

D E C I Z I E nr. 2008/306/28.07.2016

privind soluționarea contestației formulate de X înregistrată la DGRFP Timișoara
sub nr. .../27.06.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Registru Contribuabili Declarații Fiscale Persoane Fizice nr. .../17.06.2016, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR .../27.06.2016, asupra contestației formulate de

X

CNP: ...,

cu domiciliul în Vladimirescu, str. 7, nr. 12 jud. Arad

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad sub nr. .../09.06.2016 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. .../27.06.2016.

Petenta X formulează contestație împotriva Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pentru anul 2013 nr. .../29.04.2016 și Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pentru anul 2014 nr. .../29.04.2016 emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad.

Suma contestată este în cuantum de **...lei** reprezentând impozit anual pe venit stabilit astfel:

- ...lei – prin Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pentru anul 2013 nr. .../29.04.2016 și
- ...lei – prin Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pentru anul 2014 nr. .../29.04.2016.

Contestația a fost semnată de împuternicitul legal al petentei, avocat din cadrul Cabinete asociate, conform împuternicirii avocațiale existentă în original la dosarul cauzei, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. În contestația formulată petenta arată că actele administrative atacate au fost emise urmare a Deciziei nr. .../16.03.2016 de soluționare a contestației înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../07.01.2016 prin care s-a dispus desființarea deciziilor de impunere inițiale (nr. .../07.09.2015 și nr. .../07.09.2015), rezultatul fiind „admiterea contestației numai în parte”.

Prin contestația actuală petenta solicită desființarea actelor administrative atacate și emiterea unor noi decizii în care baza de impunere să fie „stabilită ca diferență între prețul de achiziție plătit de succesoarea mea și prețul obținut de mine din vânzarea acelor acțiuni.”, susținând că nici Decizia de soluționare a contestației nr. .../16.03.2016, nici noile acte administrative (nr. .../29.04.2016 și nr. .../29.04.2016) emise urmare desființării actelor inițiale nu sunt legale, reiterând motivele expuse în contestația inițială, cu excepția art. 94 alin. (9) din Codul fiscal în vigoare începând cu data de 01.01.2016, respectiv:

Petenta precizează faptul că prin certificatul de moștenitor nr. .../ 2013 emis la data de 05.03.2013 de B.N.P. ...a dobândit întregul portofoliu de acțiuni la mai multe societăți comerciale, deținut de mama sa, CN .

Ulterior dobândirii prin succesiune a acțiunilor, petenta arată că a efectuat o serie de tranzacții, dar „media sumelor obținute din vânzarea acțiunilor fiind cu mult sub valoarea la care antecesoarea mea le-a achiziționat.”

Motivul principal care a determinat-o la formularea contestației îl reprezintă faptul că prețul inițial al acțiunilor a fost stabilit de autoritatea fiscală ca fiind 0 (zero) lei, fapt care conduce la impozitarea acțiunilor dobândite prin succesiune cu un procent de 16% din prețul de vânzare a acestora, fără a se ține cont de prețul de achiziție al acestora achitat de d-na. CN .

În plus petenta subliniază că „(...) având în vedere valorile reale ale prețurilor plătite pentru cumpărarea acțiunilor de către defuncta mea mamă, în realitate, la momentul vânzării acțiunilor în cursul anului 2013, am înregistrat o pierdere de 83.599,2 lei, iar nu un câștig. Nici veniturile realizate în anul 2014 din vânzarea de acțiuni, calculate de intermediarul IFS.A., în cuantum de ... lei, nu acoperă pierderea înregistrată.”

Petenta invocă dispozițiile art. 42 lit. j) din Codul fiscal, în vigoare la data decesului d-nei. CN , care în opinia sa nu sunt conforme cu stabilirea prețului inițial al acțiunilor ca fiind „zero”.

