



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București  
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043  
Fax : + 021 336 85 48

**DECIZIA NR.40/2014**

privind soluționarea contestației formulate de  
.X. din .X.

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
**sub nr.907407/29.08.2013**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – Administrația Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./2013, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/29.08.2013 asupra contestației nr..X./2013 formulată de .X. din .X. str..X., nr..X., etaj .X., ap..X. .X., CUI RO.X., împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./2013* (denumită în prezenta, *Decizie de impunere*) emisă în baza Raportului de inspectie fiscală nr..X./2013, privind suma totala de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei - Taxa pe valoarea adaugata
- .X. lei - Dobânzi/Majorări de întârziere
- .X. lei - Penalități de întârziere
- .X. lei - Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor
- .X. lei - Dobânzi/Majorări de întârziere
- .X. lei - Penalități de întârziere
- (.X. lei) - Impozit pe veniturile din drepturi de proprietate intelectuală
- .X. lei - Dobânzi/Majorări de întârziere
- (.X. lei) - Impozit pe veniturile din dobânzi
- .X. lei - Impozit pe veniturile obținute din Romania de nerezidenți - persoane juridice nerezidente
- .X. lei - Dobânzi/Majorări de întârziere
- .X. lei - Penalități de întârziere
- .X. lei - Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator
- .X. lei - Dobânzi/Majorări de întârziere
- .X. lei - Penalități de întârziere
- .X. lei - Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați
- .X. lei - Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator

- .X. lei - Dobânzi/Majorări de întârziere
- .X. lei - Penalități de întârziere
- .X. lei - Contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială
- .X. lei - Dobânzi/Majorări de întârziere
- (.X. lei) - Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator
- (.X. lei) - Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați
- .X. lei - Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială
- .X. lei - Dobânzi/Majorări de întârziere
- (.X. lei) - Contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator
- (.X. lei) - Contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați
- .X. lei - Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice
- .X. lei - Dobânzi/Majorări de întârziere
- .X. lei – Penalități de întârziere
- .X. lei – Contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală
- .X. lei - Contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate datorată de persoanele care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală
- .X. lei - Impozit pe profit
- .X. lei - Dobânzi/Majorări de întârziere
- .X. lei - Penalități de întârziere
- .X. lei - Impozit pe veniturile din alte surse
- .X. lei - Dobânzi/Majorări de întârziere
- .X. lei - Penalități de întârziere.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. .X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv **25.07.2013**, potrivit datei înscrise de reprezentantul organizației pe confirmarea de primire, anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la registratura Administrației Finanțelor Publice .X. la data de **06.08.2013**, așa cum rezultă din stampila instituției aplicată pe originalul contestației, aflat în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1) și art.209 alin.1 lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale

de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de .X. din .X., numită în continuare .X..

***I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X./2013, .X. solicită anularea Deciziei de impunere nr..X./2013 pentru următoarele motive de fapt și de drept:***

- nu s-au aplicat în mod legal prevederile art.15 din Codul fiscal în ceea ce privește caracterul presupus economic al activității desfășurate,
- nu s-au aplicat în mod corespunzător prevederile referitoare la natura veniturilor obținute din drepturile de proprietate intelectuală,
- nu s-au aplicat în mod legal principiile comunitare referitoare la faptul generator și la exigibilitatea TVA,
- s-au inclus în Decizia de impunere o serie de sume recunoscute în mod expres în Raportul de inspecție fiscală ca fiind deja plătite de .X..

În calitate de mandatar, activitatea .X. constă în colectarea remunerațiilor, datorate artiștilor interpreți de către agenții economici care utilizează prestațiile artistice și repartizarea către artiști a remunerațiilor cuvenite în funcție de utilizarea reală a repertoriului cu care a mandatat .X..

### **1. Impozitul pe profit**

Contestatară susține că organele de inspecție fiscală au stabilit eronat impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei, majorări și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, respectiv .X. lei, urmare a neînțelegerii modului în care este organizat sistemul gestiunii colective a drepturilor de autor în România și în țările membre UE, motivând că organizația este non-profit și participă la îndeplinirea unor obligații legale ale unor debitori, iar modul de funcționare și organizare al activității este stabilit prin acte normative.

Astfel, contestatară susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că activitatea de colectare a drepturilor conexe drepturilor de autor, este o activitate economică în scopul obținerii de profit, supusă regimului activităților economice specifice organizațiilor non-guvernamentale, prevăzut la art.15 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, întrucât interpretarea este în neconcordanță cu Legea nr.8/1996 privind drepturile de autor și cu Statutul .X..

Conform art.124, art.127 și art.134 alin.2 lit.b din Legea nr.8/1996 privind drepturile de autor, .X. are dreptul să încaseze un comision pentru a acoperi doar cheltuielile de funcționare, comision diferit de taxa de aderare care se plătește la înregistrarea unui nou membru.

Mai mult, oprirea unui comision pentru a acoperi cheltuielile de funcționare nu este o activitate economică, ea reprezentând contribuția membrilor necesară pentru funcționarea mecanismului de colectare și repartizare a sumelor colectate.

În acest sens, .X. prezintă cauza C-467/08 Padawan și Decizia Curții de Apel nr.809/2008 și menționează că organele de inspecție fiscală au interpretat în mod eronat comisionul reținut în temeiul Statutului și al Legii nr.8/1996 ca fiind rezultatul unei activități economice, acesta reprezentând în realitate o formă de contribuție bănească a membrilor impusă de Legea nr.8/1996, pe care .X. nu o poate elimina din propriul Statut și de care depinde desfășurarea activității .X., aceasta fiind singura sursă de venit care acoperă toate cheltuielile ce țin de funcționarea asociației.

Mai mult, Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013 cuprinde o serie de constatări care nu sunt în concordanță cu prevederile legale sau cu situația de fapt, exemplificând:

- pag.8 – contrar susținerilor inspectorilor fiscali, .X. nu a depus Declarația 101, deoarece nu obține venituri din activitatea economică,

- organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile aferente utilităților sediului închiriat de .X., în condițiile în care aceste cheltuieli sunt prevăzute expres în contractul de închiriere,

- organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele achitate cu titlu de cotizații în cadrul unor asociații umbrelă din străinătate, nu sunt deductibile peste suma de .X. eur, întrucât aceste cheltuieli sunt participatii la organisme profesionale. Or, aceste cotizații reprezintă un cost al desfășurării activității .X. în afara țării, respectiv serviciile organismelor similare din afara țării.

- organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile cheltuielile de protocol peste limita de 2%, dar activitatea .X. este specifică unei organizații neguvernamentale, respectând art.6 lit.h și art.19 alin.2 din Statut.

- pag.27 – „.X. a efectuat achiziții de bunuri și servicii aferente doar activității economice desfășurate”, în condițiile în care s-au desfășurat activități aferente unei asociații cu scop nelucrative, potrivit art.6 din Statut.

## **2. Impozit pe venitul nerezidenților**

În ce privește cuantumul impozitului pe veniturile nerezidenților stabilit suplimentar, .X. susține că acesta s-a stabilit eronat ca urmare a aplicării procentului de 16% și nu a unuia de 10%. S-a considerat eronat că pentru sumele repartizate către artiștii nerezidenți sau către mandatarii lor ar trebui să se rețină un impozit pe venit de 16% și nu de 10%, chiar dacă sumele nu au fost virate la momentul respectiv.

Conform prevederilor art.118 alin 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și din cuprinsul convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate cu statele către care au fost virate sumele repartizate, rezultă că impozitul nu poate depăși 10%.

Mai mult, .X. se află în situația unor sume virate către beneficiari din state membre ale Uniunii Europene, fapt pentru care trebuie să se aplice cota cea mai favorabilă, respectiv cea de 10%, iar un tratament diferențiat între cetățenii români și cei ai UE ar reprezenta o încălcare a principiului libertății de prestare a serviciilor și de circulație a persoanelor.

În susținere, .X. invocă cauza C-240/04 FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au reținut o serie de fapte care sunt neconcordante cu situația reală, respectiv faptul că în lunile ianuarie, august și decembrie 2012 .X. ar fi achitat sume către nerezidenți atașând în acest sens extrasele de cont care infirmă susținerile organelor de inspecție fiscală.

### 3. Taxa pe valoarea adăugată

.X. susține că organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA în sumă de .X. lei, majorări de întârziere și penalități în sumă de .X. lei ca urmare a înțelegerii greșite a momentului la care intervine faptul generator și exigibilitatea TVA, considerând că acestea sunt dependente de emiterea unei facturi și nu de prestarea efectivă a serviciilor.

În ceea ce privește TVA deductibilă, organele de inspecție fiscală nu au înțeles rolul .X. și modul de funcționare al activității de recuperare a drepturilor conexe datorate titularilor acestora, care a condus la eliminarea unor cheltuieli care au fost efectuate în vederea unor operațiuni taxabile.

a) *În ceea ce privește neadmiterea la deducere a sumei de .X. lei,* .X. prezintă următoarele nereguli efectuate de organele de inspecție fiscală:

- s-a stabilit nedeductibilitatea cheltuielilor denumite generic „*de protocol*”, contrar jurisprudenței comunitare care stabilește că orice activitate preparatorie desfășurării operațiunii taxabile poate da naștere unui drept de deducere, elementul definitoriu fiind scopul acelei acțiuni. Astfel, orice cheltuială aferentă demarării sau finalizării unei operațiuni taxabile este susceptibilă a fi supusă regimului TVA de deducere, în condițiile în care cheltuielile de protocol sunt indispensabile realizării operațiunilor taxabile.

- eliminarea TVA în cazul în care lipsește factura în original, contrar jurisprudenței comunitare care statuează expres că originalul facturii nu este necesar dacă există o copie și dacă realitatea operațiunii reiese și din alte elemente obiective, prezentând în susținere cauza C-85/95 Reisdorf.

- eliminarea TVA aferentă unor lucrări de renovare, în condițiile în care s-a făcut dovada achiziției unor lucrări de renovare prin efectivitatea existenței acestora.

- eliminarea TVA aferentă unor servicii prestate în folosul membrilor Consiliului Director și în folosul directorului general .X., în condițiile în care factura prezintă elemente care concură la deductibilitatea TVA.

- eliminarea TVA aferentă unor servicii prestate în folosul terților colaboratori ai .X..

b) *În ceea ce privește colectarea TVA suplimentară în sumă de .X. lei,* contestatara susține că echipa de inspecție fiscală a considerat în mod eronat că următoarele sume sunt datorate:

- TVA în sumă de .X. lei aferentă unor facturi emise de .X. după anul 2007 pentru drepturile datorate pentru perioada anterioară lunii septembrie 2005, motivând că a devenit platitoare de TVA începând cu data de 01.09.2005 ca urmare a depășirii plafonului stabilit de Codul fiscal, iar organele de inspecție

fiscală au considerat că .X. ar fi trebuit să emită facturi cu TVA, deși la momentul realizării operațiunii efective, nu era plătitoare de TVA.

Aceste facturi reprezintă sume datorate de către debitorii titularilor de drepturi conexe reprezentanți de .X. pentru perioada anterioară lunii septembrie 2005. Rațiunea pentru care aceste sume nu au fost facturate la acea dată este că ele nu erau cunoscute, .X. fiind obligată să inițieze acțiuni în instanță pentru a obține obligarea debitorilor la plata lor, iar în urma acestora s-au emis facturile sumelor recunoscute de instanță.

La baza raționamentului .X. au stat prevederile art.134<sup>2</sup> și art.134<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.45 alin.2 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și adresa nr..X./2006 a Ministerului Finanțelor Publice- Direcția Generală .X..

- TVA în sumă de .X. lei aferentă sumelor datorate de către societățile care se aflau în insolvență, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au ținut cont că serviciile au fost facturate anterior datei de 01.01.2010, iar pe de altă parte societățile s-au închis în urma procedurii de faliment.

Mai mult, în conformitate cu art.138 lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, baza de impunere ar fi trebuit diminuată cu sumele aferente TVA corespunzător societăților care s-au închis în urma procedurii de faliment fără ca .X. să recupereze sumele datorate.

- TVA în sumă de .X. lei a fost stabilită suplimentar urmare a faptului că organele de inspecție fiscală au preluat eronat codul de TVA al Asociației .X. din .X., respectiv s-a preluat codul .X. și nu cel corect .X., conform recipisei furnizate de softul Ministerului de Finanțelor Publice, procedura VIES.

#### **4. Contribuțiile sociale reținute la sursă pentru veniturile din drepturi de proprietate intelectuală**

Contestatară susține că prin Decizia de impunere nr. .X./2013 s-au stabilit următoarele rețineri la sursă pentru remunerațiile transmise titularilor de drepturi conexe:

- CAS venituri profesionale – .X. lei și .X. lei penalități de întârziere,
- Contribuție șomaj venituri profesionale – .X. lei și .X. lei penalități de întârziere,
- CAS proprietate intelectuală – .X. lei,
- Sănătate proprietate intelectuală – .X. lei, sume pe care le-a achitat la bugetul de stat, dar din cauza unor disfuncționalități ale sistemului de declarare electronică, Declarația 112 nu a putut fi înregistrată.

Diferența existentă între valoarea totală contabilă, confirmată de organele de inspecție fiscală și cea totală din declarații este cauzată de programul informatic furnizat de ANAF pentru întocmirea și transmiterea declarațiilor fiscale, respectiv Declarația 102/112, acesta permițând

înregistrarea unui numar de .X. persoane, dintr-un numar de .X. persoane, membre .X..

Astfel, .X. a efectuat plățile conform evidențelor contabile, dar nu au putut fi declarate informatic, fapt ce nu justifică integrarea acestora în cuprinsul Deciziei de impunere ca sume stabilite suplimentar.

Mai mult, disfuncționalitățile sistemului informatic a fost adus la cunoștința AFP .X., cu adresa nr..X./2012, însă nu s-a primit niciun raspuns, fapt menționat și în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013.

Situația se repetă și pentru:

- Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională,
- Contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală,
- Contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate datorată de persoanele care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală.

#### **5. Impozitul pe sumele colectate și repartizate de .X., provenite din dobânzi aferente veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală și impozitul pe venituri din alte surse**

În ceea ce privește remunerațiile colectate de .X. care nu sunt transmise direct în patrimoniul titularilor de drepturi, conform Legii nr.8/1996 privind drepturile de autor și drepturi conexe, remunerații care sunt pastrate în conturi speciale și produc dobânzi, .X. a impozitat aceste sume ca venituri din drepturi de proprietate intelectuală sau ca venituri din dobânzi.

Organele de inspecție fiscală au reîncadrat aceste sume în categoria veniturilor din alte surse și au aplicat o cotă de impozitare de 16%, reîncadrare care a creat următoarele consecințe din perspectiva sumelor pe care le datorează:

- venituri din dobânzi – .X. ar fi achitat în plus suma de .X. lei achitată în lunile iunie și iulie 2011 cu titlu de impozit asupra veniturilor din dobânzi, în cuantum de 10%,

- venituri proprietate intelectuală – .X. a achitat în plus suma de .X. lei cu titlu de impozit pe venituri provenite din drepturi de proprietate intelectuală, sumă față de care se calculează dobânzi și majorări de întârziere în sumă de .X. lei.

- s-a stabilit și un impozit achitat în plus de .X. lei, rezultând un total achitat în plus de .X. lei, pentru care organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să constate intervenția compensării cu sumele existente în contul bugetului de stat conform art.116 alin.5 și alin.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

.X. consideră că reîncadrarea dobânzilor la venituri din alte surse și nu la venituri din drepturi de proprietate intelectuală, nu este conformă cu următoarele prevederi legale: art.52 alin.1 și alin.2, art.48 alin.2 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

## **6. Impozitele și contribuțiile datorate pentru personalul .X.**

La stabilirea diferențelor de contribuții în sumă de .X. lei, majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală nu au luat în calcul, pe perioada supusă inspecției certificatele de concedii medicale, care diminuează baza de impozitare pentru calculul contribuțiilor.

Mai mult, întreaga decizie de impunere se bazează pe calcule eronate, diferențele stabilite suplimentar fiind calculate în raport de declarații și nu în raport de evidențele contabile, iar plățile făcute la bugetul de stat sunt dovedite cu ordine de plată.

Cuantumul final al sumelor datorate, respectiv .X. lei pe care organele de inspecție fiscală au apreciat în mod eronat sumele calculate în mod suplimentar ca majorări și penalități urmează a se compensa cu sumele și cu dobânzile la care .X. ar fi îndreptățită pentru sumele achitate suplimentar.

În concluzie, .X. solicită anularea Deciziei de impunere nr..X./2013 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013 și dispunerea reverificării pentru toate punctele din decizia de impunere contestată.

***II. Prin Decizia de impunere nr..X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X., au fost stabilite obligații fiscale în sarcina .X. ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, astfel:***

### **1. Taxa pe valoarea adăugată – 01.12.2007-31.12.2012**

Urmare inspecției fiscale, baza de impozitare s-a modificat, în sensul stabilirii de către organele de inspecție fiscală, a unei taxe pe valoarea adăugată suplimentară la plată în sumă totală de **.X. lei**, astfel:

**A)** pentru perioada 01.12.2007-31.12.2012, nu a fost admisă la deducere taxa pe valoarea adăugată în suma de **.X. lei**, întrucât au fost încălcate prevederile art.145 alin.(1) lit.a) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a), art.155 alin.5 și art.156 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, după caz:

– suma de .X. lei, reprezentând TVA dedusă de contribuabil, aferentă achizițiilor de bunuri (colecție ceai, cafea etc., masă servită, produse patiserie și cofetărie etc.), achiziții care nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile,

- suma de .X. lei, reprezintă TVA pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere, înscrisă în facturi reprezentând “*masa servita*”, achiziții care nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile,

- suma de .X. lei, reprezintă TVA înscrisă în factura nr..X./ 2007 emisă de către .X. SRL, reprezentând “*servicii cenzora*”. Factura a fost înregistrată de două ori în evidența financiar - contabilă, respectiv jurnale de cumpărări, în luna decembrie 2007 și în luna ianuarie 2008, or .X. și-a exercitat dreptul de deducere al TVA de două ori,



- suma de .X. lei, reprezintă TVA dedusă în mod eronat de .X. întrucât nu au fost prezentate documente justificative în baza cărora să se justifice dreptul de deducere al TVA, respectiv pentru factura nr..X./2008 emisă de .X. SRL nu s-a prezentat exemplarul original al facturii,
- suma de .X. lei, reprezintă TVA înregistrată în evidența financiar contabilă, respectiv jurnale de cumpărări, și pentru care .X. și-a exercitat dreptul de deducere al TVA, reprezentând contravaloare achiziție băuturi alcoolice.
- suma de .X. lei, reprezintă TVA pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere al taxei, înscrisă în facturi reprezentând "*produse de cofetarie...praline*", achiziții care nu sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile,
- suma de .X. lei, reprezintă TVA înregistrată în mod eronat în evidența contabilă și în decontul de TVA, atât în luna ianuarie 2008, cât și în luna februarie 2008, organele de inspecție fiscală stabilind că TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./2008 emisă de .X. SRL, este nedeductibilă,
- suma de .X. lei, reprezintă TVA înregistrată de două ori în luna februarie 2008, respectiv factura cu nr..X./2008 a mai fost înregistrată și cu nr..X.,
- suma de .X. lei, reprezintă TVA dedusă în mod eronat de .X., întrucât reprezintă servicii de cazare facturate sub nr..X./2008 de care au beneficiat terțe persoane fizice, achiziții care nu sunt în folosul operațiunilor sale taxabile,
- suma de .X. lei, reprezintă TVA dedusă în mod eronat de .X., respectiv "*masa protocol*" înscrisă în factura nr..X./2008, emisă de .X. SRL, în valoare totală de .X. lei, întrucât aceste achiziții nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile,
- suma de .X. lei, reprezintă TVA respinsă la rambursare aferentă achizițiilor de "*parfumuri*". Taxa înscrisă în facturile nr..X./2008, respectiv nr..X./2008 emise de SC .X. SRL este aferentă achizițiilor care nu sunt efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile,
- suma de .X. lei, reprezintă TVA dedusă în mod eronat de .X. constând în "*servicii de cazare*" aferente facturii nr..X./2008 emisă .X. SA. Din raportul atașat la factură rezultă că au beneficiat de aceste servicii terțe persoane fizice care nu au calitate de salariați ai .X., aceste achiziții nefiind efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile,
- suma de .X. lei, reprezintă diferența de TVA neadmisă la deducere de către organele de inspecție fiscală, reprezentând « *achiziție module raft* » din factura nr..X./2008, emisă de SC .X. SRL. Pe factura este înscrisă taxa de .X. lei, iar .X. și-a exercitat dreptul de deducere al TVA eronat în sumă de .X. lei,
- suma de .X. lei, reprezintă TVA neadmisă la deducere de către organele de inspecție fiscală, dedusă în baza facturilor nr..X./2008 emisă de SC .X. SRL, reprezentând "*cutii cadou ceaiuri si cafele .X. cf. Anexa nr. .X. la contract .X./2008*", respectiv factura nr..X./2008 emisă de SC .X. SRL, reprezentând "*cutii cadou ceaiuri si cafele cf. Anexa nr..X. la contract .X./2008*", achiziții care nu sunt efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile,
- suma de .X. lei, reprezintă TVA neadmisă la deducere, întrucât este aferentă achizițiilor de bunuri reprezentând "*rochie, camasa de noapte*" și "*parfumuri*" din

factura nr..X./2009 emisă de .X. SA și factura nr..X./2009 emisă de SC .X. SRL, achiziții care nu sunt în folosul operațiunilor sale taxabile,

- suma de .X. lei, reprezintă TVA neadmisă la deducere de organele de inspecție fiscală, fiind aferentă facturilor seria .X. nr..X./2009, emisă de SC .X. SRL reprezentând "*transport fluvial de persoane*", achiziții care nu sunt efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile,
- suma de .X. lei, reprezintă TVA neadmisă la deducere, fiind înscrisă în factura nr..X.2009 emisă de SC .X. SRL. Întrucât, pentru "*lucrarile de renovare*" .X. nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor achiziționate în beneficiul său pentru care s-a dedus TVA,
- suma de .X. lei, reprezintă TVA aferentă achiziției de bauturi alcoolice "*cate .X. sticle Cuvee si Merlot*". .X. și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, reprezentând contravaloare consumație băuturi alcoolice, fiind încălcate prevederile art.145 alin.5 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,
- suma de .X. lei, reprezintă TVA dedusă în mod eronat de .X. ce constă în "*servicii de cazare pentru diverse persoane spre exemplu .X., .X., .X., .X., .X., ., .X.*", conform facturii nr..X./2010 emisa .X SRL din raportul atasat la factura. Astfel, rezultă că au beneficiat de aceste servicii terțe persoane fizice care nu au calitate de salariați ai .X., aceste achiziții nefiind în folosul operațiunilor sale taxabile,
- suma de .X. lei, reprezintă TVA neadmisă la deducere de către organele de inspecție fiscală, întrucât este aferentă achiziției de bunuri reprezentând "*organizare cocktail*". Taxa înscrisă în factura nr..X./2010 emisă de .X. SRL în valoare totală de .X. lei, prezintă achiziții care nu au fost efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile,
- suma de .X. lei, reprezintă TVA neadmisă la deducere aferentă facturii nr..X./2011 emisă de .X. SA, respectiv facturii nr..X./2011 emisă de .X. SRL, achiziții care nu au fost efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile, .X. încălcând prevederile art.145 alin.(2) lit.a), respectiv art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.
- suma de .X. lei, reprezintă TVA neadmisă la deducere, aferentă achiziției de bunuri reprezentând "*produse alimentare si bauturi racoritoare cf. Contract 14/2012*", taxa înscrisă în factura nr..X./2012 emisă de .X. SRL, taxa aferentă achiziției de bunuri reprezentând "*Cosuri cadou .X. bucati*", taxa înscrisă în factura nr..X./2012 emisă de .X. SRL, respectiv taxa aferentă achiziției de bunuri reprezentând "*parfum .X. ml*", taxa înscrisă în factura nr..X./2012 emisa de SC .X. SRL, achiziții care nu au fost efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile, - suma de .X. lei, reprezintă TVA aferentă facturii nr..X./2012 emisă .X. SA-.X., iar din raportul atașat la factură rezultă că au beneficiat de aceste servicii terțe persoane fizice care nu au calitate de salariați ai .X., aceste achiziții nefiind efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile,

- suma de .X. lei, reprezintă TVA dedusă în mod eronat de .X., întrucât exista diferența de .X. lei între TVA deductibilă înscrisă în decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2011 și TVA deductibilă înscrisă în balanța de verificare aferenta lunii noiembrie 2011.

