

DECIZIA nr. 318 din 2009
privind solutionarea contestatiei formulata de domnul **X**,
cu domiciliul in Str. sector 3, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. , inregistrata sub nr. , de catre Administratia Finantelor Publice sector 3 cu privire la contestatia formulata de domnul **X**, CNP.

Obiectul contestatiei, remisa prin posta la data de 17.10.2009, inregistrata la organele fiscale teritoriale sub nr. , il constituie Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice romane pe anul 2008 nr. /24.09.2009, comunicata cu scrisoare recomandata in data de 01.10.2009, prin care i s-a stabilit contribuabilului o diferenta de impozit anual de regularizat in plus in suma de **lei**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul **X**.

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

I. In baza Declaratiei privind veniturile realizate pe anul 2008 inregistrata sub nr. organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 3 au emis Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice romane pe anul 2008 nr. , prin care au stabilit in sarcina contribuabilului **X** un impozit pe venitul anual impozabil datorat in suma de lei, din care au dedus obligatiile stabilite privind platile anticipate in suma de lei, rezultand o diferenta de impozit anual de regularizat in plus in suma de lei.

II. Prin contestatia formulata domnul **X** arata ca obiectul acesteia il constituie impozitul stabilit prin Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice romane pe anul 2008 nr.w.

Acesta arata ca in anul 2008 a cumparat si a vandut actiuni atat prin BVB cat si prin Bursa de la z prin intermediul Y, iar in urma operatiunilor a realizat atat castiguri cat si pierderi rezultand pe total pierderi, astfel incat nu este logic si legal de a plati impozit numai asupra castigurilor.

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

Cauza supusa solutionarii este daca, pentru anul fiscal 2008, organele fiscale au emis corect decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice romane pe anul 2008 nr.w, in conditiile in care, pe de-o parte, aceasta a fost emisa pentru venitul net realizat din transferul titlurilor de valoare detinute mai putin de 365 zile, iar pe de alta parte, compensarea pierderii cu castigul obtinut din transferul titlurilor de valoare se poate realiza doar in cadrul aceleiasi surse de venit.

In fapt, domnul X a depus la organul fiscal teritorial sub nr. "Declaratia privind veniturile realizate"- (formularul 200) din transferul titlurilor de valoare detinute astfel:

- mai mult de 365 de zile - o pierdere neta anuala in suma de lei;
- mai putin de 365 de zile - un castig net anual in suma de lei.

Administratia Finantelor Publice sector 3 a emis Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice romane pe anul 2008 nr.w, din care rezulta urmatoarele:

- castig net din transferul titlurilor de valoare detinute mai putin de 365 zile, inclusiv: lei;
- impozit pe venitul net anual impozabil datorat: lei;
- obligatii stabilite privind platile anticipate: lei;
- diferente de impozit anual de regularizat stabilite in plus: lei.

In referatul cu propuneri de solutionare existent la dosarul cauzei, organele fiscale precizeaza ca s-a tinut cont de fisa de portofoliu pe anul fiscal 2008. De asemenea, organul fiscal precizeaza ca a emis si decizia de impunere nr. , din care rezulta o pierdere in suma de lei, obligatii de plata anticipate in suma de lei si o diferenta de impozit de regularizat in minus in suma de lei.

Din fisa de portofoliu pe anul fiscal 2008 emisa de intermediar SA, anexata la dosarul cauzei, rezulta:

- un castig net din transferul valorilor mobiliare si al instrumentelor financiare detinute in portofoliu cel mult 365 de zile in suma de lei;
- o pierdere neta din transferul valorilor mobiliare si al instrumentelor financiare detinute in portofoliu mai mult 365 de zile in suma de lei;
- un impozit calculat si retinut in suma de lei.

In drept, in conformitate cu dispozitiile art. 65 alin. (1) lit. c), art. 66 alin. (1) si art. 67 alin. (3), (5), (7) si (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, actualizat la data de 01.01.2008:

"Art. 65. - (1) Veniturile din investitii cuprind:

c) câştiguri din transferul titlurilor de valoare. Reprezinta titlu de valoare orice valori mobiliare, titluri de participare la un fond deschis de investitii sau alt instrument financiar, calificat astfel de catre Comisia Nationala a Valorilor Mobiliare, inclusiv instrumente financiare derivate, precum si partile sociale;"

"Art. 66. - (1) Câştigul/pierdere din transferul titlurilor de valoare, altele decât titlurile de participare la fondurile deschise de investitii si partile sociale, reprezinta diferenta pozitiva/negativa dintre pretul de vânzare si pretul de cumparare pe tipuri de titluri de valori, diminuata, dupa caz, cu costurile aferente tranzactiei. (...)"

