

DECIZIA nr. 257 din 15.04.2016
privind solutionarea contestatiei formulata de
ABC cu sediul in, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. inregistrată sub nr. de catre Administratia Sector X a Finantelor Publice cu privire la contestatia ABC reprezentată convențional prin SCA în baza împuternicirii avocațiale nr.

Obiectul contestatiei, transmisă prin poștă în data de și inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-X vvv/tt.rr.zz, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-X qqq/tt.rr.zz și comunicată sub semnătură în data de pentru suma de T lei, din care:

- D lei impozit pe profit;
- A lei dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- P lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

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, cu modificarile si completarile ulterioare și având în vedere prevederile art. 352 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector X a Finantelor Publice au efectuat inspectia fiscala pentru TVA și impozit pe profit la ABC in baza avizelor nr.... și nr.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-X qqq/tt.rr.zz, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-X vvv/tt.rr.zz, prin care s-au stabilit diferente suplimentare de impozit pe profit și TVA în sumă totală de TS lei.

II. Prin contestatia inregistrata la organul fiscal sub nr. ABC solicita anulara in parte a deciziei de impunere nr. F-X vvv/tt.rr.zz pentru impozit pe profit și accesorii aferente în sumă de T lei, sustinand urmatoarele:

Uniunea nu a efectuat activități economice, ci doar activități non-profit având în vedere că, potrivit reglementărilor în materia drepturilor de autor, gestiunea colectivă a acestor drepturi patrimoniale nu se poate face de societăți comerciale sau de orice alte entități al căror scop este obținerea de profit, mptiv pentru care și veniturile încasate de organismele de gestiune colectivă nu sunt și

nu trebuie considerate venituri proprii conform art. 123¹-125 și art. 134 alin. (3) și (4) din Legea nr. 8/1996.

Titularii drepturilor de autor, membri ai Uniunii, contribuie la susținerea cheltuielilor de funcționare, aspect ce distinge clar activitatea pur non-profit a Uniunii de una economică.

Contestatoarea consideră că organele fiscale au interpretat restrictiv legea fiscală întrucât Codul fiscal nu delimitează noțiunea de "activitate economică" prin criterii care să permită contribuabililor cu regim mixt – patrimonial și nepatrimonial – departajarea celor două tipuri de activități. În condițiile în care nu există un text al legii fiscale care să prevadă expres natura veniturilor realizate de organismele de gestiune colectivă, trebuia aplicat principiul în dubio contra fiscum.

În susținerea contestației este anexat un răspuns al direcției de legislație din MFP din care rezultă, textual, că legea drepturilor de autor reglementează comisioane de altă natură decât cele definite la art. 7 din Codul fiscal și că, în condițiile în care singurele venituri obținute de un organism de gestiune colectivă este reprezentat de aceste rețineri de la membri, nu sunt supuse impozitului pe profit.

Referitor la cheltuielile cu sponsorizarea pentru anii fiscali 2009-2010, contestatoarea consideră că sponsorizarea efectuată pentru protejarea unui interes general și care intră în scopul statutar al organizației non-profit nu poate cunoaște o limitare, motiv pentru care sponsorizarea demersurilor anti-piraterie, spre exemplu, nu ar trebui supusă limitării fiscale.

În al treilea rând, contestatoarea consideră că pentru anul 2009 dreptul organelor de inspecție fiscală era prescris, în raport de prevederile art. 91 și art. 92 coroborate cu art. 102 din Codul de procedură fiscală, în condițiile în care inspecția fiscală a început la data de 29.06.2015, iar termenul de prescripție pentru anul 2009 a început să curgă la 01.01.2010 și s-a împlinit la 31.12.2014.

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

3.1. Referitor la excepția de fond privind prescripția

Cauza supusa soluționarii este dacă dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili diferențe de impozit pe profit pentru anul 2009 la o organizație non-profit era prescris în raport de data începerii inspecției fiscale la 29.06.2015.