B) In ceea ce privește TVA colectată în sumă de **.X. lei**, stabilită de organele de inspecție fiscală pentru perioada 01.12.2007-31.12.2012, s-au constatat următoarele:

- suma de .X. lei –TVA colectată suplimentar de către organele de inspecție fiscală pentru facturile emise de .X. în perioada decembrie 2007- aprilie 2012, reprezentând „*remunerație echitabilă cablu, radio ...etc.*” servicii facturate către diverși agenți economici fără a se înscrie și colecta TVA, în cota standard de 19%, respectiv 24%.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu s-a aplicat cota standard de 19%, respectiv 24% asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile menționate, încălcând prevederile art.140 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru perioada 01.12.2007 – 30.06.2010, respectiv în perioada 01.07.2010-30.04.2012.

- suma de .X. lei - TVA colectată stabilită suplimentar de către organele de inspecție fiscală pentru facturile emise de .X. în perioada ianuarie 2010- aprilie 2011, facturi reprezentând „*remunerație echitabilă cablu, radio ...etc.*” servicii facturate către diverși agenți economici aflați în insolvență, faliment, față de care s-au aplicat în mod eronat prevederile art.160 alin.2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și in perioada 01.01.2010 – 30.04.2011, deși articolul susmentionat avea aplicabilitate doar până la data de 31.12.2009.

- suma de .X. - TVA colectată urmare inspecției fiscale, aferentă facturilor emise de .X., reprezentând prestări intracomunitare de servicii –„*remunerații*” facturate companiei .X.-.X., companie ce nu a furnizat un cod valid de taxa pe valoare adauagata. Codul comunicat fiind .X., iar codul stipulat pe invoi-ce-urilor emise de .X. companiei .X. fiind .X., nu este valid, fapt confirmat și de adresa nr..X./2013 transmisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., Serviciul .X.

Pentru TVA stabilită suplimentar urmare inspecției fiscale, în sumă totală de .X. lei, s-au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.120 alin.(7) și art.120<sup>1</sup> alin.2) lit.c) din OG nr.92/2003, republicată, in vigoare pentru perioada verificata, pana la data de 25.02.2013.

## **2. Impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor**

.X. a constituit în perioada supusă inspecției fiscale în evidențele financiar contabile, respectiv în balanțele de verificare, un impozit pe veniturile din salarii în sumă totală de .X. lei, declarând însă prin Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate – cod .X., suma de .X. lei, rezultând astfel un impozit nedeclarat de catre organizație în sumă de .X. lei.

Pentru impozitul pe veniturile din salarii, stabilit suplimentar urmare inspecției fiscale generale s-au calculat majorări de întârziere în suma de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.120 alin.(7) și art.120<sup>1</sup> alin.(2) lit.c) din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

### **3. Impozit pe veniturile din drepturi de proprietate intelectuală**

În anul 2008, .X. a constituit și declarat un impozit pe veniturile din drepturi de proprietate intelectuală în sumă totală de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea corectă a bazei de impunere aferentă impozitului pe veniturile din drepturile pe proprietate intelectuală, rezultând o diferență în sumă de .X. lei, compusă din:

- suma de .X. lei – stabilită urmare a includerii în baza impozabilă a impozitului pe veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, a sumelor provenind din venituri din alte surse, respectiv din dobânzile constituite la depozitele bancare, ca urmare a încasării acestor remunerații, sume ce apoi au fost distribuite către membrii săi, precum și sumele distribuite persoanelor juridice nerezidente;
- suma de .X. lei – reprezentând impozit neconstituit de contribuabil la nivelul sumelor distribuite către membrii săi în lunile aprilie și decembrie 2008;
- suma de .X. lei –reprezentând impozit constituit de contribuabil, dar care nu a fost declarat de către acesta, respectiv nu a fost platit;
- suma de .X. lei – reprezentând impozit neconstituit de contribuabil, dar declarat și platit de către acesta.

Astfel, conform prevederilor art.11 alin.(1), art.46 alin.(1) și alin.(4) și art.52 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și conform pct.61, pct.62 și pct.63 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a stabilit suplimentar impozit pe veniturile din drepturi de proprietate intelectuală în sumă de .X. lei.

Pentru impozitul pe veniturile din proprietate intelectuală, stabilit suplimentar la plată, în lunile ianuarie, iulie și noiembrie 2008, s-au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.120 alin.(7) din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

### **4. Impozit pe veniturile din dobânzi**

.X. a obținut în perioada supusă inspecției fiscale, venituri din alte surse, respectiv din dobânzile constituite la depozitele bancare, ca urmare a încasării remunerațiilor echitabile, sume ce ulterior au fost distribuite către membrii săi, odată cu repartitia veniturilor din drepturile de proprietate intelectuală.

Urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au procedat la încadrarea corectă a sumelor distribuite de .X. către membrii săi, provenind din venituri din alte surse, respectiv din dobânzile constituite la depozitele bancare, conform prevederilor art.78 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicând pentru calculul impozitului pe

veniturile din alte surse o cotă de 16% asupra venitului brut, așa cum prevede art.79 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că, .X. nu este o instituție financiar bancară sau de credit.

## **5. Impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice nerezidente**

Urmare a verificărilor efectuate asupra documentelor prezentate în timpul inspecției fiscale generale de reprezentantul legal al contribuabilului cu privire la veniturile obținute din România de persoane nerezidente, respectiv a *«borderourilor privind plățile efectuate către OGC internaționale»* s-au stabilit diferențe suplimentare de plată pentru sumele plătite de .X., și pentru care nu s-a constituit impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, persoane juridice, încălcând astfel prevederile art.113 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.115 alin.1 lit.d și art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale generale.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, .X. are contracte/convenții bilaterale de reprezentare reciprocă cu organisme internaționale de gestiune colectivă din .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X., pentru care contestatara nu a prezentat certificate de rezidență fiscală, fapt pentru care au aplicat cota de 16%, procedând la calculul impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice, în sumă totală de .X. lei.

Pentru impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice în sumă totală de .X. lei, s-au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.120 alin.(7), art.120<sup>1</sup> alin.(2) lit.c) din OG nr.92/2003, republicata, cu modificările și completările ulterioare.

## **6. Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator**

Organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată, o contribuție de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de .X. lei, conform Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și Legii nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările, contribuție stabilită astfel:

- suma de .X. lei – ca urmare a calculării eronate a contribuției datorate, contribuabilul aplicând cota de 20,8% la un venit brut realizat diferit față de cel stipulat în statele de salarii aferente lunilor februarie și mai 2009, aprilie 2010, respectiv octombrie 2012;
- suma de .X. lei – reprezentând contribuție declarată de către contribuabil dar neînregistrată în evidențele financiar contabile;
- suma de .X. lei – urmare a declarării eronate de către contribuabil în luna noiembrie 2012 a unei contribuții mai mari decât cea datorată.

Pentru contribuția de asigurari sociale datorată de angajator, stabilită suplimentar urmare inspecției fiscale generale, s-au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.120 alin.(7) și art.120<sup>1</sup> alin.(2) lit.c) din OG nr.92/2003, republicata, cu modificările și completările ulterioare.

## **7. Contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asiguratii**

Organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată, o contribuție individuală de asigurări sociale în sumă de .X. lei, conform Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și Legii nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, contribuție stabilită astfel:

- suma de .X. lei – ca urmare a calculării eronate a contribuției datorate, contribuabilul aplicând cota de 10,5% la un venit brut realizat diferit față de cel stipulat în statele de salarii aferente lunii octombrie 2012;
- suma de .X. lei – urmare a declarării eronate în luna noiembrie 2012 a unei contribuții mai mari decât cea datorată.

## **8. Contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator**

Situația contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de asigurați, se prezintă astfel:

- contributia de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator conform evidenta contabila: .X. lei
- contributia de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator conform declaratii: .X. lei
- contributia de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator conform inspectie: .X. lei
- diferenta de plata urmare inspectiei fiscale: .X. lei
- majorari de inatarziere: .X. lei
- penalitati de intarziere: .X. lei.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata, o contributie de asigurari sociale datorata de angajator in suma de 19 lei, reprezentand sume constituite, dar nedecarate de catre contribuabil, aferente semestrului I 2009, conform Legii nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de munca si boli profesionale, cu modificarile si completarile ulterioare și Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Pentru contributia de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator, stabilita suplimentar urmare inspectiei fiscale generale s-au calculat majorari de inatarziere in suma de .X. lei și penalitati de intarziere in suma de .X. lei in conformitate cu prevederile art.120 alin.(7) și art. 120<sup>1</sup> alin.(2) lit.c) din OG nr.92/2003, republicata, cu modificările și completările ulterioare.

## **9. Contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială**

Urmare inspectiei fiscale, baza de impunere a contributiei individuale sociale datorate de persoanele care realizeaza venituri din drepturi de proprietate intelectuala, a suferit modificari, diferenta stabilita suplimentar de plata, provenind din nedeclararea de catre contribuabil a sumelor constituite in evidentele financiar contabile.

In luna martie 2012, .X. nu a constituit contributia datorata asupra veniturilor obtinute din drepturile de proprietate intelectuala, desi in luna respectiva a efectuat plati catre membrii .X. in suma totala de .X. lei, datorand o contributie de asigurari sociale individuale in suma de .X. lei, constituind aceste sume in luna aprilie 2012.

Astfel, organele de inspectie fiscala au procedat la repunerea corecta in luna martie 2012 a contributiei datorata asupra veniturilor din drepturile pe proprietate intelectuala in suma de .X. lei, calculand pentru perioada in care .X. datora contributia, respectiv pentru perioada 26.04.2012- 25.05.2012, majorari de intarziere in suma de .X. lei, in conformitate cu prevederile art.120 alin.(7) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, in vigoare pentru perioada verificata.

## **10. Contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator**

Urmare inspectiei fiscale generale, baza de impunere privind contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator a suferit modificari, ca urmare a aplicarii unei cote eronate, alta decat cea stipulata in lege, respectiv folosirea unei baze impozabile eronate (salariul de incadrare in loc de salariul brut realizat) in anii 2008, 2009 si 2010.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit că suma de .X. lei este de recuperat de catre .X. conform Legii nr.76/2002 privind sistemul asigurarilor pentru somaj si stimularea ocuparii fortei de munca, cu modificarile si completarile ulterioare, și Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Situatia contributiei de asigurari sociale datorata de asigurati, se prezinta astfel:

- contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator conform evidenta contabila: .X. lei,
- contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator conform declaratii: .X. lei,
- contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator conform inspectie: .X. lei,
- diferenta stabilita urmare inspectiei fiscale: .X. lei.

## **11. Contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati**

Organele de inspectie fiscala au stabilit o contributie individuala de asigurari pentru somaj, achitata in plus de contribuabil in suma de .X. lei, conform Legii nr.76/2002 privind sistemul asigurarilor pentru somaj si stimularea ocuparii fortei de munca, cu modificarile si completarile ulterioare, și Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, sumă stabilita astfel:

- suma de .X. lei – reprezinta sume stabilite suplimentar la plata, urmare inspectiei fiscale, provenind din calcularea eronata a contributiei datorate, contribuabilul aplicand cota aferenta la un venit brut realizat diferit fata de cel stipulat in statele de salarii aferente lunii decembrie 2007, respectiv noiembrie 2011;

- suma de .X. lei – reprezinta sume declarate si achitate in plus de catre contribuabil, provenind din calcularea eronata a contributiei datorate, contribuabilul aplicand o cota eronata asupra venitului brut realizat, precum si aplicand cota aferenta la un venit brut realizat diferit fata de cel stipulat in statele de salarii (la salariul de incadrare in loc de venit brut realizat).

## **12. Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială**

Urmare inspectiei fiscale, baza de impunere a contributiei individuale pentru somaj datorate de persoanele care realizeaza venituri din drepturi de proprietate intelectuala, a suferit modificari, diferenta stabilita suplimentar de plata urmare inspectiei fiscale, provenind din nedeclararea de catre contribuabil a sumelor constituite in evidentele financiar contabile, diferență stabilită conform OG nr.82/2010 pentru modificarea art.7 alin.1) pct.2 subpct.2.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum si pentru modificarea art.III din OUG nr.58/2010 pentru modificarea si completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si alte masuri financiar fiscale, și Legea nr.571/2003 art.7, alin.1) pct.13<sup>1</sup> privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

În luna martie 2012, .X. nu a constituit contributia datorata asupra veniturilor obtinute din drepturile de proprietate intelectuala, desi in luna respectiva a efectuat plati catre membrii .X. in suma totala de .X. lei, datorand o contributie de asigurari pentru somaj individuala in suma de .X. lei , constituind aceste sume in luna aprilie 2012.

Organele de inspectie fiscala au procedat la repunerea corecta in luna martie 2012 a contributiei datorata asupra veniturilor din drepturile pe proprietate intelectuala in suma de .X. lei, calculand pentru perioada in care .X. datora contributia, respectiv pentru perioada 26.04.2012- 25.05.2012, majorari de inatazriere in suma de .X. lei, in conformitate cu prevederile art. 120 alin.(7) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, in vigoare pentru perioada verificata.



### **13. Contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator**

Organele de inspectie fiscala au stabilit conform Legii nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii cu modificarile si completarile ulterioare, și Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare o contributie individuala de asigurari pentru somaj, achitata in plus de contribuabil in suma de .X., stabilita astfel:

- suma de .X. lei – reprezinta sume stabilite suplimentar la plata, urmare inspectiei fiscale, provenind din calcularea eronata a contributiei datorate, contribuabilul aplicand cota aferenta la un venit brut realizat diferit fata de cel stipulat in statele de salarii aferente lunilor aprilie si noiembrie 2009, respectiv martie 2010;
- suma de .X. lei – reprezinta sume declarate si achitate in plus de catre contribuabil, provenind din calcularea eronata a contributiei datorate, contribuabilul aplicand o cota eronata asupra venitului brut realizat, precum si aplicand cota aferenta la un venit brut realizat diferit fata de cel stipulat in statele de salarii.
- suma de .X. lei – reprezinta contributie declarata si achitata de contribuabil, dar neinregistrata in evidentele contabile.

### **14. Contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati –**

Organele de inspectie fiscala au stabilit conform Legii nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii cu modificarile si completarile ulterioare, și Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare o contributie individuala de asigurari pentru somaj, achitata in plus de contribuabil in suma de .X., stabilita astfel:

- suma de .X. lei – reprezinta sume stabilite suplimentar la plata, urmare inspectiei fiscale, provenind din calcularea eronata a contributiei datorate, contribuabilul aplicand cota aferenta la un venit brut realizat diferit fata de cel stipulat in statele de salarii aferente lunilor aprilie si noiembrie 2009, martie 2010, octombrie 2011, respectiv august si octombrie 2012;
- suma de .X. lei – reprezinta sume declarate si achitate in plus de catre contribuabil, provenind din calcularea eronata a contributiei datorate, contribuabilul aplicand o cota eronata asupra venitului brut realizat, precum si aplicand cota aferenta la un venit brut realizat diferit fata de cel stipulat in statele de salarii.

### **15. Contributii pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice**

Organele de inspectie fiscala conform Legii nr.399/2006 de aprobare si completare a OUG nr.158/2005 privind concediile si indemnizatiile de asigurari sociale de sanatate, OUG nr.158/2005 privind concediile indemnizatiile de asigurari sociale de sanatate, cu modificarile si completarile ulterioare, Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare au stabilit suplimentar de plata o contributie pentru

concedii si indemnizatii datorata de angajator, in suma de .X. lei, stabilita dupa cum urmeaza:

- suma de .X. lei – reprezinta sume stabilite suplimentar la plata, urmare inspectiei fiscale, provenind din calcularea eronata a contributiei datorate, contribuabilul aplicand cota aferenta la un venit brut realizat diferit fata de cel stipulat in statele de salarii;
- suma de .X. lei – reprezinta sume declarate si achitate de catre contribuabil, dar neinregistrate in evidentele contabile.

Pentru contributia pentru concedii si indemnizatii datorata de angajator in suma totala de .X. lei, stabilita suplimentar urmare inspectiei fiscale generale, s-au calculat majorari de intarziere in suma de .X. lei și penalitati de intarziere in suma de .X. lei in conformitate cu prevederile art.120 alin.(7) și art. 120<sup>1</sup> alin.(2) lit.c) din OG nr.92/2003, republicata, cu modificările și completările ulterioare.

#### **16. Contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală**

Urmare inspectiei fiscale, conform art.7 alin.1) pct.13<sup>1</sup>, art.296<sup>21</sup> lit.f, art.296<sup>22</sup> alin.5), art.296<sup>23</sup> alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, baza de impunere a contributiei individuale sociale datorate de persoanele care realizeaza venituri din drepturi de proprietate intelectuala, a suferit modificari, diferenta stabilita suplimentar de plata urmare inspectiei fiscale, provenind din nedeclararea de catre contribuabil a sumelor constituite in evidentele financiar contabile.

Situatia contributiei individuale sociale datorate de persoanele care realizeaza venituri din drepturi de proprietate intelectuala, se prezinta astfel:

- contributiei individuale sociale datorate de persoanele care realizeaza venituri din drepturi de proprietate intelectuala conform evidenta contabila: .X. lei,
- contributiei individuale sociale datorate de persoanele care realizeaza venituri din drepturi de proprietate intelectuala declaratii: .X. lei,
- contributiei individuale sociale datorate de persoanele care realizeaza venituri din drepturi de proprietate intelectuala conform inspectie: .X. lei,
- diferenta urmare inspectiei fiscale: .X. lei.

#### **17. Contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate datorată de persoanele care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală**

Situatia contributiei individuale pentru sanatate datorata de persoanele care realizeaza venituri din drepturi de proprietate intelectuala, se prezinta astfel conform art.296<sup>21</sup> lit.f), art.296<sup>22</sup> alin.(5), art.296<sup>23</sup> alin.(2) Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada supusa inspectiei fiscale:

- contributia individuala de asigurari sociale de sanatate datorate de persoanele care realizeaza venituri din drepturi de proprietate intelectuala conform evidenta contabila : .X. lei,

- contributiei individuale de asigurari sociale de sanatate datorate de persoanele care realizeaza venituri din drepturi de proprietate intelectuala conform declaratii: .X. lei,
- contributiei individuale de asigurari sociale de sanatate datorate de persoanele care realizeaza venituri din drepturi de proprietate intelectuala conform inspectie: .X. lei,
- diferenta stabilita urmare inspectiei fiscale: .X. lei.

### **18. Impozit pe profit**

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, pentru desfasurarea activitatii prevazute prin statutul sau, .X. a incasat urmatoarele venituri:

- cotizatii si taxe de inscriere membri;
- comisionul prelevat procentual din sumele percepute in numele membrilor cu care sunt incheiate conventii de reprezentare reciproca;
- dobanzi si diferente de curs valutar.

Pentru veniturile obtinute de .X. urmare incasarii comisionului prelevat procentual din sumele percepute in numele membrilor, precum si din dobanzile aferente drepturilor de autor gestionate, respectiv diferente de curs valutar, organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste venituri nu se incadreaza in categoria veniturilor scutite de la plata impozitului pe profit, considerandu-le venituri obtinute din activitati economice.

Din analiza documentelor puse la dispozitie de catre .X., a rezultat ca aceasta desi a realizat activitati economice, nu s-a declarat platitoare de impozit pe profit, aferenta activitatilor economice desfasurate in perioada 01.12.2007-31.12.2012.

De asemenea, .X. nu a depus la organul fiscal teritorial declaratia privind impozitul pe profit – cod 101, potrivit prevederilor art.35 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, urmare inspectiei fiscale s-au constatat ca, .X. a depasit in perioada 01.01.2007- 31.12.2012, plafonul de .X. euro, prevazut de art.15 alin.3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru aplicarea scutirii fiind stabilit in sarcina contribuabilului un impozit pe profit in suma totala de .X. lei.

Organele de inspectie fiscala au avut in vedere prevederile art.7 alin.1 pct.1, art.11 alin.1, art.15 alin.2, art.15 alin.3, art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.6 alin.1, art.105 alin.1 din OG nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru diferenta de impozit pe profit de plata stabilit suplimentar urmare inspectiei fiscale generale, s-au calculat majorari de intarziere in suma de .X. lei, penalitati de intarziere in suma de .X. lei conform prevederilor art.120 alin.(7) art.120<sup>1</sup> alin.2 lit.c) din OG nr.92/2003, republicata, cu modificările și completările ulterioare.

## **19. Impozit pe veniturile din alte surse**

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, .X. a obtinut venituri din alte surse, respectiv din dobanzile constituite la depozitele bancare, ca urmare a incasarii remuneratiilor echitabile, sume ce ulterior au fost distribuite catre membrii sai, odata cu repartitia veniturilor din drepturile de proprietate intelectuala.

.X. a constituit in mod eronat sumele distribuite catre membrii sai, provenind din venituri din alte surse, respectiv din dobanzile constituite la depozitele bancare, ca urmare a incasarii remuneratiilor echitabile, aplicand o cota de 10%, declarand si platind aceste sume, in contul impozitului pe veniturile din drepturi de proprietate intelectuala, respectiv in contul impozitului pe veniturile din dobanzi.

Organele de inspectie fiscală au procedat la incadrarea corecta a sumelor distribuite de .X. catre membrii sai, provenind din venituri din alte surse, respectiv din dobanzile constituite la depozitele bancare, conform prevederilor art.78 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicand pentru calculul impozitului pe veniturile din alte surse o cota de 16% asupra venitului brut, asa cum prevede art.79 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare și au stabilit suplimentar de plata, un impozit pe veniturile din alte surse in suma de .X. lei.

Pentru impozitul pe veniturile din alte surse, stabilit suplimentar urmare inspectiei fiscale s-au calculat majorari de intarziere in suma de .X. lei și penalitati de intarziere in suma de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.120 alin.7), art.120<sup>1</sup> alin.2) lit.c) din OG nr.92/2003, republicata, cu modificările și completările ulterioare.

***III. Luând în considerare constatările organelor de inspectie fiscală, motivele prezentate de organizație, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:***

**A. In ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentand impozit pe profit în cuantum de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei:**

**1. Referitor la stabilirea veniturilor impozabile în cuantum total de .X. lei pentru perioada 2007-2012, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. datorează impozit pe profit, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că organizația a realizat venituri din activități economice care nu sunt scutite de plata impozitului pe profit, al căror cuantum depășește nivelul echivalentului în lei a .X.euro, într-un an fiscal.**

**În fapt**, .X. este o asociatie cu scop nelucrativ, avand drept scop gestiunea colectiva a drepturilor patrimoniale de autori-drepturi de interpret recunoscute de Legea nr.8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe si functioneaza in baza OG nr.26/2000 cu privire la asociatii si fundatii, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, fiind infiintata in baza Hotararii nr..X./1996 data de Judecatoria Sectorului .X. si inregistrata in Registrul asociatiilor și fundațiilor aflat la grefa Judecatoriei .X. - dobandind in acest sens personalitate juridica prin depunerea Dosarelor .X./1996, respectiv .X..

Asociatia este inmatriculata in Registrul asociatiilor si fundatiilor gestionat de Ministerul Justitiei sub nr..X., in baza incheierii data prin sedinta nr..X. din data de .X.1996.

.X., colecteaza remuneratiile aferente drepturilor patrimoniale de la toate categoriile de utilizatori prevazuti de lege, respectiv televiziuni, societati de radiodifuziune, utilizatori de orice fel care realizeaza activitati prin intermediul carora se comunica public *“prestatiile artistice”* indiferent daca acestea sunt prezentate ca muzica esentiala, de ambienta sau de sonorizare si indiferent daca prestarea este directa de catre artisti sau prin mijloace mecanice sau electroacustice, distribuitori prin cablu sau alt sistem de retransmitere inclusiv prin satelit, fabricanti, importatori sau alte persoane juridice su fizice care fabrica sau introduc in circuitul comercial de pe teritoriul Romaniei suporturi pe care se pot realiza inregistrari sonore sau audiovizuale, operatorii de telefonie mobila si alti distribuitori de opere muzicale ca tonuri de apel, ton in asteptare sau in alte forme, precum si utilizatorii de opere muzicale pe internet.

