

DECIZIA nr. 69 din 28.01 .2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
ASOCIATIA (U)
cu sediul in, Bucuresti,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresele nr.2014, nr.2014 si nr.2014, inregistrate sub nr.2014, nr.2014 si nr.2014 de catre Administratia Sector 1 a Finantelor Publice cu privire la contestatia ASOCIATIA – denumita in continuare U.

Obiectul contestatiei nr. xx/yyyy, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr.2014, astfel cum a fost modificata, completata si precizata prin memoriile nr. mm/yyyy si nr. nn/yyyy, inregistrate sub nr.2014 si nr.2014 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. DECIMP/2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. RIF/2014 si comunicate sub semnatura si stampila in data de2014.

Prin contestatia nr. xx/yyyy, astfel cum a fost modificata, completata si precizata prin memoriile nr. mm/yyyy si nr. nn/yyyy U a contestat integral suma de **TD lei** stabilita in urma inspectiei fiscale, compusa din:

- D1 lei impozit pe profit;
- A1 lei dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- D2 lei impozit pe veniturile din drepturi de proprietate intelectuala;
- A2 lei dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din drepturi de proprietate intelectuala;
- D3 lei contributia individuala de asigurari sociale pentru persoanele care realizeaza venituri din drepturi de proprietate intelectuala;
- A3 lei dobanzi si penalitati de intarziere aferente contributiei individuala de asigurari sociale pentru persoanele care realizeaza venituri din drepturi de proprietate intelectuala.

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, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de U.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 1 a Finantelor Publice au efectuat inspectia fiscala generala la U in baza avizelor nr.2013 si nr.2014.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. RIF/2014, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. DECIMP/2014, prin care s-au stabilit diferente suplimentare de impozit pe profit, impozit pe veniturile din drepturi de proprietate intelectuala, contributia individuala de asigurari (CAS) pentru persoanele care realizeaza venituri din drepturi de proprietate intelectuala si accesorii aferente in suma totala de TD lei. Totodata, a fost stabilita in minus contributia individuala de asigurari sociale de sanatate (CASS) pentru persoanele care realizeaza venituri din drepturi de proprietate intelectuala in quantum de D4 lei.

II. Prin contestatia nr. xx/yyyy si inregistrata la organul fiscal sub nr.2014 U solicita anulara in parte a deciziei de impunere nr. DECIMP/2014, sustinand urmatoarele:

Raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere nu sunt motivate in fapt si in drept intrucat nu cuprind argumentele potrivit carora punctul de vedere al subscrisei, exprimat in cadrul procedurii de ascultare a fost inlaturat. Faptul ca organele de inspectie fiscala au mentionat ca isi mentin punctul de vedere exprimat la capitolul impozit pe profit reprezinta o modalitate de a se eschiva de la analiza si solutionarea motivata a criticilor formulate fata de constatarile preliminare din proiectul de raport, contrar prevederilor art. 109 alin. (2) din Codul de procedura fiscala si OPANAF nr. 1.181/2007.

Indicarea textelor legale care au justificat adoptarea unei decizii fiscale asigura dreptul la aparare al contribuabililor, recunoscut de jurisprudenta degajata din Decizia nr. 2015/28.03.2005 a ICCJ, art. 31 alin. (2) din Constitutia Romaniei si Hotararea CJUE pronuntata in cazul C-349/07.

Aprecierea ca subscrisa a desfasurat o activitate economica impozabila, prin incadrarea veniturilor din "comisionul de administrare" in categoria veniturilor specifice activitatii economice nu este motivata de organul fiscal si este de natura sa conduca la incalcarea cadrului legal in baza caruia au fost constituite organismele de gestiune colectiva a drepturilor conexe dreptului de autor, cum este U.

Veniturile din comisionul de administrare sunt venituri neeconomice in temeiul art. 123-127 din Legea nr. 8/1996 privind dreptul de autor si drepturile conexe si art. 1, art. 2, art. 46 si art. 48 din O.G. nr. 26/2000 cu privire la asociatii si fundatii in baza carora activitatea U este cea a unei asociatii non-profit/fara scop patrimonial. Conform art. 4 din propriul Statut al asociatiei, veniturile provin din taxa de aderare si din comisionul datorat de titularii drepturilor gestionate, subscrisa nepropunandu-si si nerealizand venituri din activitati economice directe cu caracter accesoriu si in stransa legatura cu obiectul de activitate (care se

presupune ca ar fi putut fi realizate numai din relatia cu tertii, nu si cu proprii membri). Astfel, la inscrierea in asociatie fiecare membru a achitat o taxa fixa de adeziune, iar ulterior inscrierii, fiecare membru datoreaza comisionul de administrare, sub forma unei cotizatii procentuale, asa cum se prevede la art. 134 alin. (1) si (2) din Legea nr. 8/1996.

