

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI PRAHOVA
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 465 din 23 iunie 2011

Cu adresa nr. /, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova sub nr. /, **Administrația Finanțelor Publice** a înaintat **dosarul contestației** formulată de **dl. I.G.** din, jud. Prahova, CNP, împotriva *Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 2010 nr. din2011* întocmită de A.F.P.M.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei reprezentând diferență de impozit anual de regularizat.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost primit de contestator în data de2011, iar contestația a fost depusă și înregistrată la A.F.P.M. sub nr. /2011.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestație.

I. Susținerile contestatorului sunt următoarele:

"[...] Deși în anul fiscal 2010 am realizat pierderi din transferul titlurilor de valoare (acțiuni) de -..... RON și câștiguri de RON, am fost impus pentru câștiguri iar pierderea de -..... RON nu s-a considerat, deși legea prevede că dacă pierderile sunt mai mari decât câștigurile, acestea din urmă nu se impozitează. [...]."

II. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

* Prin **Declarația privind veniturile realizate din România pe anul 2010**, depusă și înregistrată la A.F.P.M. Ploiești sub nr. /2011, dl. I.G. a declarat că în anul 2010 a realizat un **câștig net anual** în sumă de lei obținut din transferul titlurilor de valoare, altele decât părțile sociale și valorile mobiliare în cazul societăților închise, deținute mai puțin de 365 de zile, realizat în perioada 01.01.-30.06.2010, precum și o **pierdere netă anuală** în sumă de lei obținută din transferul titlurilor de valoare, altele decât părțile sociale și valorile mobiliare în cazul societăților închise, deținute mai mult de 365 de zile, realizată în perioada 01.01.-30.06.2010.

La Declarația privind veniturile realizate din România pe anul 2010 nr. /2011, contribuabilul a anexat **Fișa de portofoliu pe anul fiscal 2010** emisă de BROKER S.A. din, din care rezultă că au fost prestate servicii către clientul I.G. în perioada 01 ianuarie 2010 - 30 iunie 2010, clientul realizând un câștig net în sumă de lei din transferul titlurilor de valoare, altele decât părțile sociale și valorile mobiliare în cazul societăților închise, deținute mai puțin de 365 de zile și o pierdere netă în sumă de lei din transferul titlurilor de valoare, altele decât părțile sociale și valorile mobiliare în cazul societăților închise, deținute mai mult de 365 de zile, precum și **Fișa de portofoliu aferentă trimestrului 4 din anul 2010** emisă de BROKER S.A. din din care rezultă că în perioada 01 iulie 2010 - 31 decembrie 2010 pentru clientul I.G. nu au mai fost desfășurate servicii de brokeraj, câștigul/pierderea acestei perioade fiind zero.

În baza acestor documente, A.F.P.M. Ploiești a emis pentru contribuabilul I.G. două decizii de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 2010, astfel:

- **Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 2010 nr...../.....2011**, din care reținem:

- Categoria de venit: venituri din transferul titlurilor de valoare > 365 zile (rd.1)
- Câștig net anual/Pierdere netă anuală din transferul titlurilor de valoare, altele decât părțile sociale: -..... lei (rd.8)
- Pierdere fiscală anuală/Pierdere netă anuală: lei (rd.10)
- Impozit pe venitul/câștigul net anual impozabil datorat: 0 lei (rd.13)
- Diferențe de impozit anual de regularizat: 0 lei (rd.17).

- **Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 2010 nr...../.....2011**, din care reținem:

- Categoria de venit: venituri din transferul titlurilor de valoare < 365 zile (rd.1)
- Câștig net anual/Pierdere netă anuală din transferul titlurilor de valoare, altele decât părțile sociale: lei (rd.8)
- Venit net anual/Câștig net anual: lei (rd.9)
- Venit/Câștig net anual impozabil: lei (rd.12)
- Impozit pe venitul/câștigul net anual impozabil datorat: lei (rd.13)
- Obligații privind plățile anticipate: lei (rd.16)
- Diferențe de impozit anual de regularizat stabilite în plus: lei (rd.17 lit.a)).

* Dl. I.G. contestă Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice pe anul 2010 nr...../.....2011, respectiv contestă obligația de plată a diferenței de impozit anual de regularizat în sumă de lei. Prin contestație se susține că în anul 2010 s-a realizat un câștig din transferul titlurilor de valoare deținute mai puțin de 365 de zile în sumă de lei, dar și o pierdere din transferul titlurilor de valoare deținute mai mult de 365 zile în sumă de lei și, conform prevederilor legale, dacă pierderile sunt mai mari decât câștigurile, acestea din urmă nu se mai impozitează.

* **Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:**

- **Art.67 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, forma valabilă până la 30 iunie 2010:**

“Art.67. - [...]