Ca o concluzie a precizărilor din contestație, petenta conchide faptul că „În legislația anterioară, în vigoare la data nașterii obligației fiscale, nu exista o astfel de dispoziție expresă privind valoarea la care antecesorul a achiziționat acțiunile, însă luarea în calculul venitului obținut din vânzare a unui preț de achiziție de 0 lei, așa cum am relevat anterior, încalcă în mod evident dispozițiile legale referitoare la modul de impozitare al bunurilor mobile dobândite prin moștenire.”

II. Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad a emis Deciziile de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice nr. .../29.04.2016 (pentru anul 2013) și nr. .../29.04.2016 (pentru anul 2014) urmare a Deciziei nr. .../16.03.2016 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, prin care s-a dispus:

„desființarea Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pentru anul 2013 nr. .../07.09.2015 și Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pentru anul 2014 nr. .../07.09.2015 emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, pentru suma totală de ... lei reprezentând impozit anual pe venit: (...) urmând ca AJFP Arad să emită noi decizii de impunere, ținând cont de aspectele reținute în prezenta decizie și în conformitate cu dispozițiile art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.”, respectiv organele fiscale urmând a analiza ambele modalități de dobândire a valorilor mobiliare, având în vedere pe lângă prețul de achiziție al valorilor mobiliare de zero lei în cazul moștenirii cotei de 1/2 de către X , în calitate de fiică a defunctei CN și suma totală de ... lei, ce reprezintă sulta datorată de petentă moștenitorului CVD.

Prin Deciziile de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice nr. .../29.04.2016 (aferentă anului 2013) și nr. .../29.04.2016 (pentru anul 2014) organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad, în conformitate cu prevederile art. 84 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit în sarcina petentei suma totală de ...lei reprezentând impozit anual pe venit stabilit astfel:

- ...lei – prin Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pentru anul 2013 nr. .../29.04.2016 și
- ...lei – prin Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pentru anul 2014 nr. .../29.04.2016.

III. Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, motivele invocate de petentă și prevederile dispozițiilor legale aplicabile în speță, se reține că Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită a se pronunța dacă în mod corect și legal, petenta X datorează impozitul pe venitul obținut din transferul titlurilor de valoare, stabilit în sarcina sa prin Deciziile de impunere nr. .../29.04.2016 (aferentă anului 2013) și nr. .../29.04.2016 (aferentă anului 2014) emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad.

În fapt, la data de 05.03.2013 a fost dezbătută succesiunea de pe urma defunctei CN în dosarul succesoral nr. .../ 2013 al Biroului Notarului Public ... fiind emis Certificatul de moștenitor nr. .../ 2013.

Conform Certificatului de moștenitor nr. .../ 2013 moștenitoarei X îi revine o cotă de proprietate de 1/2 parte din masa succesorală, dar pentru bunurile mobile constând din acțiunile identificate conform „Sumarului pozițiilor din cont” al extrasului de cont numărul we-... , eliberat de ... S.A. (filele 1 – 2 ale Certificatului de moștenitor), acestea i-au revenit în întregime moștenitoarei X „(...) **ca bun propriu cu obligația ca aceasta din urmă (n.n. petenta) să plătească suma de ... lei (n.n. sulta convenită moștenitorului CVD), ce i s-ar cuveni moștenitorului CVD , lui”**

În anul fiscal 2013, petenta a realizat venituri din transferul titlurilor de valoare, obținând un câștig net în sumă de ... lei la IFS.A, CUI ... din Arad str. ... , jud. Arad, conform Fișei de portofoliu pe anul fiscal 2013 emisă de IFS.A., existentă în fotocopie la dosarul cauzei.

Pentru anul fiscal 2013, în data de 25.05.2014, petenta depune la autoritatea fiscală Declarația D200 privind veniturile realizate din România pe anul 2013, în care aceasta a declarat o pierdere fiscală anuală în sumă de minus lei, rezultată prin scăderea prețului de cumpărare din câștigul realizat urmare acceptării moștenirii de la titularul inițial de acțiuni, d-na. CN .

Urmare neconcordanței între datele conținute de Fișa de portofoliu pe anul fiscal 2013 emisă de IF S.A. și datele înscrise de petentă în Declarația D200 depusă pentru anul 2013, în vederea clarificării interpretării fiscale a cauzei AJFP Arad – Serviciul Registru Contribuabili și Declarații Fiscale Persoane Fizice cu adresa nr. ... /30.06.2015 a solicitat punctul de vedere DGRFP Timișoara.