.X., emite facturi catre organismele susmentionate, prin care colecteaza *„remuneratiile echitabile pentru TV, Cablu, Radio, fonograme audio –video, copie privata, internet, cinema, ambiental etc”*.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, pentru desfasurarea activitatii prevazute prin statutul sau, .X. a incasat urmatoarele venituri:

- cotizatii si taxe de inscriere membri;
- comisionul prelevat procentual din sumele percepute in numele membrilor cu care sunt incheiate conventii de reprezentare reciproca;
- dobanzi si diferente de curs valutar.

Pentru veniturile obtinute de .X. urmare incasarii comisionului prelevat procentual din sumele percepute in numele membrilor, precum si din dobanzile aferente drepturilor de autor gestionate, respectiv diferente de curs valutar, echipa de inspectie fiscala a stabilit faptul ca aceste venituri nu se incadreaza in categoria veniturilor scutite de la plata impozitului pe profit, considerandu-le venituri obtinute din activitati economice.

Organele de inspectie fiscală au constatat ca asociatia a depasit in perioada 01.01.2007-31.12.2012, plafonul de .X. euro, prevazut de 15 alin (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada supusa inspectiei fiscale generale, pentru aplicarea scutirii fiind stabilit in sarcina contribuabilului un impozit pe profit in suma totala de .X. lei, astfel:

- pentru anul fiscal 2007 suma de .X. lei
- pentru anul fiscal 2008 suma de .X. lei
- pentru anul fiscal 2009 suma de .X. lei
- pentru anul fiscal 2010 suma de .X. lei
- pentru anul fiscal 2011 suma de .X. lei
- pentru anul fiscal 2012 suma de .X. lei, pentru care .X. nu a depus la organul fiscal teritorial declarația privind impozitul pe profit – cod 101, potrivit prevederilor art.35 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere faptul că veniturile realizate de .X. nu sunt scutite de la plata impozitului pe profit și asociația a depășit plafonul de .X. euro, prevăzute de lege, organele de inspecție fiscală au stabilit că trebuia să calculeze și să evidențieze impozit pe profit, conform art.7 alin.1 pct.1, art.11 alin.1, art.15 alin.2 și alin.3, art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 și art.105 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, potrivit art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada de referință:

*“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

- potrivit prevederilor pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Conform acestor prevederi legale, veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza legii contabilității, precum și orice elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Deasemenea, potrivit prevederilor art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada de referință:

„(1) *La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.*”, fapt pentru care organele de inspecție fiscală pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia sau pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic.

Speței îi sunt incidente prevederile art.13 și art.14 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal care prevede:

*art.13 “Sunt obligate la plata impozitului pe profit, conform prezentului titlu, urmatoarele persoane, denumite în continuare contribuabili:*

**a) persoanele juridice române;[.] “**

*art.14 “Impozitul pe profit se aplică după cum urmează :*

**a) în cazul persoanelor juridice române, asupra profitului impozabil obținut din orice sursă, atât în România, cât și în străinătate; [...]”**

coroborat cu Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal aprobate de HG nr.44/2004, explicitează prevederile art.13 lit.a susmenționate, la pct.1 astfel :

**“1. Fac parte din aceasta categorie companiile nationale, societatile nationale, regiile autonome, indiferent de subordonare, societatile comerciale, indiferent de forma juridica de organizare si de forma de proprietate, inclusiv cele cu participare cu capital strain sau cu capital integral strain, societatile agricole si alte forme de asociere agricola cu personalitate juridica, organizatiile cooperatiste, institutiile financiare si institutiile de credit, fundatiile, asociatiile, organizatiile, precum si orice alte entitate care are statutul legal de persoana juridica constituita potrivit legislatiei române.”**

Potrivit dispozițiile legale susmenționate rezulta ca sunt obligate la plata impozitului pe profit persoanele juridice romane, din categoria carora fac parte si asociatiile, organizatiile, precum si orice alte entitate care are statutul legal de persoana juridica constituita potrivit legislatiei române.

Potrivit art.1 și art.48 din OG nr.26/2000 cu privire la asociații și fundații, aprobată de Legea nr.246/2005 pentru aprobarea Ordonanței Guvernului nr.26/2000 cu privire la asociații și fundații:

art.1 - *“(1) Persoanele fizice si persoanele juridice care urmaresc desfasurarea unor activitati de interes general sau în interesul unor colectivitati ori, dupa caz, în interesul lor personal nepatrimonial pot constitui asociatii ori fundatii în conditiile prezentei ordonante.*

*(2) Asociatiile si fundatiile constituite potrivit prezentei ordonante sunt persoane juridice de drept privat fara scop patrimonial.[...] “*

art. 48 *“Asociațiile, fundațiile și federațiile pot desfășura orice alte activități economice directe dacă acestea au caracter accesoriu și sunt în strânsă legătură cu scopul principal al persoanei juridice.”*

Persoanele juridice de drept privat reprezintă un tip de persoane juridice din care fac parte și societățile comerciale caracterizate prin modul specific de constituire al acestora, prin asociere, spre deosebire de persoanele juridice de drept public din care fac parte): Guvernul, Instituțiile Statului, Organele administrației Centrale și Locale, Regii autonome care sunt constituite prin acte de dispoziție.

După scopul urmărit, persoanele juridice sunt cu scop patrimonial, din care fac parte societățile comerciale (cu scop lucrativ) și persoanele juridice fără scop patrimonial (nelucrative) din care fac parte: asociațiile, fundațiile, federațiile, instituțiile publice.

Astfel prin OG nr.26/2000 aprobată de Legea nr.246/2005 desi asociațiile și fundațiile sunt definite chiar în cuprinsul art 1 alin (2) din lege, ca fiind persoane juridice de drept privat fără scop patrimonial, conform art 48 din aceeași lege, ele pot desfășura activități economice directe, dacă acestea au caracter accesoriu și sunt în strânsă legătură cu scopul principal al persoanei juridice.

Această categorie de persoane juridice se deosebește fundamental de societățile comerciale al căror scop principal și nu accesoriu, este obținerea de profit, acest scop nefiind nicicum condiționat.

Totodată, legea stabilește la art.47 din actul normativ mai sus menționat, și dreptul în favoarea asociațiilor și fundațiilor de a înființa societăți comerciale, dividendele astfel obținute de acestea fiind obligatoriu de folosit, fie ca reinvestire în cadrul aceleiași societăți fie pentru realizarea scopului principal al fundației, asociației sau federației.

Drept urmare, cum **.X.** a fost constituită în temeiul OG nr.26/2000 privind asociațiile și fundațiile, aceasta are statutul de asociație, fiind persoana juridică de drept privat fără scop patrimonial obligată la plata impozitului pe profit pentru activitățile economice directe desfășurate.

Însă, potrivit prevederilor art.15 alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru perioada 01.01.2007 – 01.01.2008:

*“(2)Organizațiile nonprofit, organizațiile sindicale și organizațiile patronale sunt scutite de la plata impozitului pe profit pentru următoarele tipuri de venituri:*

- a) cotizațiile și taxele de înscriere ale membrilor;*
- b) contribuțiile bănești sau în natură ale membrilor și simpatizanților;*
- c) taxele de înregistrare stabilite potrivit legislației în vigoare;*
- d) veniturile obținute din vize, taxe și penalități sportive sau din participarea la competiții și demonstrații sportive;*
- e) donațiile și banii sau bunurile primite prin sponsorizare;*



f) dividendele și dobânzile obținute din plasarea disponibilităților rezultate din venituri scutite;

g) veniturile pentru care se datorează impozit pe spectacole;

h) resursele obținute din fonduri publice sau din finanțări nerambursabile;

i) veniturile realizate din acțiuni ocazionale precum: evenimente de strângere de fonduri cu taxă de participare, serbări, tombole, conferințe, utilizate în scop social sau profesional, potrivit statutului acestora;

j) veniturile excepționale rezultate din cedarea activelor corporale aflate în proprietatea organizațiilor nonprofit, altele decât cele care sunt sau au fost folosite într-o activitate economică;

k) veniturile obținute din reclamă și publicitate, realizate de organizațiile nonprofit de utilitate publică, potrivit legilor de organizare și funcționare, din domeniul culturii, cercetării științifice, învățământului, sportului, sănătății, precum și de camerele de comerț și industrie, organizațiile sindicale și organizațiile patronale.

(3) Organizațiile nonprofit, organizațiile sindicale și organizațiile patronale sunt scutite de la plata impozitului pe profit și pentru veniturile din activități economice realizate până la nivelul echivalentului în lei a 15.000 euro, într-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale scutite de la plata impozitului pe profit, prevăzută la alin. (2). Organizațiile prevăzute în prezentul alineat datorează impozit pe profit pentru partea din profitul impozabil ce corespunde veniturilor, altele decât cele prevăzute la alin. (2) sau în prezentul alineat, impozit calculat prin aplicarea cotei prevăzute la art. 17 alin. (1) sau art. 18, după caz.”

În perioada 01.01.2008 – 31.12.2012 la art.15 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se adaugă lit.l - n, având următorul cuprins:

“l) sumele primite ca urmare a nerespectării condițiilor cu care s-a făcut donația/sponsorizarea, potrivit legii, sub rezerva ca sumele respective să fie utilizate de către organizațiile nonprofit, în anul curent sau în anii următori, pentru realizarea scopului și obiectivelor acestora, potrivit actului constitutiv sau statutului, după caz;

m) veniturile realizate din despăgubiri de la societățile de asigurare pentru pagubele produse la activele corporale proprii, altele decât cele care sunt utilizate în activitatea economică;

n) sumele primite din impozitul pe venit datorat de persoanele fizice, potrivit prevederilor titlului III.”

Astfel, se reține că, organizațiile prevăzute în prezentul alineat datorează impozit pe profit pentru partea din profitul impozabil ce corespunde veniturilor, altele decât cele prevăzute la alin.(2) sau în prezentul alineat, impozit calculat prin aplicarea cotei prevăzute la art.17 alin.(1) sau art.18, după caz.

Acestea se coroborează cu prevederile Titlului II, cap.1, pct.8, din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“8. Organizațiile nonprofit care obțin venituri, altele decât cele menționate la art. 15 alin. (2) din Codul fiscal, și depășesc limita prevăzută la alin. (3) plătesc impozit pentru profitul corespunzător acestora. Determinarea profitului impozabil se face în conformitate cu prevederile de la cap. II, titlul II din Codul fiscal. În acest sens se vor avea în vedere următoarele:

a) stabilirea veniturilor neimpozabile prevăzute la art. 15 alin. (2) din Codul fiscal;

b) determinarea veniturilor neimpozabile prevăzute la art. 15 alin. (3) din Codul fiscal, prin parcurgerea următorilor pași:

- calculul echivalentului în lei a .X. euro prin utilizarea cursului mediu de schimb valutar EUR/ROL comunicat de Banca Națională a României pentru anul fiscal respectiv;

- calculul valorii procentului de 10% din veniturile prevăzute la lit.a);

- stabilirea veniturilor neimpozabile prevăzute la art.15 alin.3) din Codul fiscal ca fiind valoarea cea mai mică dintre sumele stabilite conform precizărilor anterioare;

c) stabilirea veniturilor neimpozabile prin adunarea sumelor de la lit. a) și b);

d) determinarea veniturilor impozabile prin scăderea din totalul veniturilor a celor de la lit. c);

e) calculul profitului impozabil corespunzător veniturilor impozabile de la lit. d), avându-se în vedere următoarele:

(i) stabilirea cheltuielilor efectuate în scopul realizării veniturilor impozabile de la lit. d). Este necesară utilizarea de către contribuabil a unor chei corespunzătoare de repartizare a cheltuielilor comune;

(ii) stabilirea valorii deductibile a cheltuielilor determinate conform regulilor de la pct. (i), luându-se în considerare prevederile art. 21 din Codul fiscal;

(iii) stabilirea profitului impozabil ca diferență între veniturile impozabile de la lit. d) și cheltuielile deductibile stabilite la pct. (ii);

f) calculul impozitului pe profit prin aplicarea cotei prevăzute la art. 17 alin. (1) sau la art. 18 din Codul fiscal, după caz, asupra profitului impozabil stabilit la lit. e).”

Astfel, se reține că organizațiile nonprofit sunt scutite de la plata impozitului pe profit pentru tipurile de venituri, menționate la art.15 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pentru cotizatiile si taxele de inscriere ale membrilor.

De asemenea, sunt aplicabile prevederile art.46 din OG nr.26/2000 cu privire la asociații și fundații, aprobată de Legea nr.246/2005 pentru

aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 26/2000 cu privire la asociații și fundații, prevede ca :

*“(1) Veniturile asociațiilor sau federațiilor provin din:*

- a) cotizatiile membrilor;*
- b) dobânzile și dividendele rezultate din plasarea sumelor disponibile, în condiții legale;*
- c) dividendele societăților comerciale înființate de asociații sau de federații;*
- d) venituri realizate din activități economice directe;*
- e) donații, sponsorizări sau legate;*
- f) resurse obținute de la bugetul de stat sau de la bugetele locale;*
- g) alte venituri prevăzute de lege.”*

Astfel, organizațiile nonprofit sunt scutite de la plata impozitului pe profit și pentru veniturile din activități economice realizate până la nivelul echivalentului în lei a .X. euro, într-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale scutite de la plata impozitului pe profit, așa cum se precizează la art. 15 alin.(2). Totodată, organizațiile nonprofit care obțin venituri, altele decât cele menționate la art.15 alin.(2) din Codul fiscal, și depășesc limita prevăzută la alin.(3) plătesc impozit pentru profitul corespunzător acestora.

Determinarea profitului impozabil se face în conformitate cu prevederile de la cap. II, titlul II din Codul fiscal.

Coroborând dispozițiile legale susmenționate se reține ca veniturile realizate din activități economice directe de asociațiile constituite potrivit OG 26/2000 nu fac parte din tipurile de venituri scutite de la plata impozitului pe profit, prevăzute de legea fiscală, cu anumite excepții prevăzute în mod expres de aceasta astfel, respectiv veniturile din activități economice realizate până la nivelul echivalentului în lei a .X. euro, într-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale scutite de la plata impozitului pe profit prevăzute la alin (2) ale art.15, sunt scutite de la plata impozitului pe profit.

Astfel, asociațiile datorează impozit pe profit pentru partea din profitul impozabil ce corespunde veniturilor, altele decât cele scutite și cele din activități economice realizate până la nivelul echivalentului în lei a .X. euro, într-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale scutite de la plata impozitului pe profit.

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că pentru desfășurarea activității, asociația a încasat următoarele venituri:

- cotizatii și taxe de înscriere membri;
- comisionul prelevat procentual din sumele percepute în numele membrilor cu care sunt încheiate convenții de reprezentare reciprocă;
- dobânzi și diferențe de curs valutar.

Tot din documentele existente la dosarul cauzei, precum și potrivit celor susținute de petenta în contestația formulată, se reține faptul că,

organizația .X. acționează ca un intermediar/comisionar/interpus între artiștii interpreți și agenții economici care utilizează sau distribuie/difuzează opera acestora, această activitate generând obținerea de venituri impozabile, materializate sub forma unui comision.

Acest lucru a fost recunoscut și de către contestatara în cadrul anexei nr.30 - "Punct de vedere" la Raportul de inspecției fiscale nr..X./2013, unde se menționează ca "[...] .X. acționează similar unui comisionar care recuperează sumele datorate clienților sai pentru a le vira ulterior către aceștia. Astfel, operațiunile efectuate de către .X. sunt operațiuni taxabile deoarece acestea ar fi operațiuni taxabile și în situația în care ar fi efectuate direct de către membri .X. [...]"

Astfel, comisionul obținut urmare activității de intermediar desfășurată, este utilizat la finanțarea cheltuielilor pe care acesta le efectuează în vederea obținerii veniturilor susmenționate.

Totodată, se reține și faptul că, .X. obține venituri scutite conform prevederilor art.15 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ce constau în cotizații plătite de către membrii asociației la înscrierea în cadrul .X..

Mai mult, contestatara a înregistrat în contabilitatea asociației comisionul încasat în contul .X. *Alte venituri din activitățile fără scop patrimonial*, constituind analitic pentru fiecare sursă, și nicidecum în contul .X. *Venituri din cotizațiile și taxele de înscriere ale membrilor*, cont în care a înregistrat cotizația membrilor platită de aceștia în momentul aderării la organismul de gestiune colectivă, respectiv:

- în anul fiscal 2007, conform balantei de verificare întocmită la data de 31.12.2007, .X. a obținut venituri totale în suma de .X. lei, din care în cont .X. a fost înregistrată suma de .X. lei, în acest cont fiind înregistrată taxa de înscriere, adeziunea membrilor,
- în anul fiscal 2008, conform balantei de verificare întocmită la data de 31.12.2008, .X. a obținut venituri totale în suma de .X. lei, din care în cont .X. a fost înregistrată suma de .X. lei, în acest cont sunt înregistrate taxele de înscriere, adeziunea membrilor,
- în anul fiscal 2009, conform balantei de verificare întocmită la data de 31.12.2009, .X. a obținut venituri totale în suma de .X. lei, din care în cont .X. a fost înregistrată suma de .X. lei, în acest cont fiind înregistrate taxele de înscriere, adeziunea membrilor,
- în anul fiscal 2010, conform balantei de verificare întocmită la data de 31.12.2010, .X. a obținut venituri totale în suma de .X. lei din care în cont .X. a fost înregistrată suma de .X. lei, în acest cont fiind înregistrate taxele de înscriere, adeziunea membrilor,
- în anul fiscal 2011, conform balantei de verificare întocmită la data de 31.12.2011, .X. a obținut venituri totale în suma de .X. lei, din care în cont .X. a fost înregistrată suma de .X. lei, în acest cont fiind înregistrate taxele de înscriere, adeziunea membrilor,

- în anul fiscal 2011, conform balantei de verificare întocmită la data de 31.12.2011, .X. a obținut venituri totale în suma de .X. lei din care în cont .X. a fost înregistrată suma de .X. lei, în acest cont fiind înregistrate taxele de înscriere, adeziunea membrilor.

De asemenea, aceste venituri s-au înregistrat în mod continuu dând astfel naștere unei activități economice din care asociația obține venituri în vederea desfășurării activității sale, așa cum recunoaște și contestatara prin contestație *“Acest comision este diferit de taxa de aderare care este mică și care se plătește la înregistrarea unui nou membru.”*

În ceea ce privește susținerea contestatarii *“Contestăm și mențiunile reținute în RIF la pag.27, potrivit cărora <.X. a efectuat achiziții de bunuri și servicii aferente doar activității economice desfășurate>, având în vedere că asociația .X. a desfășurat numai activități aferente unei asociații cu scop nelucrative, potrivit art.6 din Statut. Chiar dacă s-ar considera activitățile desfășurate de .X. sunt activități economice, cheltuielile menționate mai sus ar reprezenta cheltuieli deductibile având în vedere că ar fi efectuate în vederea realizării de venituri impozabile.”*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât însăși contestatara nu a înregistrat comisionul sus menționat ca fiind o cotizație în contul .X., ci l-a considerat ca fiind venit, pentru care și-a înregistrat dreptul de deducere al TVA, respectiv al cheltuielilor deductibile, înregistrate în contul .X., iar în cadrul Anexei nr.30 *“Punct de vedere”* se menționează *“[...] .X. acționează similar unui comisionar care recuperează sumele datorate clienților săi pentru a le vira ulterior către aceștia. Astfel, operațiunile efectuate de către .X. sunt operațiuni taxabile deoarece acestea ar fi operațiuni taxabile și în situația în care ar fi efectuate direct de către membri .X. [...]”*.

Potrivit art.6 *“Activitățile asociației”* din statutul .X. nr..X./2011 autentificat de Biroul Notarilor Publici Asociați .X., .X. și .X. sub nr..X./2011, .X. poate efectua următoarele activități:

- a) *“colectează și repartizează remunerațiile datorate de utilizatori artiștilor interpreți sau executanți, precum și pentru alte categorii de titulari, în calitate de colector unic;*
- b) *acorda utilizatorilor licențe neexclusive pentru autorizarea utilizării prestațiilor artiștilor interpreți sau executanți, în schimbul unei remunerații;*
- c) *elaborează și negociază cu utilizatorii metodologiile privind remunerațiile datorate de aceștia artiștilor interpreți sau executanți;*
- d) *reprezintă interesele membrilor săi, în limitele scopului și obiectului de activitate, atât pe teritoriul României, cât și în afara acesteia, prin încheierea de contracte de reprezentare cu organisme similare al asociației;*
- e) *acorda asistență de specialitate titularilor de drepturi și îi reprezintă în cadrul procedurilor legale ce privesc scopul și obiectul de activitate al asociației;*
- f) *solicite și primește de la utilizatori informații și documentele indispensabile pentru determinarea cuantumului remunerațiilor și pentru repartizarea sumelor colectate;*

g) *initiaza si realizeaza orice alte actiuni menite sa asigure protejarea sau promovarea intereselor titularilor de drepturi conexe pe care ii reprezinta, in masura mandatului primit;*

h) *poate initia si organiza proiecte si programe sau actiuni sociale si culturale in interesul propriilor membri, precum si in vederea promovarii valorilor culturale autentice din Romania;*

i) *stabileste si incheie protocoale cu celelalte organisme de gestiune colectiva privind proportia repartizarii remuneratiilor convenite artistilor interpreti sau executanti, colectorul unic si modalitatea de evidentiere si justificare a cheltuielilor privind acoperirea reala a costurilor de colectare ale organismului de gestiune unic colector;*

j) *in exercitarea atributiilor ce ii revin, .X. asigura un tratament egal tuturor prestatiilor artistice ce fa parte din repertoriul asociatiei si tuturor titularilor de drepturi, membri .X., sau fata de care si-a asumat obligatia de reprezentare;*

k) *.X. garanteaza, la cererea membrilor sai, accesul la informatii detaliate si documentele privind sumele ce le-au fost repartizate in ultimele 12 luni, provenienta, modul de calcul al drepturilor si retinerile aplicate, precum si verificarea concordantei acestor date cu prevederile regulamentului de repartitie aprobat de Adunarea Generala;*

l) *.X. actioneaza in instanta orice persoana fizica si juridica care datoreaza remuneratii artistilor interpreti pe care ii reprezinta sau pentru care actioneaza in baza unui mandat legal extins.*

*(2) Drepturile ce fac obiectul gestiunii colective obligatorii de catre .X.....sunt:*

*a) dreptul la remuneratie compensatorie pentru copia privata;*

*b) dreptul la remuneratie echitabila pentru imprumul public.....;*

*c) dreptul la radiodifuzare a prestatiilor artistice muzicale*

*d) dreptul de comunicare publica a prestatiilor artistice din domeniul audiovizual, cu exceptia proiectiei publice a prestatiilor artistice cinematografice;*

*e) dreptul la remuneratie echitabila recunoscut artistilor interpreti pentru comunicarea publica si radiodifuzarea fonogramelor sau a reproducerilor acestora;*

*f) dreptul de retransmitere prin cablu.....”.*

*Astfel, .X. emite facturi catre organismele susmentionate, prin care colecteaza „remuneratiile echitabile pentru TV, Cablu, Radio, fonograme audio –video, copie privata, internet, cinema, ambiental etc”.*

*Conform notei explicative nr..X./2013 aflată la dosarul cauzei, s-au solicitat informatii privind „modul de colectare al remuneratiilor echitabile de la diversi agenti economici, respectiv modul de distribuire al acestora către membrii .X., exemplificand pe fiecare sursa (ambiental, cablu, TV, radio, internet etc.), precum si actele normative care au stat la baza stabilirii remuneratiilor echitabile.”, or prin raspunsul inregistrat la Registratura Administratie Finantelor Publice .X. sub nr..X./201 reprezentantul legal al .X., face urmatoarele precizari:*

„A. Ca organism de gestiune colectiva .X. colecteaza remuneratiile de la utilizatori (TV, radio, cablu pentru perioada 03.01.2011-17.11.2011, etc.) in baza normelor de aplicare a Legii nr.8/1996 privind dreptul de autor si drepturile conexe (denumita in continuare lege), norme publicate in Monitorul Oficial al Romaniei Partea I.Termenele, modalitatea de de plata, baza de calcul la care se aplica procentele stabilite (fie prin negocieri, fie in urma arbitrajului, fie prin sedinte ale instantei de judecata) si penalitati de intarziere sunt prevazute in aceste norme de aplicare a legii.