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

a) [...]. Pentru tranzacțiile din anul fiscal contribuabilul are obligația depunerii declarației de impunere. Impozitul anual datorat se stabilește de către contribuabil astfel:

*1. prin aplicarea cotei de **16% asupra câștigului net anual** al fiecărui contribuabil, determinat potrivit prevederilor art. 66 alin. (5), pentru titlurile de valoare înstrăinate sau răscumpărate, în cazul titlurilor de participare la fonduri deschise de investiții, începând cu data de 1 ianuarie 2007, într-o perioadă mai mică de 365 de zile de la data dobândirii;*

*2. prin aplicarea cotei de **1% asupra câștigului net anual** al fiecărui contribuabil, determinat potrivit prevederilor art. 66 alin. (5), pentru titlurile de valoare înstrăinate sau răscumpărate, în cazul titlurilor de participare la fonduri deschise de investiții, începând cu data de 1 ianuarie 2007, într-o perioadă mai mare de 365 de zile de la data dobândirii; [...].”*

Art.67 alin.(3) din Codul fiscal a fost modificat prin **art.I pct.25 și pct.26 din O.U.G. nr. 58 din 26 iunie 2010** pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale, cu **aplicare din data de 01 iulie 2010**, având următorul conținut:

“Art. I. - [...]

25. La articolul 67 alineatul (3), litera a) se modifică și va avea următorul cuprins:

*“a) câștigul net determinat la sfârșitul fiecărui trimestru din transferul titlurilor de valoare, altele decât părțile sociale și valorile mobiliare în cazul societăților închise, se impune cu o cotă de **16%**. Obligația calculării și virării impozitului reprezentând plata anticipată trimestrială în contul impozitului pe câștigul net anual impozabil revine contribuabilului, pe baza declarației de impunere trimestrială depusă până la data de 25 inclusiv a lunii următoare fiecărui trimestru, prin luarea în calcul a impozitului stabilit la sfârșitul trimestrului anterior. Termenul de declarare constituie și termen de plată a impozitului reprezentând plată anticipată trimestrială, în contul impozitului pe câștigul net anual impozabil, către bugetul de stat. Impozitul de plată/de restituit se calculează ca diferență între impozitul pe câștigul net determinat la sfârșitul fiecărui trimestru și plata anticipată aferentă trimestrului anterior;”.*

26. La articolul 67 alineatul (3), după litera a) se introduce o nouă literă, litera a¹), cu următorul cuprins:

"a¹) câștigul net anual impozabil din transferul titlurilor de valoare, altele decât părțile sociale și valorile mobiliare în cazul societăților închise, se impune cu o cotă de **16%**, pe baza declarației de impunere. Obligația calculării și virării impozitului pe câștigul net anual impozabil datorat revine contribuabilului, pe baza declarației de impunere depusă, potrivit prevederilor art. 83. Impozitul anual de plată/de restituit se determină ca diferență între impozitul pe câștigul net anual impozabil și plata anticipată aferentă câștigului net determinat la sfârșitul trimestrului IV;"

La **art. II din O.U.G. nr. 58 din 26 iunie 2010** pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale, se precizează următoarele:

"La calculul câștigului net și al impozitului pe venit aferent în cazul transferului titlurilor de valoare, altele decât părțile sociale și valorile mobiliare în cazul societăților închise, pentru anul 2010, se aplică următoarele reguli:

1. Pentru perioada 1 ianuarie 2010-30 iunie 2010 se determină câștigul net/pierdere netă aferent/aferentă acestei perioade în funcție de perioada de deținere și se asimilează câștigului net anual/pierderii nete anuale. Impozitul se determină prin aplicarea cotelor de impunere de 1% și, respectiv, 16% la câștigul net aferent perioadei, asimilat câștigului net anual.

2. Pierdere netă aferentă perioadei 1 ianuarie 2010-30 iunie 2010 asimilată pierderii nete anuale se compensează cu câștigul net asimilat câștigului net anual aferent perioadei 1 iulie 2010-31 decembrie 2010. Dacă în urma compensării rezultă pierdere, aceasta se reportează numai asupra câștigului net anual impozabil aferent anului 2011.

3. Obligațiile fiscale sunt cele în vigoare în perioada respectivă. [...]"

Art.67 alin.(3) din Codul fiscal a fost din nou modificat prin **art.I pct.23 și pct.24 din O.U.G. nr. 117 din 23 decembrie 2010** pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, cu **aplicabilitate începând cu data de 30 decembrie 2010** (data publicării în Monitorul Oficial), având următorul cuprins:

"Art.I. [...]"