DGRFP Timișoara a comunicat punctul său de vedere cu adresa nr. ... /03.08.2015 în care în considerarea dispozițiilor art. 4 alin. (2) lit. g) din Ordinul 3483/2008 a precizat că „pentru valorile mobiliare dobândite în urma unei succesiuni, prețul de achiziție al valorilor mobiliare este considerat zero, la care se adaugă cheltuielile aferente întocmirii actelor, pe baza unor documente justificative.”.

Pe cale de consecință, AJFP Arad a emis Decizia de impunere nr. .../07.09.2015 (aferentă anului 2013) avându-se în vedere câștigul net realizat din transferul titlurilor de valoare în sumă de lei, în scris în Fișa de portofoliu pe anul fiscal 2013 emisă de IF S.A., în sarcina petentei fiind stabilit un impozit pe venit în sumă de lei.

Pentru anul 2014, conform Fișei de portofoliu pe anul fiscal 2014 emisă de IF S.A. petenta a realizat venituri din transferul titlurilor de valoare, obținând un câștig net în sumă de ... lei, declarate și de către petentă prin declarația D200 pentru anul 2014.

Astfel Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad a emis Decizia de impunere nr. .../07.09.2015 (aferentă anului 2014), în sarcina petentei fiind stabilit un impozit pe venit în sumă de ...lei.

Deciziile de impunere nr. .../07.09.2015 (aferentă anului 2013) și nr. .../07.09.2015 (aferentă anului 2014) au făcut obiectul contestației înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad sub nr./23.12.2015 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. .../07.01.2016.

Contestația a fost soluționată de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Decizia nr. .../16.03.2016 prin care s-a dispus desființarea Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pentru anul 2013 nr. .../07.09.2015 și Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pentru anul 2014 nr. .../07.09.2015 emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, pentru suma totală de ... lei reprezentând impozit anual pe venit cu consecința emiterii unor noi acte administrativ – fiscale care să țină cont de modalitățile de dobândire a valorilor mobiliare, având în vedere pe lângă prețul de achiziție al valorilor mobiliare de zero lei în cazul moștenirii cotei de 1/2 de către X, în calitate de fiică a defunctei CN și suma totală de ... lei, ce reprezintă sulta datorată de petentă moștenitorului CVD, precum și de „*cheltuielile aferente întocmirii actelor, pe baza unor documente justificative*” așa cum este stipulat la art. 4 alin. (2) lit. g) din Ordinul nr. 3.483/2008, dacă este cazul.

Prin urmare, în considerarea Decizia nr. .../16.03.2016 emisă de DGRFP Timișoara, AJFP Arad a emis Deciziile de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice nr. .../29.04.2016 (aferentă anului 2013) și nr. .../29.04.2016 (pentru anul 2014) prin care în sarcina petentei s-a stabilit o obligație fiscală de natura impozitului anual pe venit în sumă totală de ...lei.

În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„Venituri neimpozabile

ART. 42

În înțelesul impozitului pe venit, următoarele venituri nu sunt impozabile:

(...)

j) sumele sau bunurile primite cu titlu de moștenire ori donație. Pentru proprietățile imobiliare, în cazul moștenirilor și donațiilor se aplică reglementările prevăzute la art. 77¹ alin. (2) și (3);”

Definirea veniturilor din investiții

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;

Stabilirea venitului din investiții

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.

(2) În cazul transferului dreptului de proprietate asupra titlurilor de participare la fondurile deschise de investiții, câștigul se determină ca diferență pozitivă între prețul de răscumpărare și prețul de cumpărare/subscriere. Prețul de răscumpărare este prețul care i se cuvine investitorului la retragerea din fond. Prețul de cumpărare/subscriere este prețul plătit de investitorul persoană fizică pentru achiziționarea titlului de participare.