"Art. 67 - (3) Calculul, retinerea si virarea impozitului pe veniturile din investitii, altele decât cele prevazute la alin. (1) si (2) se efectueaza astfel:

a) câştigul determinat din transferul titlurilor de valoare, altele decât partile sociale si valorile mobiliare în cazul societatilor închise, se impune cu o cota de 1%, impozitul retinut constituind plata anticipata în contul impozitului anual datorat. Obligatia calcularii, retinerii si virarii impozitului reprezentând plata anticipata revine intermediarilor, societatilor de administrare a investitiilor în cazul rascumpararii de titluri de participare la fondurile deschise de investitii sau altor platitori de venit, dupa caz, la fiecare tranzactie. Impozitul calculat si retinut la sursa se vireaza la bugetul de stat, pâna la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei în care a fost retinut. **Pentru tranzactiile din anul fiscal contribuabilul are obligatia depunerii declaratiei privind venitul realizat, pe baza careia organul fiscal stabileste impozitul anual datorat, respectiv impozitul anual pe care contribuabilul îl are de recuperat, si emite o decizie de impunere anuala, luându-se în calcul si impozitul retinut**

la sursa, reprezentând plata anticipata. Impozitul anual datorat se stabileste de organul fiscal competent astfel:

1. prin aplicarea cotei de 16% asupra câstigului net anual al fiecarui contribuabil, determinat potrivit prevederilor art. 66 alin. (5), pentru titlurile de valoare înstrainate sau rascumparate, în cazul titlurilor de participare la fonduri deschise de investitii, începând cu data de 1 ianuarie 2007, într-o perioada mai mica de 365 de zile de la data dobândirii;

2. prin aplicarea cotei de 1% asupra câstigului net anual al fiecarui contribuabil, determinat potrivit prevederilor art. 66 alin. (5), pentru titlurile de valoare înstrainate sau rascumparate, în cazul titlurilor de participare la fonduri deschise de investitii, începând cu data de 1 ianuarie 2007, într-o perioada mai mare de 365 de zile de la data dobândirii.

(...)

(4) Pierderile rezultate din tranzactiile cu parti sociale si valori mobiliare, în cazul societatilor închise, nu sunt recunoscute din punct de vedere fiscal, nu se compenseaza si nu se reporteaza.

(5) Pierderile rezultate din tranzactionarea titlurilor de valoare, altele decât cele prevazute la alin. (4), înregistrate în cursul anului fiscal, se compenseaza la sfârșitul anului fiscal cu câstigurile de aceeași natura realizate din tranzactionarea titlurilor de valoare, altele decât cele prevazute la alin. (4), în cursul anului respectiv. Daca în urma acestei compensari rezulta o pierdere anuala, aceasta nu se reporteaza.

(...)

(7) Impozitul anual de recuperat, prevazut la alin. (3) lit. a) si c), se stabileste de organul fiscal competent ca diferenta între impozitul reprezentând plati anticipate efectuate în cursul anului si impozitul anual datorat. Organul fiscal va restitui contribuabilului sumele datorate, în termenul si conditiile stabilite de lege.

(8) În aplicarea prevederilor prezentului articol se utilizeaza norme privind determinarea, retinerea si virarea impozitului pe câstigul de capital din transferul titlurilor de valoare obtinut de persoanele fizice, aprobate prin ordin comun al ministrului finantelor publice si al presedintelui Comisiei Nationale a Valorilor Mobiliare."

De asemenea, in conformitate cu dispozitiile art.12 alin.(1)-(3), art. 13 alin. (1) - (3), art. 14 alin. (1) - (3) din OMEF nr.3483/2008 si OPCNVM nr. 144/2008 pentru aprobarea Normelor privind determinarea, retinerea si virarea impozitului pe câstigul de capital rezultat din transferul titlurilor de valoare, obtinut de persoanele fizice, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 12 - (1) Intermediarii au obligatia calcularii, retinerii si virarii impozitului aplicat asupra câstigului realizat din tranzactiile cu titluri de valoare, altele decât titlurile de participare, pentru fiecare tranzactie de vânzare sau la scadenta, în cazul instrumentelor financiare derivate, acest impozit reprezentând o plata anticipata în contul impozitului anual datorat. Cota de impozit aplicata de catre intermediari asupra câstigului evidentiat la momentul vânzarii este de 1%.

