

DECIZIA nr.52 din 2011
privind solutionarea contestatiei formulata de domnul x,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x.2011

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Finantelor Publice sector 2 cu adresa nr. x.2011, inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x.2011, cu privire la contestatia domnului x cu domiciliul in Bucuresti, x, sector 2.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. x.2011 il constituie Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2009 nr. x.2010, comunicata prin posta in data de x.2010, prin care s-a stabilit un impozit anual de regularizat in plus in suma de x lei.

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

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea contestatiei.

I. Organele fiscale ale Administratiei Finantelor Publice sector 2 au emis contribuabilului decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2009 nr. x.2010 din care rezulta un impozit pe venitul net anual impozabil in suma de x lei si o diferenta de impozit anual de regularizat stabilita in plus in suma de x lei.

II. Domnul x contesta suma de x lei stabilita prin Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2009 nr. x.2010, aratand ca, potrivit certificatului de incadrare in grad handicap nr.x/2009 este incadrat in grad handicap – accentuat, iar pentru anul 2009 era scutit de plata impozitului, invocand in sustinere art.26 din Legea nr.448/2006.

In consecinta, contestatarul solicita desfiintarea deciziei atacate.

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

Cauza supusa solutionarii este daca organul fiscal a stabilit corect obligatia de plata a impozitului pe veniturile din valorificarea drepturilor de proprietate intelectuala, in conditiile in care veniturile realizate din drepturi de autor si drepturile conexe realizate in anul 2009 nu reprezinta venituri de natura salariala obtinute de o persoană fizică cu handicap accentuat, scutite de impozit in baza legislatiei in materie.

In fapt, domnul x a depus urmatoarele declaratii privind veniturile realizate pentru anul 2009:

-declaratia nr. x.2010, prin care a declarat ca a realizat un venit brut din venituri din valorificarea drepturilor de proprietate intelectuala in suma de x lei, cheltuieli forfetare in suma de x lei si un venit net in suma de x lei.

Din adeverinta nr. x.2010, anexata la aceasta declaratie, rezulta ca in anul 2009 domnul x a incasat de la SC x SRL, venituri din drepturi de autor si conexe in baza unui contract incheiat

conform Legii nr. 8/1996 privind drepturile de autor si drepturile conexe, in suma de x lei, suma din care nu s-a retinut niciun impozit;

- declaratia nr. x.2010, prin care a declarat ca a realizat un venit brut din venituri din valorificarea drepturilor de proprietate intelectuala in suma de x lei, cheltuieli forfetare in suma de x lei si un venit net in suma de x lei.

Din adeverinta nr.x.2010, anexata la aceasta declaratie, rezulta ca domnul x a incasat de la SC x SRL, venituri din drepturi de autor si conexe, in baza unui contract incheiat conform Legii nr. 8/1996 privind drepturile de autor si drepturile conexe in suma de x lei, suma din care nu s-a retinut niciun impozit.

In baza acestor declaratii, organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 2 au emis contribuabilului x decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2009 nr. x.2010, din care rezulta urmatoarele:

- venit net/pierdere din valorificarea drepturilor de proprietate intelectuala	x lei;
- venit net anual impozabil	x lei;
- impozit pe venitul net anual datorat	x lei;
- obligatii stabilite privind platile anticipate	- lei;
- diferente de impozit anual stabilite in plus	x lei.

In drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel cum a fost in vigoare pentru anul fiscal 2009 si Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare prevad urmatoarele:

Codul fiscal

“Art.7- (1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

1. activitate - orice activitate desfășurată de către o persoană în scopul obținerii de venit;
2. activitate dependenta orice activitate desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare;

3. activitate dependentă la funcția de bază - orice activitate dependentă care este declarată astfel de persoana fizică, în conformitate cu prevederile legii;

4. activitate independentă - orice activitate desfășurată cu regularitate de către o persoană fizică, alta decât o activitate dependentă;

(2) Criteriile care stabilesc dacă o activitate desfășurată de o persoană fizică reprezintă o activitate dependenta sau independentă sunt prevăzute în norme.”