(3) În cazul transferului dreptului de proprietate asupra părților sociale, câștigul din înstrăinarea părților sociale se determină ca diferență pozitivă între prețul de vânzare și valoarea nominală/prețul de cumpărare, începând cu a doua tranzacție, valoarea nominală va fi înlocuită cu prețul de cumpărare, care include și cheltuielile privind comisioanele, taxele aferente tranzacției și alte cheltuieli similare justificate cu documente.

(4) Determinarea câștigului potrivit alin. (1)-(3) se efectuează la data încheierii tranzacției, pe baza contractului încheiat între părți.

(...)

(4²) Determinarea câștigului/pierderii potrivit alin. (1)-(3) revine fiecărui intermediar, societate de administrare a investițiilor, în cazul răscumpărării de titluri de participare la fondurile deschise de investiții, sau plătitor de venit, după caz, la fiecare tranzacție.

(...)

(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.

(6¹) Procedura de aplicare a prevederii alin. (6) se stabilește prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

(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/pierderea 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.

Reținerea impozitului din veniturile din investiții

ART. 67

(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul

dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor.

(...)

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:

- a) venitul net anual impozabil;*
- b) câștigul net anual impozabil din transferul titlurilor de valoare, altele decât părțile sociale și valorile mobiliare, în cazul societăților închise;*
- c) câștigul net anual din operațiuni de vânzare-cumpărare de valută la termen, pe bază de contract, și orice alte operațiuni de acest gen.*

(...)

(3) Organul fiscal competent are obligația calculării, reținerii și virării sumei reprezentând până la 2% din impozitul datorat pe:

- a) venitul net anual impozabil;*
- b) câștigul net anual impozabil din transferul titlurilor de valoare, altele decât părțile sociale și valorile mobiliare, în cazul societăților închise;*
- c) câștigul net anual din operațiuni de vânzare-cumpărare de valută la termen, pe bază de contract, și orice alte operațiuni de acest gen.*

(...)

(4) Procedura de aplicare a prevederilor alin. (1), (2) și (3) se stabilește prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

(...)

(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.”

Ordinul nr. 3.483/2008 pentru aprobarea Normelor privind determinarea, reținerea și virarea impozitului pe câștigul de capital rezultat din transferul titlurilor de valoare, obținut de persoanele fizice:

„ART. 4

Excepții și situații speciale privind modalitatea de stabilire a prețului de cumpărare pentru valorile mobiliare

(...)

(2) În cazul operațiunilor speciale enumerate mai jos, prețul de achiziție necesar pentru calculul prețului de cumpărare prin metoda prețului mediu ponderat va fi cel înscris în documentele justificative corespunzătoare, astfel:

(...)

g) **pentru valorile mobiliare dobândite în urma unei succesiuni, prețul de achiziție al valorilor mobiliare este considerat ZERO, la care se adaugă cheltuielile aferente întocmirii actelor, pe baza unor documente justificative;”.**

Din interpretarea normelor legale mai sus citate, rezultă că legiuitorul a reglementat, conform Codului fiscal, atât domeniul veniturilor neimpozabile – cap. I al Titlului III „Impozitul pe venit”, cât și domeniul veniturilor din investiții – cap. V al Titlului III „Impozitul pe venit”.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta X a primit cu titlu de moștenire cota de 1/2 bunuri mobile constând în acțiuni identificate conform „Sumarului pozițiilor din cont” al extrasului de cont numărul we-... , eliberat de ... S.A. (filele 1 – 2 ale Certificatului de moștenitor).

Conform Certificatului de moștenitor nr. .../ 2013, petenta a achiziționat și cealaltă cotă de 1/2 din acțiuni, de la fratele său, cu titlu oneros, achitând contravaloarea sultei în sumă de ... lei.

Tranzacționând aceste acțiuni constând în titluri de valoare, în cursul anilor 2013 și 2014, petenta a realizat câștiguri din transferul acestor titluri de valoare.