(2) Obligatia calcularii, retinerii si virarii impozitului apartine aceluia intermediar care administreaza si realizeaza activitati de custodie privind fondurile banesti si titlurile de valoare, altele decât titlurile de participare, aparținând contribuabilului.

(3) Calcularea si evidentierea impozitului se realizeaza la data efectuării tranzactiei de vânzare sau la scadenta, în cazul instrumentelor financiare derivate, iar retinerea impozitului se realizeaza în momentul decontării tranzactiei de vânzare sau al decontării efectuate la scadenta, în cazul instrumentelor financiare derivate, iar termenul de virare si declarare a impozitului este pâna la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei în care a fost retinut. "

Art. 13 -(1) *Persoana fizica va avea obligatia ca, pe baza documentelor justificative emise de intermediar, sa evidentieze în declaratia privind venitul realizat urmatoarele:*

a) *câstigul net anual/pierdere neta anuala obtinut/obtinuta din transferul titlurilor de valoare detinute în portofoliu cel mult 365 de zile inclusiv;*

b) *câstigul net anual/pierdere neta anuala obtinut/obtinuta din transferul titlurilor de valoare detinute în portofoliu mai mult de 365 de zile.*

(2) *Persoanele fizice vor anexa la declaratia privind venitul realizat documentele justificative eliberate de catre intermediari privind câstigul/pierdere declarat/declarata si cuantumul impozitului virat în cursul anului fiscal de catre intermediar/societatea de administrare a investitiilor. "*

Art. 14 - (1) ***Câstigul net se determina la sfârșitul anului fiscal asupra întregului portofoliu detinut de contribuabil în anul respectiv si reprezinta diferenta pozitiva dintre câstigurile si pierderile obtinute pe categorii de venituri impozabile, diferite în functie de cotele de impozit, înregistrate în cursul anului ca urmare a transferurilor titlurilor de valoare.***

(2) ***Pierderile se vor compensa din câstigurile obtinute pe categorii de venituri impozabile, diferite în functie de cotele de impozit, fiecare pierdere fiind dedusa din categoria corespunzatoare.***

(3) ***Pierdere sau câstigul net anual se va determina distinct cele doua categorii de titluri de valoare grupate dupa data detinerii, in functie de cotele diferite de impozitare."***

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, rezulta ca, pentru anul 2008, in cazul castigului din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare, altele decat titlurile de participare la fondurile deschise de investitii si partile sociale, impozitul se calculeaza prin aplicarea unei cote de 16% asupra castigului net realizat din tranzactionarea titlurilor de valoare care au fost dobandite si instrainate intr-o perioada mai mica de 365 de zile si, respectiv, de 1% asupra castigului net realizat din tranzactionarea titlurilor de valoare care au fost dobandite si instrainate intr-o perioada mai mare de 365 de zile. Obligatia calcularii si virarii impozitului revine intermediarilor, termenul de virare a impozitului fiind pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care a fost retinut.

OMFP nr. 1815/2008 de aprobare modelului si continutului unor formulare prevazute la titlul III din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare cuprinde instructiuni de completare a formularului 200 "Declaratie privind veniturile realizate", cod 14.13.01.13, iar in ceea ce priveste câstigurile rezultate din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare precizeaza:

"1.4. (...) Persoanele fizice care în anul de raportare au realizat câstigi/pierderi din tranzactionarea titlurilor de valoare, altele decât partile sociale si valorile mobiliare în cazul societatilor închise, evidentiaza distinct, în declaratie, câstigul net anual/pierdere neta anuala din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare detinute mai mult de 365 de zile, precum si câstigul net anual/pierdere neta anuala din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare detinute mai putin de 365 de zile, inclusiv. "

In ceea ce priveste obligatia evidentierii in declaratia privind venitul realizat a castigului net anual/pierderii nete anuala obtinuta din transferul titlurilor de valoare, conform dispozitiilor art. 13 din OPCNVM nr. 144/2008, coroborate cu prevederile Instructiunilor de completare a formularului 200 "Declaratie privind veniturile realizate", aprobate prin OMFP nr.1815/2008, contribuabilul are obligatia ca, pe baza documentelor justificative, sa completeze declaratia pentru fiecare categorie de venit si pentru fiecare sursa de realizare a

venitului, respectiv sa evidentieze distinct castigul net anual/pierderea obtinuta din transferul titlurilor de valoare detinute in portofoliu **mai putin** de 365 de zile, precum si castigul net/pierderea obtinuta din transferul titlurilor de valoare detinute in portofoliu **mai mult** de 365 de zile.

