

DECIZIA nr. 280/2017

privind soluționarea contestației formulate de X,
cu domiciliul în București, str. ..înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. ..

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 2 a fost sesizată de Administrația Sector .. a Finanțelor Publice cu adresa nr. ..., înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. ..., completată cu adresa înregistrată sub nr..., cu privire la contestația formulată de X.

Obiectul contestației înregistrată la AS..FP sub nr. ..., îl reprezintă următoarele titluri de creanță, prin care au fost stabilite pentru anii 2009-2012 diferențe de impozit stabilite în plus în sumă totală de .. lei :

1. Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoane fizice pe anul 2009 nr. .. prin care au fost stabilite diferențe de impozit stabilite în plus în sumă de .. lei;

2. Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoane fizice pe anul 2010 nr. .. prin care au fost stabilite diferențe de impozit stabilite în plus în sumă de .. lei;

3. Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoane fizice pe anul 2011 nr. .. prin care au fost stabilite diferențe de impozit stabilite în plus în sumă de .. lei;

4. Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoane fizice pe anul 2012 nr. .. prin care au fost stabilite diferențe de impozit stabilite în plus în sumă de .. lei.

Deciziile de impunere contestate au fost comunicate cu scrisoare recomandată confirmată de primire la data de **13.03.2017**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art.269, art. 270 și art. 272 alin. (1) și (2) lit.a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de X.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația formulată domnul X solicită anularea Deciziilor de impunere nr. ..., nr. ..., nr. .. și nr. .. și în subsidiar recalcularea impozitului în cuantum de ..lei stabilit prin decizia de impunere nr. ...

În susținerea contestației arată următoarele motive :

La data de 11.03.2016 a depus și înregistrat la ANAF declarațiile 201 aferente anilor 2009, 2010, 2011 și 2012 ca urmare a realizării unor venituri suplimentare în urma tranzacționării cu bani proprii pe platforme specializate.

Activitatea începută în data de 05.11.2009 și încheiată în data de 16.01.2012 a constat în schimbul de monedă efectuat personal în contul său.

Anterior declarării veniturilor, prin emailul înregistrat la AS..FP sub nr. .. a solicitat lămuriri cu privire la calificarea acestor venituri în legislația fiscală, iar ulterior depunerii declarațiilor a primit răspunsul nr. .. al AS..FP - Serviciul Asistență Contribuabili, prin care a fost înștiințat cu privire la existența prevederilor art.130 din

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, fără a fi specificată și încadrată activitatea descrisă.

Contestatarul solicită a i se preciza în ce categorie de venit, conform legislației din România se încadrează cel realizat și declarat, apreciind că prin simpla completare a formularului 201 nu conduce în mod automat la impunerea unui impozit dacă acest venit nu este reglementat expres de legislația fiscală.

De asemenea, consideră că nu îi sunt aplicabile prevederile art. 78 alin.(1), respectiv "venituri din alte surse" și nici art. 65 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv încadrarea la "alte venituri din investiții", "operațiuni de valută la termen pe bază de contract", întrucât nu avea niciun termen și nu avea contract cu nicio persoană.

În subsidiar, solicită recalcularea impozitului în cuantum de .. lei aferent anului 2009, deoarece conform declarației 201/2009, suma de ..lei a fost pierdere, arătând ca activitatea începută în data de 05.11.2009 și încheiată la data de 16.01.2012, trebuie evaluată la final.

II. Prin Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoane fizice pe anul 2009 nr. .., emisă de AS..FP, în baza Declarației nr. .., au fost stabilite diferențe de impozit stabilite în plus în sumă de .. lei;

Prin Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoane fizice pe anul 2010 nr. .., emisă de AS..FP, în baza Declarației nr. .., au fost stabilite diferențe de impozit stabilite în plus în sumă de .. lei;

Prin Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoane fizice pe anul 2011 nr. .., emisă de AS..FP, în baza Declarației nr. .., au fost stabilite diferențe de impozit stabilite în plus în sumă de .. lei;

Prin Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoane fizice pe anul 2012 nr. .., emisă de AS..FP, în baza Declarației nr. .., au fost stabilite diferențe de impozit stabilite în plus în sumă de .. lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, constatările organului fiscal, motivațiile contribuabilului și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii se rețin următoarele:

3.1. Cu privire la Decizia de impunere anuală pe anul 2009 nr. ...

Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației în condițiile în care diferența de impozit în sumă de .. lei stabilită prin Decizia de impunere anuală pe anul 2009 nr. .. a fost revizuită prin decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2009 nr. ...