Așa cum rezultă din lecturarea dispozițiilor legale de mai sus, la art. 67 alin. (8) din Codul fiscal, legiuitorul a prevăzut faptul că în aplicarea prevederilor articolului 67 se vor publica norme metodologice aprobate prin ordin comun al ministrului finanțelor publice și al președintelui Comisiei Naționale a Valorilor Mobiliare, care va reglementa determinarea, reținerea și virarea impozitului pe câștigul de capital 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.

În considerarea alineatului precedent, în Monitorul Oficial al României nr. 24 din 12 ianuarie 2009, a fost publicat Ordinul nr. 3.483 din 26 noiembrie 2008 pentru aprobarea Normelor privind determinarea, reținerea și virarea impozitului pe câștigul de capital rezultat din transferul titlurilor de valoare, obținut de persoanele fizice, ordin comun al Ministrului economiei și finanțelor și Președintelui Comisiei Naționale a Valorilor Mobiliare, care la art. 1 definește cadrul de reglementare, respectiv:

„ART. 1

Prezentele norme stabilesc metodologia de determinare, reținere și virare a impozitului pe câștigul de capital rezultat din transferul titlurilor de valoare, altele decât părțile sociale, obținut de persoanele fizice, fiind adoptate în conformitate cu

prevederile art. 67 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal.”

Ordinul nr. 3483/2008 reprezintă, în accepțiunea Legii nr. 24 din 27 martie 2000, republicată, privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, un act normativ care la data intrării în vigoare - prin publicarea în Monitorul Oficial al României, produce efecte *erga omnes*, dispozițiile sale având un caracter obligatoriu.

Pe cale de consecință, dobândirea de valori mobiliare prin succesiune, reprezintă conform art. 4 alin. (2) din Ordinul nr. 3483/2008 o „*situație specială*” privind modalitatea de stabilire a prețului de cumpărare pentru valorile mobiliare, caz în care „*pentru valorile mobiliare dobândite în urma unei succesiuni, prețul de achiziție al valorilor mobiliare este considerat zero, la care se adaugă cheltuielile aferente întocmirii actelor, pe baza unor documente justificative*”.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei a rezultat că documentul prin care petenta a obținut dreptul de proprietate asupra bunurilor mobile în cauză îl reprezintă Certificatul de moștenitor nr. .../ 2013 emis în dosarul succesoral nr. .../ 2013 al Biroului Notarial Public

Sucesiunea bunurilor mobile a fost analizată la pct. II al Certificatului de moștenitor nr. .../ 2013 de unde rezultă că moștenitorii sunt:

- 1. CVD, în calitate de fiu al defunctei CN , căruia îi revine o cotă de proprietate de 1/2 parte din masa succesorală și
- 2. X , în calitate de fiică a defunctei CN , căreia îi revine o cotă de proprietate de 1/2 parte din masa succesorală.

Din cuprinsul Certificatului de moștenitor nr. .../ 2013 a rezultat că atribuirea în mod distinct a bunurilor mobile s-a făcut potrivit partajului intervenit astfel:

„Cota de 1/2 parte a moștenitorului CVD, lui, dobândită prin moștenire de la defuncta sa mamă CN , asupra bunurilor mobile constând din acțiunile descrise mai sus, cu o valoare conform cotei sale de ... lei,

Se atribuie în întregime moștenitoarei X , născută C , ca bun propriu (bunurilor mobile constând din acțiunile descrise mai sus) care va plăti suma totală de ... lei, ce reprezintă sulta convenită moștenitorului CVD, lui ... , se efectuează **cu titlu oneros** la o valoare totală de ... lei.

În conformitate cu actul de partaj intervenit, bunurile mobile, constând din acțiunile descrise în masa succesorală, îi revin în întregime moștenitoarei X , născută C , în cotă de proprietate de 1/1 parte, ca bun propriu, cu obligația ca aceasta din urmă să plătească suma de ... lei, ce i s-ar cuveni moștenitorului CVD, lui”

Pe cale de consecință petenta X a dobândit bunurile mobile, constând din acțiunile descrise în masa succesorală, prin moștenire – o cotă de 1/2 parte – și o

cotă de 1/2 parte prin acțiunea de partaj efectuat cu titlu oneros, petenta plătiind moștenitorului CVD suma totală de ... lei, ce reprezintă sulta cuvenită acestuia din urmă.

