



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Bistrița-Năsăud
Nr. înreg. ANSPDCP: 20084/2011**



Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel: +0263 212 039; 210 661
Fax: +0263 216 880
e-mail: contestatii@dgfp-bn.ro

Biroul de soluționare a contestațiilor **DOSAR NR. ...**

DECIZIA NR. 33/18.07.2012

privind soluționarea contestației depusă de domnul G. I. V.
cu domiciliul în loc. ..., str. ..., nr. ... și înregistrată la DGFP Bistrița-Năsăud
sub nr. .../22.06.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de către Biroul juridic, prin adresa nr. .../20.06.2012 (filele 45-46), cu privire la Sentința civilă nr. .../16.03.2012 (filele 38-44) pronunțată de Tribunalul Bistrița-Năsăud în dosarul nr. .../112/2008*, rămasă definitivă și irevocabilă prin nerecurare. Potrivit acesteia a fost admisă contestația formulată de reclamantul G. I. V. în contradictoriu cu intimata D.G.F.P. Bistrița-Năsăud și în consecință se dispune anularea Deciziei nr. .../19.06.2008 (filele 27-30) emisă de către Biroul de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.F.P. Bistrița-Năsăud, decizie prin care a fost respinsă ca nedepusă în termen contestația având ca obiect suma de ... lei, reprezentând majorări conform Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../21.11.2007. Totodată, instanța a dispus analizarea pe fond a contestației în cauză.

În raport cu datele din dosar constatăm că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, 207 și 209 din Codul de procedură fiscală și, pe cale de consecință, Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să soluționeze contestația depusă împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../21.11.2007 (fila 4).

I. În baza fișei de portofoliu pe anul 2006 eliberată de intermediarul I. F. SA ... (fila 12), din care rezultă că domnul G. I. V. a obținut câștiguri din transferul titlurilor de valoare (deținute mai puțin de 365 de zile și, respectiv, mai mult de 365 de zile) a fost depusă “*Declarația privind impozitul datorat pe câștigul din transferul titlurilor de valoare altele decât titlurile de participare la fondurile deschise de investiții și părțile sociale*”, formular 226, înregistrată la AFP Bistrița sub nr. .../15.05.2007 (fila 13). Potrivit acesteia, domnul G. I. V., CNP-... a declarat câștigul de ... lei realizat în anul 2006 din astfel de operațiuni și a calculat și declarat impozitul aferent acestui câștig, impozit în cuantum de ... lei.

Prin Referatul cu propuneri de soluționare nr. .../07.05.2008 (filele 21-23) organele fiscale ale A.F.P. Bistrița precizează că declarația 226, așa cum prevede OMFP 2199/2006, servește pentru declararea de către contribuabil a impozitului datorat din operațiunile de vânzare de titluri de valoare deținute mai puțin de 365 de zile iar la rândul 2 “Impozit datorat” se înscrie suma impozitului datorat, prin aplicarea cotei de 16% asupra câștigului, impozit care reprezintă obligație de plată anticipată în contul impozitului pe câștigul anual. Sarcina calculării și declarării acestui impozit este a contribuabilului care a efectuat astfel de tranzacții. Totodată, în astfel de situații, organul fiscal nu emite decizie de impunere ci doar preia debitul în evidența pe plătitori, conform declarației contribuabilului, formular 226, care este “titlu de creanță”.

Așa cum rezultă din situația analitică debite plăți solduri (fila 53) întocmită de AFP Bistrița pe anul 2007, pentru domnul G. I. V., în evidența pe plătitori a fost preluat, în final, impozitul anticipat de ... lei și nu ... lei calculat de contribuabil (s-a avut în vedere pierderea de ... lei din altă tranzacție cu titluri deținute sub 365 de zile, ... lei – ... lei=... lei, 16%*... lei=... lei).

Conform aceluiași act normativ (OMFP 2199/2006) termenul legal de declarare și de plată a acestui impozit este 25.01.2007. Cum contribuabilul nu a achitat la scadență (25.01.2007) impozitul anticipat de .. lei, au fost calculate majorări de întârziere în cuantum total de ... lei, astfel:

- majorări de ... lei aferente sumei de ... lei, pentru perioada 26.01.2007-15.11.2007, adică pentru 294 de zile de întârziere;
- majorări de ... lei aferente sumei de ... lei (rămasă de achitat după efectuarea unei plăți de ... lei în data de 15.11.2007), pentru perioada 15.11.2007-21.11.2007, adică pentru 6 zile de întârziere.

În acest sens a fost emisă Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. .../21.11.2007 (fila 4).

