

DECIZIA nr.353/2008
privind solutionarea contestatiei formulata de
contribuabila **X**,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii, a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice Sector 4, cu adresa nr. x, inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x asupra contestatiei formulata de contribuabila **X**, cu domiciliul in x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la AFP Sector 4 sub nr. x, il constituie:

- decizia de impunere anuala pentru anul 2007 nr. x, comunicata in data de **26.09.2008**, prin care s-a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat in plus in suma de x lei;
- decizia de impunere anuala pentru anul 2007 nr. x, comunicata in data de **26.09.2008**, prin care s-a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat in plus/minus in suma de x lei.

Avand in vedere prevederile 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, coroborate cu dispozitiile pct. 3.9 din Instructiunile aprobate prin OPANAF nr. 519/2005, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de contribuabila **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata, contribuabila precizeaza ca nu este de acord cu modul de calcul al impozitului pe care il are de platit pentru tranzactionarea titlurilor de valoare pentru anul 2007, in sensul ca, in mod eronat, organul fiscal nu a compensat pierderile cu castigurile obtinute, incalcannd dispozitiile art. 67 lit. 5) din Codul fiscal.

Solutia brokerului de tranzactionare este identica cu solutia sa la aceasta problema.

II. Prin decizia de impunere anuala pentru anul 2007 nr. x, AFP Sector 4 a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat in plus in suma de x lei, iar prin decizia de impunere anuala pentru anul 2007 nr. x, a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat in plus/minus in suma de x lei.

III. Avand in vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatarile organului fiscal, sustinerile contribuabilei si prevederile legale in vigoare pe perioada supusa impunerii se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca organul fiscal a emis corect deciziile de impunere anuala pe anul 2007 nr. x si nr. x, in conditiile in care, pe de-o parte, acestea se emit pentru fiecare sursă de realizare a venitului, 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, prin Declaratia speciala privind veniturile realizate pe anul 2007 inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 4 sub nr. x, contribuabila a declarat ca a realizat o pierdere ca urmare a transferului titlurilor de valoare detinute mai mult de 365 de zile in suma de x lei si ca a obtinut un castig net din transferul titlurilor de valoare detinute mai putin de 365 de zile in suma de x lei.

In baza declaratiei nr. x depusa de contribuabila, AFP Sector 4 a emis deciziile de impunere anuala pe anul 2007 nr. x si nr. x, dupa cum urmeaza:

1. - decizia de impunere anuala pe anul 2007 nr. x, pentru veniturile din transferul titlurilor de valoare detinute mai mult de 365 de zile, prin care s-au stabilit urmatoarele:

- pierdere din transferul titlurilor de valoare detinute mai mult de 365 de zile - x lei
- pierdere - x lei
- obligatii privind platile anticipate - x lei
- diferente de impozit anual de regularizat - x lei

2. - decizia de impunere anuala pe anul 2007 nr. x, pentru veniturile din transferul titlurilor de valoare detinute mai putin de 365 de zile, prin care s-au stabilit urmatoarele:

- castig net din transferul titlurilor de valoare detinute mai putin de 365 de zile - x lei
- castig net - x lei
- impozit pe venitul net anual impozabil datorat - x lei
- obligatii privind platile anticipate - x lei
- diferente de impozit anual de regularizat stabilite in plus - x 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 01.01.2007:

"**Art. 65.** - (1) Veniturile din investitii cuprind:
c) câstiguri din transferul titlurilor de valoare. (...)"

"**Art. 66.** - (1) Câstigul/pierderea din transferul titlurilor de valoare, altele decât titlurile de participare la fondurile deschise de investitii si părțile sociale, reprezintă diferența pozitivă/negativă dintre pretul de vânzare si pretul de cumpărare pe tipuri de titluri de valori, diminuată, după caz, cu costurile aferente tranzactiei. (...)"

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

a) câstigul determinat din transferul titlurilor de valoare, altele decât părțile sociale si valorile mobiliare în cazul societăților închise, se impune cu o cotă de 1%, impozitul retinut constituind plată anticipată în contul impozitului anual datorat. Obligatia calculării, retinerii si virării impozitului reprezentând plata anticipată revine intermediarilor, societăților de administrare a investitiilor în cazul răscumpărării de titluri de participare la fondurile deschise de investitii sau altor plătitori de venit, după caz, la fiecare tranzactie. Impozitul calculat si retinut la sursă se virează la bugetul de stat, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost retinut. **Pentru tranzactiile din anul fiscal contribuabilul are obligatia depunerii declaratiei privind venitul realizat, pe baza căreia organul fiscal stabileste impozitul anual datorat, respectiv impozitul anual pe care contribuabilul îl are de recuperat, si emite o decizie de impunere anuală, luându-se în calcul si impozitul retinut la sursă, reprezentând plată anticipată.** Impozitul anual datorat se stabileste de organul fiscal competent 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. (...)

(5) Pierderile rezultate din tranzactionarea titlurilor de valoare, altele decât cele prevăzute la alin. (4), înregistrate în cursul anului fiscal, se compensează la sfârșitul anului fiscal cu câștigurile **de aceeași natură** realizate din tranzactionarea titlurilor de valoare, altele decât cele prevăzute la alin. (4), în cursul anului respectiv. Dacă în urma acestei compensări rezultă o pierdere anuală, aceasta nu se reportează. (...)

