

DECIZIA nr. 183/28.03.2017
privind soluționarea contestației formulate de
domnul **PD**,
înregistrată la D.G.R.F.P.București sub nr. a/2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată de Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice, cu adresa nr. aaa/2016, înregistrată la DGRFPB sub nr. a/2016, completată cu mailul înregistrat sub nr. aaaa/2016/CN/23.03.2017, asupra contestației formulate de contribuabilul PD, CNP, domiciliat în București,....., sector 1.

Obiectul contestației înregistrată la Administrația sector 1 a Finanțelor Publice sub nr. cccc/25.11.2016, îl constituie Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 2015 nr. dec/2016, comunicată sub semnătură la data de **08.11.2016**, prin care s-au stabilit diferențe de impozit anual de regularizat stabilite în plus în sumă de **x lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, 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 soluționeze contestația formulată de contribuabilul PD.

Procedura fiind indeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, s-au constatat următoarele:

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 2015 nr. dec/2016 contribuabilul PD solicită recalcularea impozitului datorat pe anul 2015, pentru următoarele motive:

Decizia de impunere vine în contradicție cu prevederile art. 94 alin (1), ale art. 119 alin (1) și ale art. 7 pct. 44 privind definirea valorii fiscale din Legea nr. 227/2015, organul fiscal consideră venitul anual brut din investiții înregistrat real și declarat de acesta ca un câștig net anual impozabil fără a scădea valoarea lor fiscală.

Începând cu anul 1990, a fost acționar fondator al BM ce a devenit ulterior AAA și în prezent BR, participând de-a lungul anilor la mai multe subscrieri de acțiuni la valoarea lor nominală.

Conform evidențelor AAA la data de 18 martie 2013 contribuabilul figura în Registrul acționarilor cu un număr de sssss acțiuni cu valoarea de x lei , valoare nominală a unei acțiuni fiind de 0,20 lei.

În anul 2013 a avut loc o divizare și reducere de capital, astfel că valoarea participării sale la capitalul social al băncii s-a redus de la x lei la y lei rezultând o pierdere fiscală de q lei.

În luna iunie 2014 BRCI i-a comunicat posibilitatea de a participa la majorarea de capital social, iar pe data de 01.07.2014 a subscris sss acțiuni BRCI cu valoare nominală 0,20 lei, acțiuni în valoare totală de v lei.

Pe data de 22 aprilie 2016 a depus Declarația privind veniturile realizate în România pe anul 2015, fără a evidenția și motiva pierderea fiscală netă de q lei, astfel că dorește rectificarea Declarației în temeiul art. 105 alin (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Pe data de 30 septembrie 2015 a vândut cele sssss acțiuni deținute la BRCI cu suma de z lei fiind compensat integral de valoarea fiscală a acestora, rezultând o pierdere fiscală netă de q lei de la data de 01 ianuarie 2014 pentru cele sssss acțiuni BRCI rămase față de

șșșș existente anterior, după reducerea capitalului social. Pierderea fiscală s-a menținut și la finele anului 2015.

În concluzie, contribuabilul solicită anularea Deciziei de impunere nr. dec/2016 și înregistrarea declarației rectificative prin care declară o pierdere fiscală netă de q lei provenite din investiția la BRCI.

II. Prin Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 2015 nr. dec/2016, organele fiscale din cadrul Administrației sector 1 a Finanțelor Publice au stabilit în sarcina contribuabilului **PD**, impozitul pe venitul net anual impozabil în suma de x lei, în baza art. 84 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și a Declarației privind veniturile realizate din România pe anul 2015, înregistrată sub nr. ceee/22.04.2016.

III. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatarului și prevederile legale în vigoare pe perioada supusă impunerii se rețin următoarele:

Cauza supusa soluționării este dacă organul fiscal a stabilit corect și legal pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice diferența de impozit rezultată din regularizarea anuală aferentă veniturilor din transferul titlurilor de valoare pentru anul 2015 în sumă de x lei prin decizia de impunere anuală contestată, în condițiile în care la stabilirea câștigului net anual impozabil organul fiscal a avut în vedere declarația contribuabilului înregistrată sub nr. ceee/22.04.2016.

În fapt, prin decizia de impunere pe anul 2015 nr. dec/2016, organele fiscale din cadrul Administrației Sector 1 a Finanțelor Publice au procedat la stabilirea anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice a impozitului pe venitul net anual impozabil datorat, prin estimarea bazei de impunere, în temeiul art.84 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

- castig anual din transferul titlurilor de valoare = z lei;
- castig anual = z lei;
- venit net anual impozabil = z lei;
- impozit pe venitul net anual impozabil datorat = x lei;
- obligatii privind platile anticipate = 0 lei;
- diferențe de impozit anual de regularizat stabilite în plus x lei.

În referatul motivat al contestației, organul fiscal precizează ca pentru anul 2015, a prelucrat Declarația conform cifrelor completate în aceasta fără a avea anexată fișa de portofoliu pentru anul 2015 cât și faptul că în baza de date a platitorului nu figurează cu venit electronic.

De asemenea, prin mailul înregistrat sub nr. aaaa/2016/CN/23.03.2017 organul fiscal precizează că din verificarea bazei de date contribuabilul nu figurează cu declarații 200 anuale pe anii 2013-2014.

Prin contestația formulată, contribuabilul susține că la emiterea deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice organul fiscal consideră venitul anual brut din investiții înregistrat real și declarat de acesta ca un câștig net anual impozabil fără a scădea valoarea lor fiscală, astfel, nu a luat în considerare pierderile pe care le-a înregistrat în anii precedenți.

În drept, conform art. 352 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 352. - Aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi

(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.

(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi.”

Speței îi sunt aplicabile dispozițiile art.65, art. 66, art. 67, art. 80¹, art. 83, art. 84 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul fiscal 2015:

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

a) dividende;

b) venituri impozabile din dobânzi;

c) **câștiguri din transferul titlurilor de valoare definite potrivit prevederilor art. 7;**

(...).”

“Art. 66. - (1) Câștigul/pierderea din transferul titlurilor de valoare, altele decât titlurile de participare la fondurile deschise de investiții și părțile sociale, reprezintă diferența pozitivă/negativă dintre prețul de vânzare și prețul de cumpărare pe tipuri de titluri de valori, diminuată, după caz, cu costurile aferente tranzacției. În cazul tranzacțiilor cu acțiuni primite de persoanele fizice cu titlu gratuit, în cadrul Programului de privatizare în masă, prețul de cumpărare la prima tranzacționare va fi asimilat cu valoarea nominală a acestora. În cazul tranzacțiilor cu acțiuni cumpărate la preț preferențial, în cadrul sistemului stock options plan, câștigul se determină ca diferență între prețul de vânzare și prețul de cumpărare preferențial, diminuat cu costurile aferente tranzacției. (...)

(5¹) Câștigul net anual/Pierderea netă anuală din transferul titlurilor de valoare, altele decât părțile sociale și valorile mobiliare în cazul societăților închise, se determină ca diferență între câștigurile și pierderile înregistrate în cursul anului respectiv. Câștigul net anual/Pierderea netă anuală se determină de către contribuabil, pe baza declarației privind venitul realizat, depusă conform prevederilor art. 83. Câștigul net anual impozabil se determină de organul fiscal competent.