23. La articolul 67 alineatul (3), litera a) se modifică și va avea următorul cuprins:

*"a) câștigul net determinat la sfârșitul fiecărui trimestru din transferul titlurilor de valoare, altele decât părțile sociale și valorile mobiliare în cazul societăților închise, se impune cu o cota de **16%**. Obligația calculării impozitului reprezentând plata anticipată trimestrială în contul impozitului pe câștigul net anual impozabil revine contribuabilului, pe baza declarației de impunere trimestrială depusă până la data de 25 inclusiv a lunii următoare fiecărui trimestru. Termenul de declarare constituie și termen de plată a impozitului reprezentând plata anticipată trimestrială către bugetul de stat. Obligația declarării și plății impozitului revine contribuabilului. Impozitul de plată reprezentând plata anticipată trimestrială, respectiv impozitul de restituit trimestrial se calculează ca diferență între impozitul datorat pe câștigul net cumulat de la începutul anului până la sfârșitul perioadei de raportare și impozitul datorat pe câștigul net cumulat de la începutul anului până la sfârșitul perioadei de raportare precedente;"*

24. La articolul 67 alineatul (3), litera a¹) se abrogă."

Art.II din O.U.G. nr.58/26.06.2010 a fost modificat prin **art.II din O.U.G. nr.117/23.12.2010**, având următorul cuprins:

"Art. II. - La calculul câștigului net și al impozitului pe venit aferent în cazul transferului titlurilor de valoare, altele decât părțile sociale și valorile mobiliare în cazul societăților închise, pentru anul 2010, se aplică următoarele reguli:

1. Pentru perioada 1 ianuarie 2010-30 iunie 2010 se determină câștigul net/pierdere netă aferent/aferentă acestei perioade în funcție de perioada de deținere și se asimilează câștigului net anual/pierderii nete anuale. Impozitul se determină prin aplicarea cotelor de impunere de 1% și, respectiv, 16% la câștigul net aferent perioadei, asimilat câștigului net anual.

2. Pierdere netă aferentă perioadei 1 ianuarie 2010-30 iunie 2010 asimilată pierderii nete anuale se compensează cu câștigul net asimilat câștigului net anual aferent perioadei 1 iulie 2010-31 decembrie 2010. Dacă în urma compensării rezultă pierdere, aceasta se reportează numai asupra câștigului net anual aferent anului 2011. [...]"

*** Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:**

Conform prevederilor art.II din O.U.G. nr.117/23.12.2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, câștigul net sau pierdere netă aferent(ă) perioadei **1 ianuarie 2010-30 iunie 2010** se determină în funcție de perioada de deținere a titlurilor de valoare și se asimilează câștigului net anual sau pierderii nete anuale. Impozitul se determină prin aplicarea cotelor de impunere de 1% și respectiv 16% la câștigul net aferent perioadei, asimilat câștigului net anual.

Din aceste prevederi legale rezultă cu claritate faptul că pentru perioada 01 ianuarie 2010 - 30 iunie 2010 câștigul net impozabil / pierderea netă se determină **distinct**, în funcție de perioada de deținere a titlurilor de participare, respectiv mai mult de 365 de zile sau mai puțin de 365 de zile, iar câștigul net al perioadei sau pierderea netă a perioadei reprezintă câștig net anual, respectiv pierdere netă anuală.

Impozitul se stabilește tot **distinct**, prin aplicarea cotelor de impunere la câștigul net aferent perioadei, în funcție de perioada de deținere, respectiv: 1% pentru câștigul din transferul titlurilor de valoare deținute mai mult de 365 de zile și 16% pentru câștigul din transferul titlurilor de valoare deținute mai puțin de 365 de zile.

Pierderea netă aferentă perioadei 1 ianuarie 2010 - 30 iunie 2010 se compensează cu câștigul net aferent perioadei 01 iulie 2010 - 31 decembrie 2010, iar dacă în urma compensării rezultă tot pierdere, aceasta se va raporta numai asupra câștigului net anual aferent anului 2011, pierderea rămasă necompensată în urma acestei operațiuni reprezentând pierdere definitivă a contribuabilului.

Conform Precizărilor Direcției de proceduri fiscale, primite de A.F.P.M. Ploiești la data de2011, la calculul câștigului net anual impozabil și impozitului pe venit aferent se aplică următoarele reguli:

"e) în cazul persoanelor fizice care au realizat câștiguri/pierderi din transferul titlurilor de valoare, altele decât părțile sociale și valorile mobiliare în cazul societăților închise, atât în perioada 1 ianuarie 2010 - 30 iunie 2010, cât și în perioada 1 iulie 2010 - 31 decembrie 2010, având în vedere regulile de raportare a pierderilor între cele două perioade fiscale, stabilirea câștigului net anual impozabil și a impozitului anual datorat se realizează în următoarea succesiune:

Pasul 1: Se stabilește câștigul net anual impozabil/pierderea netă anuală **și impozitul anual datorat pentru perioada 1 ianuarie 2010 - 30 iunie 2010, distinct, în funcție de perioada de deținere a titlurilor de valoare.**

Pasul 2: : Se stabilește câștigul net anual impozabil/pierderea netă anuală **și impozitul anual datorat pentru perioada 1 iulie 2010 - 31 decembrie 2010** (astfel cum am arătat mai sus la lit.a), rezultatul fiscal pentru perioada 1 iulie 2010 - 31 decembrie 2010 poate fi influențat de pierderea netă anuală realizată în perioada 1 ianuarie 2010 - 30 iunie 2010)."