(7) Impozitul anual de recuperat, prevăzut la alin. (3) lit. a) și c), se stabilește de organul fiscal competent ca diferență între impozitul reprezentând plăți anticipate efectuate în cursul anului și impozitul anual datorat. Organul fiscal va restitui contribuabilului sumele datorate, în termenul și condițiile stabilite de lege.

(8) În aplicarea prevederilor prezentului articol se utilizează norme privind 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."

De asemenea, în conformitate cu dispozițiile art. 11 alin. (1), art. 13 alin. (1) - (3), art. 14 alin. (1) - (3) din OPCNVM nr. 80/2005 pentru aprobarea Instrucțiunii nr. 12/2005 privind determinarea, reținerea și virarea impozitului pe câștigul de capital rezultat din transferul titlurilor de valoare, obținut de persoanele fizice, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 11 - (1) Intermediarii au obligația calculării, reținerii și virării impozitului aplicat asupra câștigului realizat din tranzacțiile cu titluri de valoare, altele decât titlurile de participare, în următoarele situații:

a) pentru toate tranzacțiile având ca obiect titluri de valoare, altele decât titlurile de participare, deținute de client în portofoliu la data de 31 mai 2005;

b) în perioada 1 iunie 2005-31 decembrie 2005, pentru toate tranzacțiile efectuate în această perioadă;

c) pentru toate tranzacțiile având ca obiect acțiunile dobândite ca urmare a distribuirii cu titlu gratuit în cadrul Programului de privatizare în masă;

d) ulterior datei de 1 ianuarie 2006, pentru tranzacțiile având ca obiect titluri de valoare, altele decât titlurile de participare, deținute în portofoliul clientului mai mult de 365 de zile.

În toate situațiile de mai sus cota de impozit aplicată de către intermediari asupra câștigului evidentiat la momentul vânzării este de 1%."

"Art. 13 - (1) Persoanele fizice care realizează venituri din transferul titlurilor de valoare, altele decât titlurile de participare, au obligația calculării și virării impozitului, începând cu data de 1 ianuarie 2006, pentru toate transferurile având ca obiect titluri de valoare deținute mai puțin de 365 de zile.

(2) Evidențierea câștigului net/pierderii se realizează la sfârșitul anului fiscal pe baza declarației speciale, depusă de către contribuabil conform obligațiilor legale ce îi revin.

(3) Persoana fizică va avea obligația ca, pe baza documentelor justificative, să evedentieze în declarația specială următoarele:

a) câștigul net/pierderea obținută din transferul titlurilor de valoare deținute în portofoliu mai puțin de 365 de zile;

b) câștigul net/pierderea obținută din transferul titlurilor de valoare deținute în portofoliu mai mult de 365 de zile;

c) impozitul virat în cursul anului fiscal de intermediar/societatea de administrare a investițiilor sau de alți plătitori de venit conform obligațiilor ce le revin acestora.

(4) Persoanele fizice vor anexa la declarația specială documentele justificative eliberate de intermediari/societățile de administrare a investițiilor, care să poată dovedi câștigul/pierderea declarat/declarată și cuantumul impozitului virat în cursul anului fiscal de intermediar/societatea de administrare a investițiilor."

"**Art. 14** - (1) Câștigul net se determină la sfârșitul anului fiscal asupra întregului portofoliu deținut de contribuabil în anul respectiv și reprezintă diferența pozitivă dintre câștigurile și pierderile obținute pe categorii de venituri impozabile, diferențiate în funcție de cotele de impozit, înregistrate în cursul anului ca urmare a transferurilor titlurilor de valoare.

(2) Pierderile se vor compensa din câștigurile obținute **pe categorii de venituri impozabile, diferențiate în funcție de cotele de impozit, fiecare pierdere fiind dedusă din categoria corespunzătoare.**

(3) **Pierderea sau câștigul net va evidenția în mod distinct cele două categorii de pierderi/câștiguri în funcție de cotele diferențiate de impozitare.**"

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, rezulta că, pentru anul 2007, în cazul câștigului din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare, altele decât titlurile de participare la fondurile deschise de investiții și părțile sociale, impozitul se calculează prin aplicarea unei cote de 16% asupra câștigului net realizat din tranzacționarea titlurilor de valoare care au fost dobândite și înstrăinate într-o perioadă mai mică de 365 de zile și, respectiv, de 1% asupra câștigului net realizat din tranzacționarea titlurilor de valoare care au fost dobândite și înstrăinate într-o perioadă mai mare de 365 de zile. Obligația calculării și virării impozitului revine intermediarilor, termenul de virare a impozitului fiind până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut.