Precizam ca pentru sursa cablu, .X. a incasat remuneratia de la colectorul unic .X. pana la data de 02.01.2011, iar din 18.11.2011 colector unic este .X., organism cu care .X. este in proces pentru recuperarea remuneratiilor datorate membrilor .X., artistilor straini reprezentati de .X. in baza acordurilor bilaterale si nemembrilor.

Pentru copie privata colector unic este .X., care din 01.12.2011 a virat remuneratia compensatorie pentru copia privata la .X., desi avea protocol semnat cu .X., iar de la 01.08.2012 remuneratia este virata la .X., motiv pentru care, in vederea recuperarii remuneratiei datorate .X. a promovat alte actiuni.....”

B) Repartizarea remuneratiilor catre artisti interpreti (membri directi, membri indirecti sau nemembri) se face conform sistemului de repartitie pe care organismele de gestiune colectiva il au in statut, conform principiului fundamental prevazut de lege-proportional cu utilizarea repertoriului fiecarui artist in parte –statut avizat de catre ORDA (Oficiul Roman pentru Drepturile de Autor) si cenzurat de catre instanta de judecata.....”.

Astfel, în mod eronat contestatara asimilează comisionul de administrare cu cotizația mebrilor săi.

Referitor la afirmația contestatarii “[...] Subscrisa suntem o asociație care, prin efectul legii, prestează un serviciu al unei anumite categorii de contribuabili, apropiindu-se astfel mai mult de un organism care prestează un serviciu public în baza unui mandat special dat de către artist. [...]”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât .X. nu este institutie publică.

Nici, afirmația .X. „In ceea ce privește procedura urmată de inspectorii fiscali, organul de soluționare va observa că aceștia nu au respectat prevederile Codului de procedură fiscală referitoare la: modul în care trebuie coroborate documentele puse la dispoziție de către contribuabil și la necesitatea coroborării informațiilor puse la dispoziție de Subscrisa cu prevederile legale aplicabile organismelor de gestiune colectivă.”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât în speța în cauză sunt aplicabile prevederile art.14 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“(1) Veniturile, alte beneficii și valori patrimoniale sunt supuse legii fiscale indiferent dacă sunt obținute din activități ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.

(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic.

În ceea ce privește prevederile Legii nr.8/1996 privind drepturile de autor și drepturi conexe, amintite de către contestatar, prin care comisionul este folosit doar pentru acoperirea cheltuielilor necesare funcționării, în logica contestatarului, acest comision trebuia să fie stabilit și solicitat membrilor după încheierea unei perioade de colectare, proporțional, astfel încât să acopere 100% cheltuielile pentru perioada anterioară, negenerând niciun excedent sau deficit, ori în condițiile în care acesta este stabilit anterior în formă procentuală (maxim 15%), va genera întotdeauna un excedent (excedent ce poate fi considerat ca îmbogățire fără just temei), sau un deficit (deficit ce poate fi considerat ca fiind o cheltuială fără acoperire).

Invocarea Deciziei .X./2008 a Curții de Apel .X. privind *“Drepturile patrimoniale de autor și cele conexe nu fac parte din categoria faptelor de comerț reglementate de art.3 lit.c Cod comercial, care limitează la întreprinderile de editură, librăriile și obiectele de artă, atunci când acestea sunt comercializate de alte persoane decât autorul.*

*Nu sunt întemeiate criticile privind stabilirea de către instanță a naturii civile a litigiului. Legea comercială prevede că nu constituie fapte de comerț, chiar dacă sunt realizate de un comerciant, actele încheiate cu autorul sau artistul însuși, prin care acesta din urmă își valorifică drepturile patrimoniale derivate din creația artistică.*

*Acesta este și cazul în speță, reclamantul fiind mandatarul titularilor drepturilor conexe, iar activitatea desfășurată de pârâtă, în scopul retransmiterii prin cablu a fonogramelor, nu atrage caracterul comercial al raportului juridic pe care îl are cu reclamantul și care se limitează la colectarea remunerației cuvenite artiștilor.”*, nu poate fi reținută în soluționarea cauzei întrucât contestatara nu face dovada faptului că respectivul comision încasat ar fi aferent cheltuielilor de funcționare a organizației, respectiv nu atrage caracterul comercial al raportului .X. – artist.

În consecință, .X. este scutită de la plata impozitului pe profit pentru veniturile prevăzute la art.15 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv cotizațiile și taxele de înscriere ale membrilor, or pentru comisionul prelevat procentual din sumele percepute în numele membrilor, precum și pentru dobanzile aferente drepturilor de autor gestionate, respectiv diferențe de curs valutar, nu beneficiază de scutire, aceste venituri neîncadrându-se în categoria veniturilor scutite de la plata impozitului pe profit, întrucât sunt venituri din activități economice desfășurate în formă continuă.

Întrucât, din balanța de verificare întocmită reiese că .X. a depășit în perioada 01.01.2007- 31.12.2012, plafonul de .X. euro, prevăzut de art.15 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și



completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale generale, pentru aplicarea scutirii, defalcăt pe fiecare an fiscal în parte, se reține că, organele de inspecție fiscală în mod corect au stabilit în sarcina contribuabilului un impozit pe profit în suma totală de .X. lei, astfel:

- pentru anul fiscal 2007 suma de .X. lei
- pentru anul fiscal 2008 suma de .X. lei
- pentru anul fiscal 2009 suma de .X. lei
- pentru anul fiscal 2010 suma de .X. lei
- pentru anul fiscal 2011 suma de .X. lei
- pentru anul fiscal 2012 suma de .X. lei.

Din analiza dosarului cauzei rezultă că aceasta deși a realizat activități economice, nu s-a declarat platitoare de impozit pe profit, aferentă activităților economice desfășurate în perioada 01.12.2007- 31.12.2012.

Potrivit prevederilor art.34 alin.4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale generale, care stipulează ca:

*“(4) Organizațiile nonprofit au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit anual, până la data de 15 februarie inclusiv a anului următor celui pentru care se calculează impozitul “ – prevederi legale în vigoare în perioada 01.12.2007-31.12.2009;*

*“(4) Organizațiile nonprofit au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit anual, până la data de 25 februarie inclusiv a anului următor celui pentru care se calculează impozitul “ – prevederi legale în vigoare în perioada 01.01.2010-31.12.2012.*

De asemenea, .X. nu a depus la organul fiscal teritorial declarația privind impozitul pe profit – cod 101, potrivit prevederilor art.35 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale generale, care stipulează ca:

*“contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor” în vigoare în perioada 01.01.2007-31.12.2009,*

*“[...] până la data de 25 aprilie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin (4), (5), (11), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor aliniate”, în vigoare în perioada 01.01.2010-31.12.2010.*

Astfel, mențiunea contestatărei *“[...] Raportul de inspecție fiscală cuprinde și o serie de constatări care nu sunt concordante cu prevederile legale sau cu situația de fapt: [...] contrar susținerilor inspectorilor fiscali, .X. nu a depus Declarația 101, deoarece nu obține venituri din activitatea economică.”*, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât din analiza documentelor puse la dispoziție de .X. rezultă că acesta a realizat activități economice și nu s-a declarat plătitoare de impozit pe profit, conform prevederilor legale sus menționate.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că organizația .X. datorează un impozit pe profit aferent veniturilor impozabile în sumă de **.X. lei pentru perioada 2007-2012**, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere se va respinge contestația formulată de .X. ca neîntemeiată, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*„ (1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu pct.11.1 lit.a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*„Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”.*

**2. In ceea ce privește cheltuielile in sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investita să se pronunțe asupra deductibilității acestor cheltuieli aferente perioadei 2007-2012, in conditiile in care cheltuielile cu serviciile telefonice, energia si apa care au fost facturate de catre furnizorii de servicii pe numele unor terțe persoane fizice și nu pe numele contestatoarei.**

**In fapt**, prin Raportul de inspectie fiscala nr..X./2013 in baza caruia a fost emisa decizia de impunere contestata, organele de inspectie fiscala au constatat că cheltuielile in suma de .X. lei aferente perioadei 2007-2012 sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal, intrucat furnizorii de utilități au emis facturile pe numele unor persoane fizice (.X., .X., .X.) si nu pe numelele .X., nefiind respectate prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.44 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/20032003 privind Codul fiscal, republicata cu modificarile si completarile.

**În drept**, potrivit art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (.....)*

*f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.”*

Așadar, în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal se incadreaza printre altele si cheltuielile înregistrate în contabilitate, **care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii.**

Referitor la acest articol de lege, pct. 44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce urmatoarele precizari:

*“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că orice operațiune înregistrată în contabilitate trebuie să aibă la baza un document justificativ din care să reiasă efectuarea operațiunii.

Astfel, cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, nu sunt deductibile fiscal.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, din care să reiasă efectuarea operațiunii sau intrării în gestiune.

În ceea ce privește cheltuielile cu utilitățile aferente sediilor .X., respectiv cu serviciile telefonice, energie și apă, contestatara are obligația de a justifica cu documente legale, în speta cu **contractele încheiate cu furnizorii de utilități și alte documente care să ateste** efectuarea acestora în beneficiul .X..

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta că, asociația își desfășoară activitatea în două locații ale imobilului situat în .X., str..X. nr..X., etaj .X., respectiv la ap..X și ap..X. pentru care au fost încheiate în perioada 2007-2012, contracte de închiriere și contracte de comodat cu persoane fizice.

Astfel, în perioada 2007-2012 .X. a înregistrat cheltuieli deductibile aferente facturilor emise pentru utilitățile sediilor, respectiv a domiciliului fiscal al .X., facturi emise pe numele unor persoane fizice .X., .X., .X. și nu pe numelele .X., în condițiile în care .X. își desfășoară activitatea în mai multe locații din imobilul situat în .X., str..X. nr..X..

Mai mult, se reține că organele de inspecție fiscală prin adresa nr..X./2013 menționează *“urmare consultării bazei de date a Administrației Finanțelor Publice .X., a reieșit faptul că, .X. nu a declarat punctele de lucru deținute și utilizate în desfășurarea activității, încălcând prevederile art.74 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, [...], motiv pentru care .X. a fost sancționat contravențional.”*

De asemenea, organul de soluționare a contestației nu poate reține susținerea societății potrivit căreia „*Inspectorii fiscali au considerat cheltuieli nedeductibile, sumele pentru utilitățile sediului închiriat de .X.. Chiar dacă aceste facturi au fost emise de prestatorii de servicii către proprietarii sediului închiriat de Subscrisa suportarea acestor cheltuieli în baza contractului de închiriere (cu clauze exprese în acest sens) de către .X. le califică ca fiind cheltuieli deductibile.*”, întrucât nu a prezentat documente în susținerea celor menționate, contestatara limitându-se a face numai afirmații în acest sens.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că .X. datorează impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de **.X. lei pentru perioada 2007-2012**, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere se va respinge contestația formulată de .X. ca neîntemeiată, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, citate anterior.

**3. Referitor la cheltuielile în suma de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli pentru perioada 2007-2012, în condițiile în care pentru cheltuielile cu cotizațiile platite de .X. către organizații similare din afara țării la care este afiliat și pentru care a depășit limita stabilită de legislația în vigoare, organizația motivează ca sunt aferente activității desfășurate, fără însă a aduce argumente și documente de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că organizația .X. a înregistrat cheltuieli în suma de .X. lei, reprezentând cotizațiile platite de .X. către organizații similare din afara țării la care este afiliat, fiind depășită totodată și limita prevăzută la art.21 alin (4) lit s) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare în perioada verificată.

**În drept**, potrivit art.21 alin.4 lit.s din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*s) cheltuielile cu taxele și cotizațiile către organizațiile neguvernamentale sau asociațiile profesionale care au legătură cu activitatea desfășurată de contribuabili și care depășesc echivalentul în lei a 4.000 euro anual, altele decât cele prevăzute la alin. (2) lit. g) și m);”*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că nu sunt deductibile cheltuielile cu taxele și cotizațiile către organizațiile neguvernamentale sau asociațiile profesionale care sunt în strânsă legătură cu activitatea .X. și care depășesc echivalentul în lei a .X. euro anual, altele decât cele prevăzute la art.21 alin.(2) lit.g) și lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

*Per a contrario*, sunt deductibile numai cheltuielile și cotizațiile către organizațiile neguvernamentale sau asociațiile profesionale care au legătură cu activitatea desfășurată de contribuabil și numai în limita a .X. euro anual.

Din dosarul contestației se reține că organizația contestatoare a înregistrat în contabilitate cotizațiile plătite de .X. către următoarele organisme internaționale:

- .X. – Asociația.X.,
- SC.X. - Consiliul .X.,
- .X. – Asociația .X.,
- .X. – Baza de date virtuală .X.

Aceste cotizații au fost înregistrate în contul .X. *“Cotizații și contribuții la organisme internaționale”*, fiind constituit analitic pentru fiecare organism internațional, depășind însă limita prevăzută de lege.

Referitor la susținerea contestatarii potrivit căreia *„Inspectorii fiscali au considerat că sumele achitate cu titlu de cotizații în cadrul unor asociații umbrelă din străinătate, nu sunt deductibile peste suma de .X. EUR, considerând că aceste cotizații reprezintă un cost al desfășurării activității .X.. Pentru remunerațiile datorate membrilor .X. din afara țării, Subscrisa nu putem urmări debitorii din acele state. Prin urmare, suntem obligați să apelăm la serviciile organismelor similare din străinătate, prin înregistrarea repertoriului membrilor noștri. Pentru aceste servicii, achităm o cotizație. Aceste organisme nu sunt asociații profesionale sau simple organizații neguvernamentale, ci reprezintă singura posibilitate prin care ne putem desfășura activitate în afara granițelor țării.”*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că pe de o parte contestatara nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici pe parcursul căii administrative de atac documente care să ateste faptul că aceste cotizații reprezintă costuri ale activității .X., respectiv servicii ale organismelor sus menționate, iar pe de altă parte nu contrazice organele de inspecție fiscală cum că a fost depășit plafonul de .X. euro.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că .X. datorează un impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de **.X. lei pentru perioada 2007-2012**, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere se va respinge contestația formulată de .X. ca neîntemeiată, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală

nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, citate anterior.

**4. Referitor la cheltuielile în suma de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli aferente perioadei 2007-2012, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat că cheltuielile înregistrate de contestatoare în evidența contabilă ca și cheltuieli deductibile integral sunt cheltuieli de protocol cu deductibilitate limitată la calculul profitului impozabil, iar prin contestație nu sunt aduse argumente și documente de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.**

**In fapt**, organizația .X. a înregistrat cheltuieli constând în achiziții de produse pentru îngrijirea copilului (pampers, șampon, lapte praf, cosmetice pentru bebeluși etc), achiziții de articole de îmbrăcăminte, încălțăminte, articole de parfumerie, medicamente, colecție ceai, cafea – „.X.”, masă servită, achiziție băuturi alcoolice – .X. sticle .X., achiziție parfum „.X.”, achiziție coșuri cadou – .X. buc, coșuri „.X.” – .X. buc, coșuri „.X.” – .X. buc, achiziție rochei, cămașă noapte, șosete, tricou, fular, pantalon, colanți, rochie, căciulă etc, cheltuieli ce au fost înregistrate în contul .X. „*cheltuieli de reclamă și publicitate*”.

Intrucât organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli de protocol ce au depășit limita cotei de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit, conform prevederilor art. 21 alin (3) lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare în perioada 01.01.2007-31.12.2007 coroborat cu pct. 33 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru această sumă au calculat impozit pe profit.

**In drept**, potrivit prevederilor art.21 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

*a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit;”*

Conform pct.33 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“33. Baza de calcul la care se aplică cota de 2% o reprezintă diferența dintre totalul veniturilor și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile, la care se efectuează ajustările fiscale. Astfel, din cheltuielile totale se scad*

*cheltuielile cu impozitul pe profit curent și amânat, cheltuielile de protocol, cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, iar din totalul veniturilor se scad veniturile neimpozabile.”*

Conform prevederilor legale mai sus invocate cheltuielile de protocol sunt deductibile limitat la calculul profitului impozabil în funcție de cota de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit.

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese faptul că, organizația .X. a înregistrat cheltuieli constând în achiziții de produse pentru îngrijirea copilului (pampers, șampon, lapte praf, cosmetice pentru bebeluși etc), achiziții de articole de îmbrăcăminte, încălțăminte, articole de parfumerie, medicamente, colecție ceai, cafea – „.X.”, mșă servită, achiziție băuturi alcoolice – .X. sticle .X., achiziție parfum „.X.”, achiziție coșuri cadou – .X. buc, coșuri „magic night” – .X. buc, coșuri „.X.” – .X. buc, achiziție rochei, cămașă noapte, șosete, tricou, fular, pantalon, colanți, rochie, căciulă etc, cheltuieli ce au fost înregistrate în contul .X. „*cheltuieli de reclamă și publicitate*”.

De asemenea, din documentele aflate la dosarul cauzei rezulta că aceste produse au fost înregistrate direct pe cheltuieli fără a aduce ca justificare un contract încheiat cu clientul sau potențialul client caruia i-au fost destinate aceste produse.

La întrebarea nr. .X. din Nota explicativă nr. .X./2013 d-nul .X. în calitate de Director General la .X., precizează următoarele:

- în contul .X. „*cheltuieli de reclamă și publicitate*” „*s-au înregistrat cheltuieli cu tratații (cafea, lapte, apă minerală, sucuri, dulciuri, etc) oferite cu prilejul diverselor întâlniri cu utilizatorii (clienți), membrii .X., delegații ale organismelor internaționale similare din străinătate, ședințe cu membrii Consiliului Director.*”;
- în contul .X. „*cheltuieli de protocol reclamă și publicitate*” reprezintă „*cheltuieli de tehnoredactare, grafică, machetare pentru diverse produse publicitare cu ocazia diverselor evenimente ale .X. (simpozioane, conferințe, întâlniri cu membrii .X., .X.)*”;
- în contul .X. 9% „*reprezintă cheltuieli cu publicarea revistei informative despre activitățile .X. (tehnoredactare, grafică, machetare) și care au fost oferite gratuit membrilor .X. din țară și din străinătate*”.

Administrația Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. .X./2013 precizează că „*la stabilirea depășirii cuantumului deductibilității cheltuielilor de protocol, organele de inspecție fiscală au luat în calcul doar sumele înregistrate în contul .X. „cheltuieli de reclamă și publicitate*”.

Referitor la susținerea din contestația .X. potrivit căreia „*Inspectorii fiscali au considerat că nu sunt deductibile cheltuielile de protocol peste limita de 2%. Or, activitatea .X. este una specifică unei organizații neguvernamentale.*”

*Organizația de conferințe, cocktail-uri, simpozioane, seminarii în parteneriat public- privat (art.19 alin.2 din Statut), participarea la întâlniri cu reprezentanții mediului de afaceri, negocieri, arbitraje, reprezintă modalitatea prin care Subscrisa ne îndeplinim scopul statutar al promovării de acțiuni menite să asigure promovarea și protejarea intereselor titularilor drepturilor conexe (art.6 alit.g din Statut) sau de proiecte și proiecte și programe sau acțiuni sociale și culturale în interesul propriilor membri, precum și în vederea promovării valorilor culturale autentice din România (art.6 lit.h din Statut).”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât contestatara nu face dovada cu documente ca a dat în consum în scop de reclamă și publicitate aceste materiale, acțiune care să se desfășoare în baza unui contract scris care ar fi trebuit prezentat atât organelor de inspecție fiscală, cât și celor de soluționare a contestației, aceasta limitându-se a face doar simple afirmații nesustținute de niciun mijloc de probă.*

Mai mult, art.21 alin.2 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*„(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:*

*d) **cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor;**”*

Așadar, cheltuielile de reclama și publicitate sunt cheltuielile care se efectuează în scopul realizării de venituri, în scopul popularizării societății, produselor și serviciilor acesteia, însă acestea **se efectuează în baza unui contract scris.**

De asemenea, art.1 și 2 din anexa nr.1 - Norme Metodologice la O.M.F.P. nr..X.0/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, precizează:

*“1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz.*

*2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:*

- denumirea documentului;*
- denumirea și, după caz, sediul unității care întocmește documentul;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economicofinanciare (când este cazul);*
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;*



- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, [...];
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

*Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.[...]*”

Totodata, conform precizarilor cuprinse în anexa nr.2 – Norme Metodologice la O.M.F.P. nr..X.0/2004 privind registrele și formularele financiarcontabile, se stabilește la pct.11 formularul pentru:

*“BON DE CONSUM (Cod 14-3-4A)*

*BON DE CONSUM (colectiv - Cod 14-3-4/aA)*

*1. Servește ca:*

- document de eliberare din magazie pentru consumul materialelor;
- document justificativ de scădere din gestiune;
- document justificativ de înregistrare în evidența magaziei și în contabilitate.[...]

*3. Circulă:*

- la persoanele autorizate să semneze pentru acordarea vizei de necesitate (ambele exemplare);
- la persoanele autorizate să aprobe folosirea altor materiale, în cazul materialelor înlocuitoare;
- la magazia de materiale, pentru eliberarea cantităților prevăzute, semnându-se de predare de către gestionar și de primire de către delegatul care primește materialele (ambele exemplare);
- la compartimentul financiar-contabil, pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitatea sintetică și analitică (ambele exemplare).

*4. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.*

*5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:*

- denumirea unității;
- denumirea formularului;
- produs/lucrare (comanda); norma; bucăți lansate;
- numărul documentului; data eliberării (ziua, luna, anul); numărul comenzii;
- denumirea materialului (inclusiv sortimentul, marca, profilul, dimensiunea);
- cantitatea necesară; U/M; cantitatea eliberată; prețul unitar; valoarea;
- data și semnătura gestionarului și a primitorului.”

Din analiza textelor de lege mai sus enunțate, rezulta ca aceste cheltuieli efectuate de organizația contestatoare au fost înregistrate ca și cheltuieli de reclama și publicitate fara ca organizația sa prezinte un contract în baza caruia s-au efectuat aceste cheltuieli, iar documentul justificativ în baza caruia aceste cheltuieli au fost înregistrate în contabilitate, respectiv bonul de consum nu îndeplinește conținutul minimal obligatoriu de informații.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că .X. datorează un impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de **.X. lei pentru perioada 2007-2012**, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere se va respinge contestația formulată de .X. ca neîntemeiată, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate.

**5. În ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care .X. nu aduce nicio motivație în susținerea acestui capăt de cerere.**

**In fapt**, urmare inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit și cheltuieli nedeductibile în sumă de **.X. lei** în perioada 2007 - 2012, respectiv:

- suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli aferente achizițiilor pentru care nu s-a acordat drept de deducere, nefiind respectate prevederile art.21 alin.4) lit.e), lit.f) și lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.43 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,
- suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu contribuțiile sociale pentru anul 2008, .X. aplicând o cota eronată, altă decât cea stabilită prin lege, nerespectând astfel prevederile art.21 alin.4) lit.j) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,
- suma de .X. lei, reprezentând impozitul pe nerezidenți, stabilit urmare inspecției fiscale generale, conform prevederilor art.21 alin.4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.38 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,
- suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu amenzile, conform prevederilor art.21 alin.4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.39 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,
- suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu combustibilul achiziționat de contribuabil pentru care nu a respectat prevederile art.21 alin.2) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste cheltuieli au contribuit în mod direct, conform Raportului de inspecție fiscală nr..X.2013 la stabilirea impozitului pe profit în cuantum de .X. lei și a accesoriilor aferente în sumă de .X. lei stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr..X./2013.

Deși prin contestație .X. solicită anularea integrală a Deciziei de impunere nr..X./2013 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, organizația nu prezintă documente și argumente în susținerea contestației pentru aceste cheltuieli, stabilite ca fiind nedeductibile de către organele de inspecție fiscală.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:**

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază; ”.**

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație organizația trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că în ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei stabilite ca fiind nedeductibile, .X. nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat nici un articol de lege în apărarea sa.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consacrat de art.249 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, intrat în vigoare la data de 15.02.2013 „*cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească , în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art.250 din același act normativ care precizează : „ *dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]* ” .