“Art.41-Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prezentului titlu, sunt urmatoarele:

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, 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’;

i) venituri din alte surse, definite conform art. 78.”

“Art. 43. - (1) Cota de impozit este de 16% și se aplică asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din fiecare categorie pentru determinarea impozitului pe veniturile din:

- a) **activități independente;**
- b) salarii;
- c) cedarea folosinței bunurilor;
- d) investiții;
- e) pensii;
- f) activități agricole;
- g) premii;
- h) alte surse.“

“Art. 46. - (1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere și **veniturile din drepturi de proprietate intelectuală**, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.

(...)

(4) **Veniturile din valorificarea sub orice formă a drepturilor de proprietate intelectuală** provin din brevete de invenție, desene și modele, mostre, mărci de fabrică și de comerț, procedee tehnice, know-how, din drepturi de autor și drepturi conexe dreptului de autor și altele asemenea”.

Norme metodologica

„**24. Veniturile din drepturi de proprietate intelectuală sunt venituri realizate din valorificarea drepturilor industriale**, cum ar fi: invenții, mai puțin realizările tehnice, know-how, mărci înregistrate, franciza și altele asemenea, recunoscute și protejate prin înregistrări ale instituțiilor specializate, precum și a drepturilor de autor, **inclusiv a drepturilor conexe dreptului de autor**. Veniturile de această natură se supun regulilor de determinare pentru veniturile din activități independente și în situația în care drepturile respective fac obiectul unor contracte de cesiune, închiriere, colaborare, cercetare, licență, franciză și altele asemenea, precum și cele transmise prin succesiune, indiferent de denumirea sub care se acordă, cum ar fi: remunerație directă, remunerație secundară, onorariu, redevență și altele asemenea.

Veniturile rezultate din cesiunile de drepturi de proprietate intelectuală prevăzute în mod expres în contractul încheiat între părți reprezintă venituri din drepturi de proprietate intelectuală. De asemenea, sunt incluse în categoria veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală și veniturile din cesiuni pentru care reglementările în materie stabilesc prezumția de cesiune a drepturilor în lipsa unei prevederi contrare în contract.

În situația existenței unei activități dependente ca urmare a unei relații de angajare, remunerația prestărilor rezultate din cesiunile de drepturi de proprietate intelectuală care intră în sfera sarcinilor de serviciu reprezintă venituri de natură salarială, conform prevederilor menționate în mod expres în contractul dintre angajat și angajator, și se supun impozitării potrivit prevederilor cap. III «Venituri din salarii» al titlului III din Codul fiscal.

Veniturile reprezentând drepturi bănești ale autorului unei realizări tehnice nu sunt considerate, din punct de vedere fiscal, venituri din drepturi de proprietate intelectuală.

25. Persoanele fizice angajate, precum și cele care încheie contracte, altele decât cele prin care sunt reglementate relațiile de angajare, și care desfășoară activități utilizând baza materială a angajatorului sau a celeilalte părți contractante, în vederea realizării de invenții, realizări tehnice sau procedee tehnice, opere științifice, literare, artistice etc., obțin venituri de natură salarială.”

Codul fiscal

“Art. 50 - (1) Venitul net din drepturile de proprietate intelectuală se stabilește prin scăderea din venitul brut a următoarelor cheltuieli:

a) o cheltuială deductibilă egală cu 40% din venitul brut;

b) contribuțiile sociale obligatorii plătite.

(...)”.

“Art. 83. - "Contribuabilii care realizează, individual sau într-o forma de asociere, venituri din activități independente, (...) au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 15 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a veniturii. Declarația privind venitul realizat se completează pentru fiecare sursă și categorie de venit. Pentru veniturile realizate într-o forma de asociere, venitul declarat va fi venitul net/pierderea distribuită din asociere."

“Art. 84. - (1) Impozitul pe venitul net anual impozabil/castigul net anual datorat este calculat de organul fiscal, pe baza declarației privind venitul realizat, prin aplicarea cotei de 16% asupra veniturii net anual impozabil/castigul net anual din anul fiscal respectiv.”

