

DECIZIA nr. 12/12.01.2017
privind solutionarea contestatiei formulata
de domnul X,
inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. 94427/20.11.2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov cu adresa nr. X/12.11.2015, inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. 94427/20.11.2015, cu privire la contestatia formulata de domnul X, CNP X, cu domiciliul in Sos. X nr.X, oras X, Jud.X, prin avocat X cu domiciliul ales in Bd. X, nr. X, bl. X, sc.X, ap.X, Sector 3, Bucuresti.

Obiectul contestatiei, remisa prin posta la data de 04.11.2015 si inregistrata la Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov sub nr.X/06.11.2015, il constituie:

-decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din strainatate de persoanele fizice pe anul 2014 nr.X/30.09.2015, comunicata prin posta cu confirmare de primire in data de 06.10.2015, emisa de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov, prin care s-au stabilit diferente de impozit in plus in suma de **X lei**, in baza art. 90 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal;

-decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din strainatate de persoanele fizice pe anul 2014 nr.X/30.09.2015, comunicata prin posta cu confirmare de primire in data de 06.10.2015, emisa de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov, prin care s-a stabilit o pierdere anuala in suma de **X lei**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul X.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din strainatate de persoanele fizice pe anul 2014 nr. X/30.09.2015 organele de impunere ale Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov au stabilit in sarcina contribuabilului X o diferenta de impozit anual in plus in suma de X lei aferenta veniturilor din operatiuni de vanzare-cumparare valuta la termen, pe baza de contract realizate in Marea Britanie in suma de X lei.

Prin Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din strainatate de persoanele fizice pe anul 2014 nr. X/30.09.2015 organele de impunere ale Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov au stabilit in sarcina contribuabilului X o pierdere anuala in suma de X lei aferenta operatiunilor de vanzare-cumparare valuta la termen, pe baza de contract realizate in Bulgaria.

II. Prin adresa inregistrata la Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov sub nr. X/06.11.2015 contribuabilul X a formulat contestatie impotriva Deciziilor de

impunere anuala pentru veniturile realizate din strainatate de persoanele fizice pe anul 2014 nr. X/30.09.2015 si nr. X/30.09.2015, iar in sustinerea contestatiei, invoca urmatoarele:

- organul fiscal a procedat la stabilirea castigului net anual separat pe fiecare sursa, fara sa compenseze la sfarsitul anului fiscal pierderile cu veniturile desi erau venituri/pierderi de aceeasi natura realizate in cursul anului 2014, neaplicand prevederile legale de la art.67 Cod fiscal;

- considera nelegala modalitatea in care organul fiscal a stabilit castigul net anual/pierdere neta anuala si precizeaza ca in anul 2014 a realizat venituri din strainatate din operatiuni de vanzare-cumparare valuta la termen, altele decat cele cu instrumente financiare tranzactionate pe piete autorizate si supravegheate de C.N.V.M., venituri de natura celor reglementate de art.41 din Codul fiscal, stabilirea venitului fiind reglementata de art.65, art.66, art.67 Cod fiscal si de normele metodologice de punere in aplicare ale art. 83 din Codul fiscal;

- sustine ca pentru veniturile obtinute impozitul nu se stabileste in raport de fiecare sursa de venit in parte, ci in raport de natura veniturilor si astfel organul fiscal trebuia sa faca compensarea intre castigul net anual si pierdere neta anuala si sa stabileasca impozitul datorat.

III. Fata de constatările organelor de administrare fiscala, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca, organele fiscale au emis corect deciziile de impunere anuale pentru veniturile realizate din strainatate de persoanele fizice, contestate, in conditiile in care, pe de-o parte, deciziile de impunere se emit pentru venitul/pierdere din operatiunile de vanzare-cumparare valuta la termen, pe baza de contract, realizate pe fiecare tara-sursa, iar pe de alta parte, pierdere anuala aferenta unei tari-sursa a veniturilor se poate recupera doar din castigurile obtinute in aceeasi tara-sursa.

In fapt, domnul X a depus la Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov "Declaratia privind veniturile realizate in strainatate" – formularul 201 astfel:

- declaratia inregistrata sub nr. X/11.05.2015 pentru veniturile din operatiuni de vanzare-cumparare de valuta la termen, pe baza de contract, obtinute in Marea Britanie, prin care a declarat un venit net in suma de X USD;

- declaratia inregistrata sub nr. X/29.04.2015 pentru veniturile din operatiuni de vanzare-cumparare de valuta la termen, pe baza de contract, obtinute in Bulgaria, prin care a declarat o pierdere neta anuala in suma de X USD.

Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov a emis in baza acestor declaratii si a fiselor de portofoliu pe anul 2014:

1. - Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din strainatate de persoanele fizice pe anul 2014 nr. X/30.09.2015, din care rezulta urmatoarele:

- Statul in care s-a realizat venitul	X;
- Venit/Castig net anual	X lei;
- Impozit pe venit datorat in Romania	X lei;
- Credit fiscal recunoscut	X lei;
- Diferente de impozit de plata	X lei.

2. - Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din strainatate de persoanele fizice pe anul 2014 nr. X/30.09.2015, din care rezulta urmatoarele:

-Statul in care s-a realizat venitul	X;
- Venit/Castig net anual	X lei;
- Pierdere anuala	X lei;
- Impozit pe venit datorat in Romania	X lei;
- Credit fiscal recunoscut	X lei;
- Diferente de impozit de plata	X lei.

In drept, potrivit art. 40, art.41, art. 65, art.66, si art. 90 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada realizarii veniturilor:

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

“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.”

Totodata, conform prevederilor pct.m) din OPANAF nr. 52/2012 privind formularul "251" "Decizie de impunere anuala pentru veniturile realizate din strainatate de persoanele fizice", cod 14.13.02.13/5a., pentru definitivarea impozitului aferent veniturilor realizate in anul fiscal 2014, deciziile de impunere anuala "*se utilizează la stabilirea impozitului anual datorat pe veniturile realizate din străinătate, pe surse și categorii de venit și la acordarea creditului fiscal extern.*"

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, rezulta ca, contribuabilii au obligatia sa declare aceste venituri pentru fiecare tara – sursa a veniturilor, organul fiscal stabileste impozitul anual datorat si emite decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din strainatate de persoanele fizice.

Astfel, castigul sau pierderea neta anuala in cazul veniturilor din operatiuni de vanzare-cumparare de valuta la termen, pe baza de contract, se determina si se impun distinct pe fiecare stat in care s-a realizat venitul – surse a veniturilor de realizare, fiecare pierdere se deduce din sursa corespunzatoare de venit.

Din analiza documentelor existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Prin declaratia inregistrata sub nr.X/29.04.2015 pentru veniturile realizate din strainatate din operatiuni de vanzare-cumparare de valuta la termen, pe baza de contract, contribuabilul a declarat o pierdere fiscala in suma de X USD, statul in care s-a realizat venitul X.

Prin declaratia inregistrata sub nr.X/11.05.2015 pentru veniturile realizate din strainatate din operatiuni de vanzare-cumparare de valuta la termen, pe baza de contract, contribuabilul a declarat un venit in suma de X USD, statul in care s-a realizat venitul X.

Din Decizia de impunere anuala pentru veniturile din strainatate de persoanele fizice pe anul 2014, emisa de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov pentru contribuabilul X, in baza art.90 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si a declaratiei privind veniturile din strainatate pe anul 2014 nr.X/29.04.2015, rezulta o pierdere anuala in suma X lei.

Prin Decizia de impunere anuala pentru veniturile din strainatate de persoanele fizice pe anul 2014 Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov a stabilit in sarcina domnului X, in baza art.90 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si a

declaratiei privind veniturile din strainatate pe anul 2014 nr.X/11.05.2015, impozit pe venit datorat in Romania in suma de X lei.

In legatura cu posibilitatea compensarii venitului net/castigului net anual obtinut intr-un stat cu pierderea anuala din alt stat, urmare solicitarilor Directiei Generale Regionale a Finantelor Publice Bucuresti, Directia Generala de Legislatie Cod Fiscal si Reglementari Vamale din cadrul Ministerului Finantelor Publice a comunicat urmatoarele, prin adresa nr.X/29.12.2016:

“In situatia in care veniturile din operatiuni de vanzare-cumparare de valuta la termen, pe baza de contract sunt realizate din strainatate, potrivit art.90 alin.(3) si alin.(6) din Codul fiscal, contribuabilii au obligatia sa declare aceste venituri in Declaratia privind veniturile realizate din strainatate – formularul 201 pentru fiecare tara – sursa a veniturilor, iar organul fiscal stabileste impozitul anual datorat si emite decizia de impunere, formular 251 Decizie de impunere anuala pentru veniturile realizate din strainatate de persoanele fizice care contine diferentele de impozit constatate in plus sau in minus pentru fiecare declaratie in parte – formular 201 depusa de contribuabil.