Raportat la aceste prevederi legale rezulta ca organul fiscal nu a stabilit corect starea de fapt fiscala, ceea ce a condus la concluzii eronate prin stabilirea impozitului pe profit, inclusiv prin tratarea unor cheltuieli drept nedeductibile fiscal, desi in cazul veniturilor neeconomice nu se pune problema deductibilitatii cheltuielilor. Tratatamentul fiscal este nelegal prin ignorarea substantei economice a veniturilor realizate, indiferent de denumirea data acestora, respectiv comision de administrare in loc de cotizatie sau contributie baneasca a membrilor. De asemenea, calculele privind impozitul pe profit efectuate de organele fiscale nu au avut in vedere prevederile art. 15 alin. (2) si (3) din Codul fiscal si pct. 8 din Normele metodologice intrucat toate veniturile din comisionul de administrare au fost considerate ca fiind economice.

Referitor la celelalte obligatii fiscale, U a calculat si retinut impozit pe venit, CAS si CASS din sumele convenite persoanelor care au aderat, diminuate cu valoarea comisionului de administrare, iar organul fiscal a stabilit ca baza de impunere o constituie sumele brute si nu cele diminuate cu contravaloarea comisionului. La calculul CASS subscrisa a omis sa aplice exceptiile de la obligatia platii, motiv pentru care organul fiscal a constatat o plata nedatorata de D4 lei.

Fata de acest aspect, U considera ca stabilirea unor sume achitate nedatorat implica operarea din oficiu a compensarii cu datoriile de aceeaasi natura, la data platii nedatorate, respectiv cu CAS stabilit suplimentar in suma de D3 lei, cu consecinta anularii accesoriilor si partial cu impozitul pe venit suplimentar de D2 lei, cu consecinta diminuarii accesoriilor, in conformitate cu prevederile art. 116 din Codul de procedura fiscala.

In consecinta tuturor acestor aparari, U sustine ca actul administrativ fiscal atacat este nemotivat pentru debitul de natura impozitului pe profit. De asemenea, din anexele la RIF referitoare la accesorii nu se poate individualiza ce accesoriu corespunde unui anume debit. Cu toate acestea, U intelege sa conteste totalul accesoriilor aferente debitului contestat, in baza principiului "accesoriul urmeaza principalul", precum si a accesoriilor aferente debitelor necontestate, pentru care nu s-a operat compensarea cu sumele achitate nedatorat.

In concluzie, U solicita reexaminarea deciziei de impunere nr. DECIMP/2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. RIF/2014 si anulara ei partiala.

Prin memoriul nr. mm/yyyy, inregistrat sub nr.2014 U arata ca intelege sa conteste integral suma de TD lei pe care echipa de control a stabilit-o in sarcina sa si solicita ca suma de D4 lei platita in plus sa fie

compensata cu viitoare obligatii de plata de aceeași natura, respectiv CASS datorata de persoanele care realizeaza venituri din drepturi de proprietate intelectuala.

In motivarea memoriului U arata ca sumele cu titlu de drepturi patrimoniale colectate de asociatie in vederea repartizarii nu constituie veniturile acesteia, ci reprezinta drepturi patrimoniale banesti ale membrilor care au acordat mandate de gestiune subscrisei pentru administrarea si gestionarea acestor drepturi. Echipa de control incalca prevederile Legii nr. 8/1996 in sensul ca statul micșoreaza fara temei cuantumul comisionului din care se fac plati de salarii si de administrare a activitatii, statul face fara temei o dubla impozitare si statul nu are temei sa micșoreze drepturile patrimoniale ale artistilor. Din prevederile Legii nr. 8/1996 rezulta ca organismele de gestiune colectiva nu au activitate economica sau comerciala si nu au venituri sau alte forme de venituri care pot fi asimilate drepturilor salariale in mod cert si/sau exigibil.

Prin autoritatile sale de control statul nu poate sa dobandeasca foloase necuvenite prin impozitari netemeinice si, avand in vedere toate acestea, U solicita solutionarea favorabila a memoriului prin care contesta integral suma de TD lei.

Prin memoriul nr. nn/yyyy, inregistrat sub nr.2014 U reitereaza contestarea integrala a sumei de TD lei pe care a stabilit-o in sarcina sa.

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

3.1. Referitor la aspecte procedurale

Cauza supusa solutionarii este este daca aspectele semnalate de contestatoare vizand intocmirea necorespunzatoare a capitolului vizand discutia finala cu contribuabilul din raportul de inspectie fiscala sunt de natura sa atraga nulitatea deciziei de impunere emisa in baza acestui raport.