În fapt, prin Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2009 nr. .. organul fiscal a stabilit în plus diferența de impozit pe venit în sumă de ..lei, în baza art. 90 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și a Declarației privind veniturile din străinătate pe anul 2009 înregistrată sub nr. ...

Prin Declarația privind veniturile realizate din străinătate pe anul 2009 înregistrată la AS..FP sub nr. .., contribuabilul a declarat o pierdere, rezultată din operațiuni de vânzare - cumpărare de valută, obținută din Canada, în cuantum de .. lei (.. eur).

Ulterior, Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2009 nr. .. a fost revizuită prin Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2009 nr. ..., prin care organul fiscal a stabilit diferența de impozit pe venit **constată în minus** în sumă de .. lei, neînregistrând corect suma declarată de contribuabil la pierdere.

În drept, conform art. 268 "Posibilitatea de contestare" din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală :

"(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.(...)"

De asemenea, potrivit art. 269 alin. (2) din actul normativ sus-menționat

"(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat."

Potrivit art. 53 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală "Îndreptarea erorilor materiale din actul administrativ fiscal" :

"Organul fiscal poate îndrepta oricând erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului."

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2009 nr. ..., contestată de domnul X, a fost revizuită de Administrația Sector .. a Finanțelor Publice prin emiterea unei noi decizii de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2009 nr. ..., în sensul anulării în integralitate a obligațiilor de plată în cuantum de .. lei, contestate.

Față de cele mai sus prezentate, contestația contribuabilului X urmează a fi respinsă ca fiind rămasă fără obiect, întrucât obligația de plată în sumă de .. lei stabilită prin actul atacat a fost revizuită de organul fiscal prin emiterea deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2009 nr. ..., cu impozit stabilit "... lei.

Pe cale de consecință, în contextul celor prezentate, urmează a se respinge ca fiind rămasă fără obiect, contestația formulată de domnul X împotriva Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2009 nr.

3.2. Cu privire la Deciziile de impunere anuală pe anii 2010, 2011 și 2012 nr. ..., nr. .. și nr. ...

Cauza supusă soluționării este dacă organele fiscale au emis corect deciziile de impunere anuale pentru veniturile realizate din străinătate de

persoanele fizice pe anii 2010, 2011 și 2012, contestate, în condițiile în care, veniturile realizate se încadrează în categoria veniturilor din investiții supuse impunerii.

În fapt, domnul X a depus la Administratia Sector ... a Finanțelor Publice Declarațiile privind veniturile realizate în străinătate – formularul 201, astfel:

- pentru anul 2010 - declarația înregistrată sub nr. .. prin care a declarat că a obținut venituri din Canada/Elveția, categoria de venit - "alte venituri", venit în sumă de .. Eur (.. lei);

- pentru anul 2011 - declarația înregistrată sub nr. .. prin care a declarat că a obținut venituri din Elveția, categoria de venit - "alte venituri din investiții", venit în sumă de ... Eur (.. lei);

- pentru anul 2012 - declarația înregistrată sub nr. ... prin care a declarat că a obținut venituri din Elveția, categoria de venit - "alte venituri", venit în sumă de .. Eur (.. lei);

Administratia Sector .. a Finanțelor Publice a emis în baza acestor declarații și a art. 90 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, următoarele titluri de creanță:

1. - Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoane fizice pe anul 2010 nr. ..., din care rezultă următoarele:

| | |
|---------------------------------------|----------------|
| - Statul în care s-a realizat venitul | Elveția; |
| - Venit/Câștig net anual | .. lei; |
| - Impozit pe venit datorat în România | .. lei; |
| - Credit fiscal recunoscut | 0 lei; |
| - Diferențe de impozit de plată | .. lei. |

2. - Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoane fizice pe anul 2011 nr. ..., din care rezultă următoarele:

| | |
|---------------------------------------|----------------|
| -Statul în care s-a realizat venitul | Elveția; |
| - Venit/Câștig net anual | .. lei; |
| - Impozit pe venit datorat în România | ... lei; |
| - Credit fiscal recunoscut | 0 lei; |
| - Diferențe de impozit de plată | ...lei. |

3. - Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoane fizice pe anul 2012 nr. ..., din care rezultă următoarele:

| | |
|---------------------------------------|----------------|
| -Statul în care s-a realizat venitul | Elveția; |
| - Venit/Câștig net anual | .. lei; |
| - Impozit pe venit datorat în România | .. lei; |
| - Credit fiscal recunoscut | 0 lei; |
| - Diferențe de impozit de plată | .. lei. |

În drept, potrivit art. 40, art.41, art. 65, art.66, art. 67 și art. 90 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, în vigoare pe perioada realizării veniturilor:

Codul fiscal :

“Art. 40 – (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, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

[...]

d) venituri din investiții, definite conform art. 65;[...]”