Avand in vedere faptul ca in declaratia mentionata mai sus contribuabilul declara veniturile/pierderile realizate pe fiecare tara-sursa, iar organul fiscal emite cate o decizie anuala de impunere pentru fiecare tara-sursa, apreciem ca castigul net anual obtinut in Marea Britanie un poate fi compensat cu pierderea anuala din Bulgaria.

De altfel, raportandu-se la faptul ca in Romania globalizarea veniturilor un se mai efectueaza de la 1 ianuarie 2005, Codul fiscal un contine reglementari referitoare la compensarea venitulu/castigului net anual prevazut in decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din strainatate de persoana fizica dintr-o tara-sursa a veniturilor si pierderea anuala prevazuta in alta decizie de impunere anuala pentru veniturile realizate din strainatate de persoana fizica obtinuta din alta tara-sursa a veniturilor.”

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov a procedat corect emitand deciziile de impunere anuala pentru anul 2014, distinct pe fiecare tara-sursa a veniturilor, respectiv una pentru venitul/castigul din operatiuni de vanzare-cumparare valuta la termen, pe baza de contract pentru tara-sursa a veniturilor X si una pentru pierderea fiscala din operatiuni de vanzare-cumparare valuta la termen, pe baza de contract pentru tara-sursa X.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei motivatia contribuabilului potrivit careia organul fiscal avea obligatia de a compensa pierderea anuala din operatiunile de vanzare-cumparare valuta la termen, pe baza de contract din tara-sursa Bulgaria, cu castigul din operatiunile de vanzare-cumparare valuta la termen, pe baza de contract din tara-sursa X, intrucat potrivit prevederilor legale mai sus mentionate pentru definitivarea impozitului aferent veniturilor realizate in anul fiscal 2014, contribuabilii au obligatia sa declare aceste venituri pentru fiecare tara-sursa a veniturilor, si pe cale de consecinta organele fiscale au emis deciziile de impunere anuala pe fiecare tara-sursa a veniturilor, asa cum au fost declarate de contribuabil prin declaratiile inregistrate la organul fiscal sub nr. X/29.04.2015 si nr.X/11.05.2015, prin care a declarat o pierdere anuala in suma de X USD pentru operatiunile de vanzare-cumparare valuta la termen, pe baza de contract obtinute in tara-sursa a

veniturilor X si un castig anual pentru operatiunile de vanzare-cumparare de valuta la termen, pe baza de contract in suma de X USD in tara-sursa a veniturilor X.

In cazul in speta, fiecare tara-sursa a veniturilor din operatiunile de vanzare-cumparare de valuta la termen, pe baza de contract, respectiv tara-sursa in care s-a realizat castigul X si tara-sursa in care s-a realizat pierderea X, reprezinta surse diferite de realizare a venitului in sensul normelor privind declararea veniturilor precum si pentru definitivarea impozitului aferent veniturilor realizate in anul fiscal 2014, astfel ca castigul anual obtinut in X nu poate fi compensat cu pierderea anuala din X.

Prin urmare, rezulta ca impozitul pe venit datorat in Romania in suma de X lei a fost stabilit corect si legal de catre organele de impunere ale Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov conform reglementarilor legale in materie, **contestatia contribuabilului fiind neintemeiata in ceea ce priveste impozitul pe venit datorat in Romania in suma de X lei**, prin Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din strainatate de persoanele fizice pe anul 2014 nr. X/30.09.2015, nefiind permisa si posibila compensarea cu pierderea obtinuta din alta tara-sursa a veniturilor si pentru care s-a emis decizia de impunere nr.X/30.09.2015 din care rezulta o pierdere de X lei ce poate fi recuperata in anii urmatori.

Pentru considerentele aratate mai sus si in 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

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de contribuabilul X impotriva Deciziilor de impunere anuale pentru veniturile realizate din strainatate de persoanele fizice pe anul 2014, emise de Administratia Judeteană a Finantelor Publice Ilfov sub nr. X/30.09.2015 si nr.X/30.09.2015, prin care s-a stabilit impozit pe venit datorat in Romania in suma de X lei si respectiv o pierdere anuala in suma de X lei.