În fapt, ABC a fost supusă inspecției fiscale pentru impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2009-31.12.2014, data începerii inspecției fiscale consemnate în registrul unic de control fiind 29.06.2015.

Prin contestația formulată ABC invocă prescripția pentru anul fiscal 2009.

În drept, potrivit art. 23, art. 91, art. 92 și art. 102 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 23. – (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".

"Art. 91. – (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de **5 ani**, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel".

"Art. 92. – (2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:
[...]

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale".

"Art. 102. – (6) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. În cazul contribuabililor care nu dețin sau nu prezintă organelor de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare".

Totodata, potrivit art. 16, art. 19, art. 34 și art. 35 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 16. – (1) **Anul fiscal este anul calendaristic.**

(2) Când un contribuabil se înființează sau încetează să mai existe în cursul unui an fiscal, perioada impozabilă este perioada din anul calendaristic pentru care contribuabilul a existat".

"Art. 19. – (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 [...]"

"Art. 34. – (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".**

"Art. 35. – (1) **Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit**, 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 alineate".**

Astfel, potrivit dispozițiilor legale anterior citate, prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului în care **s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determina nasterea dreptului organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală respectivă.**

În concret, **în cazul impozitului pe profit baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul o determină și o declară prin declarația anuală de impozit pe profit**, având în vedere prevederile coroborate ale art. 86 și art. 87 din Codul de procedură fiscală conform cărora:

"Art. 86. – (4) **Declarația fiscală întocmită potrivit art. 82 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere**, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.

(5) În situația în care legea nu prevede obligația de calculare a impozitului, declarația fiscală este asimilată unei decizii referitoare la baza de impunere".

"Art. 87. – Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. *Decizia de impunere trebuie să cuprindă*, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, *baza de impunere*, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă".

Se retine ca in acest sens s-a pronuntat si **Comisia Fiscala Centrala, care prin Decizia nr. 7/2011 a stabilit urmatoarele:**

"In interpretarea si aplicarea unitara a prevederilor art. 91 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, termenul de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale, in cazul impozitului pe profit, incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 <<Declaratiei privind impozitul pe profit>>".

Reiese, asadar, ca in cazul impozitului pe profit aferent anului fiscal 2009 datorat de ABC, pentru care declaratia anuala privind impozitul pe profit trebuia depusa pana la termenul de 25 februarie 2010, astfel că termenul de prescriptie incepe sa curga de la data de 1 ianuarie 2011 si se implineste la data de 31 decembrie 2015. Cum inspectia fiscala a inceput la data de 29.06.2015, asa cum s-a consemnat in registrul unic de control, iar pe perioada inspectiei fiscale cursul prescriptiei este suspendat, rezulta ca organele de inspectie fiscala au stabilit prin decizia de impunere nr. F-X vvv/tt.rr.zz obligatiile fiscale reprezentand impozitul pe profit datorat si obligatiile fiscale accesorii aferente anului fiscal 2009 in cadrul termenului legal de prescriptie.

Suținerea contestatoarei în sensul că termenul de prescripție pentru impozitul pe profit aferent anului 2009 a început să curgă de la data de 1 ianuarie 2010 este neîntemeiată și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Astfel, contestatoarea **confunda**, pe de o parte, **momentul constituirii bazei de impunere** (determinarea profitului impozabil anual prin declaratia fiscala) **cu momentul generarii elementelor ce o compun** (veniturile si cheltuielile din cursul anului calendaristic), iar pe de alta parte, **acelasi moment cu elementele ce determina obiectul impunerii** (profitul impozabil anual) **si perioada fiscala** (anul calendaristic). Or, din interpretarea sistematica a alin. (2) al art. 23 in raport cu alin. (1) al aceluasi articol din Codul de procedura fiscala rezulta ca **momentul constituirii bazei de impunere este si momentul in care se naste dreptul organului fiscal de a stabili si a determina obligatia fiscala datorata, care nu poate fi decat momentul in care expira termenul pana la care contribuabilul trebuie sa declare baza impozabila** si sa calculeze impozitul aferent, in masura in care impozitul se determina prin autoimpunere. Orice actiune a organelor fiscale inainte de expirarea termenului de declarare ar fi contrara principiilor fiscale stipulate de Codul de procedura fiscală si ar avea caracterul unui abuz, dreptul organelor fiscale de percepere a obligatiilor fiscale datorate de un contribuabil nascandu-se doar in momentul in care expira termenul prevazut de lege pentru declararea bazelor impozabile si a impozitelor aferente. Spre exemplu, in cazul impozitul pe profit aferent anului 2009, organele fiscale nu puteau stabili si pretinde plata