“Art.65 - (1) Veniturile din investiții cuprind:

[...]

d) contractelor de vânzare-cumpărare de valută la termen se includ și venituri din operațiuni de vânzare-cumpărare de valută la termen, pe bază de contract, precum și orice alte operațiuni similare;[...]”

Norme metodologice :

“În cadrul operațiunilor similare contractelor de vânzare-cumpărare de valută la termen se includ și următoarele instrumente financiare derivate tranzacționate pe piață la bună înțelegere (OTC) și definite ca atare în legislația care reglementează aceste tranzacții:

- swap pe cursul de schimb**
- swap pe rata dobânzii**
- opțiuni pe cursul de schimb**
- opțiuni pe rata dobânzii ”**

Punctul 140¹. a fost modificat prin punctul 22. din Hotărâre nr. 1861/2006 începând cu 01.01.2007.

Codul fiscal :

“Art. 66 - (7) Veniturile obținute sub forma câștigurilor din operațiuni de vânzare-cumpărare de valută la termen, pe bază de contract, precum și orice alte operațiuni de acest gen reprezintă diferențele de curs favorabile rezultate din aceste operațiuni, în momentul încheierii operațiunii și evidențierii în contul clientului. Câștigul net anual se determină ca diferență între câștigurile și pierderile înregistrate în cursul anului respectiv din astfel de operațiuni. Câștigul net anual se determină de către contribuabil pe baza declarației privind venitul realizat, depusă potrivit prevederilor art. 83. Pentru tranzacțiile din anul fiscal, fiecare intermediar sau plătitor de venit, după caz, are următoarele obligații:

a) calcularea câștigului anual/pierderii anuale pentru tranzacțiile efectuate în cursul anului pentru fiecare contribuabil;

b) transmiterea informațiilor privind câștigul anual/pierdere anuală, precum și impozitul calculat și reținut ca plată anticipată, în formă scrisă către acesta, până în ultima zi a lunii februarie a anului următor celui pentru care se face calculul.”

“Art. 67 – (3) c) câștigul din operațiuni de vânzare-cumpărare de valută la termen, pe bază de contract, precum și din orice alte operațiuni de acest gen, altele decât cele cu instrumente financiare tranzacționate pe piețe autorizate și

supravegheate de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, se impune cu o cotă de 16% la fiecare tranzacție, impozitul reținut constituind plată anticipată în contul impozitului anual datorat.

Obligația calculării, reținerii și virării impozitului revine intermediarilor sau altor plătitori de venit, după caz. Impozitul calculat și reținut, reprezentând plată anticipată, se virează până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut.

[...]

(6) Pierderile rezultate din operațiuni de vânzare/cumpărare de valută la termen, pe bază de contract, și orice alte operațiuni de acest gen, altele decât cele cu instrumente financiare tranzacționate pe piețe autorizate și supravegheate de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, înregistrate în cursul anului fiscal, se compensează la sfârșitul anului fiscal cu câștigurile de aceeași natură realizate în cursul anului respectiv. Dacă în urma acestei compensări rezultă o pierdere anuală, aceasta nu se reportează.”

„Art. 90 - (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.”

Conform prevederilor cuprinse în Instrucțiunile privind completarea și depunerea formularului 201 “Declarație privind veniturile realizate din străinătate”, cod 14.13.01.13/7, Ordinul președintelui ANAF nr.3883/2013 privind modificarea Ordinului președintelui ANAF nr.52/2012 pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare prevăzute la titlul III din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal 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 potrivit titlului III din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

[...]

4. Veniturile se declară pentru fiecare țară - sursă a veniturilor și pentru fiecare categorie de venit realizat.

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, potrivit Legii nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.”

“ II. DATE PRIVIND VENITURILE REALIZATE, PE SURSE ȘI CATEGORII DE VENIT

A. Date privind activitatea desfășurată

1. Statul în care s-a realizat venitul - se completează denumirea țării în care contribuabilul a realizat venitul declarat.

[...]

B. Date privind venitul realizat

rd. 1. Venit - se înscrie suma (în lei) reprezentând venitul realizat din activitatea desfășurată în străinătate în anul fiscal de raportare, reprezentând baza de calcul pentru stabilirea impozitului.

Baza de calcul al impozitului pe venit datorat se determină după regulile proprii fiecărei categorii de venit, în funcție de natura acestuia.”