(5) Organul fiscal stabilește impozitul anual datorat și emite o decizie de impunere, în intervalul și în forma stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice”.

Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1815/2008 pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare prevăzute la titlul III din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede:

Art. 1. - (1) Se aprobă modelul și conținutul următoarelor formulare, prevăzute în anexa nr. 1:

a) 200 "Declarație privind veniturile realizate", cod 14.13.01.13;

b) 250 "Decizie de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice", cod 14.13.02.13/a.

(2) Formularul prevăzut la art. 1 alin. (1) lit. a) se completează și se depune conform instrucțiunilor prevăzute în **anexa nr. 2.**

(...)

(4) Formularele prevăzute la alin. (1) se utilizează pentru definitivarea impozitului anual aferent veniturilor realizate începând cu 1 ianuarie 2008.

Art. 2. - Caracteristicile de tipărire, modul de difuzare, de utilizare și de păstrare a formularelor prevăzute la art. 1 alin. (1) sunt stabilite în anexa nr. 3.

Art. 3. - Până la data de 15 septembrie a anului următor celui pentru care se face impunerea, organul fiscal **competent emite deciziile de impunere anuală pe baza datelor din declarațiile privind veniturile realizate și a celorlalte informații aflate la dispoziția sa.**

Potrivit pct. 1B, lit.a.3) din Instrucțiunile din anexa nr.2, în cazul persoanelor care realizează venituri din valorificarea sub orice formă a drepturilor de proprietate intelectuală, stabilirea veniturii net anual se face astfel:

“Se completează pe baza datelor din evidența contabilă de către contribuabilii care au optat pentru determinarea veniturii net în sistem real sau pe baza documentelor eliberate de plătitorii de venit de către contribuabilii care au optat pentru determinarea veniturii net pe baza cotelor forfetare de cheltuieli.

rd. 1. Venit brut - se înscrie suma reprezentând veniturile totale în bani și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură realizate din valorificarea sub orice formă a drepturilor de proprietate intelectuală, din toate sursele, în anul de raportare.

La stabilirea veniturilor brute din drepturi de proprietate intelectuală se au în vedere atât sumele încasate în cursul anului, cât și reținerile în contul plăților anticipate efectuate cu titlu de impozit și contribuțiile obligatorii, efectuate de plătitorii de venit.”

Fata de cele prezentate se retine ca pentru veniturile din valorificarea drepturi de proprietate intelectuală, venitul net se determina ca diferenta intre venitul brut si cota forfetara de cheltuieli.

De asemenea, se retine ca organul fiscal stabileste impozitul pe venitul anual impozabil datorat de contribuabili in baza declaratiilor de venit depuse de acestia prin aplicarea cotei de 16% la venitul net anual impozabil. Stabilirea impozitului anual de regularizat in plus sau in minus se face prin deducerea din impozitul pe venitul net anual impozabil datorat a platilor anticipate, in masura in care au fost retinute la sursa de catre platitorii de venit.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

Contribuabilul a declarat venitul net din drepturile de proprietate intelectuala prin deducerea din venitul brut a cotei forfetare de cheltuieli, respectiv $x \text{ lei} - (x \text{ lei} \times 40\%) = x \text{ lei}$.

In baza declaratiilor privind veniturile realizate pe anul 2009, inregistrate sub nr.x.2010 si nr.x.2010, organul fiscal a stabilit prin decizia de impunere anuala nr. x.2010 un **venit net din valorificarea drepturilor de proprietate intelectuala in** suma de x lei .

Impozitul pe venit s-a calculat prin aplicarea cotei de 16 % asupra veniturii net anuale impozabile in suma de x lei rezultand un impozit anual datorat in suma de x lei, din care nu au fost deduse platile anticipate (intrucat din adeverintele nr.x.2010 si nr.x.2010 reiese ca nu s-au retinut de platitorul veniturii) rezultand un impozit anual de regularizat stabilit in plus in suma de x lei.