(6) Pentru tranzacțiile cu titlurile de valoare, altele decât părțile sociale și valorile mobiliare în cazul societăților închise, efectuate în cursul anului fiscal, **fiecare intermediar, societate de administrare a investițiilor în cazul răscumpărării de titluri de participare la fondurile deschise de investiții sau alt plătitor de venit, după caz, are următoarele obligații:**

a) **calcularea câștigului/pierderii la fiecare tranzacție, efectuată pentru contribuabil;**

b) **calcularea totalului câștigurilor/pierderilor pentru tranzacțiile efectuate în cursul anului pentru fiecare contribuabil;**

c) **transmiterea în formă scrisă către fiecare contribuabil a informațiilor privind totalul câștigurilor/pierderilor, pentru tranzacțiile efectuate în cursul anului, până în ultima zi a lunii februarie a anului curent, pentru anul expirat;**

d) **depunerea la organul fiscal competent a declarației informative privind totalul câștigurilor/pierderilor, pentru fiecare contribuabil, până în ultima zi a lunii februarie a anului curent, pentru anul expirat. (...).”**

“Art. 67. - (3) Calculul, reținerea și virarea impozitului pe veniturile din investiții, altele decât cele prevăzute la alin. (1) și (2) se efectuează astfel:

a) **impozitul anual datorat de contribuabil pentru câștigul net anual impozabil se stabilește de organul fiscal competent, potrivit prevederilor art. 84, pe baza declarației privind venitul realizat.**

Pentru câștigurile/pierderile din transferul titlurilor de valoare, altele decât părțile sociale și valorile mobiliare în cazul societăților închise, realizate începând cu data de 1 ianuarie 2013 inclusiv, nu se efectuează plăți anticipate în cursul anului fiscal, în contul impozitului anual datorat;

(...).”

“Art. 80¹ Stabilirea câștigului net anual impozabil

(1) **Câștigul net anual impozabil** din transferul titlurilor de valoare, altele decât părțile sociale și valorile mobiliare în cazul societăților închise, **se determină ca diferență între câștigul net anual și pierderile reportate din anii fiscali anteriori.**

(2) **Pierderea netă anuală** din transferul titlurilor de valoare, altele decât părțile sociale și valorile mobiliare în cazul societăților închise, **stabilită prin declarația privind venitul realizat, se recuperează din câștigurile nete anuale obținute în următorii 7 ani fiscali consecutivi.**

(3) **Regulile de reportare a pierderilor sunt următoarele:**

a) reportul se efectuează cronologic, în funcție de vechimea pierderii, în următorii 7 ani consecutivi;

b) dreptul la report este personal și netransmisibil;

c) pierderea reportată, necompensată după expirarea perioadei prevăzute la lit. a), reprezintă pierdere definitivă a contribuabilului.

(4) **Pierderile nete anuale** din transferul titlurilor de valoare, altele decât părțile sociale și valorile mobiliare în cazul societăților închise provenind din străinătate se reportează și se compensează cu veniturile de aceeași natură și sursă, realizate în străinătate, pe fiecare țară, înregistrate în următorii 7 ani fiscali.”

“Art. 83. - (2) Declarația privind venitul realizat se completează și se depune la organul fiscal competent pentru fiecare an fiscal până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a câștigului net anual/pierderii nete anuale, generat/generată de:

a) **transferuri de titluri de valoare, altele decât părțile sociale și valorile mobiliare, în cazul societăților închise; (...).”**

“Art. 84. - (1) Impozitul anual datorat se stabilește de organul fiscal competent pe baza declarației privind venitul realizat, prin aplicarea cotei de 16% asupra fiecăruia din următoarele:

(...) b) **câștigul net anual impozabil din transferul titlurilor de valoare, altele decât părțile sociale și valorile mobiliare, în cazul societăților închise; (...)**

(7) **Organul fiscal stabilește impozitul anual datorat pe baza declarației privind venitul realizat și emite decizia de impunere, la termenul și în forma stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.**

(8) **Diferențele de impozit rămase de achitat conform deciziei de impunere anuale 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.”**

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că organul fiscal stabilește diferențele de impozit anual de regularizat în plus sau în minus în baza declarațiilor de venit depuse de contribuabili prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului net anual impozabil.