Totodata, conform prevederilor OMFP nr. 1815/2008 privind formularul "250" "Decizie de impunere anuala pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice", cod 14.13.02.13/a., pentru definitivarea impozitului aferent veniturilor realizate in anul fiscal 2008, in deciziile de impunere anuala, castigurile nete/pierderile din transferul titlurilor de valoare se inscriu la pozitii distincte in functie de perioada de detinere a acestora (mai mult de 365 de zile si, respectiv, mai putin de 365 de zile).

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca, in cazul tranzactiilor avand ca obiect titluri de valoare, altele decat titlurile de participare, efectuate in cursul anului 2008, pierderea/castigul net se va evidentia in mod distinct pe cele doua categorii de pierderi/castiguri in functie de cotele diferite de impozitare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

- prin Declaratia speciala privind veniturile realizate pe anul 2008 inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 3 sub nr. , contribuabilul a declarat ca a realizat o pierdere ca urmare a transferului titlurilor de valoare detinute mai mult de 365 de zile in suma de lei si ca a obtinut un castig net din transferul titlurilor de valoare detinute mai putin de 365 de zile in suma de lei;

- in baza acestei declaratii, AFP Sector 3 a emis decizia de impunere anuala pe anul 2008 nr.w pentru veniturile din transferul titlurilor de valoare detinute mai putin de 365 de zile prin care s-au stabilit un **castig net din transferul titlurilor de valoare detinute mai putin de 365 de zile** in suma de lei;

- pentru pierderea realizata ca urmare a transferului titlurilor de valoare detinute mai mult de 365 zile, organul fiscal a emis o alta decizie de impunere, respectiv decizia nr..

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca AFP Sector 3 a procedat corect emitand decizia de impunere anuala pentru anul 2008, in functie de fiecare sursa de realizare a venitului, respectiv una pentru venitul/pierderea din transferul titlurilor de valoare detinute mai putin de 365 de zile si una ce urmeaza a fi emisa si comunicata pentru venitul/pierderea din transferul titlurilor de valoare detinute mai mult de 365 de zile.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei motivatia contribuabilului potrivit careia organul fiscal avea obligatia de a compensa pierderea din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare detinute mai mult de 365 de zile, cu castigul din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare detinute mai putin de 365 de zile, intrucat compensarea pierderii cu castigul obtinut din transferul titlurilor de valoare se poate realiza doar in cadrul aceleiasi surse de realizare a venitului, **acesta realizand venituri din doua surse**, respectiv venituri din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare detinute mai mult de 365 de zile si venituri din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare detinute mai putin de 365 de zile. De altfel si impozitarea acestor venituri se face diferit, respectiv cu cota de 16% pentru venituri venituri din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare detinute mai putin de 365 de zile si cu 1% pentru respectiv venituri din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare detinute mai mult de 365 de zile.

Fiecare din aceste doua categorii de castiguri/pierderi(castiguri/pierderi din venituri din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare detinute mai mult de 365 de zile si (castiguri/pierderi din venituri din transferul dreptului de proprietate asupra

titlurilor de valoare detinute mai putin de 365 de zile) reprezinta **sursa de realizare a venitului in sensul normelor privind declararea veniturilor.**

De altfel, asa cum rezulta din fisa de portofoliu, contribuabilul a realizat in anul 2008 din transferul de valoare detinute mai putin de 365 zile atat castig in suma de lei, cat si pierdere in suma de lei, impozitarea fiind efectuata pentru suma de lei intrucat numai in aceasta situatie poate fi efectuata compensarea (aceeasi sursa de venit).

Prin urmare, decizia de impunere anuala pe anul 2008 nr.w sunt corect emise de AFP Sector 3, drept pentru care, contestatia formulata de domnul X, se va respinge ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 65 alin. (1) lit. c), art. 66 alin. (1) si art. 67 alin. (3), (5), (7) si (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, actualizat la data de 01.01.2007, art. 12 alin. (1)- (3), art. 13 alin. (1) - (3), art. 14 alin. (1) - (3) din OPCNVM nr. 144/2008, cu modificarile si completarile ulterioare, OMFP nr. 2371/2007, OMFP nr. 186/2007, art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de domnul **X** impotriva Deciziei de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice romane pe anul 2008 nr.w emisa de Administratia Finantelor Publice Sector 3, prin care organele fiscale au stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat in plus in suma de lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.