impozitului (nu puteau percepe impozitul) din partea unui contribuabil anterior datei de 25 februarie 2010 intrucat nu expirase termenul de depunere a declaratiei anuale si de plata a impozitului pe profit. Numai din momentul expirarii acestei date (25 februarie 2010), **organele fiscale ar fi putut pretinde contribuabililor declararea si plata impozitului, in situatia in care acestia nu-si respectau obligatia legala de a declara si plati impozitul respectiv sau ar fi putut initia inspectia fiscala pentru indeplinirea obiectului specific de activitate al inspectiei** reglementat expres de art. 94 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, **de verificare a "legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili**, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora". Aplicand prevederile legale cu privire la momentul in care incepe sa curga cursul prescriptiei – 1 ianuarie a anului urmator celui in care se naste dreptul organului fiscal de a stabili si a determina obligatia fiscala – rezulta ca pentru impozitul pe profit aferent anului 2009 termenul de prescriptie a inceput sa curga de la 1 ianuarie 2011 deoarece dreptul organelor fiscale de a stabili si determina impozitul anual pe profit (cum a fost cazul in speta, in care contestatoarea nu si-a indeplinit obligatia de a declara si plati impozitul pe profit) s-a nascut din data de 25 februarie 2010.

Fata de cele anterior prezentate rezulta ca exceptia prescriptiei dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili diferente de impozit pe profit aferente anului 2009 este nefondata, iar contestatia ABC urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

3.2. Referitor la impozitul pe profit in suma de D lei

Cauza supusa solutionarii este daca o asociatie fara scop patrimonial datoreaza impozit pe profit, in conditiile in care din documentele aflate la dosarul cauzei reiese ca asociatia a realizat venituri din activitati economice care nu sunt scutite de plata impozitului pe profit, al caror quantum depaseste nivelul echivalentului in lei a 15.000 euro, intr-un an fiscal.

In fapt, ABC are ca obiect principal de activitate "activități ale organizațiilor profesionale" - cod CAEN 9412, s-a constituit în1996 în baza avizului Ministerului Culturii nr.1996 și a hotărârii judecătorești nr. ...1996. În prezent, deține un număr de 50 de membri, conform anexei la statutul acesteia, avizat de Oficiul Român pentru Drepturile de Autor nr.2014. Uniunea a obținut avizul ORDA pentru constituirea și funcționarea ca organism de gestiune colectivă a drepturilor conexe ale artiștilor interpreți sau executanți în baza Deciziei ORDA nr.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca ABC a înregistrat în perioada verificată 01.01.2009-31.12.2014 venituri din cotizatiile membrilor, venituri din activitatea de baza – comisioane pentru alocarea remuneratiilor, venituri din comisioane copie privata, venituri din diferente de curs valutar și alte venituri din exploatare.

Comisioanele de administrare au fost calculate prin prelevarea procentuala din sumele percepute în numele membrilor (persoane juridice) și din sumele percepute în numele celorlalte organisme de gestiune colectivă pentru remuneratia compensatorie pentru copie privata.