Învederăm că prin Decizia nr. .../16.03.2016 emisă de DGRFP Timișoara prin care s-a dispus desființarea Deciziilor de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice nr. .../07.09.2015 (pentru anul 2013) și nr. .../07.09.2015 (pentru anul 2014) în scopul analizării de către organul emitent al actelor atacate – AJFP Arad – a efectelor fiscale ale ambelor modalități de dobândire a valorilor mobiliare, având în vedere pe lângă prețul de achiziție al valorilor mobiliare de zero lei în cazul moștenirii cotei de 1/2 de către X, în calitate de fiică a defunctei CN și suma totală de ... lei, ce reprezintă sulta datorată de petentă moștenitorului CVD, precum și „*cheltuielile aferente întocmirii actelor, pe baza unor documente justificative*” așa cum este stipulat la art. 4 alin. (2) lit. g) din Ordinul nr. nr. 3.483/2008.

Astfel, urmare a aplicării de către organul de administrare a celor dispuse prin Decizia nr. .../16.03.2016 emisă de DGRFP Timișoara conform Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pentru anul 2013 nr. .../29.04.2016 a rezultat o diminuare a venitului/câștigului net anual de la ... lei la lei, prin luarea în considerare a următoarelor sume:

- ... lei – sulta cuvenită moștenitorului C ... –
-i – onorariu pentru succesiune
-i – tarif de publicitate imobiliară
- lei – onorariu pentru partaj,

cu consecința diminuării impozitului pe venit aferent anului 2013 de la 6.761 lei la ...lei, diferența rezultată în cuantum de 1.707 lei urmând a fi compensată/restituită în condițiile legii.

În ceea ce privește Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pentru anul 2014 nr. .../29.04.2016 atât venitul/câștigul net, cât și impozitul pe venit aferent au rămas neschimbate, nefiind influențate de nicio cheltuială.

În condițiile în care în noua contestație formulată, petenta a reiterat susținerile din contestația inițială, învederăm petentei următoarele:

Referitor la dispozițiile art. 42 lit. j) din Codul fiscal, invocat de petentă în susținerea contestației, care prevede:

„*TITLUL III*

Impozitul pe venit

Venituri neimpozabile

ART. 42

În înțelesul impozitului pe venit, următoarele venituri nu sunt impozabile:
(...)

j) sumele sau bunurile primite cu titlu de moștenire ori donație. Pentru proprietățile imobiliare, în cazul moștenirilor și donațiilor se aplică reglementările prevăzute la art. 77¹ alin. (2) și (3);”

nu este aplicabil cauzei suspuse soluționării în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă că bunurile mobile constând în titluri de valoare moștenite de petentă au fost impozitate de AJFP Arad cu încălcarea dispozițiilor exprese ale art. 42 lit. j) din Codul fiscal.

Subliniem faptul că art. 42 care în opinia petentei i-ar fi aplicabil, este inclus în cap. 1 „Dispoziții generale” al Titlului III „Impozitul pe venit” reprezentând norma generală față de art. 67 „Reținerea impozitului din veniturile din investiții” care este inclus în cap. 5 „Venituri din investiții” care reprezintă o categorie a impozitului pe venit, fiind astfel o normă specială în domeniul veniturilor din investiții, norma specială primând față de cea generală în virtutea principiului general de drept *lex specialis derogat legi generali*.

Extrapolând acest principiu de drept la aparenta concurență dintre art. 42 lit. j) și art. 67 rezultă că art. 67 se aplică în cazul valorilor mobiliare prioritar față de art. 42 lit. j) care are caracterul unei norme generale.

Pe cale de consecință, norma legală care clarifică în mod expres situația privind dobândirea valorilor mobiliare prin moștenire este art. 4 alin. (2) lit. g) din Ordinul nr. 3483/2008 dat în aplicarea art. 67 din Codul fiscal „*Reținerea impozitului pe veniturile din investiții*”.