În ceea ce privește obligația evedentierii în declarația specială a câștigului net/pierderii obținute din transferul titlurilor de valoare, conform dispozițiilor art. 13 din OPCNVM nr. 80/2005, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Instrucțiunilor de completare a formularului 200 "Declarație privind veniturile realizate", aprobate prin OMFP nr. 2371/2007, contribuabilii au obligația ca, pe baza documentelor justificative, să completeze declarația pentru fiecare categorie de venit și pentru fiecare sursă de realizare a venitului, respectiv să evedentieze distinct câștigul net/pierderea obținută din transferul titlurilor de valoare deținute în portofoliu mai puțin de 365 de zile, precum și câștigul net/pierderea obținută din transferul titlurilor de valoare deținute în portofoliu mai mult de 365 de zile.

Totodată, conform prevederilor OMFP nr. 186/2007 privind deciziile de impunere anuală, pentru definitivarea impozitului aferent veniturilor realizate în anul fiscal 2007, în deciziile de impunere anuală, câștigurile nete/pierderile din transferul titlurilor de valoare se înscriu la poziții distincte în funcție de perioada de deținere a acestora (mai mult de 365 de zile și, respectiv, mai puțin 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 2007, pierderea/castigul net se va evidenta in mod distinct pe cele doua categorii de pierderi/castiguri in functie de cotele diferite de impozitare.

Cu privire la modalitatea de determinare a diferentelor de impozit anual de regularizat, respectiv de emitere a deciziilor de impunere anuala pe anul 2006 si pe anul 2007, Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGFP-MB a solicitat punctul de vedere al Directiei generale legislatie si proceduri fiscale din cadrul ANAF, care, prin adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr.x, a comunicat urmatoarele:

"(...) Compensarea pierderii cu castigul obtinut din transferul titlurilor de valoare se poate realiza doar in cadrul aceleiasi surse de realizare a venitului.

*In opinia noastra, **fiecare din aceste doua categorii de castiguri/pierderi (castiguri/pierderi din transferul titlurilor de valoare detinute mai mult de 365 de zile, respectiv castiguri/pierderi din transferul titlurilor de valoare detinute mai putin de 365 de zile) reprezinta sursa de realizare a venitului in sensul normelor privind declararea veniturilor.***

*In ceea ce priveste modalitatea de determinare a diferentelor de impozit anual de regularizat pentru tranzactiile avand ca obiect titluri de valoare, altele decat titlurile de participare, efectuate in cursul anului 2007, mentionam ca compensarea pierderii cu castigul obtinut din transferul titlurilor de valoare **se va realiza in aceleasi conditii ca si in anul 2006.**"*

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

- prin Declaratia speciala privind veniturile realizate pe anul 2007 inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 4 sub nr. x, contribuabila a declarat ca a realizat o pierdere ca urmare a transferului titlurilor de valoare detinute mai mult de 365 de zile in suma de x lei si ca a obtinut un castig net din transferul titlurilor de valoare detinute mai putin de 365 de zile in suma de x lei;

- in baza declaratiei nr.x depusa de contribuabila, AFP Sector 4 a emis deciziile de impunere anuala pe anul 2007 nr. x si nr. x, dupa cum urmeaza:

1. - decizia de impunere anuala pe anul 2007 nr. x, pentru veniturile din transferul titlurilor de valoare detinute mai mult de 365 de zile, prin care s-au stabilit urmatoarele:

- | | |
|--|---------|
| - pierdere din transferul titlurilor de valoare detinute mai mult de 365 de zile | - x lei |
| - pierdere | - x lei |
| - obligatii privind platile anticipate | - x lei |
| - diferente de impozit anual de regularizat | - x lei |

2. - decizia de impunere anuala pe anul 2007 nr. x, pentru veniturile din transferul titlurilor de valoare detinute mai putin de 365 de zile, prin care s-au stabilit urmatoarele:

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

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca AFP Sector 4 a procedat corect emitand deciziile de impunere anuala pentru anul 2007, in functie de fiecare sursa de realizare a venitului, respectiv una pentru venitul/pierderea din transferul titlurilor de valoare detinute mai

mult de 365 de zile si una pentru venitul/pierderea din transferul titlurilor de valoare detinute mai putin de 365 de zile.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei motivatia contribuabilei 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 veniturii, **aceasta 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 asemenea, nu poate fi retinuta nici sustinerea contestatarei, potrivit careia AFP Sector 4 trebuia sa tina cont de parerea brokerului sau (x), intrucat, in conformitate cu dispozitiile art. 13 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, "interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte vointa legiuitorului asa cum este exprimată în lege".

Astfel ca, organul fiscal are obligatia de a respecta vointa legiuitorului asa cum este exprimata in lege si nu vointa proprie a unor persoane fizice sau juridice.

Prin urmare, deciziile de impunere anuala pe anul 2007 nr. x si nr. x sunt corect emise de AFP Sector 4, drept pentru care, contestatia formulata de contribuabila 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. 11 alin. (1), art. 13 alin. (1) - (3), art. 14 alin. (1) - (3) din OPCNVM nr. 80/2005, 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 doamna X impotriva deciziei de impunere anuala pentru anul 2007 nr. x, prin care AFP Sector 4 a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat in plus in suma de x lei si impotriva deciziei de impunere anuala pentru anul 2007 nr. x, prin care acelasi organ fiscal a stabilit o diferenta de impozit anual de regularizat in plus/minus in suma de x 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.