Totodată, art.65 (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare: „(1) *contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal*”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului.**

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr..X./2010 în dosarul nr..X./2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Conform prevederilor pct.2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră *„organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”*, în baza celor reținute și având în vedere că **organizația .X.**, deși solicita anularea Deciziei de impunere nr..X./2013 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat cheltuielile în sumă de **.X. lei** stabilite ca fiind nedeductibile, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de **.X.** pentru acest capăt de cerere în conformitate cu art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: *„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.*

\*

\*

\*

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că organizația **.X.** datorează un impozit pe profit în sumă de **.X. lei** pentru perioada 2007-2012, motiv pentru care se va respinge contestația formulată de **.X.** ca neîntemeiată și nemotivată, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„ (1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu pct.11.1 lit.a și lit.b din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„Contestația poate fi respinsă ca:

- a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;
- b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării ”.

6. Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și penalități aferente impozitului pe profit, stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X.2013, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Astfel, întrucât contestația a fost respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru impozit pe profit în sumă de **.X. lei**, și pentru faptul că prin contestație nu se susține calculul greșit al acestora, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”** contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru accesoriile în sumă de **.X. lei**.

#### **B. Referitor la suma de .X. lei, reprezentand:**

- impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti – persoane juridice nerezidente .X. lei;
- majorări de întârziere .X. lei;
- penalitate de întârziere .X. lei.

**Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită a se pronunța dacă pentru plățile la extern efectuate în perioada 2007-2012 către persoane juridice nerezidente, contestatoarei îi sunt aplicabile prevederile convențiilor de evitare a dublei impunerii în condițiile în care nici organelor de inspecție fiscală și nici cu ocazia formulării contestației pe calea administrativă de atac, organizația nu a prezentat certificatele de rezidență ale beneficiarilor de venituri din aceste state din care să rezulte rezidența fiscală a beneficiarilor de venit în perioada în care s-au realizat veniturile.**

**În fapt**, în perioada 2007-2012 .X. a efectuat plăți la extern către persoane juridice nerezidente din .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X. și .X. constând în *servicii de reprezentare a artiștilor din aceste țări, afiliați la organisme de gestiune colectivă a drepturilor de autor din țările respective, către care .X. a*

*virat remunerațiile din drepturile de proprietate intelectuală colectate pe teritoriul României.*

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au încadrat plățile efectuate de societate la extern la redevențe, respectiv art.115 alin.1 lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **încadrare necontestată de societate prin contestația formulată.**

În anexa nr.18 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, este prezentată situația privind diferența de plată în sumă de .X. lei stabilită de organele de inspecție fiscală privind impozitul pe veniturile obținute din Romania de nerezidenți – persoane juridice nerezidente, urmarea faptului că:

- organizația .X. a constituit în mod eronat impozitul aplicând o cota de 10% în loc de 16%, fără a face dovada respectării prevederilor art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale generale, în sensul prezentării certificatului de rezidență fiscală a nerezidenților, precum și că
- în lunile ianuarie 2010, august 2012 și decembrie 2012, .X. a efectuat plăți la extern către persoane juridice nerezidente pentru care nu a constituit impozit pe veniturile obținute din Romania de nerezidenți.

**In drept**, potrivit art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede începând cu data de 16.10.2008:

*“Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri*

*(1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și capital, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit, prevăzută în convenție, care se aplică asupra aceluși venit, potrivit alin. (2). În situația în care cotele de impozitare din legislația internă sunt mai favorabile decât cele din convențiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impozitare mai favorabile.*

*(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență. În cazul în care certificatul de rezidență fiscală nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. [...]*

Începând cu data de 13.10.2009 prevederile art.118 se modifică în sensul :

*“Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene*

*(1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România*

*nu poate depăși cota de impozit prevăzută în convenție care se aplică asupra acelui venit. În situația în care sunt cote diferite de impozitare în legislația internă sau în convențiile de evitare a dublei impuneri, se aplică cotele de impozitare mai favorabile. Dacă un contribuabil este rezident al unei țări din Uniunea Europeană, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de acel contribuabil din România este cota mai favorabilă prevăzută în legislația internă, legislația Uniunii Europene sau în convențiile de evitare a dublei impuneri. Legislația Uniunii Europene se aplică în relația României cu statele membre ale Uniunii Europene sau ale Asociației Europene a Liberului Schimb.*

*(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene. Dacă certificatul de rezidență fiscală, respectiv declarația ce va indica calitatea de beneficiar nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. [...]*

Conform pct.13 alin.1) și alin.2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada 2008-31.01.2012:

*“(1) Nerezidentul beneficiar al veniturilor din România trebuie să justifice în România dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, încheiată între România și statul său de rezidență, prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din statul respectiv. Pentru dovedirea rezidenței se poate prezenta și un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidenței conform legislației interne a aceluși stat.*

*(2) Nerezidenții care sunt beneficiarii veniturilor din România vor depune la plătitorul de venit originalul sau copia certificatului de rezidență fiscală ori documentul menționat la alin. (1), tradus și legalizat de organul autorizat din România.”*

Începând cu data de 31.01.2012 pct.13 alin.1) și alin.2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se modifică în sensul:

*“(1) Pentru a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și statul său de rezidență, precum și de cele ale legislației Uniunii Europene, nerezidentul beneficiar al veniturilor din România trebuie să prezinte certificatul de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din statul respectiv sau un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidenței conform legislației interne a aceluși stat.*

*(2) Nerezidenții care sunt beneficiarii veniturilor din România vor depune la plătitorul de venit originalul sau copia legalizată a certificatului de rezidență*

*fiscală ori a documentului menționat la alin. (1), însoțite de o traducere autorizată în limba română.”*

Față de prevederile legale de mai sus reiese că pentru a putea beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiată de un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri cu România beneficiarul venitului are obligația de a prezenta certificatul de rezidență fiscală valabil, prin care să se ateste că la data încasării venitului din România este rezident al statului respectiv, act eliberat de autoritatea fiscală din țara de rezidență a beneficiarului de venit.

Din documentele aflate la dosarul cauzei rezultă că organizația .X. nu a prezentat pentru beneficiarii de venit certificatele de rezidență fiscală conform legii, fapt pentru care nu poate fi reținută susținerea din contestație potrivit căreia *“sumele virate unor beneficiari din state membre ale Uniunii Europene, se va aplica cota cea mai favorabilă respectiv cea de 10%.”*

Mai mult, prin nota explicativă nr..X./2013 reprezentantul legal al .X. face următoarea precizare *“Referitor la certificatele de rezidență anuale, organismele menționate anterior nu au furnizat către .X. certificate de rezidență fiscale anuale în vederea aplicării prevederilor Convențiilor de evitare a dublei impuneri.”*

În ceea ce privește precizarea din nota explicativă sus menționată referitoare la faptul că *“[...] pentru veniturile realizate din România de către membrii afiliați organismelor de gestiune colectivă internațională, .X. a calculat, a reținut și a virat impozit pe venit în cotă de 16% conform Codului Fiscal.”*, organele de soluționare a contestației rețin, din documentele aflate la dosarul cauzei, că organizația .X. nu a aplicat cota de 16% ci de 10% contrar celor declarate de reprezentantul legal al .X.

În ceea ce privește susținerea contestatarii privind *“lipsa unei baze legale pentru aplicarea unei cote de 16%”* aceasta nu poate fi reținută întrucât .X. nu a prezentat în timpul inpecției fiscale și nici la contestație, certificate de rezidență fiscală.

Referitor la precizarea contestatarii potrivit căreia *“inspectorii fiscali au reținut o serie de fapte care sunt neconcordante cu situația reală și constatând în mod eronat că în lunile ianuarie 2010, august 2012 și decembrie 2012 .X. ar fi achitat sume către nerezidenți. Extrasele de cont atașate atestă că susținerile inspectorilor fiscali sunt nereale.”*, organele de soluționare a contestației au solicitat lămuriri la organul fiscal emitent al actului atacat.

Prin adresa nr..X.2014 Administrația .X. a Finantelor Publice, înregistrată în cadrul Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor sub nr..X.2014, precizează că organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe veniturile obținute din Romania de nerezidenți – persoane juridice nerezidente urmare verificării *„extraselor de banca corelate cu fisele de cont “462.extern”, conturile de disponibilitati, borderourile privind platile catre membri atasate extraselor de cont, respectiv cu balantele de verificare lunare”*, precum



și în baza răspunsului nr..X./2013 la nota explicativa nr..X./2013 solicitată în timpul inspecției fiscale reprezentantului legal al .X., potrivit căruia:

*“Situatia distribuirii veniturilor din drepturi de proprietate intelectuala catre membrii .X. din afara Romaniei se regaseste in rapoartele intocmite de catre Serviciul Repartitie si care contin urmatoarele informatii: venit brut, cota .X., impozit pe venit din drepturi de proprietate intelectuala, venit net, grupate pe surse de colectare si pe total. Anexam in copie xerox rapoartele privind situatia distribuirii veniturilor pentru perioada verificata 01.12.2007-31.12.2012. **Situatia distribuirii sumelor catre membrii .X. se regaseste in borderourile atasate extraselor de cont bancare conform carora s-au efectuat platile reprezentand veniturile nete cuvenite**”.*

Totodată se reține că deși susține că nu a efectuat plăți la extern, organizația .X. a atașat contestației extrasele pentru doua conturi bancare din luna ianuarie 2010, în condițiile în care .X. deține .X. conturi bancare conform Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013.

Având în vedere cele reținute, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe veniturile obținute din Romania de nerezidenți – persoane juridice nerezidente stabilit suplimentar in suma de **.X. lei**, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, citate anterior.

Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și penalități aferente impozitului pe veniturile obținute din Romania de nerezidenți – persoane juridice nerezidente, stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2013, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Astfel, întrucât contestația a fost respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe veniturile obținute din Romania de nerezidenți – persoane juridice nerezidente în sumă de **.X. lei**, iar prin contestație nu se invocă și modul de calcul al acestora, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”** va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă de **.X. lei**.

### **C. Referitor la suma de .X. lei, reprezentand:**

- taxa pe valoarea adăugată .X. lei;
- dobânzile/majorări de întârziere .X. lei;
- penalitate de întârziere .X. lei.

**1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă .X. beneficiază de**

**dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor denumite generic “de protocol”, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că aceste cheltuieli nu sunt efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că organizația .X. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, înscrisă în facturi prezentate în anexa nr..X. la Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2013, astfel:

– suma de .X. lei, reprezentând TVA dedusă de contribuabil, reprezentând achiziție bunuri (colecție ceai, cafea etc., masă servită, produse patiserie și cofetărie etc.),

-suma de .X. lei, reprezintă TVA dedusă de contribuabil, reprezentând “masa servită”,

- suma de .X. lei, reprezintă TVA dedusă de contribuabil, reprezentând contravaloare achiziție bauturi alcoolice “horinca”,

- suma de .X. lei, reprezintă TVA dedusă de contribuabil, înscrisă în facturi reprezentând “produse de cofetărie...praline”,

- suma de .X. lei, reprezintă TVA dedusă de contribuabil, reprezentând “masa protocol”, înscrisă în factura nr. .X./2008, emisă de .X. SRL, în valoare totală de .X. lei,

- suma de .X. lei, reprezintă TVA dedusă de contribuabil aferentă achizițiilor de “parfumuri”, taxa înscrisă în facturile nr..X./2008, respectiv nr..X./2008 emise de SC .X. SRL,

- suma de .X. lei, reprezintă TVA dedusă de contribuabil în baza facturilor nr..X./2008 emisă de SC .X. SRL, reprezentând “cutii cadou ceaiuri și cafele .X. cf. Anexa nr..X. la contract .X./2008”, respectiv factura nr..X./2008 emisă de SC .X. SRL, reprezentând “cutii cadou ceaiuri și cafele cf. Anexa nr.8 la contract .X./2008”,

- suma de .X. lei, reprezintă TVA dedusă de contribuabil și este aferentă achizițiilor de bunuri reprezentând “rochie, cămașa de noapte”, taxa înscrisă în factura nr..X./2009 emisă de .X. SA în valoare totală de .X. lei, respectiv achiziție “parfumuri”, taxa înscrisă în factura nr..X./2009 emisă de SC .X. SRL, în valoare totală de .X. lei,

- suma de .X. lei, reprezintă TVA dedusă de contribuabil, reprezentând contravaloare achiziție bauturi alcoolice “cate .X. sticle .X., taxa înscrisă în factura nr..X./2009, emisă de .X. SRL, în valoare totală de .X. lei,

- suma de .X. lei, reprezintă TVA dedusă de contribuabil, aferentă achiziției de bunuri reprezentând “organizare cocktail”, taxa înscrisă în factura nr..X./2010 emisă de .X. SRL în valoare totală de .X. lei,

- suma de .X. lei, reprezintă TVA dedusă de contribuabil, aferentă achiziției de bunuri reprezentând “sosite, tricou, fular, pantalon, colanți, rochie, căciula etc.”, taxa înscrisă în factura nr..X./2011 emisă de .X. SA în valoare totală de .X. lei, respectiv taxa aferentă achiziției de bunuri reprezentând “cosuri cadouri “.X.”-

.X. bucati; cosuri cadou .X. - .X. bucati.”, taxa inscrisa in factura nr..X./2011 emisa de .X. SRL in valoare totala de .X. lei,  
- suma de .X. lei, reprezintă TVA dedusă de contribuabil, aferenta achizitiei de bunuri reprezentand “produse alimentare si bauturi racoritoare cf. Contract .X./2012”, taxa inscrisa in factura nr..X./2012 emisa de .X. SRL in valoare totala de .X. lei, taxa aferenta achizitiei de bunuri reprezentand “Cosuri cadou .X. bucati”, taxa inscrisa in factura nr..X.2012 emisa de .X. SRL in valoare totala de .X. lei, respectiv taxa aferenta achizitiei de bunuri reprezentand “parfum .X. ml”, taxa inscrisa in factura nr..X./2012 emisa de .X. SRL in valoare totala de .X. lei,

Urmare verificării efectuate, în temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a), art.145 alin.(5) lit.b) și art.146 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă acestor facturi, întrucât nu a justificat cu documente că aceste servicii sunt destinate operațiunilor sale taxabile.

**În drept**, potrivit prevederilor art.145 alin.2 lit.a) și art.146 alin.1 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la 01.01.2007:

**Art.145 - “Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

**(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

**a) operațiuni taxabile;**

**Art.146 - “Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

**(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

**b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) lit. b) - g):**

**1. să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevăzute la art. 155<sup>1</sup> alin. (1); și**

**2. să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei;”**

Totodata, pct.46 (1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza ca:

*“Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78.[...]”*

Avand in vedere prevederile legale precizate mai sus, se retine ca legiuitorul a conditionat exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru taxa aferenta serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul unei persoane impozabile, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, de existenta unei facturi completate cu informatiile obligatorii prevăzute de lege, de inregistrarea taxei ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei, și de utilizarea achiziției in folosul operatiunilor sale taxabile, condiții ce trebuie îndeplinite cumulativ.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013, se reține că organizația .X. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în facturi reprezentând prestări servicii, respectiv parfumuri, coșuri cadou, masă servită, produse alimentare în vederea organizării de cocktail, băuturi alcoolice, articole îmbrăcăminte, achiziții care nu concură la obținerea de venituri taxabile, nefiind indispensabile în activitatea contestatorului.

Se reține că urmare verificării, organele de inspecție fiscală, în ceea ce privește cheltuielile cu aceste achiziții, au constatat că organizația nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată întrucât nu justifică cu documente că aceste servicii sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În ceea ce privește aplicarea prevederilor art.145 alin.5 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, repectiv:

**“(5) Nu sunt deductibile:**

**b) taxa datorată sau achitată pentru achizițiile de băuturi alcoolice și produse din tutun, cu excepția cazurilor în care aceste bunuri sunt destinate revânzării sau pentru a fi utilizate pentru prestări de servicii.”**, organele de inspecție fiscală au constatat că organizația nu a putut justifica achiziția de băuturi alcoolice, respectiv “horinca”, în folosul operațiunilor taxabile.

Argumentul contestatoarei cu privire la faptul că *“Intâlnirile organizate atât cu membrii, cât și cu reprezentanții debitorilor drepturilor conexe reprezintă un element esențial în buna desfășurare a activității de colectare a remunerațiilor. [...] cheltuielile efectuate de .X. pentru pregătirea activității de colectare a sumelor datorate titularilor de drepturi conexe, cum sunt cele de protocol, nu pot fi considerate ca fiind realizate în alt scop decât cel al realizării operațiunilor taxabile.”*, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care în timpul inspecției fiscale și nici la contestație, nu au fost prezentate documente din care să rezulte modul în care aceste achiziții de *“protocol”* contribuie la desfășurarea activității curente a .X..

De asemenea, se reține faptul că organizația a invocat cauza .X., .X., .X., privind dreptul de deducere a TVA aferenta închiderii unei societăți, dar fără a indica care articol din Codul Fiscal invocat de organele de inspecție

fiscală nu ar fi corect, fără a lua în considerare art.145 din Codul fiscal, care dă dreptul de deducere a TVA numai în măsura în care serviciile achiziționate sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile, prevedere care este în deplină corespondență cu Directivele Europene.

Intrucât, .X. este un organism de gestiune colectivă de administrare a drepturilor artiștilor interpreți, care colectează de la diverși agenți economici “*remunerații echitabile*”, remunerații stabilite în baza Legii nr.8/1996 privind drepturile de autor și drepturi conexe, respectiv a Deciziilor emise de .X., astfel că nu este imperios necesar ca, “*diverșii parteneri contractuali*” sau “*clienții*” .X., așa cum susține contestatara, să fie recompensați cu “*mici suveniruri*” sau diverse “*cadouri*” pentru a achita remunerațiile datorate ca urmare a folosirii sau distribuirii operelor artiștilor interpreți, în condițiile în care aceste cheltuieli ar fi trebuit suportate din cotizațiile încasate de la membrii .X..

Mai mult, din documentele anexate la dosarul cauzei se retine ca organele de inspectie fiscala au stabilit prin Raportul de inspectie fiscala TVA nedeductibila fiscal pentru cheltuielile de “*protocol*” potrivit prevederilor art.145 alin.2 lit.a) și ali.5 lit.b) din Codul fiscal, intrucat din documentele justificative prezentate, nu rezulta ca acestea sunt in folosul activitatii sale economice, nu au putut stabili cu certitudine scopul acestora.

Având în vedere aspectele menționate, coroborate cu prevederile paragrafelor 23 și 24 din cazul C110/94 (INZO), respectiv paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Cureta Europeană de Justiție a stabilit că “*este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii*”, respectiv coroborat cu art.4 din Directiva 112/2006/CE care stipulează că autoritațile fiscale pot solicita dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.

Prin urmare, întrucât organizația nu face dovada cu documente privind necesitatea efectuării cheltuielilor “*de protocol*” în folosul operațiunilor taxabile ale organizației, se reține că în mod legal organele de inspectie fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, motiv pentru care în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. privind suma de .X. lei, reprezentând TVA.

**2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dedusă din factură emisa de S.C. .X. SRL, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă organizația beneficiază de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată înscrisă într-o factura fiscală în copie, în condițiile în**

**care, potrivit legii dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se exercită numai în baza exemplarului original al facturii fiscale.**

**În fapt**, .X. a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei înscrisă în factura fiscală nr..X. din data de 31.01.2008, emisa de S.C. .X. SRL.

Organele de inspecție fiscală, în baza art.146 alin.1 lit.a și art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată întrucât exemplarul în copie al facturii fiscale nu îndeplinește calitatea de document justificativ ce stă la baza înregistrării în contabilitate.

**În drept**, potrivit prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

*„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);*

iar prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, legiuitorul reglementează justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în conformitate cu pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.146 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

*“ 46. (1) **Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal** sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”*

Prin urmare, persoana impozabilă pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

*“(5) **Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:***

*a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;*

- b) data emiterii facturii;
- c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;
- d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;
- e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;
- f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);
- g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;
- h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i);
- i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);
- j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în România, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art. 153 sau 153<sup>1</sup>, al cumpărătorului, în cazul aplicării art. 126 alin. (4) lit. b);
- k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;
- l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;
- m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;
- n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:
1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 ori mențiunile "scutit cu drept de deducere", "scutit fără drept de deducere", "neimpozabilă în România" sau, după caz, "neinclus în baza de impozitare";
  2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) - d) și g), o mențiune la prevederile prezentului titlu sau ale Directivei 112 ori mențiunea "taxare inversă" pentru operațiunile prevăzute la art. 160;

3. în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, trimiterea la art. 152<sup>1</sup> ori la art. 306 din Directiva 112 sau orice altă trimitere care să indice faptul că a fost aplicat regimul special;

4. dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, trimiterea la art. 152<sup>2</sup> sau la art. 313, 326 ori 333 din Directiva 112 sau orice altă trimitere care să indice faptul că a fost aplicat unul dintre regimurile respective;

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.”

Așadar, potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, orice persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, trebuie să dețină exemplarul original al **facturii, care să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor în articolul de lege mai sus precizat.**

De asemenea, la art.2 din HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, se prevede:

“(2) *Persoanele juridice și persoanele fizice prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991 vor utiliza, pentru determinarea veniturilor din activitatea de exploatare, numai formulare tipizate cu regim special, comune pe economie.*

Și potrivit Anexei 1 “CATALOGUL formularelor tipizate, comune pe economie, cu regim special de tipărire, înseriere și numerotare, privind activitatea financiară și contabilă” din HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, FACTURA FISCALĂ (cod 14-4-10/A) reprezintă;

“*Formular cu regim special de înseriere și de numerotare.*

1. *Servește ca:*

- *document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a produselor și mărfurilor livrate, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate;*

- *document de însoțire a mărfii pe timpul transportului;*

- *document de încărcare în gestiunea primitorului;*

- ***document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului.***”

Întrucât contestatara și-a exercitat dreptul de deducere în baza unei copii a facturii fiscale și nu a făcut dovada solicitării furnizorului/prestatorului a unui duplicat al facturii pe care să fie menționat ca înlocuiește factura inițială, organul de soluționare a contestației reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei.



În ceea ce privește hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-85/95, Reisdorf, par.25, invocată de contestatoare organul de soluționare a contestației reține ca aceasta se referă la faptul ca nu s-a putut prezenta originalul facturii care stătea la baza cererii domnului Reisdorf de rambursare a TVA platite în amonte, iar Curtea de Justiție Europeană a decis ca art.18(1)(a) și art.22(3) din **Directiva a șasea permit statelor membre să considere drept document justificativ nu numai originalul facturii, ci orice alt document care ține loc de factura și îndeplinește criteriile stabilite de statul în cauză**, ori criteriile stabilite în speța noastră sunt date de prevederile legale invocate în cauză, respectiv prezentarea exemplarului original al facturii.

Din aceleași considerente nu pot fi reținute nici argumentele contestatarii potrivit cărora „*avea drept de deducere a TVA, întrucât aceasta măsoară este prevăzută de jurisprudența comunitară care stabilește expres că originalul facturii nu este necesar dacă există o copie și dacă realitatea operațiunii reiese și din alte elemente obiective.*”

Ca urmare a celor precizate mai sus, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturii fiscale prezentate în copie, emisa de S.C. .X. SRL.**

**3. Referitor la suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, cauza supusa soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate pronunța cu privire la dreptul de deducere a TVA înscrisă în factura fiscală nr..X./2009 emisa de S.C. .X. S.R.L., în condițiile în care contestatara nu prezintă documente care să ateste faptul că serviciile au fost prestate în scopul realizării de operațiuni taxabile.**

**În fapt**, în luna noiembrie 2009, .X. a înregistrat în evidența contabilă factura fiscală nr..X./2009 cu suma de .X. lei și cu TVA aferentă în suma de .X. lei, emisă de S.C. .X. S.R.L., reprezentând “lucrări de renovare”, în baza căreia și-a exercitat dreptul de deducere asupra TVA în suma de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au considerat că întrucât organizația nu a prezentat în timpul inspecției fiscale situații de lucrări, rapoarte de lucru etc., din care să reiasă prestarea efectivă a “*lucrărilor de renovare*” achiziționate, nu au fost respectate prevederile legale în vigoare în perioada verificată, respectiv prevederile art. 145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit art.145 si art.146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

**"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

**a) operatiuni taxabile; [...]."**

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective și se efectuează numai pe baza exemplarului original al facturii.

Totodată, art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, stipulează:

**"Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

**(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

**a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);"**

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță și că au fost sau urmează să fie livrate/prestate în beneficiul său.