Întrucât veniturile din comisioanele percepute nu se încadrează în categoria veniturilor scutite menționate la art. 15 alin. (2) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală le-au considerat drept venituri din activități economice scutite în limita de la art. 15 alin. (3) din Codul fiscal, iar diferența a fost luată în calculul stabilirii profitului impozabil și a impozitului pe profit aferent, după cum urmează:

- a) pentru anul 2009:
 - excedent: E1 lei;
 - cheltuieli nedeductibile: CX1 lei protocol + CY1 lei sponsorizări peste limită + CZ1 lei alte cheltuieli = C1 lei;
 - profit impozabil: E1 lei + C1 lei = I1 lei;
 - impozit pe profit: DX1 lei – DY1 lei = D1 lei;
- b) pentru anul 2010:
 - deficit: (-) E2 lei;
 - cheltuieli nedeductibile: CX2 lei protocol + CY2 lei sponsorizări peste limită + CZ2 lei alte cheltuieli = C2 lei;
 - profit impozabil: (-) E2 lei + C2 lei = I2 lei;
 - impozit pe profit: DX2 lei – DY2 lei = D2 lei;
- c) pentru anul 2011:
 - deficit: (-) E3 lei;
 - venituri neimpozabile: O3 lei;
 - cheltuieli nedeductibile: CX3 lei protocol + CZ3 lei alte cheltuieli = C3 lei;
 - profit impozabil: (-) E3 lei + (-) O3 lei + C3 lei = I3 lei;
 - impozit pe profit: D3 lei;
- d) pentru anul 2012:
 - excedent: E4 lei;
 - venituri neimpozabile: O4 lei;
 - cheltuieli nedeductibile: CX4 lei protocol + CZ4 lei alte cheltuieli = C4 lei;
 - profit impozabil: E4 lei + (-) O4 lei + C4 lei = I4 lei;
 - impozit pe profit: D4 lei;
- e) pentru anul 2013:
 - deficit: (-) E5 lei;
 - venituri neimpozabile: O5 lei;
 - cheltuieli nedeductibile: CX5 lei protocol + CZ5 lei alte cheltuieli = C5 lei;
 - profit impozabil: (-) E5 lei + (-) O5 lei + C5 lei = (-) I5 lei;
 - impozit pe profit: 0 lei;
- f) pentru anul 2014:
 - excedent: E6 lei;
 - venituri neimpozabile: O6 lei;
 - cheltuieli nedeductibile: CX6 lei protocol + CZ6 lei alte cheltuieli = C6 lei;
 - profit impozabil: E6 lei + (-) O6 lei + C6 lei = - I6 lei;
 - impozit pe profit: 0 lei.

Prin contestația formulată ABC susține, în esență, faptul că veniturile din comisioanele de administrare nu reprezintă venituri de natură economică, precum și tratarea eronată a deductibilității cheltuielilor de sponsorizare.

In drept, potrivit art.19 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct. 12 din Normele metodologice date în aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada de referință:

Codul fiscal:

“Art. 19. – (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.”

Norme metodologice:

“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, astfel cum sunt înregistrate în evidența contabilă potrivit reglementărilor contabile date în baza legii contabilității, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Deasemenea, potrivit prevederilor art.11 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 11. – (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.

Spetei îi sunt incidente și prevederile art. 13 și art. 14 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale și pct. 1 din Normele metodologice date în aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare conform cărora:

Codul fiscal:

“Art. 13. – **Sunt obligate la plata impozitului pe profit**, conform prezentului titlu, următoarele 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 și al persoanelor juridice cu sediul social în România, înființate potrivit legislației europene, **asupra profitului impozabil obținut din orice sursă**, atât din România, cât și din străinătate; [...].”

Norme metodologice:

“1. **Fac parte din această categorie** companiile naționale, societățile naționale, regiile autonome, indiferent de subordonare, societățile comerciale, indiferent de forma juridică de organizare și de forma de proprietate, inclusiv cele cu participare cu capital străin sau cu capital integral străin, societățile agricole și alte forme de asociere agricolă cu personalitate juridică, organizațiile

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 dispozitiile legale susmentionate 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.