Prin depunerea formularului 200 "Declarație privind veniturile realizate din România", aprobat prin Ordinul Agenției Naționale de Administrare Fiscală 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, contribuabilii au obligația ca, **pe baza documentelor justificative**, să completeze declarația pentru declararea **câștigurilor nete/pierderilor realizate din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare**, câștiguri din operațiuni de vânzare-cumpărare de valută la termen, pe bază de contract, precum și orice alte operațiuni de acest gen.

Conform Instrucțiunilor privind completarea și depunerea formularului 200 "Declarație privind veniturile realizate din România", cod 14.13.01.13 :

“1. Depunerea declarației

Declarația se depune de către persoanele fizice care realizează, în mod individual sau într-o formă de asociere, venituri în bani și/sau în natură din România, provenind din: (...)

- transferul titlurilor de valoare, altele decât părțile sociale și valorile mobiliare în cazul societăților închise; (...)

1.4. Transferul titlurilor de valoare, altele decât părțile sociale și valorile mobiliare în cazul societăților închise

Declarația se depune de către persoanele fizice care, în anul de raportare, au realizat câștiguri/pierderi din transferul titlurilor de valoare, altele decât părțile sociale și valorile mobiliare în cazul societăților închise și au obligația stabilirii câștigului net anual/pierderii nete anuale, potrivit legii.

În cazul câștigurilor din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare, la completarea formularului, se au în vedere dispozițiile Codului fiscal, dispozițiile Hotărârii Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și normele privind determinarea, reținerea și virarea impozitului pe câștigul de capital rezultat din transferul titlurilor de valoare, obținut de persoanele fizice, aprobate prin ordin comun al ministrului finanțelor publice și al președintelui Comisiei Naționale a Valorilor Mobiliare.

2.1. Termen de depunere:

- anual, pentru fiecare an fiscal, până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului;

- ori de câte ori contribuabilul constată erori în declarația anterioară, prin completarea unei declarații rectificative până la termenul prevăzut de lege, situație în care se va înscrie "X" în căsuța special prevăzută în formular în acest scop.

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

B. DATE PRIVIND VENITUL/CÂȘTIGUL NET ANUAL

4. CÂȘTIGURI/PIERDERI DIN TRANSFERUL TITLURILOR DE VALOARE, ALTELE DECÂT PĂRȚILE SOCIALE ȘI VALORILE MOBILIARE ÎN CAZUL SOCIETĂȚILOR ÎNCHISE

Se completează pe baza documentelor justificative, eliberate de intermediari/societățile de administrare a investițiilor sau alți plătitori de venit, privind tranzacțiile efectuate cu titluri de valoare, altele decât părțile sociale și valorile mobiliare în cazul societăților închise.

rd. 4. **Câștig net anual - se înscrie câștigul net anual reprezentând diferența dintre câștigurile și pierderile înregistrate ca urmare a tranzacționării titlurilor de valoare**, altele decât părțile sociale și valorile mobiliare în cazul societăților închise.

Se completează numai în situația în care câștigurile sunt mai mari decât pierderile.

rd. 5. **Pierdere fiscală anuală/Pierdere netă anuală - se înscrie pierderea netă anuală reprezentând diferența dintre pierderile și câștigurile înregistrate ca urmare a tranzacționării titlurilor de valoare**, altele decât părțile sociale și valorile mobiliare în cazul societăților închise.

Se completează numai în situația în care pierderile sunt mai mari decât câștigurile.

La declarație se anexează documente justificative, eliberate de plătitorii de venit, privind tranzacțiile efectuate, din care să rezulte câștigul net/pierderea netă declarat/declarată. “

Astfel, câștigul sau pierderea netă anuală se determină și se impun distinct pe cele două perioade de realizare, respectiv 01.01.2015-31.12.2015, iar în cadrul fiecărei categorii de titluri de valoare grupate în funcție de perioada de deținere și realizate în perioada 01.01.2015-31.12.2015, fiecare pierdere se deduce din categoria corespunzătoare de venit.