Astfel, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

In speta, din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013 rezulta că suma de .X. lei, reprezinta taxa pe valoarea adaugata neadmisa la deducere, pentru care .X. a dedus taxa inscrisa in factura nr..X./2009 emisa de SC .X. SRL, in valoare totala de .X. lei, reprezentând "lucrari de renovare" pentru care .X. nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente din care sa rezulte prestarea efectiva

a serviciilor achizitionate în beneficiul sau, respectiv situatii de lucrari, rapoarte de lucru etc.

Avand in vedere ca incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in scopul aplicarii uniforme si respectarii aquis-ului comunitar in domeniul TVA, se retine ca jurisprudenta comunitara recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

La paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** .

In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

In ceea ce privește susținerea .X., respectiv faptul că organele de inspecție fiscală în mod eronat au procedat la “*eliminarea TVA aferentă unor lucrări de renovare [...]*”, în condițiile în care s-a “*făcut dovada achiziției unor lucrări de renovare prin efectivitatea existenței acestora.*”, se reține ca nu poate fi reținută în soluționarea cauzei deoarece, persoanele impozabile **au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata** aferenta achizițiilor de bunuri si servicii **numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative**, si anume: achizițiile sunt destinate utilizării in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, **ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective si au fost necesare**, aspect nedovedit nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea cauzei expuse în cadrul contestației.

Ca urmare a celor precizate mai sus, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturii fiscale nr..X./2009, emisă de S.C. .X. S.R.L.**

**4. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X.**

**beneficiază de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor efectuate în favoarea unor persoane care nu au calitatea de salariați ai organizației, în condițiile în care organizația nu justifică cu documente faptul că aceste servicii au legătură cu activitatea economică a organizației și sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.**

**În fapt**, .X. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, astfel:

- în data de 12.12.2012 a fost înregistrată TVA în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr..X.2012 emisă .X. SA constând în "*cazare, acces piscină, room service pentru .X.*",

- în data de 28.04.2010 a fost înregistrată TVA în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr..X./2010 emisă .X. SRL, servicii ce constau în "*servicii de cazare pentru diverse persoane spre exemplu .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X.*", or din raportul atasat la factura rezultă ca au beneficiat de aceste servicii terțe persoane fizice care nu au calitate de salariați ai .X.

- suma de .X. lei, reprezintă taxa pe valoarea adăugată neadmisă la deducere, aferentă facturii seria .X. nr..X./2009, emisă de .X. SRL, în valoare totală de .X. lei reprezentând "*transport fluvial de persoane*"

-suma de .X. lei, reprezintă TVA dedusă în mod eronat de contribuabil constând în "*servicii de cazare*" aferentă facturii nr..X.2008 emisă de .X. SA; din raportul atașat la factură rezultă că au beneficiat de aceste servicii terțe persoane fizice (.X., camera .X.) care nu are calitate de salariat al .X.,

- suma de .X. lei, reprezintă TVA dedusă în mod eronat de contribuabil constând în servicii de cazare, fiind aferentă facturii nr..X./2008 emisă .X. SA; din raportul atașat la factură rezultând că au beneficiat de aceste servicii terțe persoane fizice (.X.-avocat) care nu are calitatea de salariat al .X.

Organele de inspecție fiscală au constatat că organizația .X. nu a respectat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi al căror obiect îl reprezintă servicii de cazare și transport, precum și prestații conexe cazării în beneficiul unor persoane fizice care nu au calitatea de salariați ai acesteia, fapt pentru care nu au acordat organizației dreptul de deducere pentru TVA în sumă de **.X. lei**.

**În drept**, art.145 alin.(2) lit.a) din același act normativ, precizează:

**„(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

**a) operațiuni taxabile;”**

Astfel, potrivit prevederilor enunțate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestațiile de

servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere prevederile legale menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile. Astfel, justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Totodată, art.146 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

**“Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

**(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

**a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5);”**

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, cu factură fiscală, care să cuprindă toate informațiile obligatorii și să fie emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspecție fiscală se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că organizația și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru servicii de care au beneficiat terțe persoane care nu au calitatea de salariați ai .X., așa cum au fost anterior prezentate.

În ceea ce privește Anexa .X., respectiv documentul în copie cu mențiune „conform cu originalul” și sintagma „documente confidentiale”, scris de mână, semnat „av. .X.”, prin care aceasta solicită „virarea sumei de .X. lei în contul meu deschis la .X. motivat de faptul că această sumă a fost achitată de mine, reprezentând cazarea delegației .X. la seminarul organizat de .X., partener și .X., în perioada 10-12 decembrie, la .X.”, însoțit de extrasul de cont nr..X./2012 deschis de .X. la .X. Sucursala .X., de unde rezultă că în data de 14.12.2012 a fost efectuată plata sumei de .X. lei către beneficiar Cabinet avocat .X., acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât nu există documente fiscale din care să rezulte că avocatul a efectuat plata către .X. SA – .X. și nici dovada că doamna .X. este avocata .X..

Referitor la afirmația contestatărei „Eliminarea TVA aferentă unor servicii prestate în folosul terților colaboratori ai .X., cum este Dna .X. – Avocat .X., în cadrul reprezentării .X. în acțiunile inițiate împotriva debitorilor drepturilor conexe.”, nu poate fi reținută în soluționarea afavorabilă a contestației având în vedere prevederile legale în materia deductibilității TVA invocate în prezenta cauză, din care rezultă că, în cazul în care serviciile de cazare și cele conexe au fost prestate în favoarea unor persoane care nu au calitatea de salariați ai organizației concură la faptul că aceste servicii nu au fost prestate în folosul operațiunilor taxabile ale .X.

Prin urmare, având în vedere cele precizate, prevederile legale în materie, documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat .X. dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de cazare, transport și celor conexe pentru terțe persoane care nu are calitatea de salariați al organizației, întrucât nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor reprezentând servicii efectuate în favoarea unor persoane care nu au calitatea de salariați ai organizației.**

**5. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care .X. nu aduce nicio motivație în susținerea acestui capăt de cerere.**

**In fapt,** urmare inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit și TVA suplimentară în suma de **.X. lei**, respectiv:

- suma de .X. lei, înscrisă în factura nr.X./2007 emisă de către MP .X. SRL, reprezentând “servicii .X.”. Factura a fost înregistrată de două ori în evidența financiar-contabilă, respectiv în luna decembrie 2007 și în luna ianuarie 2008, .X. exercitându-și dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată de două ori.
- suma de .X. lei, reprezentând TVA înregistrată în mod eronat, în evidența contabilă și în decontul de taxă pe valoarea adăugată, atât în luna ianuarie 2008, cât și în luna februarie 2008, taxa înscrisă în factura nr..X./2008 emisă de .X. SRL, în valoare totală de .X. lei.
- suma de .X. lei, reprezentând TVA înregistrată în mod eronat în evidența contabilă în luna februarie 2008 din factura nr. .X.2008 emisă de .X.SRL, în valoare totală de .X. lei, și sub numărul intern .X.,

-suma de .X. lei, reprezentând diferența de TVA neadmisa la deducere de către organele de inspecție fiscală, reprezentând *«achiziție module raft»* din factura nr..X.2008, emisă de SC .X. SRL. Pe factura este înscrisă taxa de .X. lei, iar contribuabilul și-a exercitat dreptul de deducere al TVA în suma de .X. lei, eronat.

-suma de .X. lei, reprezentând TVA dedusă în mod eronat de contribuabil în luna noiembrie 2011. Organele de inspecție fiscală au constatat diferența de .X. lei, între TVA deductibilă înscrisă în decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2011 - .X. lei și TVA deductibilă înscrisă în balanța de verificare aferentă lunii noiembrie 2011, în suma de .X. lei.

Deși prin contestație .X. solicită anularea integrală a Deciziei de impunere nr..X./2013 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X.2013, organizația nu prezintă documente și argumente în susținerea contestației pentru TVA în sumă de .X. lei.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:**

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază; ”**

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație organizația trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, organizația contestatară nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat nici un articol de lege în apărarea sa.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.249 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, intrat în vigoare la data de 15.02.2013 *„cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească , în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 din același act normativ care precizează *„, dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”* .

Totodată, art.65 (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare: *„(1) contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”*.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului.**

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr..X./2010 în dosarul nr..X., Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Conform prevederilor pct.2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră *„organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”*, în baza celor reținute și având în vedere că organizația .X., deși solicita anularea Deciziei de impunere nr..X./2013 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat TVA în suma de .X. lei, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de .X. pentru acest capăt de cerere în conformitate cu art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate.

**6. Referitor la TVA în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise în perioada decembrie 2007 – aprilie 2012 pentru serviciile facturate către diverși beneficiari urmare rămânerii definitive și irevocabile a hotărârilor judecătorești, în condițiile în care .X. a devenit plătitor de TVA din data de 01.09.2005, iar organizația nu prezintă documente care să demonstreze că faptul generator a intervenit la o dată anterioară obținerii calității de plătitor.**



**In fapt**, organele de inspectie fiscala au stabilit suma de .X. lei ca fiind TVA colectata stabilita suplimentar pentru facturile emise de .X. in perioada decembrie 2007 - aprilie 2012, facturi reprezentand „*remuneratie echitabila cablu, radio ...etc*”.

Aceste servicii facturate catre diversi agenti economici (spre exemplu Societatea .X. CUI .X., respectiv SC .X. SA – CUI .X., etc.) au fost facturate fara a inscrie si colecta taxa pe valoarea adaugata in cota standard de 19%, respectiv 24% asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile, incalcand prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pentru perioada 01.12.2007 – 30.06.2010, respectiv in perioada 01.07.2010-30.04.2012.

.X. a devenit plătitoare de TVA începând cu data de 01.09.2005.

Prin contestație se precizează *“Aceste facturi reprezintă sume datorate de către debitorii titularilor de drepturi conexe reprezentați de .X. pentru perioada anterioară lunii septembrie 2005. Rațiunea pentru care aceste sume nu au fost facturate la acea dată este că ele nu erau recunoscute .X. fiind obligată să inițieze acțiuni în instanță pentru a obține obligarea debitorilor la plata lor.”*

**În drept**, potrivit art.137 alin.1, art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“Art. 126 - Operațiuni impozabile*

*(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

*a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*

*b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;*

*c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*

*d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);[...]*

*Art. 137. - (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

*a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit.b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni (...)* »

*Art. 140. - (1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse. »*

Începând cu data de 01.07.2010, art.140 alin.1 din actul normativ susmenționat se modifică astfel:

*“Art. 140. - (1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”*

Potrivit normelor legale mai sus citate, pentru a fi cuprinsa in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, o operatiune trebuie sa indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii: sa constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată, locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor sa fie în România, livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa fie realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art.127 alin.(1) si livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2).

Cota standard a TVA este de 19%, respectiv 24% iar orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, are obligația să emită factură fiscală pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate, către fiecare beneficiar, persoane impozabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si fata de motivele petentei exprimate in contestatia formulata, organul de solutionare a contestatiei reține urmatoarele:

.X. acționează ca un intermediar/comisionar/interpus între artiștii interpreți și agenții economici care utilizează sau distribuie/difuzează opera acestora, această activitate generând obținerea de venituri impoabile, materializate sub forma unui comision.

.X. în perioada decembrie 2007 – aprilie 2012 a emis facturi reprezentând *“remunerație echitabilă cablu, radio...etc”*, servicii facturate către diverși beneficiari fără a înscrie și colecta TVA, în cota standard de 19%, respectiv 24%.

.X. a devenit plătitoare de TVA începând cu data de 01.09.2005.

În susținerea cauzei, contestatara susține că *“Aceste facturi reprezintă sume datorate de către debitori titularilor de drepturi conexe reprezentați de .X. pentru perioada anterioară lunii septembrie 2005. Rațiunea pentru care aceste sume nu au fost facturate la acea dată este că ele nu erau recunoscute .X. fiind obligată să inițieze acțiuni în instanță pentru a obține obligarea debitorilor la plata lor.”*, și invocă prevederile art.134<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv *“(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”*, fără însă a prezenta documente legal întocmite prin care să demonstreze că prestarea serviciilor a avut loc la o dată anterioara datei de 01.09.2005 (data la care .X. a devenit plătitoare de TVA), respectiv când a intervenit faptul generator.

Intrucât, contestatara recunoaște faptul că nu a facturat sumele respective anterior datei de 01.09.2005, deoarece *ele nu erau recunoscute*, sunt aplicabile prevederile art.23 alin.1 și alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul

de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

**“ART. 23 - Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale**

*(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.*

*(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.”*

Astfel, față de cele invocate de contestatară, se reține faptul că data la care intervine faptul generator, respectiv data la care se constituie baza de impunere, **este data rămânerii definitive și irevocabile a Hotărârilor judecătorești, respectiv data la care .X. a emis facturile către clienții săi**, dată care este anterioară datei dobândirii calității de plătitor de TVA.

Mai mult, invocarea pct.45 alin.2 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv:

*“Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, factura nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal.”,*

este eronată, întrucât aceste norme au fost date în aplicarea art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind *Sfera de aplicare a dreptului de deducere*, respectiv exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA.

În ceea ce privește adresa nr..X./2006 a Ministerului Finanțelor Publice – Direcția Generală .X., Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, reține:

- conform art.141 alin.1 lit.n din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, anterior datei de 01.06.2005, erau scutite fără drept de deducere *“vânzarea de licențe de filme sau de programe, drepturi de difuzare, abonamente la agențiile internaționale de știri și alte drepturi de difuzare similare, destinate activității de radio și televiziune, cu excepția celor de publicitate.”*

- începând cu data de 01.06.2005 a fost abrogată această prevedere, iar aceste operațiuni au devenit operațiuni taxabile cu cota standard,

- .X. a devenit plătitoare de TVA începând cu data de .X.2005,

- potrivit pct.66 alin.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, livrările de bunuri și prestarile de servicii efectuate până la data 31.12.2003, inclusiv, trebuie justificate cu documente [...] din care să rezulte că livrarea și/sau prestarea a fost efectuată până la data menționată, *“vor fi facturate potrivit regimului în vigoare la data efectuării operațiunilor respective”*.

Mai mult, în cauză sunt aplicabile și prevederile pct.69 alin.2 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv:

*“69.(2) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii scutită fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, nu are obligația întocmirii unei facturi, dar operațiunile vor fi consemnate în documente potrivit legislației contabile. Emiterea facturii nu este interzisă fiind opțiunea persoanei impozabile de a factura operațiunile respective. În situația în care factura este emisă, aceasta trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal.”*

Astfel, conform celor menționate, rezulta că precizările din adresa susmenționată adaptate situației în cauză, sunt:

- până la data de 01.06.2005, .X. trebuia să factureze aceste operațiuni în regim de scutire fără drept de deducere, emitând facturi fără TVA,
- după data de 01.06.2005, în perioada 01.06.2005-31.08.2005, când .X. nu a depășit plafonul de scutire, facturarea se efectuează în același condiții,
- începând cu data de 01.09.2005, când .X. a devenit plătitor de TVA, era obligata la colectarea și plata TVA.

Prin urmare, având în vedere cele precizate, prevederile legale în materie, documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară aferentă bazei impozabile din facturile emise în perioada decembrie 2007 – aprilie 2012 pentru serviciile facturate către diverși beneficiari urmare rămânerii definitive și irevocabile a hotărârilor judecătorești, întrucât nu au fost respectate prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

**7. Referitor la TVA în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă organizația .X. avea obligația colectării TVA aferentă facturilor emise în perioada ianuarie 2010 – aprilie 2011 către societăți aflate în insolvență/faliment și pentru care a aplicat măsurile de simplificare în condițiile în care prevederile referitoare la taxarea inversă nu mai erau în vigoare în perioada emiterii facturilor.**

**In fapt, .X. în perioada ianuarie 2010 – aprilie 2011 a emis facturi reprezentând „remuneratie echitabila cablu, radio ...etc”, facturi care aveau**

înscrisă mențiunea “taxare inversa”. Aceste servicii au fost facturate către diversi agenți economici aflați în insolvență sau faliment.

Organele de inspecție fiscală au constatat că organizația a aplicat în mod eronat prevederile art.160 alin.2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în perioada 01.01.2010 – 30.04.2011, întrucât articolul susmenționat avea aplicabilitate doar până la data de 31.12.2009.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.134<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare din data de 01.01.2010, respectiv:

*“ART. 134<sup>2</sup>\*)- Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

*(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*

*(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:*

*a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;[...]*”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că pentru livrările/prestările de servicii efectuate, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data la care are loc faptul generator. Prin excepție, exigibilitatea TVA intervine la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator, factura prezentând cota standard în vigoare la data faptului generator.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că organizația .X. a emis în perioada ianuarie 2010 – aprilie 2011 facturi reprezentând „*remuneratie echitabila cablu, radio ...etc*”, facturi care aveau înscrisă mențiunea “*taxare inversa*”.

Aceste servicii au fost facturate către diversi agenți economici aflați în insolvență sau faliment, organizația aplicând prevederile art.160 alin.2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare doar până la data de 31.12.2009.

Astfel, rezultă că începând cu data de 01.01.2010 .X. ar fi trebuit să factureze aceste servicii în regim de taxare, aplicând cota standard de TVA.

De asemenea, se reține că baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se reduce conform prevederilor art.138 lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare din data de 01.01.2010, care precizează că “*în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă;*”.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, reglementează ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată

stipulată la articolul din legea fiscală mai sus precizat cu obligativitatea îndeplinirii unor condiții. Astfel, în conformitate cu pct.20 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare ale art.138 din Codul fiscal aprobate prin H.G.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

*“20. (1) În situațiile prevăzute la art.138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare.”*

Mai mult, prin emiterea Deciziei nr..X. din .X./2004 a Comisiei fiscale centrale, pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată și accize, aprobată prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr.1895/2004, aceste prevederi legale ale legii fiscale au fost explicitate, stabilindu-se că:

*"Ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată la furnizori/prestatori, în baza prevederilor art. 138 lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, este permisă numai în situația în care data declarării falimentului beneficiarilor intervine după data de 1 ianuarie 2004, inclusiv pentru facturile fiscale emise înainte de această dată, dacă contravaloarea bunurilor livrate/serviciilor prestate și taxa pe valoarea adăugată aferentă consemnate în aceste facturi nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului.*

***În accepțiunea Codului fiscal, data declarării falimentului este data pronunțării hotărârii judecătorești finale de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 64/1995, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă."***

Așadar, potrivit acestor prevederi legale, ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este permisă în situația în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate ori taxa pe valoarea adăugată aferentă înscrisă în facturi nu mai pot fi încasate din cauza falimentului beneficiarului și numai în situația în care data declarării falimentului beneficiarilor, respectiv data pronunțării hotărârii judecătorești finale de închidere a procedurii falimentului, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă, a intervenit după data de 1 ianuarie 2004, inclusiv pentru facturile emise înainte de această dată.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care nu mai poate încasa contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate din cauza falimentului beneficiarului și care procedează la ajustarea bazei impozabile a taxei pe

valoarea adăugată nu este ținută de respectarea procedurii insolvenței prevăzută de Legea nr.85/2006, respectiv de înscrierea la masa creditorilor, ci doar de pronunțarea unei hotărâri judecătorești, definitive și irevocabile, de închidere a procedurii falimentului prevăzute de Legea nr.85/2006, însă cu condiția să emită inițial facturi în regim de taxare, aplicând cota standard de TVA și înscriind în facturi valoarea taxei pe valoarea adăugată colectată, conform prevederilor legale în vigoare în perioada 01.01.2010–30.04.2011, iar în momentul intervenirii stării de faliment al beneficiarilor săi (în baza Hotărârilor judecătorești rămase definitive și irevocabile), să procedeze la ajustarea bazei de impozitare conform prevederilor **art. 138 lit d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare **coroborat cu pct. 20.(1) din H.G. nr. 44/2004** privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În același sens s-au pronunțat pentru speța în cauză direcțiile de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, respectiv prin adresa nr..X./2009, Direcția .X. precizează că „[...] *ajustarea taxei pe valoarea adăugată de către societatea contestatoare este permisă de legislație fiscală, pe baza extrasului de la Oficiul Național al Registrului Comerțului în care se menționează că societatea beneficiară a bunurilor livrate este radiată ca urmare a închiderii procedurii falimentului.*”, iar Direcția .X., prin adresa nr..X./2009, comunică faptul că „*ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se poate face în baza extrasului eliberat de Oficiul Național al Registrului Comerțului în care se menționează că societatea beneficiară a bunurilor livrate este radiată ca urmare a închiderii procedurii falimentului*” și că „*având în vedere că prevederile Codului fiscal sunt de strictă interpretare și de imediată aplicare, [...] persoana care efectuează ajustarea nu este ținută de respectarea procedurii prevăzute de Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței, prin înscrierea la masa creditorilor, ci doar de existența unei hotărâri judecătorești, definitive și irevocabile, de închidere a procedurii falimentului prevăzute de Legea nr.85/2006.*”

Astfel, argumentul contestatarii potrivit căruia “*în conformitate cu prevederile art.138 lit.d din Codul fiscal, baza de impunere TVA se ajustează în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Or, o mare parte din aceste societăți pentru care s-au emis facturi s-au aflat sub incidența procedurii falimentului și, în prezent, sunt radiate și închise.*”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

Mai mult, conform art.65 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare “*Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricaror cereri adresate organului fiscal.*”

Prin urmare, având în vedere cele precizate, prevederile legale în materie, documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară aferentă bazei impozabile din facturile emise în perioada ianuarie 2010-aprilie 2011 pentru serviciile facturate către diverși beneficiari, întrucât nu au fost respectate prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pentru care s-au aplicat eronat prevederile art.160 alin.2) lit.b) din același act normativ, în vigoare doar până la data de 31.12.2009, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citat, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

**8. Referitor la TVA în suma de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestărilor este investită să se pronunțe dacă pentru livrările intracomunitare de bunuri în suma de .X. lei, .X. beneficiază de scutirea de taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care codul de TVA al cumpărătorului înscris pe facturile în cauză era invalid/inactiv în perioada efectuării tranzacției.**

**În fapt**, în perioada supusă inspecției fiscale, .X. a efectuat „*prestări intracomunitare de servicii - facturare remunerată*”, către operatorul intracomunitar .X., având cod de înregistrare în scopuri de TVA - .X., astfel:

- în octombrie 2011, .X. a declarat prin Declarația recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestarile intracomunitare aferente lunii octombrie anul 2011 înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr..X./2011, prestări intracomunitare de servicii în valoare de .X. lei;
- în martie 2012, .X. a declarat prin Declarația recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestarile intracomunitare aferente lunii MARTIE anul 2012 înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr..X./2012, prestări intracomunitare de servicii în valoare de .X. lei;
- în septembrie 2012, .X. a declarat prin Declarația recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestarile intracomunitare aferente lunii octombrie anul 2011 înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr..X./2012, prestări intracomunitare de servicii în valoare de .X. lei.

Operatorul intracomunitar .X., a furnizat .X. codul de înregistrare în scopuri de taxa pe valoarea adăugată .X., cod invalid, fapt confirmat prin adresa conform informațiilor transmise prin sistemul VIES, prin adresa de răspuns nr..X./2013 transmisă de către Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., Serviciul .X., urmare adresei nr..X./2013.