Prin “*Declarația specială privind veniturile realizate*”, formular 200, înregistrată la AFP Bistrița sub nr. .../15.05.2007 (filele 14-16), petentul a declarat câștigul net realizat în anul 2006 din vânzarea de titlurilor de valoare deținute mai puțin de 365 de zile (... lei) și câștigul net obținut din vânzarea titlurilor de valoare deținute mai mult de 365 de zile (... lei). Pentru acesta din urmă s-a reținut la sursă, de către plătitorul de venit, un impozit de ... de lei (1%). Astfel că, prin prelucrarea acestei declarații, organul fiscal teritorial (AFP Bistrița) a emis două decizii de impunere anuală:

- Decizia nr. .../06.011.2007 (fila 17) prin care s-a stabilit o diferență de regularizat de 0 lei față de suma de ... lei declarată de contestator prin formularul 226 ca obligație de plată anticipată în contul impozitului anual aferent câștigului net realizat din vânzarea titlurilor de valoare deținute mai puțin de 365 de zile;
- Decizia nr. .../14.09.2007 (fila 18) prin care s-a stabilit o diferență de regularizat în minus de 2 lei față de obligațiile de plată anticipate reținute la sursă în cursul anului 2006 de către plătitorul de venit, pentru câștigul net realizat din vânzarea titlurilor de valoare deținute mai mult de 365 de zile.

II. Împotriva modului de calcul al majorărilor de întârziere contribuabilul depune contestația înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a municipiului Bistrița sub nr. .../11.04.2008 (filele 19-20) și la registratura generală a D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. .../08.05.2008, constituindu-se la Biroul de soluționare a contestațiilor dosarul nr. .../2008. În acest dosar a fost emisă Decizia nr. .../19.06.2008 (filele 27-30). Prin Sentința civilă nr. .../16.03.2012 (filele 38-44) pronunțată de Tribunalul Bistrița-Năsăud (rămasă definitivă și irevocabilă prin nepromovarea căii de atac) s-a dispus anularea acesteia și obligarea D.G.F.P. Bistrița-Năsăud prin Biroul de soluționare a contestațiilor să soluționeze pe fond cauza.

Din cuprinsul cereri introductive și din precizările aduse de contestator cu adresa nr. .../11.06.2008 (filele 19-20, 26) reținem următoarele:

- conform Legii 571/2003 privind Codul fiscal declarația anuală privind venitul realizat se depune până la data de 15 mai;
- conform art. 66 alin. (1) din același act normativ, câștigul/pierderea din transferul titlurilor de valoare reprezintă diferența pozitivă/negativă dintre prețul de vânzare și cel de cumpărare;
- conform art. 66 alin. (5) din Codul fiscal, câștigul net anual se determină ca diferență între câștigurile și pierderea înregistrată în curs anului ca urmare a tranzacțiilor cu titluri de valoare și se calculează pe baza declarației privind venitul realizat, depusă conform art. 83 din același act normativ;
- declarația de venit a fost depusă în data de 15.05.2007, fiind de achitat “considerabila” sumă de ... lei, motiv pentru care au fost făcute plăți parțiale;
- în luna noiembrie, prin somația nr. .../05.11.2007 petentului i s-a pus în vedere să achite debitul restant de ... lei, fără să fie calculate și majorările menționate;
- în luna martie 2008 contestatorul a primit somația nr. ... (fila 11), în care era înscrisă suma de ... lei, care cuprindea atât debitul cât și majorările, ocazie cu care petentul a aflat că acestea au fost calculate începând cu data de 25.01.2007 și nu 16.05.2007 și fără a se ține cont de plățile efectuate până la acea dată;
- nu este de acord cu majorările în cuantum de ... lei (calculate de către contestator astfel: ... lei*0.01%*111 zile), pentru perioada 25.01.2007-15.05.2007 și aferente impozitului pe venitul net anual realizat în anul 2006 achitat cu întârziere;
- deoarece prin somația din noiembrie nu i s-a adus la cunoștință cuantumul majorărilor a fost indus în eroare de art. 84 alin. (6), conform căruia diferența de impozit rămasă de achitat conform deciziei de impunere anuale se plătește în termen de cel mult 60 de zile de la comunicare, perioada pentru care nu se calculează majorări.

Având în vedere că atât în cuprinsul cererii introductive cât și în completările aduse, contribuabilul contestă modul de calcul al majorărilor de

întârziere, nefiind de acord cu cele aferente perioadei 25.01.2007-15.05.2007 (în cuantum de ... lei, conform calculului contestatorului) precizăm că documentul pe care acesta implicat îl contestă este Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../21.11.2007 (fila 4). Din cuprinsul acesteia rezultă că pentru perioada 26.01.2007-21.11.2007, contribuabilul datorează majorări de întârziere în sumă de ... lei.