Conform art. 1, art. 46, art. 47 și art. 48 din OG nr.26/2000 cu privire la asociații și fundații, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 1. – (1) Persoanele fizice și persoanele juridice care urmăresc desfășurarea unor activități de interes general sau în interesul unor colectivități ori, după caz, în interesul lor personal nepatrimonial pot constitui asociații ori fundații în condițiile prezentei ordonanțe.

(2) **Asociațiile** și fundațiile constituite potrivit prezentei ordonanțe **sunt persoane juridice de drept privat fără scop patrimonial**”.

“Art. 46. – (1) **Veniturile asociațiilor** sau federațiilor **provin din:**

a) cotizațiile membrilor; [...]

d) **venituri realizate din activități economice directe**; [...]

“Art. 47. – Asociațiile, fundațiile și federațiile pot înființa societăți reglementate de Legea nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Dividendele obținute de asociații, fundații și federații din activitățile acestor societăți reglementate de Legea nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dacă nu se reinvestesc în aceleași societăți reglementate de Legea nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se folosesc în mod obligatoriu pentru realizarea scopului asociației, fundației sau federației”.

“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**”.

Astfel, prin O.G. nr. 26/2000, desi asociatiile si fundatiile sunt definite chiar in cuprinsul art 1 alin (2) din ordonanta, ca fiind persoane juridice de drept privat fara scop patrimonial, conform art 48 din aceeași ordonanta, ele pot desfasura activitati economice directe, daca acestea au caracter accesoriu si sunt in strinsa legatura cu scopul principal al persoanei juridice. Mai mult, ordonanta stabileste la art. 47 și dreptul in favoarea asociatiilor si fundatiilor de a infiinta societati comerciale, dividendele astfel obtinute de acestea fiind obligatoriu de folosit, fie ca reinvestire in cadrul aceleiasi societati, fie pentru realizarea scopului principal al fundatiei, asociatiei sau federatiei.

Drept urmare, cum potrivit Statutului ABC, aceasta a fost constituita in temeiul O.G. nr. 26/2000 cu privire la asociatii si fundatii, contestatoarea are statutul de persoana juridica de drept privat fara scop patrimonial obligata la plata impozitului pe profit pentru activitatile desfasurate generatoare de venituri impozabile.

In acest sens, potrivit art. 15 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 8 din Normele metodologice date in aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

Codul fiscal:

“Art. 15. – (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;
- 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.

(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”.**

Norme metodologice:

“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 15.000 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)".

Din dispozițiile legale anterior prezentate rezulta ca organizațiile nonprofit, în calitatea lor de persoane juridice române, au calitatea de contribuabili obligați la plata impozitului pe profit, fiind scutite de la plata impozitului pe profit pentru tipurile de venituri menționate la art.15 alin. (2) din Codul fiscal, în speta pentru cotizatiile și taxele de înscriere ale membrilor și pentru contribuțiile banesti ale membrilor și simpatizantilor, precum și 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, 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 Titlului II din Codul fiscal.

Prin urmare, **toate susținerile contestatoarei ABC referitoare la faptul ca s-a constituit și funcționează ca asociație non-profit/fără scop patrimonial nu prezintă nicio relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei, dispozițiile legale stabilind foarte clar și pentru aceste asociații calitatea de contribuabili obligați la plata impozitului pe profit.** Cu alte cuvinte, calitatea de persoană juridică de drept privat fără scop patrimonial nu o exonerează de plano pe asociația contestatoare de obligația plății impozitului pe profit.

Referitor la dispozițiile legale care reglementează organismele de gestiune colectivă, potrivit art. 127, art. 129, art. 133 și art. 134 din Legea nr. 8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 127. – (1) Statutul organismului de gestiune colectivă trebuie să cuprindă dispoziții cu privire la:

[...]

i) **modalitățile de stabilire a comisionului datorat de titularii de drepturi organismului de gestiune colectivă pentru acoperirea cheltuielilor necesare funcționării;**”.