Prin adresa nr. 805728/17.06.2011, Agencia Națională de Administrare Fiscală - Cabinet Vicepreședinte a emis precizări referitoare la calculul câștigului net anual impozabil și al impozitului pe venit aferent, în cazul transferului titlurilor de valoare, altele decât părțile sociale și valorile mobiliare în cazul societăților închise, pentru anul 2010, din care rezultă că atât câștigul net/pierderea netă, cât și impozitul se stabilesc pe două perioade, respectiv perioada 01 ianuarie 2010 - 30 iunie 2010, când cota de impunere este distinctă, în funcție de perioada de deținere a titlurilor de valoare (1% pentru titlurile de valoare deținute mai mult de 365 de zile și 16% pentru titlurile de valoare deținute mai puțin de 365 de zile) și perioada 01 iulie 2010 - 31 decembrie 2010, când cota de impunere este unitară (16%, indiferent de perioada de deținere a titlurilor).

Menționăm că și prin formularele de declarare întocmite atât de contribuabili, cât și de societățile de intermediere, se delimitează câștigurile/pierderile realizate în anul 2010, pe două perioade de raportare, respectiv 01 ianuarie 2010 - 30 iunie 2010 și 01 iulie 2010 - 31 decembrie 2010.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect și legal A.F.P.M. Ploiești a stabilit diferența de impozit de regularizat în sumă de lei prin aplicarea cotei de impozitare de 16% asupra câștigului net realizat de dl. I.G. în perioada 01 ianuarie 2010 - 30 iunie 2010 din transferul titlurilor de valoare deținute mai puțin de 365 zile și diminuarea impozitului pe venit rezultat cu plățile anticipate efectuate de contribuabil (..... lei x 16% - lei).

Afirmația contribuabilului conform căreia pierderea realizată în perioada 01 ianuarie 2010 - 30 iunie 2010 din transferul titlurilor de valoare deținute mai mult de 365 zile trebuia compensată cu câștigul obținut în aceeași perioadă - 01 ianuarie 2010 - 30 iunie 2010 - din transferul titlurilor de valoare deținute mai puțin de 365 zile, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, așa cum am arătat mai sus, pentru câștigurile obținute din transferul titlurilor de valoare legiuitorul a stabilit două perioade de impozitare, respectiv 01

ianuarie 2010 - 30 iunie 2010, câștigul net al perioadei fiind asimilat câștigului net anual, cota de impunere aplicându-se diferențiat în funcție de perioada de deținere a titlurilor de valoare, și respectiv 01 iulie 2010 - 31 decembrie 2010.

Nicăieri în legislația citată nu se prevede cumularea câștigurilor nete ale celor două perioade și aplicarea cotei de impozitare legale la sfârșitul anului 2010, de 16% (caz în care ar fi fost dezavantajați contribuabilii care ar fi realizat câștig din transferul titlurilor de valoare deținute mai mult de 365 zile, impozitat până la 30 iunie 2010 cu cota de 1%). Legiuitorul a venit în sprijinul contribuabililor care în perioada 01 ianuarie 2010 - 30 iunie 2010 au obținut pierderi din transferul titlurilor de valoare deținute mai puțin de 365 zile sau/și pierderi din transferul titlurilor de valoare deținute mai mult de 365 zile, prin permiterea recuperării pierderilor, însă doar din câștigul realizat din transferul titlurilor de valoare în perioada 01 iulie 2010 - 31 decembrie 2010 și, în continuare, din câștigul realizat din transferul titlurilor de valoare în anul 2011, și nicidecum nu se permite compensarea pierderii obținute în perioada 01 ianuarie 2010 - 30 iunie 2010 cu câștigul realizat în aceeași perioadă, așa cum eronat a reținut contestatorul.

Având în vedere cele prezentate mai sus, în baza prevederilor art.67 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.II din O.U.G. nr.117/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, **se va respinge contestația ca neîntemeiată**.

III. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de dl. I.G. din Ploiești, în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

D E C I D E :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de lei reprezentând diferență de impozit anual de regularizat.

2. Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, actualizată și ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data primirii la Tribunalul Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,