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar și actele normative aplicabile speței, se rețin următoarele:

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../21.11.2007 (fila 4) s-au stabilit în sarcina petentei majorări de întârziere în cuantum de ... lei, pentru perioada 26.01.2007-21.11.2007. Acestea sunt aferente debitului reprezentând impozit pe venitul din câștigurile obținute în anul 2006 din vânzarea titlurilor de valoare deținute mai puțin de 365 de zile. Debitul a fost stabilit prin declarația de impozite (cu valoare de titlu de creanță), formular 226, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. .../15.05.2007 (fila 13). Suma stabilită prin formularul 226 reprezintă obligație de plată anticipată în contul impozitului anual, având termenul de depunere și scadența 25.01.2007. Impozitul astfel stabilit a fost regularizat (stabilindu-se o diferență de 0 lei față de obligațiile de plată anticipate stabilite conform formularului 226) prin emiterea deciziei de impunere anuală nr. .../06.11.2007 (fila 17), ca urmare a depunerii declarației speciale privind venitul realizat în anul 2006 (formular 200) înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. .../15.05.2007 (filele 14-16).

În contradictoriu cu organele fiscale ale AFP Bistrița contestatorul nu este de acord cu calcularea de majorări pentru perioada 26.01.2007-15.05.2007, cuantumul majorărilor neacceptate fiind de ... lei.

În raport cu starea de fapt descrisă anterior urmează a se stabili dacă organele Administrației Finanțelor Publice a municipiului Bistrița, în mod corect au stabilit în sarcina contestatorului majorări de întârziere și pentru perioada 26.01.2007-15.05.2007, majorări aferente impozitului pe câștigul obținut de contestator în anul 2006 din vânzarea titlurilor de valoare deținute mai puțin de 365 de zile, altele decât titluri de participare la fondurile deschise de investiții și părți sociale.

În drept, sunt aplicabile următoarele dispoziții legale:

CODUL FISCAL VALABIL PENTRU ANUL 2006:

- art. 67 alin. (3) lit. a): “*În cazul câștigului din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare, altele decât titlurile de participare la fondurile deschise de investiții și părțile sociale, care au fost dobândite și înstrăinate într-o perioadă mai mică de 365 de zile, **obligația calculării și virării impozitului revine persoanei care deține și tranzacționează astfel de***

titluri de valoare, iar termenul de virare a impozitului este până la data de 25 ianuarie a anului următor pentru anul fiscal încheiat.”

- art. 67 alin. (4): “Impozitul reținut conform alin. (1), (2) și lit. a²), a³) și f) ale alin. (3) reprezintă impozit final pe venit, pentru venitul prevăzut la alineatul respectiv; în cazul **impozitului prevăzut la alin. (3) lit. a)** și a¹), acesta **se regularizează** la sfârșitul anului pe baza **diferenței** dintre impozitul datorat la nivelul anului și cel calculat și reținut lunar în cursul anului fiscal/anual, pe baze diferențiate, potrivit cotelor aplicabile, conform declarațiilor contribuabilului, în baza alin. (3¹) al art. 83.”
- art. 83 alin. (3¹): “Declarații speciale se completează și pentru câștigul net/pierderea generată de tranzacții cu titluri de valoare, altele decât acțiunile primite cu titlu gratuit în cadrul Programului de privatizare în masă.”
- art. 84 alin. (6): “**Diferențele de impozit** rămase de achitat conform deciziei de impunere anuală **se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării** deciziei de impunere, perioadă pentru care nu se calculează și nu se datorează sumele stabilite potrivit reglementărilor în materie, privind colectarea creanțelor bugetare.”

ORDINUL MFP NR. 2199/20.12.2006 (M.O. NR. 3 DIN 03.01.2007)

- **anexa nr. 3 Instrucțiuni de completarea a formularului 226 “Declarație privind impozitul datorat pe câștigul din transferul titlurilor de valoare, altele decât titlurile de participare la fondurile deschise de investiții și părțile sociale”, cod 14.13.01.13/11p:**

*“Declarația se completează și se depune de către persoanele fizice care realizează câștiguri din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare, altele decât titlurile de participare la fondurile deschise de investiții și părțile sociale, care au fost dobândite și înstrăinate într-o perioadă mai mică de 365 de zile și care au obligația stabilirii, declarării și virării impozitului, **reprezentând plată anticipată în contul impozitului pe câștigul anual din astfel de tranzacții.***

Declarația nu se completează de către persoanele care realizează venituri din tranzacționarea titlurilor dobândite gratuit în cadrul Programului de privatizare în masă pentru care impunerea este finală și nici pentru veniturile realizate din înstrăinarea valorilor mobiliare în cazul societăților închise.