“Art. 129. - (1) Mandatul de gestiune colectivă a drepturilor patrimoniale, de autor sau conexe, este acordat direct, prin contract scris de către titularii de drepturi”.

“Art. 133. - (1) Colectarea sumelor datorate de utilizatori sau de alți plătitori se face de organismul de gestiune colectivă al cărui repertoriu se utilizează.

(2) În situația în care există mai multe organisme de gestiune colectivă pentru același domeniu de creație, iar drepturile gestionate sunt din categoria celor prevăzute la art. 123², organismele beneficiare stabilesc, printr-un protocol care se depune la Oficiul Român pentru Drepturile de Autor în vederea publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, pe cheltuiala acestora, următoarele:

a) criteriile repartizării între organisme a remunerației;

b) organismul de gestiune colectivă care urmează să fie numit dintre acestea, prin decizie a directorului general al Oficiului Român pentru Drepturile de Autor, drept colector în domeniul titularilor de drepturi în cauză;

c) **modalitatea de evidențiere și justificare a cheltuielilor privind acoperirea reală a costurilor de colectare ale organismului de gestiune colector.**

(4) Pentru situația prevăzută la alin. (3), colectorul unic desemnat de Oficiul Român pentru Drepturile de Autor nu poate repartiza sumele colectate nici între organismele beneficiare, nici propriilor membri, decât după depunerea la Oficiul Român pentru Drepturile de Autor a unui protocol încheiat între organismele beneficiare prin care se stabilesc criteriile privind repartizarea sumelor colectate. **Cheltuielile de colectare, în acest caz, se evidențiază distinct și trebuie să fie justificate prin documente privind acoperirea reală a costurilor de colectare ale organismului de gestiune care este colector în domeniul titularilor de drepturi în cauză”.**

“Art. 134. - (1) Exercițarea gestiunii colective încredințate prin contractul de mandat nu poate restrânge în nici un fel drepturile patrimoniale ale titularilor.

(2) Gestiunea colectivă se exercită potrivit următoarelor reguli:

a) deciziile privind metodele și regulile de colectare a remunerației și a altor sume de la utilizatori și cele de repartizare a acestora între titularii de drepturi, precum și cele privind alte aspecte mai importante ale gestiunii colective trebuie să fie luate de membri, în cadrul adunării generale, potrivit statutului;

b) **comisionul datorat de titularii de drepturi, care sunt membri ai unui organism de gestiune colectivă, pentru acoperirea cheltuielilor de funcționare a acestuia, prevăzute la art. 127 alin. (1) lit. i), cumulat cu comisionul datorat organismului de gestiune colectivă care este colector unic, potrivit prevederilor art. 133 alin. (2) lit. c) și alin. (4), nu poate fi mai mare de 15% din sumele colectate anual; [...].”**

Astfel, în raport de prevederile legale și din documentele existente la dosarul cauzei se reține faptul că asociația ABC acționează în baza unui mandat dat prin contract scris de titularii de drepturi, ceea ce, din punct economic, implică că asociația acționează ca un intermediar/comisionar/interpus între titulari și agenții economici sau alte persoane care

utilizeaza/distribuie/difuzeaza opera acestora, aceasta activitate generand obtinerea de venituri impozabile, materializate sub forma unui comision. Comisionul pe care titularii drepturilor/mandatarii il cedeaza asociatiei este utilizat la finantarea cheltuielilor pe care aceasta le efectueaza in vederea desfasurarii activitatii in mod continuu, dand astfel nastere unei activitati economice.

Prin urmare, incadrarea veniturilor din comisioanele de administrare drept venituri impozabile de catre organele de inspectie fiscala respecta **criteriul impunerii** prevazut de art. 14 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, conform caruia "Art. 14. – (1) **Veniturile, alte beneficii si valori patrimoniale sunt supuse legii fiscale indiferent daca sunt obtinute din activitati ce indeplinesc sau nu cerintele altor dispozitii legale**".