În situația în care susținerile petentei privind considerarea veniturilor obținute din tranzacționarea titlurilor de valoare obținute prin succesiune ar fi conform unei norme legale „venituri neimpozabile”, aceasta ar lipsi de conținut art. 67 din Codul fiscal astfel cum este explicat prin normele cuprinse de Ordinul nr. 3483/2008, împrejurare în care în virtutea argumentului *reducerii la absurd (reductio ad absurdum)* în cazul aplicării art. 42 lit. j) din Codul fiscal invocat de petentă dispoziția legală consacrată prin art. 67 din Codul fiscal nu și-ar mai găsi practic nicio aplicare.

Astfel, se consideră ca neimpozabile veniturile de natura sumelor sau bunurilor primite cu titlu de moștenire ori donație.

În virtutea principiului general de drept *Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*, învederăm petentei că asimilarea de către aceasta a două operațiuni distincte:

1. dobândirea bunurilor mobile, constând în titluri de valoare prin moștenire și

2. tranzacționarea acestor titluri de valoare cu consecința obținerii veniturilor din transferul acestora, nu este de natură a califica aceste câștiguri realizate de petentă din transferul acestor titluri de valoare, reglementate la Cap. V al Titlului III „*Impozit pe venit*”, drept venituri neimpozabile conform art. 42 lit. j) Cod fiscal, în condițiile în care petenta nu a indicat vreo normă legală opozabilă *erga omnes*, care să reglementeze că veniturile realizate din tranzacții cu titluri de valoare, dobândite prin moștenire, nu sunt impozabile.

Învederăm petentei că așa cum a arătat în contestația inițială, începând cu data de 01.01.2016 – data intrării în vigoare a Noului Cod fiscal – legiuitorul a reglementat expres că „*prețul de cumpărare/valoarea fiscală la momentul transferului ulterior o reprezintă prețul de achiziție plătit de deținătorul defunct dovedit cu documente justificative*” în situația în care în care moștenitorul dobândește titluri de valoare, dar în condițiile principiului general de drept *tempus regit actum*, petentei îi sunt incidente reglementările conținute de Vechiul Cod fiscal (Legea nr. 571/2003), respectiv a Ordinului nr. 3483/2008 care cuprinde metodologia de determinare, reținere și virare a impozitului pe câștigul de capital rezultat din transferul titlurilor de valoare, altele decât părțile sociale, obținut de persoanele fizice, adoptat în conformitate cu prevederile art. 67 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, autoritatea fiscală competentă, prin organul fiscal de administrare – AJFP Arad – nu poate face abstracție sau aplica discriminatoriu o normă legală, *per a contrario*, aflându-se în situația încălcării legii fundamentale care dispune:

„*ART. 16*

Egalitatea în drepturi

(1) Cetățenii sunt egali în fața legii și a autorităților publice, fără privilegii și fără discriminări.

(2) Nimeni nu este mai presus de lege.”

În consecință, în considerarea celor expuse mai sus rezultă că în mod corect și legal, AJFP Arad a stabilit în sarcina petentei impozit pe venit în sumă totală de ...lei, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată, în considerarea prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale ale art. 65, art. 66, art. 67, art. 84 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 4 alin. (2) lit. g) din Ordinul nr. 3.483/2008 pentru aprobarea Normelor privind determinarea, reținerea și virarea impozitului pe câștigul de capital rezultat din transferul titlurilor de valoare, obținut de persoanele

fizice, art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în baza Referatului nr. 27201/25.07.2016, se

D E C I D E :

- respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pentru anul 2013 nr. .../29.04.2016 și Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pentru anul 2014 nr. .../29.04.2016 emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, pentru suma totală de **...lei** reprezentând impozit anual pe venit stabilit astfel:

- ...lei – prin Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pentru anul 2013 nr. .../29.04.2016 și
- ...lei – prin Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pentru anul 2014 nr. .../29.04.2016.

- prezenta decizie se comunică la:

- X

- AJFP Arad, cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad sau Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,