De asemenea, se reține că pierderea netă aferentă perioadei 01.01.2015-31.12.2015 se asimilează pierderii nete anuale și se reportează în următorii 7 ani fiscali consecutivi.

Ca urmare, în vederea definitivării impozitului pe venit pentru anul 2015, în cazul transferului titlurilor de valoare, altele decât părțile sociale și valorile mobiliare în cazul societăților închise, este necesară declararea veniturilor de către beneficiarii de venit și de

catre plătitori, distinct, pentru fiecare perioadă și sursă de realizare a veniturilor, conform dispozițiilor legale aplicabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației precum și a celor transmise de Administrația sector 1 a Finanțelor Publice cu adresa nr. aaa/2016 înregistrată la DGRFPB sub nr. a/2016, și în raport de susținerile contestatarului, rezultă următoarele:

- contribuabilul a depus declarația privind veniturile realizate din România pe anul 2015 înregistrată la Administrația sector 1 a Finanțelor Publice sub nr. ceee/22.04.2016, prin care a declarat un câștig net anual în sumă de z lei fără a depune și fișa de portofoliu emisă de BRCI;

- pe baza declarației depuse de contribuabil, organul fiscal a emis Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 2015 nr. dec/2016, prin care s-a stabilit în sarcina acestuia diferența de impozit anual de regularizat stabilită în plus în suma de x lei;

- prin contestația formulată, contribuabilul precizează că în anul 2013 a avut loc o divizare și reducere de capital, astfel că valoarea participării sale la capitalul social al băncii s-a redus de la x lei la y lei rezultând o pierdere fiscală de q lei și a anexat declarația rectificativă 200 privind veniturile realizate din România prin care declară pierderea fiscală w lei;

- prin referatul motivat al contestației, organul fiscal precizează că în baza de date a platitorului nu figurează cu venit electronic și domnul PD nu figurează cu declarații 200 anuale pe anii 2013-2014.

Față de cele mai sus prezentate se reține că, domnul PD, pentru anul 2013, când precizează că a înregistrat o pierdere fiscală, avea obligația depunerii la organul fiscal declarația privind veniturile realizate din România pe anul 2013 prin care să declare pierderea fiscală anuală, însoțită de fișa de portofoliu emisă de bancă, în conformitate cu prevederile legale în vigoare pentru anul 2013. Astfel, pierderea netă anuală din transferul titlurilor de valoare, altele decât părțile sociale și valorile mobiliare în cazul societăților închise, stabilită prin declarația privind venitul realizat, se recuperează din câștigurile nete anuale obținute în următorii 7 ani fiscali consecutivi, cronologic, în funcție de vechimea pierderii, în următorii 7 ani consecutivi.

Astfel, pe baza datelor transmise de contribuabil, Administrația sector 1 a Finanțelor Publice a stabilit corect în sarcina domnului PD, prin Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 2015 nr. dec/2016, impozitul pe venitul net anual impozabil datorat în suma de x lei aferent veniturilor din transferul titlurilor de valoare.

Față de cele prezentate, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de domnul PD împotriva Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 2015 nr. dec/2016, prin care s-a stabilit impozitul pe venitul net anual impozabil în suma de x lei, în baza art. 84 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și a Declarației privind veniturile realizate din România pe anul 2015, înregistrată sub nr. ceee/22.04.2016.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art.65, art. 66, art. 67, art. 80¹, art. 83, art. 84 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Ordinului Agenției Naționale de Administrare Fiscală 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, art.107 și art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală,

DECIDE:

Respinge în parte ca neîntemeiată, contestația formulată de domnul PD împotriva Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 2015 nr. dec/2016, emisă de Administrația sector 1 a Finanțelor Publice, prin care s-au stabilit diferențe de impozit anual de regularizat stabilite în plus în sumă de **x 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.