Totodata, avand in vedere ca respectivele comisioane de administrare **se retin in mod direct din remuneratiile repartizate fiecarui membru al asociatiei in urma activitatii de gestionare si colectare a unor drepturi patrimoniale cuvenite membrilor potrivit legii, acestea nu pot avea caracterul unei cotizatii ori al unei contributii banesti** in raport de prevederile art. 4 din O.G. nr. 26/2000 cu privire la asociatii si fundatii conform carora:

"Art. 4 – **Asociația** este subiectul de drept constituit de trei sau mai multe persoane care, pe baza unei înțelegeri, **pun în comun și fără drept de restituire contribuția materială**, cunoștințele sau aportul lor în muncă pentru realizarea unor activități în interes general, al unor colectivități sau, după caz, **în interesul lor personal nepatrimonial**".

Ca atare, **cotizatia/contributia banesca cu care membrii unei asociatii nonprofit contribuie la veniturile asociatiei este strans legata de realizarea intereselor lor personale nepatrimoniale, nu si de realizarea intereselor (drepturilor) lor personale patrimoniale**, motiv pentru care susținerea contestatoarei în sensul că acestea "nu sunt altceva decât cotizații ale membrilor acestora" este neîntemeiată și vădit pro-cauza.

De altfel, deși recunoaște că însăși Legea nr. 8/1996 privind dreptul de autor si drepturile conexe, cu modificarile si completarile ulterioare califica drept "comisioane" sumele reținute, contestatoarea nu indică nicio dispoziție legală în temeiul căreia aceste sume le-a asimilat "cotizațiilor" pentru a pretinde neimpozitarea acestora. De asemenea, în motivarea contestației, se face apel și la prevederile art. 134 alin. (3) și alin. (4) din Legea nr. 8/1996 conform cărora "remunerațiile încasate de organisme de gestiune colectivă nu sunt și nu pot fi asimilate veniturilor acestora", deși este evident că nu remunerațiile colectate în numele titularilor de drepturi au fost considerate venituri impozabile în urma inspecției fiscale, ci comisioanele percepute de la titulari/membri sub forma reținerilor procentuale din remunerațiile încasate, contestatoarea confundând "remunerațiile" cu "comisioanele" și ignorând faptul că a contabilizat în conturile de venituri comisioanele percepute.

Se retine si faptul ca **scutirile pentru organizatiile non-profit stipulate la art. 15 alin. (2) din Codul fiscal, ca orice alte forme de exceptare de la plata unui impozit sunt de stricta interpretare in baza principiului de drept *exceptio est strictissimae interpretationis***. Cum legiuitorul nu a prevazut printre veniturile scutite de la art. 15 alin. (2) din Codul fiscal si veniturile din comisioanele de administrare percepute de organisme de gestiune

colectiva a drepturilor de autor si drepturilor conexe, rezulta ca acestea sunt venituri impozabile.

În ceea ce privește invocarea principiului *in dubio contra fiscum* pe motiv că nu există text al legii fiscale care să prevadă expres natura veniturilor realizate de organismele de gestiune colectivă, pe lângă faptul că un asemenea principiu nici măcar nu era reglementat legislativ la nivelul anului 2015, când a fost realizată inspectia fiscală, se reține că nici nu poate fi vorba de așa-ceva, în condițiile în care art. 19 alin. (1) din Codul fiscal reglementează algoritmul de calcul a profitului impozabil 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”, textul legii fiscale făcând referire, *expressis verbis*, la **veniturile ”din orice sursă”**. Or, intenția legiuitorului rezultă cu suficientă claritate din textul de lege, respectiv de a impozita veniturile din orice sursă, cu excepția veniturilor neimpozabile, iar dacă legiuitorul ar fi dorit ca organismele de gestiune colectivă constituite în temeiul Legii nr. 8/1996 să fie scutite integral de la plata impozitului pe profit ori ca veniturile din comisioane să fie definite ca venituri neimpozabile ar fi reglementat expres astfel de situații, astfel că așa-zisul ”dubiu” nu există.