Referitor la pretentia contestatarului potrivit careia pentru anul 2009 era scutit la plata impozitului in baza legislatiei referitoare la protectia persoanelor cu handicap se retin urmatoarele:

Potrivit prevederilor art.26 din Legea nr.448/2006 privind protectia și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, republicata, in vigoare in anul 2009:

“Art. 26. - *Persoanele cu handicap grav sau accentuat beneficiază de următoarele facilități fiscale:*

a) scutire de impozit pe veniturile din salarii, indemnizații de natură salarială și pensii;(...).”

Totodata, potrivit art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pentru anul fiscal 2009 si a Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

Codul fiscal:

“Art. 55. - **(1)** *Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.*

(...)

(4) *Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:*

*k¹) veniturile din salarii realizate de către persoanele fizice cu handicap grav sau accentuat, **la funcția de bază;***

Norme metodologice:

“67. Veniturile de natură salarială prevăzute la art. 55 din Codul fiscal, denumite în continuare venituri din salarii, sunt venituri din activități dependente, dacă sunt îndeplinite următoarele criterii:

(...)

87¹. Nu sunt venituri impozabile veniturile din salarii realizate de persoanele fizice cu handicap grav și accentuat, încadrate cu contract individual de muncă, încasate începând cu data de 1 mai 2005. Veniturile de natura celor de mai sus, aferente perioadei de până la 1 mai 2005, sunt impozabile potrivit legii.”

Din prevederile legale invocate anterior se retine ca activitățile desfășurate în mod independent, în condițiile legii, care generează venituri din drepturi de autor și drepturile conexe definite potrivit prevederilor Legii nr. 8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe, cu modificările și completările ulterioare, nu pot fi considerate ca activități dependente în sensul prevederilor art. 55 din Codul Fiscal.

De reținut în acest sens sunt și prevederile **art. 46 din Codul fiscal** care definesc la alin. (1) veniturile din activități independente, și anume **”Veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.”**

În ceea ce privește facilitatea reprezentând scutirea de la plata impozitului aferent veniturilor realizate de către persoanele fizice cu handicap grav sau accentuat, se retine că aceasta se aplică **numai** asupra veniturilor **din salarii la funcția de baza**, astfel cum este prevăzut la art. 55 alin. (4) lit. k¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În același sens sunt și prevederile art.26 din Legea nr.448/2006, citate chiar de contestatar în susținerea cauzei, conform cărora sunt scutite de impozit, *expressis verbis*, “veniturile din salarii, indemnizații de natură salarială și pensii”.

Or, veniturile pentru care contestatarul solicită scutirea sunt venituri din drepturi de proprietate intelectuală, obținute în baza unor contracte în baza Legii nr.8/1996, care au o natură juridică și fiscală cu totul diferită de cea a veniturilor de natură salarială.

Cum legiuitorul a prevăzut în mod expres categoriile de venituri obținute de persoanele fizice cu handicap grav sau accentuat susceptibile a fi scutite de impozit, pretenția contestatarului de a-i aplica scutirea și pentru alte categorii de venituri (în special, venituri din drepturi de autor și drepturi conexe) este vadit neîntemeiată întrucât ar însemna o adăugire nepermisă la lege.

Față de cele mai sus prezentate, rezultă că Administrația Finanelor Publice Sector 2 a procedat corect la emiterea deciziei de impunere anuală pentru anul 2009 sub nr. x.2010, prin care s-a stabilit o diferență de impozit anual de regularizat în plus în suma de x lei, fapt pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art.7, art.41, art.43, art.46, art. 50, art.55, art.83 și art. 84 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.24, pct.25, pct.67 și pct. 87¹ din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, O.M.E.F. nr.1815/2008 pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare prevăzute la titlul III din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de domnul x impotriva Deciziei de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2009 nr. x.2010 emisa de Administratia Finantelor Publice sector 2, prin care s-au stabilit diferente de impozit anual de regularizat stabilite in plus in suma de x lei.

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