoarele informații:

- bază deducere NOK
- reținere la sursă: NOK

4. Notificare pentru evaluare fiscală 2011, document emis de biroul fiscal referitor la impozite impuse în, din care rezultă următoarele informații:

- baza de calcul în sumă de NOK
- impozit evaluat în sumă de NOK
- impozit reținut în sumă de NOK

5. Evaluare fiscală 2011 emisă de, potrivit căreia:

- venit personal reprezentând plăți în sumă de NOK

* Față de cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P..... au stabilit în sarcina d-lui, rezident în România, un impozit pe veniturile obținute din străinătate, respectiv din Norvegia, în sumă de lei, calculat prin aplicarea procentului de 16% asupra veniturilor realizate în anul 2011 în sumă de lei, echivalentul a NOK (coroane norvegiene), urmare adreselor A.N.A.F. nr..... și D.G.R.F.P. nr.....

În fapt, în anul 2011, d-l ... a realizat venituri din salarii în sumă de NOK de la angajatorul (societatea) din Norvegia, așa cum rezultă din documentele depuse în susținere de contestator la dosarul cauzei, venituri pentru care angajatorul a reținut un impozit pe venit în sumă de NOK.

Menționăm că orice activitate desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare reprezintă o activitate dependentă, conform prevederilor art.7 alin(1) pct.2 din Codul fiscal.

* Referitor la impozitarea veniturilor salariale realizate în străinătate de o persoană rezidentă în România de la un angajator străin, legislația în vigoare prevede următoarele:

- La art.55 Definierea veniturilor din salarii, alin(4) lit.m) din Codul fiscal, se prevede:

(4) Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul 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 excepție veniturile salariale plătite de către sau în numele unui angajator care este rezident în România ori are sediul permanent în România[...].

Conform acestor prevederi, sumele primite de persoane fizice de la un angajator străin din activități dependente desfășurate într-un stat străin, nu sunt incluse în veniturile salariale și nu se impozitează în România, indiferent de tratamentul fiscal din statul respectiv, cu excepția veniturilor plătite de către un angajator rezident în România sau care are sediul permanent în România.

- La pct.87² din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G.nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„ Veniturile din activități dependente desfășurate în străinătate și plătite de un angajator nerezident nu sunt impozabile și nu se declară în România potrivit Codului fiscal.”

- Referitor la declararea veniturilor obținute din străinătate în vederea impozitării, la punctele 1., 3. și 3.3. din Instrucțiunile privind completarea și depunerea formularului 201 "Declarație privind veniturile realizate din străinătate" cod 14.13.01.13/7, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 52/2012 pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare prevăzute la titlul III din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

„ 1. Declarația se completează și se depune de către persoanele fizice rezidente române, cu domiciliul în România, și persoanele fizice care îndeplinesc, pentru anul de raportare, condiția prevăzută la art. 40 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care realizează venituri din străinătate, impozabile în România, ca urmare a desfășurării unor activități în străinătate, cum ar fi: venituri din profesii libere, venituri din activități comerciale, venituri din valorificarea drepturilor de proprietate intelectuală, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, piscicultură, silvicultură, venituri sub formă de dividende, venituri sub formă de dobânzi, venituri din premii, venituri din jocuri de noroc, venituri din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, câștiguri din transferul titlurilor de valoare, venituri sub forma câștigurilor din operațiuni de vânzare-cumpărare de valută la termen, pe bază de contract și alte operațiuni similare, alte venituri din investiții, venituri din pensii, precum și alte venituri impozabile [...]

3. Declarația se depune și de persoanele fizice rezidente române, cu domiciliul în România și de persoanele fizice care îndeplinesc, pentru anul de raportare, condiția prevăzută la art. 40 alin.(2) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, care desfășoară activitate salarială în străinătate într-un stat cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri și sunt plătite pentru activitatea salarială desfășurată în străinătate de către sau în numele unui angajator care este rezident în România ori de un sediu permanent în România.[...]

3.3. Veniturile din activități dependente desfășurate în străinătate și plătite de un angajator nerezident nu sunt impozabile în România, potrivit prevederilor Legii nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, nu se declară și nu fac obiectul creditului fiscal extern.

Conform acestor prevederi, formularul 201 „Declarația privind veniturile realizate din străinătate” se completează și se depune de către persoanele fizice române, cu domiciliul în România care obțin venituri din străinătate din: profesii libere, activități comerciale, agricole, venituri sub formă de dividende, din jocuri de noroc etc., dar și din activitate salarială desfășurată într-un stat cu care România are convenție de evitare a dublei impuneri și pentru care veniturile sunt plătite de către un angajator rezident în România sau care are sediul permanent în România etc..

La pct.3.3 din instrucțiuni, se prevede clar că veniturile din activități dependente desfășurate în străinătate și plătite de un angajator nerezident nu sunt impozabile în România, potrivit prevederilor Legii nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, nu se declară și nu fac obiectul creditului fiscal extern.

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, respectiv art. 55 alin(4) lit.m) din Codul fiscal, pct.87² din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și Instrucțiunile privind

completarea și depunerea formularului 201 "Declarație privind veniturile realizate din străinătate" cod 14.13.01.13/7, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 52/2012, rezultă clar că veniturile din activități dependente obținute din străinătate de persoane fizice cu domiciliul în România de la un angajator nerezident nu sunt impozabile și nu se declară în România potrivit prevederilor Codului fiscal, indiferent de tratamentul fiscal din statul respectiv și indiferent de perioada din anul fiscal pentru care se obțin veniturile(sub 183 zile sau peste 183 zile).

Acesta este și cazul d-lui, domiciliat în România, care a obținut în anul 2011 venituri din salarii (activitate dependentă) din străinătate de la angajatorul norvegian în sumă de NOK (pentru care angajatorul a reținut și plătit în Norvegia impozit în sumă de NOK), venituri care nu sunt impozabile și care nu se declară în România potrivit Codului fiscal.

Faptul că veniturile din salarii obținute în străinătate de o persoană fizică rezidentă în România de la un angajator străin nu se impozitează în România, rezultă și din adresa ... nr. referitoare la „*Tratamentul fiscal al veniturilor salariale obținute de o persoană fizică rezidentă în România de la un angajator nerezident*”, transmisă către D.G.R.F.P, unde a fost înregistrată sub nr.....

În concluzie, d-l nu datorează bugetului de stat impozitul pe veniturile din salarii obținute din străinătate de la un angajator nerezident în sumă de **lei**, drept pentru care **se va admite contestația** formulată pentru această sumă, ca și pentru accesoriile aferente în sumă de **lei**.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de dl din, împotriva *Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. ... emisă de reprezentanți ai A.J.F.P. – Inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (1) și alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se*

DECIDE :

Admiterea totală a contestației pentru suma de **lei**, reprezentând:

- lei impozit pe veniturile din salarii obținute din străinătate;
- lei accesorii aferente impozitului pe venit,

și implicit anularea în totalitate a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.