Termen de depunere:

*- anual, până la data de **25 ianuarie a anului următor pentru anul fiscal încheiat;***

- ori de câte ori contribuabilul constată erori în declarația anterioară, prin completarea unei declarații rectificative, situație în care se înscrie “X” în căsuța special prevăzută în acest scop.

...”

ORDINUL MFP NR. 185/06.02.2007 (M.O. NR. 115/15.02.2007)

- anexa nr. 2 Instrucțiuni de completare a formularului 200 “Declarație specială privind veniturile realizate”, cod 14.13.01.13:

“1. Declarația se completează și se depune de contribuabilii care realizează venituri în bani sau natură provenind din:

...

1.4. Câștiguri rezultate din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare:

Declarația se depune de contribuabilii care, în anul de raportare, au realizat câștiguri/pierderi din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare pentru care există obligația stabilirii câștigului net/pierderii, conform legii.

Declarația se depune pentru întregul portofoliu de titluri tranzacționate de contribuabil în anul fiscal de raportare, pentru care există obligația stabilirii câștigului net/pierderii, conform legii, în funcție de perioada deținerii.

Persoanele fizice care, în anul de raportare, au realizat câștiguri/pierderi din tranzacționarea titlurilor de valoare evidențiază distinct, în declarație, câștigul net/pierdere din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare **deținute mai mult de 365 de zile**, precum și câștigul net/pierdere din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare **deținute mai puțin de 365 de zile**, inclusiv.

Declarația nu se completează pentru veniturile din tranzacționarea titlurilor dobândite gratuit în cadrul Programului de privatizare în masă, pentru care impunerea este finală.

...

Termen de depunere:

- anual, până la data de **15 mai a anului următor celui de realizare a venitului**;

- ori de câte ori contribuabilul constată erori în declarația anterioară, prin completarea unei declarații rectificative, situație în care se va înscrie “X” în căsuța special prevăzută în formular în acest scop.

...”

CODUL DE PROCEDURĂ FISCALĂ

- art. 119 alin. (1): “Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”
- art. 120 alin. (1): “Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”
- art. 120 alin. (7): “Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Din normele legale antecitate reținem faptul că prin Codul fiscal, pentru anul 2006, s-a stabilit modalitatea de declarare a veniturilor realizate în cursul aceluși an din vânzarea de titluri de valoare deținute pe o perioadă mai mică de 365 de zile, altele decât titluri de participare la fonduri deschise de investiții și părți sociale, precum și modalitatea de stabilire a impozitului aferent acestor câștiguri. De asemenea, prin ordinele MFP anterior nominalizate au fost aprobate formularistica necesară, termenele de depunere și metodologia de completare a formularelor folosite pentru stabilirea și declararea câștigurilor de această natură și a impozitului datorat.

În această ordine de idei, reținem faptul că dispozițiile legale antecitate au stabilit două etape în stabilirea impozitului aferent câștigurilor de natura vânzării titlurilor de valoare deținute mai puțin de 365 de zile, altele decât titluri de participare la fonduri deschise de investiții și părți sociale, obținute în anul 2006. Astfel:

- într-o primă fază contribuabilul care a obținut astfel de venituri avea obligația de a calcula singur și de a declara impozitul aferent, prin depunerea până la data de 25.01.2007 a **declarației de impozit (cu valoare de titlu de creanță)**, formular 226, cod 14.13.01.13/11p, până la aceeași dată (25.01.2007) contribuabilul având și obligația achitării impozitului astfel calculat și declarat, **impozit care reprezintă obligație de plată anticipată în contul impozitului pe venitul anual**;
- în a doua fază impozitul stabilit anticipat prin formularul 226 urma să se regularizeze (definitiveze) ca urmare a obligativității depunerii de către contribuabil a declarației speciale privind veniturile realizate, formular 200, cod 14.13.01.13, în baza acestei **declarații de venit** urmând a se emite decizia de impunere prin care **se stabilesc diferențele (în plus sau în minus) față de impozitul stabilit anticipat** prin formularul 226, aceste diferențe trebuind achitate în maximum 60 de zile de la comunicarea deciziei.

Conform Codului de procedură fiscală, neachitarea la scadența legală a debitelor de către contribuabil dă dreptul organelor fiscale să calculeze și să impună la plată obligații fiscale de natura majorărilor de întârziere, procentul legal pe perioada în cauză fiind de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere.