În baza formularului 201 “*Declarație privind veniturile realizate din străinătate*”, organul fiscal stabilește impozitul anual datorat și emite “Decizie de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice”, iar prin formularul “251”, cod 14.13.02.13/5a, aprobat prin OPANAF nr. 52/2012 la pct.m) se precizează că “se utilizează la stabilirea impozitului anual datorat pe veniturile realizate din străinătate, pe surse și categorii de venit și la acordarea creditului fiscal extern.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, rezultă că, impozitele pe veniturile persoanelor fizice sunt reglementate în Titlul III “Impozitul pe venit” din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se aplică în cazul persoanelor fizice rezidente române, cu domiciliul în România, veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României.

De asemenea, persoanele fizice care obțin venituri din România și din străinătate au obligația să declare aceste venituri pentru fiecare țară – sursă a veniturilor, iar organul fiscal stabilește impozitul anual datorat și emite decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice.

Potrivit dispozițiilor legale de mai sus **veniturile/câștigurile obținute de persoanele fizice rezidente române, cu domiciliul în România**, ca urmare a operațiunilor de vânzare - cumpărare de valută la termen, pe baza de contract, precum și **orice alte operațiuni similare** (ce includ instrumente financiare derivate tranzacționate pe piață la bună înțelegere (OTC) și definite ca atare în legislația care reglementează aceste tranzacții: - swap pe cursul de schimb, - swap pe rata dobânzii, - opțiuni pe cursul de schimb, - opțiuni pe rata dobânzii), **se încadrează în categoria veniturilor din investiții, așa cum sunt definite la art. 65 alin. (1) lit.d) din Codul fiscal și se supun impozitării în România, iar impozitul anual datorat se stabilește conform prevederilor art. 67 alin. (3) lit.c) din Codul fiscal, prin aplicarea cotei de 16% asupra câștigului net anual.**

Totodata, câștigul sau pierderea netă anuală în cazul veniturilor din operațiuni de vânzare-cumpărare de valută la termen, pe baza de contract, precum și **orice alte operațiuni similare**, se determină și se impun distinct pe fiecare stat în care s-a

realizat venitul – surse a veniturilor de realizare, fiecare pierdere se deduce din sursa corespunzătoare de venit.

Având în vedere cele mai sus prezentate, rezultă că Administratia Sector .. a Finanțelor Publice a procedat corect emițând deciziile de impunere anuală pentru anii 2010, 2011 și 2012, distinct pe fiecare țară-sursă a veniturilor, pe baza declarațiilor completate și depuse de contribuabil.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei solicitarea contestatarului de compensare a pierderii aferenta anului 2009 cu câștigurile ulterioare, întrucât potrivit dispozițiilor legale menționate mai sus pentru stabilirea impozitului anual datorat asupra câștigului net anual, contribuabilii au obligația să declare aceste venituri pentru fiecare țară sursă a veniturilor și pe cale de consecință organele fiscale au emis deciziile de impunere anuala pe fiecare țară sursă a veniturilor, așa cum au fost declarate de contribuabil prin declarațiile înregistrate la organul fiscal, astfel că pierderea anuala din 2009 din Canada nu poate fi compensată cu câștigurile anuale obținute ulterior în anii 2010, 2011 și 2012 din Elveția.

Nici criticile contestatarului privind norma legală nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care dispozițiile legale sunt clare, acesta solicitând și punct de vedere organelor fiscale cu privire la impozitarea fiscală a veniturilor realizate.

Prin urmare, rezultă că impozitul pe venit datorat în România în sumă totală de .. lei (.. lei + .. lei + .. lei) a fost stabilit corect și legal de către organele de impunere ale Administrației Sector ... a Finanțelor Publice conform reglementărilor legale în materie, **contestația contribuabilului fiind neîntemeiată în ceea ce privește impozitul pe venit datorat în România în sumă de .. lei**, prin Deciziile de impunere anuală pe anii 2010, 2011 și 2012 nr. ..., nr. .. și nr.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 40, art.41, art.65, art.66, art.90 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal republicat, Ordinul presedintelui ANAF nr.3883/2013 privind modificarea Ordinului presedintelui ANAF nr.52/2012 pentru aprobarea modelului si continutului unor formulare prevazute la titlul III din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal si art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se:

DECIDE

1. Respinge ca fiind rămasă fără obiect contestația formulată de contribuabilul X împotriva Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2009 nr. ... prin care organele fiscale au stabilit în plus diferența de impozit pe venit în sumă de...lei.

2. Respinge ca neîntemeiata contestația formulată de contribuabilul X împotriva Deciziilor de impunere anuală pe anii 2010, 2011 și 2012 nr. ..., emise de Administratia Sector .. a Finanțelor Publice, prin care s-a stabilit impozitul pe venit datorat în România în sumă totală de .. lei (.. lei).

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul București.