Referitor la punctul de vedere al direcției de specialitate invocat, din care ar rezulta ”textual” că reținerile de la membri sub formă de comisioane nu sunt supuse impozitului pe profit, se reține că ABC a prezentat în susținere adresa MFP-Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale nr.2014. Din simpla lecturare a acestei adrese adresată ORDA nu reiese, ”textual”, așa cum susține contestatoarea, că direcția de specialitate ar fi opinat în sensul că veniturile din comisioane s-ar încadra în categoria veniturilor din cotizații și contribuții bănești ale membrilor și simpatizanților care reprezintă, într-adevăr, categorii de venituri ale organizațiilor nonprofit scutite de la plata impozitului pe profit.

Dimpotrivă, în respectiva adresă se face trimitere la o altă adresă cu nr.2014 remisă tot ORDA, prin care aceeași direcție de specialitate din MFP afirmă, textual, că **”veniturile provenite din comisionul datorat de titularii de drepturi, vor fi luate în calcul la stabilirea profitului impozabil, în condițiile prevăzute la art. 15 alin. (3) din Codul fiscal, întrucât acestea nu fac parte dintre tipurile de venituri scutite de la plata impozitului pe profit, enumerate la alin. (2) din cadrul aceluiași articol”**.

În privința calculării cotei de deductibilitate a cheltuielilor de sponsorizare, se reține că ABC nu a invocat faptul că organele de inspectie fiscală au calculat incorect deducerea cheltuielilor de sponsorizare, ci reclamă o specificitate a sponsorizărilor efectuate de organizațiile nonprofit, care ar trebui să beneficieze de un tratament diferit față de sponsorizările agenților economici. Or, un asemenea tratament nu este reglementat de legea fiscală și nici nu s-ar justifica, în condițiile în care organizațiile nonprofit își pot atinge scopurile declarate și prin contractarea serviciilor necesare atingerii acestor scopuri de la alte entități pe bază de contracte economice, fără ca aceasta să implice în mod neapărat necesar sponsorizarea unor alte activități fără scop lucrativ.

Prin urmare, în raport de cele anterior reținute, se va respinge ca neintemeiată contestația ABC pentru capatul de cerere privind impozitul pe profit în suma de D lei.

3.3. Referitor accesoriile în sumă de A+P lei

Cauza supusa solutionarii este daca asociatia datoreaza accesoriile aferente impozitului pe profit, in conditiile in care in sarcina sa s-a retinut ca fiind datorata diferenta suplimentara stabilita prin decizia de impunere contestata.

In fapt, prin decizia de impunere nr. F-X vvv/tt.rr.zz ABC a fost obligata la plata unor accesorii aferente impozitului pe profit in suma totala de A+P lei, din care A lei majorări/dobanzi de intarziere calculate de la data de 26.03.2010-30.09.2015 si P lei penalitati de intarziere calculate de la data de 26.02.2013-30.06.2013.

In drept, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen **dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

"Art. 120¹. - (1) **Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale**.

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".

Avand in vedere cele retinute anterior prin prezenta decizie, potrivit carora ABC datoreaza diferenta suplimentara de impozit pe profit, rezulta ca aceasta datoreaza si accesoriile aferente, in virtutea principiului de drept *accessorium seqvitur principalae*, motiv pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11 alin. (1), art. 13 lit. a), art. 14 lit. a), art. 15 alin. (2) și alin. (3), art. 16 alin. (1), art. 19 alin. (1), art. 34 alin. (4), art. 35 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 1, pct. 8 și pct. 12 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare și art. 23 alin. (1) și alin. (2), art. 86 alin. (4), art. 87, art. 91 alin. (2), art. 92 alin. (2) lit. b), art. 102 alin. (6), art. 119, art. 120, art. 120¹ și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Respinge contestatia fomulata de ABC pentru suma de T lei reprezentand diferenta suplimentara de impozit pe profit si accesoriile aferente, stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector X a Finantelor Publice prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-X vvv/tt.rr.zz.

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