Organele de inspecție fiscală au stabilit o taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, întrucât tranzacțiile au fost efectuate pe un cod de



TVA nevalabil pe perioada efectuării tranzacțiilor nerespectând astfel prevederile art.133 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 13.(9) din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, in vigoare in perioada 01.01.2011-31.12.2011, respectiv pct.13.(9) lit b) din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind Codul fiscal, ci modificarile si completările ulterioare, in vigoare in perioada 01.01.2012-31.12.2012

**În drept,** sunt aplicabile prevederile art.133 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completările ulterioare:

*“(3) Locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt prestate de la un sediu fix al prestatorului, aflat în alt loc decât locul în care persoana impozabilă și-a stabilit sediul activității economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde prestatorul își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”*

coroborat cu prevederile pct. 13.(9) din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, in vigoare in perioada 01.01.2011-31.12.2011, respectiv pct. 13.(9) lit b) din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind Codul fiscal, ci modificarile si completările ulterioare, in vigoare in perioada 01.01.2012-31.12.2012:

*(9) În cazul serviciilor pentru care se aplică prevederile art.133 alin.(2) din Codul fiscal, prestate de persoane impozabile stabilite în România, atunci când beneficiarul este o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru și serviciul este prestat către sediul activității economice sau un sediu fix aflat în alt stat membru decât România, prestatorul trebuie să facă dovada că beneficiarul este o persoană impozabilă și că este stabilit în Comunitate. Se consideră că această condiție este îndeplinită atunci când beneficiarul comunică prestatorului o adresă a sediului activității economice sau, după caz, a unui sediu fix din Comunitate, precum și un cod valabil de TVA atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, inclusiv în cazul persoanelor juridice neimpozabile care sunt înregistrate în scopuri de TVA. Dacă nu dispune de informații contrare, prestatorul poate considera că un client stabilit în Comunitate are statutul de persoană impozabilă:[...]*

*b) atunci când beneficiarul nu a primit încă un cod individual de înregistrare în scopuri de TVA, însă îl informează pe prestator că a depus o cerere în acest sens, și dacă prestatorul obține orice altă dovadă care demonstrează că clientul este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă care trebuie să fie înregistrată în scopuri de TVA, precum și dacă efectuează o verificare la un nivel rezonabil a exactității informațiilor furnizate de client, pe baza procedurilor de securitate comerciale normale, cum ar fi cele legate de*

*verificarea identității ori a plății. Dacă nu dispune de informații contrare, prestatorul poate considera că un client stabilit în Comunitate are statutul de persoană neimpozabilă atunci când demonstrează că acel client nu i-a comunicat codul său individual de înregistrare în scopuri de TVA, aplicându-se celelalte reguli prevăzute de art. 133 din Codul fiscal, în funcție de natura serviciului. Prevederile prezentului alineat se completează cu prevederile alin. (4)”.*

Astfel, din dispozițiile legale citate, reiese ca locul prestării serviciilor este locul unde clientul caruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are sediul fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul, caz în care persoana obligată la plata TVA este clientul, care aplică metoda “taxării inverse” prin evidențierea în decont a taxei, atât ca taxa deductibilă, cât și ca taxa colectată, cu respectarea regulilor de deducere stabilite prin lege.

Se reține că regula generală ca locul prestării serviciilor este locul unde își are stabilit sediul activității prestatorul sau, sau în lipsa acestora, domiciliul sau reședința sa obișnuită.

Prin excepție de la regula de bază, locul prestării poate fi considerat pentru anumite prestări de servicii, ca fiind locul unde își are stabilit sediul activității beneficiarul.

Din prevederile legale menționate rezultă că livrarile intracomunitare care sunt expediate din România într-un alt stat membru al Uniunii Europene sunt operațiuni impozabile în România, țara unde se găsesc bunurile în momentul în care încep expediția acestora. Aceste operațiuni sunt scutite de TVA cu drept de deducere a taxei aferente achizițiilor, cu condiția ca beneficiarul să îi comunice furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru decât România și ca acest cod să fie înscris în mod expres pe factura. În caz contrar, operațiunile sunt taxabile în România și se supun cotei standard de TVA.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că organizația .X. a emis facturi reprezentând prestări intracomunitare de servicii – „remunerații” facturare companiei .X., companie ce nu a furnizat un cod valid de taxă pe valoare adăugată, codul comunicat fiind .X..

În Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, organele de inspecție fiscală au constatat după consultarea și analizarea informațiilor primite prin sistemul VIES, următoarele:

- codul stipulat pe învoii-ce-urile emise de .X. companiei .X., și anume .X., nu este valid, fapt confirmat și de adresa nr..X./2013 transmisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., Serviciul .X., adresa aflată și la dosarul cauzei.

- de asemenea, adresa înscrisă în cadrul învoii-ce-urilor emise de .X. companiei .X., și stipulată în cadrul Acordului de colaborare încheiat între părți la data de 04.12.2005, atașat de contribuabil ca anexa la Nota explicativă nr. .X./2013, figurează ca fiind indisponibilă.

- prestarea serviciilor efectuate de .X. pentru compania .X., se desfășoară pe teritoriul României, așa cum este stipulat și în cadrul Acordului de colaborare încheiat între părți la data de 04.12.2005, la art. 2 *“Autorizația de administrare” care stipulează ca :”.....Partile Contractante se imputernicesc una pe cealaltă să îi reprezinte în țările lor pe membrii celeilalte organizații, în orice privință legată de utilizarea prestațiilor artistice protejate conform legislației naționale.....”*.

În ceea ce privește argumentul contestatului potrivit căruia *“Inspectorii fiscali au preluat în mod eronat codul în scopuri de TVA al Asociației .X. din .X., [...] respectiv au preluat codul .X., însă codul corect este .X., conform recipisei furnizate de softul Ministerului de Finanțe, procedura VIES”*, acesta nu poate fi reținut întrucât prin adresa nr..X./2013, transmisă Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., Serviciul .X., a fost solicitată verificarea valabilității în perioada 01.12.2007-31.12.2012, a codului de înregistrare în scopuri de TVA .X., precum și a datelor de identificare a companiei .X., iar prin adresa de răspuns nr..X./2013 transmisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., Serviciul .X., a rezultat că, codul .X. nu a fost valabil în perioada 01.12.2007-31.12.2012.

Referitor la documentul atașat în susținerea cauzei de către contestator, respectiv documentul privind verificarea on-line a valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA .X. a companiei .X., acesta dovedește doar că la data interogării, respectiv data de 01.08.2013, compania .X. deținea un cod de înregistrare în scopuri de TVA valid, fără însă a demonstra că în perioada anterioară acestei date, respectiv perioada 01.12.2007-31.12.2012 codul acesta era valabil.

Prin urmare, având în vedere cele precizate, prevederile legale în materie, documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară aferentă bazei impozabile din facturile emise către operatorul intracomunitar .X., având cod de înregistrare în scopuri de TVA - .X., întrucât nu au fost respectate prevederile art.133 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 13.(9) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.01.2011-31.12.2011, respectiv pct. 13.(9) lit b) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.01.2012-31.12.2012, în vigoare doar până la data de 31.12.2009, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

9. Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și penalități aferente TVA, stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2013, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Astfel, întrucât contestația a fost respinsă ca neîntemeiată pentru TVA în sumă de .X. lei și ca nemotivată pentru TVA în sumă de .X. lei, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”** va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru accesoriile în sumă de .X. lei.

**D. Referitor la suma de .X. lei, reprezentand:**

- .X. lei - Contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială
- .X. lei - Dobânzi/Majorari de întârziere - Contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială
- .X. lei - Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială
- .X. lei - Dobânzi/Majorari de întârziere - Contribuția individuală de asigurări
- .X. lei – Contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală
- .X. lei - Contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate datorată de persoanele care realizează venituri

**Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala au constituit in mod legal prin decizie de impunere diferente suplimentare de contribuții sociale și au calculat accesorii in conditiile in care in perioada verificată organizația .X. nu a declarat integral contribuțiile datorate.**

**In fapt**, organele de inspectie fiscala au verificat legalitatea si conformitatea declaratiilor, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor de catre contribuabil privind:

- contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială pentru perioada 01.07.2010-30.06.2012,
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială pentru perioada 01.10.2007-30.06.2012,
- contributia individuala de asigurari sociale datorate de persoanele care realizeaza venituri din drepturi de proprietate intelectuala pentru perioada 01.07.2012-31.12.2012,

- verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor privind contributia individuala de asigurari sociale de sanatate datorate de persoanele care realizeaza venituri din drepturi de proprietate intelectuala pentru perioada 01.07.2012-31.12.2012, și a accesoriilor aferente acestora.

Organele de inspecție fiscală au constatat pentru perioada verificată că sumele înscrise în evidențele contabile reprezentând contribuții datorate de persoanele care realizeaza venituri din drepturi de autor, nu corespund cu sumele declarate de contribuabil prin *Declaratia privind obligatiile de plata a contributiilor sociale, impozitului pe venit si evidenta nominala a persoanelor asigurate – cod 112*, contribuabilul motivând acest lucru prin faptul că: “*aplicația nepermițând înregistrarea tuturor membrilor beneficiari de drepturi plătite de .X. ( cel mai mult s-au putut încărca 1500 de beneficiari, peste acest număr aplicația 112 avea erori și nu puteau fi validate)*”.

Totodată, în luna martie 2012, .X. nu a constituit contribuția datorată asupra veniturilor obținute din drepturile de proprietate intelectuală, deși în luna respectivă a efectuat plăți către membrii .X. în suma totala de .X. lei, datorând:

- o contribuție de asigurări sociale individuale în sumă de .X. lei, constituind aceste sume în luna aprilie 2012,
- o contributie de asigurari pentru somaj individuala in suma de .X lei, constituind aceste sume in luna aprilie 2012.

Organele de inspecție fiscală au procedat la repunerea corectă în luna martie 2012 a acestor contribuții, calculând pentru perioada în care .X. datora contribuțiile, respectiv pentru perioada 26.04.2012- 25.05.2012, majorări de întârziere în sumă de:

- .X. lei pentru contribuția de asigurări sociale individuale în sumă de .X. lei,
- .X. lei pentru contribuția de asigurări pentru șomaj individuală în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.120 alin.(7) din OG nr.92/2003, republicată, în vigoare pentru perioada verificata.

Situația privind modul de constituire si virare a acestor impozite, precum si calculul majorărilor de întârziere se prezintă în Anexa nr.14, nr.15 și nr.16 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că baza de impunere a acestor contribuții a suferit modificari, diferenta stabilita suplimentar de plata urmare inspectiei fiscale, provenind din nedeclararea de catre contribuabil a sumelor constituite in evidentele financiar contabile.

.X. sustine faptul ca în perioada “01.12.2010 –30.06.2012 .X. a virat catre Bugetul asigurarilor sociale toate sumele inregistrate in evidenta contabila ca obligatii de plata”, fapt pentru care “ [...] apreciem ca eronata instituirea in decizia de impunere a impozitului stabilit suplimentar de organul de inspectie fiscala, calculat ca diferenta intre impozitul stabilit in urma inspectiei fiscale (care coincide cu cel din evidenta contabila proprie) si impozitul declarat la ANAF prin declaratia 102/112.

Aceiasi este situatia si pentru:

a. contributia individuala de asigurari pentru somaj datorata de

persoanele care realizeaza venituri de natura profesionala [...]

b. contributia individuala de asigurari sociale datorate de persoanele care realizeaza venituri din drepturi de proprietate intelectuala[...]

c. contributia individuala de asigurari sociale de sanatate datorate de persoanele care realizeaza venituri din drepturi de proprietate intelectuala.[...].”

Organul de control fiscal ar fi trebuit sa solicite contribuabilului .X. reglarea fisei pe platitor, inainte de a incepe inspectie fiscala.

Pentru aceste sume, organele de inspectie nu au procedat la compensarea, conform art. 116 alin. 5 si 6 C.pr.Fisc, cu sumele platite de .X. conform evidentei contabile si care figureaza in fisa pe platitor ca sume nedistribuite.[...].”

**In drept**, art.22 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare în perioada verificată, respectiv octombrie 2007 – decembrie 2012, precizează:

**“Obligațiile fiscale- Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:**

**a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;**

**b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;**

**c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;**

**d) obligația de a plăti majorări de întârziere, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;”**

iar începând cu data de 28.04.2010, pct.d are următoarea formă:

**d) obligația de a plăti dobânzi și penalități de întârziere, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii; [...].”**

Potrivit pct.78.1 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată:

**“78.1. Declarațiile fiscale sunt documente prin care se declară:**

**a) impozitele, taxele și contribuțiile datorate, în cazul în care, potrivit legii, obligația calculării impozitelor și taxelor revine plătitorului; [...]**

**c) impozitele colectate prin stopaj la sursă, în cazul în care plătitorul are obligația de a calcula, de a reține și de a vărsa impozite și taxe. ”**

Potrivit art.81 alin.(1) și alin.(3) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la obligația de a depune declarații fiscale, precizează:

**“(1) Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal, la termenele stabilite de acesta. [...]**

**(3) Obligația de a depune declarație fiscală se menține și în cazurile în care:**

**a) a fost efectuată plata obligației fiscale; ”**

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, se reține că .X. avea obligația depunerii declarațiilor fiscale pentru impozitele, taxele și contribuțiile datorate, în cazul în care, potrivit legii, obligația calculării impozitelor și taxelor revine plătitorului, chiar și în cazul în care a fost efectuată plata.

Art.85 alin.(1) lit.a) și b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

**„ Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat**

**(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:**

**a) prin declarație fiscală, în condițiile [art.79](#) alin.(2) și [art.83](#) alin.(4);**

**b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”**

Potrivit pct.107.1 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată:

**„Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:**

**a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii; [...]**”.

Or, întrucât organizația contestatoare a depus declarații fiscale pentru obligații de plată mai mici decât cele înregistrate în evidența contabilă, în vederea realizării unui titlu de creanță pentru plățile efectuate, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere nr..X./2013, potrivit art.110 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

***“(3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii.”***

Referitor la **Contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială**, organul de soluționare reține că organizația .X. a constituit și declarat contribuția individuală de asigurări sociale datorate de persoanele care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală, în perioada supusă inspecției fiscale generale, respectiv 01.07.2010-30.06.2012.

De asemenea, se reține că în perioada 01.01.2011–30.06.2012, sumele înscrise în evidențele contabile reprezentând contribuții individuale sociale datorate de persoanele care realizează venituri din drepturi de autor, nu corespund cu sumele declarate de contribuabil prin Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate – cod 112.

.X. a achitat contribuția individuală socială datorată de persoanele care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală, la nivelul sumelor constituite în evidența contabilă.

În luna martie 2012, .X. nu a constituit contribuția datorată asupra veniturilor obținute din drepturile de proprietate intelectuală, deși s-au efectuat plăți către membrii .X. în sumă totală de .X. lei, datorând o contribuție de asigurări sociale individuale în sumă de .X. lei, constituind aceste sume în luna aprilie 2012.

Fața de cele de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat la repunerea corectă în luna martie 2012 a contribuției datorată asupra veniturilor din drepturile de proprietate intelectuală în sumă de .X. lei, calculând pentru perioada în care .X. datora contribuția, respectiv pentru perioada 26.04.2012-25.05.2012, majorări de întârziere în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.120 alin.7) din OG nr.92/2003, republicată, în vigoare pentru perioada verificată.

Referitor la **Contribuția individuală de asigurări pentru somaj datorate de persoanele care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală**, organul de soluționare a contestației reține că organizația .X. a constituit și declarat contribuția individuală de asigurări pentru somaj datorate de persoanele care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală, în perioada supusă inspecției fiscale generale, respectiv 01.07.2010-30.06.2012.

În luna martie 2012, .X. nu a constituit contribuția datorată asupra veniturilor obținute din drepturile de proprietate intelectuală, deși în luna respectivă a efectuat plăți către membrii .X. în suma totală de .X. lei, datorând o contribuție de asigurări pentru somaj individuală în suma de .X. lei, constituind aceste sume în luna aprilie 2012.

Fața de cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la repunerea corectă în luna martie 2012 a contribuției datorate asupra veniturilor



din drepturile pe proprietate intelectuala in suma de .X. lei, calculand pentru perioada in care .X. datora contributia, respectiv pentru perioada 26.04.2012-25.05.2012, majorari de inatazriere in suma de .X. lei, in conformitate cu prevederile art.120 alin.7) din OG nr.92/2003, republicata, in vigoare pentru perioada verificata.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 01.01.2011 –30.06.2012, sumele inscrise in evidentele contabile reprezentand contributi individuale pentru somaj datorate de persoanele care realizeaza venituri din drepturi de autor, nu corespund cu sumele declarate de contribuabil prin Declaratia privind obligatiile de plata a contributiilor sociale, impozitului pe venit si evidenta nominala a persoanelor asigurate – cod 112.

Referitor la **Contributia individuala de asigurari sociale datorate de persoanele care realizeaza venituri din drepturi de proprietate intelectuala**, organul de solutiere a contestatiei reține că in perioada 01.07.2012 – 31.12.2012, sumele inscrise in evidentele contabile reprezentand contributi individuale sociale datorate de persoanele care realizeaza venituri din drepturi de autor, nu corespund cu sumele declarate de contribuabil prin Declaratia privind obligatiile de plata a contributiilor sociale, impozitului pe venit si evidenta nominala a persoanelor asigurate – cod 112, fapt pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit diferente de contributie individuala sociala datorata de persoanele care realizeaza venituri din drepturi de proprietate intelectuala declaratii in suma de **.X. lei**.

Referitor la **Contributia individuala de asigurari sociale de sanatate datorate de persoanele care realizeaza venituri din drepturi de proprietate intelectuala**, organul de solutiere a contestatiei reține că in perioada 01.07.2012-31.12.2012, sumele inscrise in evidentele contabile reprezentand contributi individuale de asigurari sociale de sanatate datorate de persoanele care realizeaza venituri din drepturi de autor, nu corespund cu sumele declarate de contribuabil prin Declaratia privind obligatiile de plata a contributiilor sociale, impozitului pe venit si evidenta nominala a persoanelor asigurate – cod 112, fapt pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit diferente de contributie individuala de asigurari sociale de sanatate datorate de persoanele care realizeaza venituri din drepturi de proprietate intelectuala în suma de **.X. lei**.

Din dosarul cauzei, rezulta ca organele de inspectie fiscala au stabilit *debit nedeclarat*, astfel:

- .X. lei - Contributia individuala de asigurari sociale datorata de persoanele care realizeaza venituri de natura profesionala, altele decat cele de natura salariala
- .X. lei - Contributia individuala de asigurari pentru somaj datorata de persoanele care realizeaza venituri de natura profesionala, altele decat cele de natura salariala

- .X. lei – Contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală
- .X. lei - Contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate datorată de persoanele care realizează venituri, și *Dobânzi/Majorari de întârziere*, astfel:
- .X. lei - Dobânzi/Majorari de întârziere - Contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială
- .X. lei - Dobânzi/Majorari de întârziere - Contribuția individuală de asigurări.

Se reține totodată că potrivit adresei nr..X./2006 emisă de Direcția .X. din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală:

*“Organele de inspecție fiscală efectuează, în cadrul activității de inspecție fiscală, verificări privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, a concordanței între evidența contabilă și evidența a contribuabililor controlați, constatând și sume nedeclarate sau declarate eronat de către contribuabili.*

*În cazul în care, în urma transmiterii avizului de inspecție fiscală, contribuabilul nu procedează, în termenul precizat în Aviz, la clarificarea situației cuprinsă în evidența pe plătitor și nici nu depune declarații rectificative pentru sumele nedeclarate sau declarate eronat pentru perioada supusă controlului, **sumele constatate de inspecția fiscală ca fiind neconforme cu cele declarate, vor fi considerate sume suplimentare stabilite de inspecția fiscală și vor fi cuprinse în constatările din Raportul de inspecție fiscală, chiar dacă aceste sume se regăsesc înregistrate în evidența contabilă.**”*

În ceea ce privește, motivația contestatorului, cum că ar fi virat la termenele scadente contribuțiile datorate pentru veniturile obținute din drepturile de proprietate intelectuală, nu este relevantă în soluționarea cauzei, având în vedere că obligațiile datorate nu au fost declarate în condițiile prevăzute de legislația în materie astfel încât plățile efectuate de contribuabil apăreau în evidența fiscală ca plăți fără titlu, organele fiscale neputând stinge obligații nedeclarate de contribuabil.

Referitor la faptul că organizația .X. a depus adresa nr..X./2012 la Registratura Administrației Finanțelor Publice .X. sub nr..X./2012, prin care a semnalat problemele aparute și solicitat un punct de vedere pentru rezolvarea acestora, se reține că acest aspect a fost menționat în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, iar prin emiterea Deciziei de impunere nr..X./2013 au fost corectate erorile produse până în momentul începerii inspecției, acestea fiind corectate prin instrumentele specifice inspecției fiscale, respectiv prin stabilirea pe baza de decizie de impunere de diferențe suplimentare, în plus sau în minus, față de creanțele fiscale existente la începutul inspecției (adică față de obligațiile fiscale declarate sau nu de contribuabil).

Mai mult, conform OMFP nr.1304/2004 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală, organizația a fost informată cu privire la faptul că *“în termen de 5 zile de la primirea prezentului aviz, vă rugăm să vă prezentați la compartimentul cu atribuții de evidență pe plătitori din cadrul organului fiscal în a cărei rază teritorială aveți domiciliul fiscal, pentru remedierea eventualelor erori materiale din evidența fiscală.”*

Se reține de asemenea că organizația .X. prin contestația formulată nu aduce argumente prin care să combată modul de calcul al contribuțiilor sub aspectul bazei de calcul și cotelor aplicate.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că organizația contestatoare nu a constituit și declarat quantumul corect al acestor contribuții, dar a efectuat plăți în quantumul corect, fapt pentru care în vederea stabilirii și individualizării obligației de plată privind aceste contribuții, organele de inspecție fiscală în mod legal au emis Decizia de impunere nr..X./2013 conform prevederile art.109 alin.(1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 106.1, 106.2, 106.3, respectiv 106.4 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prin care se stipulează:

*“ 106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.”*, respectiv a unei Decizii de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, așa cum prevede art. 109 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru:**

- .X. lei - Contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială
- .X. lei - Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială
- .X. lei – Contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală
- .X. lei - Contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate datorată de persoanele care realizează venituri.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au procedat la repunerea corectă în luna martie 2012 a contribuției datorată asupra veniturilor din drepturile pe proprietate intelectuală în suma de .X. lei, și a contribuției datorată asupra veniturilor din drepturile de proprietate intelectuală în sumă de .X. lei, pentru care au fost calculate majorări de întârziere în conformitate cu prevederile art.120 alin.7) din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru perioada 26.04.2012- 25.05.2012, respectiv:

- **.X. lei** - Dobânzi/Majorari de întârziere - Contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială

- **.X. lei** - Dobânzi/Majorari de întârziere - Contribuția individuală de asigurări, față de care contestatara nu menționează motivele de fapt cât și cele de drept, precum și dovezile în baza cărora solicită anularea dobânzilor, fapt pentru care **se va respinge ca nemotivată contestația** formulată de .X. pentru acest capăt de cerere în conformitate cu art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, anterior citate, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate.

#### **E. Referitor la suma de .X. lei, reprezentand:**

- .X. lei - Impozit pe veniturile din alte surse

- .X. lei - Dobânzi/Majorari de întârziere - Impozit pe veniturile din alte surse

- .X. lei - Penalitate de întârziere - Impozit pe veniturile din alte surse, **Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca organele de inspecție fiscală au constituit in mod legal debit suplimentar pentru impozitul pe veniturile din alte surse si accesoriile aferente, in conditiile in care veniturile obținute din dobanzile bancare acordate de institutiile bancare asupra remuneratiilor incasate de .X., pe perioada cuprinsa intre momentul incasarii acestora si momentul efectiv de distribuire/virage catre titularii de venit, reprezintă venituri din alte surse, potrivit legii.**

**În fapt**, urmare inspecției fiscale generale efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, organizația .X. a obținut în perioada supusă inspecției fiscale generale, venituri din alte surse, respectiv din dobanzile constituite la depozitele bancare, ca urmare a încasării remuneratiilor echitabile, sume ce ulterior au fost distribuite către membrii săi, odata cu repartitia veniturilor din drepturile de proprietate intelectuală.

.X. a constituit în mod eronat impozitul asupra sumelor distribuite către membrii săi, reprezentând venituri din alte surse, respectiv din dobanzile constituite la depozitele bancare, ca urmare a încasării remuneratiilor echitabile, aplicând o cota de 10%, declarând și platind aceste sume, în contul impozitului

pe veniturile din drepturi de proprietate intelectuala, sau in contul impozitului pe veniturile din dobanzi.

Astfel, organele de inspectie fiscala au procedat la incadrarea sumelor distribuite de .X. catre membrii sai, provenind din venituri din alte surse, respectiv din dobanzile constituite la depozitele bancare, conform prevederilor art. 78 alin (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada supusa inspectiei fiscal generale, aplicand pentru calculul impozitului pe veniturile din alte surse o cota de 16% asupra venitului brut, asa cum prevede art. 79 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada supusa inspectiei fiscal generale, stabilind suplimentar de plata un impozit pe veniturile din alte surse in suma de .X. lei.

**În drept**, cu privire la reîncadrarea operațiunilor din punct de vedere fiscal sunt aplicabile prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”*

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia sau pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic.