În speța analizată constatăm faptul că s-au parcurs cele două etape în stabilirea și ulterior regularizarea impozitului aferent câștigurilor obținute de contestator în anul 2006 din vânzarea de titluri de valoare deținute mai puțin de 365 de zile. Astfel, în baza fișei de portofoliu emisă de intermediarul I. F. SA din ... în data de 30.01.2007 (fila 12), a fost depusă (cu întârziere) declarația de impozit (cu valoare de titlu de creanță), formular 226, înregistrată la AFP Bistrița sub nr. .../15.05.2007 (fila 13), prin care a fost declarată atât baza impozabilă (constând în câștigul obținut din vânzarea titlurilor de valoare deținute mai puțin de 365 de zile, în sumă de ... lei) cât și impozitul astfel datorat în cuantum de ... lei, **scadența legală fiind, conform normelor legale citate mai sus, 25.01.2007, acesta reprezentând și obligație de plată anticipată în contul impozitului pe venitul anual.**

Așa cum rezultă din evidența pe plătitori (fila 53), în final, debitul preluat și considerat obligație de plată anticipată în contul impozitului anual, cu scadența 25.01.2007, a fost de ... lei (organul fiscal având în vedere și pierderea de ... lei, conform fișei de portofoliu: (... lei – ... lei)*16%=... lei).

Totodată, contribuabilul a depus declarația specială privind veniturile realizate pe anul 2006, formular 200, înregistrată la AFP Bistrița sub nr. .../15.05.2007 (fila 14-16). Urmare acestui fapt a fost emisă Decizia de impunere anuală nr. .../06.11.2007 (fila 17) prin care s-a regularizat impozitul stabilit anticipat. Astfel, din cuprinsul deciziei reținem faptul că impozitul pe venitul net anual este de ... lei (rândul 12) și coincide cu obligațiile stabilite privind plățile anticipate de ... lei (rândul 15), ceea ce a condus la determinarea prin această decizie a unei diferențe de regularizat de 0 lei (rândul 16), **termenul de plată al diferenței (60 de zile de la comunicarea deciziei) nu își mai găsește aplicabilitatea.**

Prin prisma tuturor celor invocate în cuprinsul considerentelor și a prevederilor art. 119-120 din Codul de procedură fiscală este evident faptul că organele AFP Bistrița în mod corect au stabilit majorări de întârziere pentru debitul de ... lei începând cu data de 26.01.2007, adică cu ziua imediat următoare scadenței acestuia (25.01.2007).

Din acest punct de vedere solicitarea contestatorului de a nu fi calculate accesorii pe perioada 26.01.2007-15.05.2007 este neîntemeiată. Declarația formular 226 avea termenul de depunere 25.01.2007 iar impozitul declarat prin aceasta avea scadența 25.01.2007, chiar dacă aceasta a fost depusă abia în 15.05.2007. Nedepunerea declarațiilor fiscale privind veniturile realizate și, după caz, a impozitelor datorate sau depunerea acestora cu întârziere nu modifică scadența de efectuare a plăților reprezentând obligații față de buget, iar pe cale de consecință nu exonerează contribuabilul de plata majorărilor de întârziere aferente, acestora fiindu-le aplicabil principiul general „accesoriul urmează principalul”.

Menționăm că impozitul datorat de ... lei, care a generat accesorii, nu a fost stabilit prin decizia de impunere anuală, astfel încât scadența să fie 60 de zile de la comunicarea acesteia. Prin această decizie (nr. ... din 06.11.2007), așa cum s-a arătat nu a fost stabilită vreo diferență de regularizat față de obligațiile privind plățile anticipate calculate și declarate conform formularului 226. Totodată nu se confirmă nici criticile petentei cu privire la efectuarea de plăți în contul acestui impozit de care organele fiscale să nu fi ținut cont atunci când au fost calculate majorările de întârziere. Așa cum se poate observa din fișa pe plătitor (fila 53), în perioada 26.01.2007-15.05.2007 (perioada pentru care sunt contestate majorările) nu au fost efectuate plăți în contul debitului care a generat accesoriile.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul art. 216 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de domnul G.C I. V.L, CNP-..., din localitatea ..., str. ... nr. ... pentru suma totală de ... lei reprezentând majorări de întârziere calculate pentru perioada 26.01.2007-15.05.2007 și aferente impozitului pe câștigurile obținute din vânzarea titlurilor de valoare deținute mai puțin de 365 de zile, altele decât titlurile de participare la fondurile deschise de investiții și părțile sociale și, pe cale de consecință menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../21.11.2007.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Județean Bistrița-Năsăud - Secția comercială și contencios administrativ.

p. DIRECTOR EXECUTIV,

ȘEF BIROU,