De asemenea, art.6 și art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, precizează:

*„ART. 6 - Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.*

*ART. 7 – (2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz. (...)*

Față de cele de mai sus, se reține că organele fiscale, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, este îndreptățit să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale putând să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

**In ceea ce privește impozitarea veniturilor din alte surse**, sunt aplicabile prevederile art.78 alin.2 și art.79 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.12.2007 - 31.12.2012, prevede:

*“ART. 78 - Definirea veniturilor din alte surse*

*(2) Venituri din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, care nu se încadrează în categoriile prevăzute la art. 41 lit. a) - h), altele decât veniturile neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu, precum și cele enumerate prin normele metodologice elaborate în aplicarea prezentului articol.*

*ART. 79 - Calculul impozitului și termenul de plată*

*(1) Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul plății veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea unei cote de 16% asupra venitului brut.*

*(2) Impozitul calculat și reținut reprezintă impozit final.*

*(3) Impozitul astfel reținut se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut.”*

Prevederile ar.41 din același act normativ, precizează:

*“ART. 41- Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit*

*Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:*

- a) venituri din activități independente, definite conform art.46;*
- b) venituri din salarii, definite conform art.55;*
- c) venituri din cedarea folosinței bunurilor, definite conform art.61;*
- d) venituri din investiții, definite conform art.65;*
- e) venituri din pensii, definite conform art.68;*
- f) venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură, definite conform art.71;*
- g) venituri din premii și din jocuri de noroc, definite conform art.75;*
- h) venituri din transferul proprietăților imobiliare, definite conform art.77<sup>1</sup>;[...].”*

coroborate cu HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“1. Veniturile din activități independente, inclusiv veniturile realizate de persoanele fizice în cadrul unor asocieri fără personalitate juridică, din cedarea folosinței bunurilor, precum și veniturile din activități agricole sunt venituri pentru care determinarea impozitului se face pe venitul net anual impozabil, corespunzător fiecărei surse de venit, impozitul fiind final.*

*2. Veniturile din celelalte categorii de venituri se supun impozitării, pe fiecare loc de realizare, în cadrul acestor categorii de venituri, impozitul fiind final.”*

Din analiza textelor de lege mai sus enunțate se reține, *Veniturile din alte surse se identifică ca fiind veniturile care nu se încadrează în categoriile prevăzute la art. 41 lit. a) - h din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel pentru veniturile obținute din alte surse se calculează prin reținere la sursă la momentul plății veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea unei cote de 16% asupra venitului brut.*

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că organizația .X. colectează remunerațiile de la utilizatori (TV, radio, cablu, etc.), în baza normelor de aplicare a Legii nr.8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe și distribuie către titularii de venit, pe de o parte venitul obținut de aceștia din drepturile de proprietate intelectuală (format exclusiv din remunerațiile colectate de la utilizatori), iar pe de altă parte, veniturile obținute din dobânzile bancare acordate de instituțiile bancare asupra remunerațiilor încasate de .X. și depuse în cont, pe perioada cuprinsă între momentul încasării acestora și momentul efectiv de distribuire/virare către titularii de venit.

Pentru veniturile obținute din dobânzile bancare acordate de instituțiile bancare asupra remunerațiilor încasate, .X. a aplicat cota de 10%.

De asemenea, se reține că pentru aceste venituri au fost declarate și plătit impozit pe veniturile din drepturi de proprietate intelectuală sau impozit pe veniturile din dobânzi (în funcție de încadrarea inițială a venitului).

În vederea încadrării venitului din dobânzile bancare aferente veniturilor din drepturile de proprietate intelectuală depuse de organizație în cont la bancă până la distribuirea efectivă către beneficiari, prin adresa nr..X./2013 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice un punct de vedere.

Prin adresa nr..X./2014 direcția de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice a precizat că, „[...] veniturile obținute de o persoană fizică reprezentând sume distribuite de .X. către membrii săi ca urmare a depozitării bancare a remunerațiilor colectate și ulterior distribuite acestora se pot încadra în categoria „Venituri din alte surse” cap.IX Titlu III – Impozit pe venit din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare”.

Astfel, .X. avea obligația încadrării veniturilor obținute din dobânzile bancare acordate de instituțiile bancare asupra remunerațiilor încasate, distribuite de .X. către membrii săi, în categoria veniturilor din alte surse și impozitării în mod corespunzător.

Referitor la susținerea contestației potrivit căreia:

*“Rationamentul inspectorilor este eronat având în vedere următoarele prevederi:*

- *Art.52 alin.1 C.fisc. încadrează veniturile din drepturi de proprietate intelectuală în categoria veniturilor din activități independente, relația fiind de la parte la întreg.*

- *Art.48 alin.2 lit.b C.fisc. prevede regulile de stabilire a venitului brut anual din activități independente. Se subliniază în mod expres ca dobânzile fac parte din venitul brut realizat din activitatea independentă. Dacă ele sunt înglobate în categoria veniturilor din activități independente, ca întreg, fiind un fruct civil al acestora, tot astfel vor face parte și din categoria veniturilor din proprietate intelectuală ca fructe civile ale acestora.*

- *Art.52 alin.2 C.fisc. stabilește ca pentru aceste venituri, din drepturi de proprietate intelectuală, și deci pentru toate cele asimilate lor, procentul reținut*

*la sursa va fi de 10%.”, or*

- art.48 alin.2 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, face referire la *Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă,*

- art.52 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, face referire la *Reținerea la sursă a impozitului reprezentând plăți anticipate pentru unele venituri din activități independente.”,* organul de soluționare reține că natura veniturilor din dobânzile bancare aferente sumelor distribuite membrilor organizației nu este identică cu natura sumelor care au generat aceste venituri din dobânzi, ele nefiind rezultatul unor prestații artistice, ci obținute ca urmare a păstrării unor sume de bani într-un cont bancar.

Afirmația contestatoarei în sensul că *“Legea nr.8/1996 nu permite organismelor de gestiune colectivă să aplice remunerațiilor convenite titularilor un tratament specific instituțiilor de credit”*, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât dobânda plătită de bancă a fost distribuită membrilor organizației, sursa acestui venit fiind sumele depuse la bancă de la data încasării remunerației și până la data distribuirii efective.

Prin urmare, având în vedere cele precizate, prevederile legale în materie, documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat corect la încadrarea veniturilor distribuite de .X. membrilor săi provenind din dobânzile bancare acordate de instituțiile bancare asupra remunerațiilor încasate de .X. de la diversi utilizatori, ca fiind venituri din alte surse, și prin urmare au procedat corect la impozitarea acestora cu cota de 16%, conform prevederilor art. 79 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale generale, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma de .X. lei, reprezentând impozit pe veniturile din alte surse.

Astfel, întrucât contestația a fost respinsă ca neîntemeiată pentru contribuțiile sus menționate în sumă de .X. lei, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*” va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile în suma de .X. lei, respectiv:

- **.X. lei** - Dobânzi/Majorari de întârziere - Impozit pe veniturile din alte surse
- **.X. lei** - Penalitate de întârziere - Impozit pe veniturile din alte surse.

#### **F. Referitor la suma de .X. lei, reprezentand:**

- .X. lei - Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor



- .X. lei - Dobânzi/Majorari de întârziere - Impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor
- .X. lei - Penalitate de intarziere - Impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor
- .X. lei - Contributia de asigurari sociale datorata de angajator
- .X. lei - Dobânzi/Majorari de întârziere- Contributia de asigurari sociale datorata de angajator
- .X. lei - Penalitate de intarziere - Contributia de asigurari sociale datorata de angajator,
- .X. lei - Contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati
- .X. lei - Contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator
- .X. lei - Dobânzi/Majorari de întârziere- Contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator
- .X. lei - Penalitate de intarziere -Contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator
- (-.X. lei) - Contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator
- (-.X. lei) - Contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati
- (-.X. lei) - Contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator
- (-.X. lei) - Contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati
- .X. lei - Contributii pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice
- .X. lei - Dobânzi/Majorari de întârziere - Contributii pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice
- .X. lei - Penalitate de intarziere – Contributii pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice,

**Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala au constituit in mod legal debite suplimentare pentru impozitele sus menționate și accesoriile aferente, in conditiile in care organizația .X. nu aduce argumente, prin care să combată și să înlătore constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt**, prin Decizia de impunere nr..X./2013, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina .X., următoarele obligații fiscale:

- .X. lei - Impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor
- .X. lei - Dobânzi/Majorari de întârziere - Impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor
- .X. lei - Penalitate de intarziere - Impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor
- .X. lei - Contributia de asigurari sociale datorata de angajator
- .X. lei - Dobânzi/Majorari de întârziere- Contributia de asigurari sociale datorata de angajator

- .X. lei - Penalitate de intarziere - Contributia de asigurari sociale datorata de angajator,
- .X. lei - Contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati
- .X. lei - Contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator
- .X. lei - Dobânzi/Majorari de întârziere- Contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator
- .X. lei - Penalitate de intarziere -Contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator
- (-.X. lei) - Contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator
- (-.X. lei) - Contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati
- (-.X. lei) - Contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator
- (-.X. lei) - Contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati
- .X. lei - Contributii pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice
- .X. lei - Dobânzi/Majorari de întârziere - Contributii pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice
- .X. lei - Penalitate de intarziere – Contributii pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice, conform prevederilor legale în materie.

La baza stabilirii acestor contribuții, organele de inspectie fiscală au avut în vedere prevederile legale în materie, precizate în mod expres în Raportul de inspectie fiscală nr..X./2013, control fiind efectuat prin sondaj “și a vizat toate documentele contabile aferente”.

**În drept**, la data emiterii Deciziei de impunere nr..X./2013 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr..X./2013 sunt aplicabile prevederile art.85 si art.110 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

*ART. 85 - Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat*

*(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

- a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);*
- b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

*ART. 110 - Colectarea creanțelor fiscale*

*(3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:*

- a) decizia de impunere;*

coroborat cu pct.107.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizeaza:

*“107.1. Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:*

*a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii;[...]*

*c) decizia prin care se stabilește și se individualizează suma de plată, pentru creanțele fiscale accesorii, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, stabilite de organele competente;[...].”*

În ceea ce privește obligațiile de plată datorate, reprezentând taxe și impozite stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală, precum și accesorii, se individualizează de către organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.

La stabilirea impozitelor și contribuțiilor contestate în prezenta cauză, acțiunea de inspecție fiscală a avut în vedere:

- verificarea declarațiilor fiscale privind impozitul pe veniturile din salarii și asimilate acestora în corelație cu datele din evidența contabilă;
- aplicarea corectă a cotei de impunere asupra veniturilor nete obținute;
- respectarea procedurii de calcul a impozitului pe veniturile din salarii sau asimilate salariilor;
- completarea corectă a fișelor fiscale și transmiterea lor la organul fiscal competent în termenul legal conform art.88 lit.c și art.119 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,
- verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale privind contribuțiile datorate în corelație cu datele din evidența contabilă;
- verificarea corectitudinii sumelor utilizate cu drept de deducere din contribuții.

Se reține din Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013 cât și din adresa organelor de inspecție fiscală nr..X./2013 că la stabilirea diferențelor de contribuții de asigurări sociale, de somaj și sănătate, organele de inspecție fiscală au luat în calcul, **în mod expres**, prestațiile de asigurări sociale, reprezentând indemnizații (de concedii medicale, creștere copil etc), ajutoare (de deces), alte tipuri de prestații, așa cum au fost ele puse la dispoziție de către reprezentatul legal al .X..

În ceea ce privește argumentul contestatarii, privind faptul că „*la stabilirea diferențelor de contribuții [...], organul de inspecție fiscală nu a luat în calcul pe perioada supusă controlului certificatele de concedii medicale, care diminuează baza de impozitare pentru calculul contribuțiilor*”, se reține că nu au fost prezentate documente suplimentare care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv calculul diferențelor de contribuții influențate de valoarea *concediilor medicale* care nu au fost luate în considerare de către organele de inspecție fiscală, respectiv influența acestor concedii medicale în cuantumul total al impozitului/contribuției stabilite suplimentar, acesta invocând în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt care nu a fost demonstrată, iar **constatarea care se impune, este aceea că sarcina probei revine**

**contestatarului conform art.65 alin (1) din O.G. 92/2003** privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede ca:

*“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.”*

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Referitor la afirmația contestatorului privind compensarea sumelor stabilite suplimentar cu cele *“achitate in plus”*, organul de soluționare reține faptul că organele de inspecție fiscală, au atribuții doar de inspecție fiscală, neavând competența de a compensa debitele existente cu sumele plătite în plus existente în fișa sintetică pe plătitor a contribuabilului, conform prevederilor art.94 alin.(2) si alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, având în vedere cele precizate, prevederile legale în materie, documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit impozite, contribuții și accesorii aferente în cuantum total de .X. lei, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru următoarele obligații fiscale:

- .X. lei - Impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor
- .X. lei - Dobânzi/Majorari de întârziere - Impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor
- .X. lei - Penalitate de intarziere - Impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor
- .X. lei - Contributia de asigurari sociale datorata de angajator
- .X. lei - Dobânzi/Majorari de întârziere- Contributia de asigurari sociale datorata de angajator
- .X. lei - Penalitate de intarziere - Contributia de asigurari sociale datorata de angajator,
- .X. lei - Contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asiguratii
- .X. lei - Contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator
- .X. lei - Dobânzi/Majorari de întârziere- Contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator
- .X. lei - Penalitate de intarziere -Contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator
- (-.X. lei) - Contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator

- (-.X. lei) - Contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati
- (-.X. lei) - Contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator
- (-.X. lei) - Contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati
- .X. lei - Contributii pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice
- .X. lei - Dobânzi/Majorari de întârziere - Contributii pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice
- .X. lei - Penalitate de intarziere – Contributii pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice.

**G. Referitor la susținerea potrivit căreia** *“deși a achitatat în plus suma de .X. lei reprezentând impozit asupra veniturilor din dobânzi și suma de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, organele de inspecție fiscală calculează dobânzi și majorări de întârziere în cuantum de .X. lei”*, organul de soluționare reține din analiza Anexei nr.13 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, precum și precizările organelor fiscale transmise cu adresa nr..X./2014 a Administrației Sectorului .X a Finantelor Publice, suma de .X. lei, reprezintă majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din proprietate intelectuală, fiind calculată în conformitate cu prevederile art.120 alin.(7) din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, întrucât:

- în luna ianuarie 2008, contribuabilul a efectuat plati catre membrii .X. in suma totala de .X. lei, inasa nu a constituit impozitul pe veniturile din drepturi de proprietate intelectuala aferent sumelor platite catre membrii sai pentru luna ianuarie 2008, si nici nu a declarat acest impozit prin declaratia privind obligatiile de plata la bugetul de stat – cod 100, aferenta lunii ianuarie 2008, depusa la data de 25.02.2008. .X. a constituit impozitul datorat pentru platile de drepturi de proprietate intelectuala efectuate catre membrii sai pentru luna ianuarie 2008, abia in luna februarie 2008, declarand impozitul aferent prin declaratia privind obligatiile de plata la bugetul de stat – cod 100, aferenta lunii februarie, depusa la data scadenta de 25.03.2008.

Astfel, organele de inspectie fiscala, au procedat în mod legal la repunerea corecta a impozitului datorat pentru luna ianuarie 2008, fapt ce a generat majorari de intarziere in suma de .X. lei, calculate de la data de 25.02.2008 (data scadenta cand impozitul aferent lunii ianuarie 2008 ar fi trebuit declarat si platit) pana la data de 25.03.2008, data la care contribuabilul a declarat si platit impozitul pentru veniturile din drepturi de proprietate intelectuala platite membrilor pentru luna ianuarie 2008.

- în luna noiembrie 2008, contribuabilul a efectuat plati catre membrii .X. in suma totala de .X. lei, inasa nu a constituit impozitul pe veniturile din drepturi de proprietate intelectuala aferent sumelor platite catre membrii sai pentru luna noiembrie 2008, si nici nu a declarat acest impozit prin declaratia privind obligatiile de plata la bugetul de stat – cod 100, aferenta lunii noiembrie 2008,

depusa la data de 29.12.2008. .X. a constituit impozitul datorat pentru platile de drepturi de proprietate intelectuala efectuate catre membrii sai pentru luna noiembrie 2008, abia in luna decembrie 2008, declarand impozitul aferent prin declaratia privind obligatiile de plata la bugetul de stat – cod 100, aferenta lunii decembrie, depusa la data scadenta de 26.01.2009.

Astfel, organele de inspectie fiscala, au procedat la repunerea corecta a impozitului datorat pentru luna noiembrie 2008, fapt ce a generat majorari de intarziere in suma de .X. lei, calculate de la data de 29.12.2008 (data scadenta cand impozitul aferent lunii noiembrie 2008 ar fi trebuit declarat si platit) pana la data de 26.01.2009, data la care contribuabilul a declarat si platit impozitul pentru veniturile din drepturi de proprietate intelectuala platite membrilor pentru luna noiembrie 2008.

Se reține de asemenea că baza de calcul pentru care s-au stabilit accesoriile în sumă de .X. lei o reprezintă suma de .X. lei, organele de inspecție fiscală ținând seama de plățile efectuate de contestatară în lunile anterioare lunii noiembrie 2008, fapt pentru care nu se reține în soluționarea favorabilă a cauzei susținerea contestatarei potrivit căreia deși avea achitat în plus impozit pe venitul din dobânzi și pe venitul din proprietate intelectuală organele de inspectie fiscala au calculat accesorii.

În concluzie, nu se poate reține argumentul contestatarei potrivit căruia accesoriile au fost calculate asupra unor sume care erau achiate la bugetul statului pentru perioada supusă inspectiei fiscale, organizația neachitându-și la scadență obligațiile datorate cu titlu de impozit pe veniturile din drepturile de proprietate intelectuală.

#### **H. Referitor la solicitarea privind intervenția compensării, respectiv pentru:**

*“a.Venituri din dobanzi –Subscrisa am fi achitat in plus suma de .X. Ron achitata in lunile iunie si iulie 2011 cu titlu de impozit asupra veniturilor din dobanzi , in cunatum de 10%*

*b.Venituri proprietate intelectuala-Subscrisa am achitat in plus suma de .X. Ron achitata cu titlul de impozit pe venituri provenite din drepturi de proprietate intelectuala, acestea reprezentand in opinia inspectorilor venituri din alte surse deoarece aveau la baza dobanzi, suma la care, desi inspectorii fiscali constata ca este suma achitata in plus, calculeaza dobanzi si majorarai de intarziere de .X. Ron.*

*In plus pe langa cele doua categorii de mai sus, inspectorii fiscali au stabilit si un impozit achitat suplimentar de .X. RON, rezultand un total achitat in plus de .X. Ron.*

Pentru aceasta suma ar fi trebuit ca organele de inspectie sa fi constatat interventia compensarii cu sumele existente in contul bugetului de stat, conform art. 116 alin.5 si 6 C.pr. fisc.”, organul de soluționare reține faptul că prin Raportul de inspecție fiscala nr..X./2013, organele de inspectie fiscală au stabilit suma de (-.X.) lei, reprezentand:

- (-.X. lei) - Impozit pe veniturile din drepturi de proprietate intelectuala
- .X. lei - Dobânzi/Majorari de întârziere - Impozit pe veniturile din drepturi de proprietate intelectuala
- (-.X. lei) - Impozit pe veniturile din dobanzi.

Față de aceste argumente, organul de soluționare a contestației reține că în conformitate cu prevederile art. 94 alin (2) și (3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au următoarele atribuții:

*“a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

*b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;*

*c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.*

*(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:*

*a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;*

*b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;*

*c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;*

*d) solicitarea de informații de la terți;*

*e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;*

*f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;*

*g) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;*

*h) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;*

*i) efectuarea de investigații fiscale potrivit alin. (2) lit. a);*

*j) aplicarea de sancțiuni potrivit prevederilor legale;*

*k) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.”*

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală nu au competența de a compensa debitele existente cu sumele plătite în plus de către contribuabili.

Totodată, se reține ca art.116 alin.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, invocat de către contestator în susținerea cauzei, prevede:

*“6) Compensarea se constată de către organul fiscal competent, la cererea debitorului sau din oficiu. Dispozițiile art.115 privind ordinea stingerii datoriilor sunt aplicabile în mod corespunzător.”*

coroborat cu pct.111.1 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“111.1. Competent în efectuarea compensării este organul fiscal în a cărui rază teritorială debitorul își are domiciliul fiscal.”, fapt pentru care organele de inspecție fiscală nu puteau da curs compensării solicitate de societate.

În concluzie, solicitarea organizației .X. referitoare la *compensarea debitelor* în sumă de **(-.X.) lei**, reprezentând:

- (-.X. lei) - Impozit pe veniturile din drepturi de proprietate intelectuală
- .X. lei - Dobânzi/Majorari de întârziere - Impozit pe veniturile din drepturi de proprietate intelectuală
- (-.X. lei) - Impozit pe veniturile din dobanzi,

nu poate fi analizată în cadrul procedurii de soluționare a contestației îndreptată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 în condițiile prevăzute la art.209 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru acest capăt de cerere dosarul va fi înaintat organului fiscal care administrează contribuabilul, respectiv Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. – Administrația Finanțelor Publice .X., pentru a analiza și a dispune conform competențelor.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și lit.b) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## **DECIDE**

**1.** Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X. pentru suma de de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - Taxa pe valoarea adăugată
- .X. lei - Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor
- .X. lei - Dobânzi/Majorari de întârziere - Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor
- .X. lei - Penalitate de întârziere - Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor



- (.X. lei) - Impozit pe veniturile din drepturi de proprietate intelectuală
- .X. lei - Dobânzi/Majorări de întârziere - Impozit pe veniturile din drepturi de proprietate intelectuală
- (.X. lei) - Impozit pe veniturile din dobânzi
- .X. lei - Impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți - persoane juridice nerezidente
- .X. lei - Dobânzi/Majorări de întârziere- Impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice nerezidente
- .X. lei - Penalitate de întârziere -Impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți - persoane juridice nerezidente
- .X. lei - Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator
- .X. lei - Dobânzi/Majorări de întârziere - Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator
- .X. lei - Penalitate de întârziere - Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator
- .X. lei - Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați
- .X. lei - Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator
- .X. lei - Dobânzi/Majorări de întârziere - Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator
- .X. lei - Penalitate de întârziere -Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator
- .X. lei - Contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială
- (.X. lei) - Contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator
- (.X. lei) - Contribuția individuală de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați
- .X. lei - Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială
- (.X. lei) - Contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator
- (.X. lei) - Contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați
- .X. lei - Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice
- .X. lei - Dobânzi/Majorări de întârziere - Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice
- .X. lei - Penalitate de întârziere – Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice
- .X. lei – Contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală
- .X. lei - Contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate datorată de persoanele care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală
- .X. lei - Impozit pe veniturile din alte surse
- .X. lei - Dobânzi/Majorări de întârziere - Impozit pe veniturile din alte surse,

- .X. lei - Penalitate de întârziere - Impozit pe veniturile din alte surse.

**2.** Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulate de .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X. pentru suma de de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei - Impozit pe profit
- .X. lei - Dobânzi/Majorari de întârziere- Impozit pe profit
- .X. lei - Penalitate de intarziere -Impozit pe profit
- .X. lei - Dobânzi/Majorari de întârziere -Taxa pe valoarea adaugata
- .X. lei - Penalitate de intarziere -Taxa pe valoarea adaugata

**3.** Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X. pentru suma de de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei - Taxa pe valoarea adaugată.
- .X. lei - Dobânzi/Majorari de întârziere - Contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială
- .X. lei - Dobânzi/Majorari de întârziere - Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială.

**4.** Transmiterea dosarului cauzei pentru capătul de cerere privind **compensarea debitelor** în sumă de (.X.) lei, reprezentand:

- (.X. lei) - Impozit pe veniturile din drepturi de proprietate intelectuala
  - .X. lei - Dobânzi/Majorari de întârziere - Impozit pe veniturile din drepturi de proprietate intelectuala
  - (.X. lei) - Impozit pe veniturile din dobanzi,
- la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – Administrația Finanțelor Publice .X., pentru a analiza și a dispune conform competențelor.

**Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X., in termen de 6 luni de la comunicare.**

**DIRECTOR GENERAL**