In fapt, prin contestatia formulata U sustine ca decizia de impunere nr. DECIMP/2014 si raportul de inspectie fiscala nr. RIF/2014 sunt nemotivate intrucat nu cuprind argumentele pentru care punctul sau de vedere a fost inlaturat in cadrul procedurii de ascultare.

In drept, potrivit art. 9, art. 43, art. 65, art. 87, art. 107 si art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 9. - (1) Inaintea luarii deciziei organul fiscal este obligat sa asigure contribuabilului posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere cu privire la faptele si imprejurarile relevante in luarea deciziei".

"Art. 43. – (2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

a) denumirea organului fiscal emitent;

- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) *motivele de fapt*;
- f) *temeiul de drept*;
- [...]
- j) *mențiuni privind audierea contribuabilului*".

"Art. 65. – (2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii."

"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".

"Art. 107. – (4) **Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale**".

"Art. 109. - (1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), **raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.**"

În speta, la capit. III.22 din raportul de inspecție fiscală nr. RIF/2014 (pg. 45-59/66) organele de inspecție fiscală au analizat obligația fiscală "Impozit pe profit", fiind consemnate în amanunt următoarele:

- baza legală și conținutul actului constitutiv și al statutului referitoare la scop și domeniu de activitate;

- notele explicative solicitate administratorului general al asociației și răspunsurile împuternicitorului referitoare la domeniile gestionate de U în perioada 11.05.2012-31.12.2013, precum și toate aspectele care au influențat asupra înregistrărilor în contabilitatea asociației a veniturilor și cheltuielilor (e.g. natura încasărilor asociației facturate către P1, P2 și P3, natura achizițiilor din facturile primite de la P3 și P2, publicarea protocolului privind repartizarea sumelor colectate către organismele de gestiune colectivă, fișele de cont analitice pentru clasa 7, rulajele debitoare și creditoare ale unor conturi etc.);

- punctul de vedere al firmei de cenzorat a asociației (CZ SRL) și punctul de vedere al avocatului U cu privire la specificul activității ca organism de gestiune colectivă și materialul sinteză denumit "Cadrul juridic al desfășurării activității unui O.G.C.";

- punctul de vedere al ORDA cu privire la perceperea comisioanelor de administrare in temeiul Legii nr. 8/1996;
- veniturile din retineri inregistrate conform Hotararilor Adunarii Generale Extraordinare nr. 8/26.07.2012 si nr. 6/26.07.2012;
- prevederile art. 15 alin. (2) si alin. (3) din Codul fiscal si ale pct. 8 din Normele metodologice de aplicare;
- incadrarea veniturilor inregistrate de asociatie in prevederile art. 15 din Codul fiscal, pe tipuri de venituri, efectuata de organele de inspectie fiscala si **motivatia acestora pentru incadrarea veniturilor din comisioane percepute procentual la venituri din activitati economice**;
- calculul impozitului pe profit pentru anul 2012 in baza prevederilor pct. 8 din Normele metodologice.

La capit. VI "Discussia finala cu contribuabilul" din raport este prezentat punctul de vedere al imputernicitului administratorului general al U. In legatura cu impozitul pe profit se sustine ca respectivul comision de administrare este o cheltuiala deductibila si se include in categoria veniturilor scutite de impozit, fiind o contributie baneasca a membrilor asociatiei. In raport de aceste sustineri organele de inspectie fiscala precizeaza ca isi mentin punctul de vedere pe baza constatarilor din raport la capitolul "Impozit pe profit".

Se retine ca din cuprinsul capitolului III.22 "Impozit pe profit" din raportul de inspectie fiscala nr. RIF/2014 (pg. 45-59/66) reiese ca organele de inspectie fiscala au considerat ca veniturile din comisioanele de administrare sunt venituri de natura economica nescutite deoarece nu se incadreaza in veniturile enumerate la art. 15 alin. (2) din Codul fiscal, sunt percepute procentual din sumele percepute in numele membrilor asociatiei si ale celorlalte organisme de gestiune colectiva si sunt inregistrate in contul 704, nefiind tratate nici de asociatie ca venituri din cotizatiile membrilor. Faptul ca aceste considerente nu au mai fost reluate si la capitolul VI "Discussia finala cu contribuabilul **nu echivaleaza cu lipsa motivarii actului administrativ fiscal de natura sa atraga nulitatea** sau nevalabilitatea actului administrativ fiscal, asa cum sustine contestatoarea. Pe de alta parte, din aspectele mentionate in cuprinsul raportului de inspectie fiscala coroborate cu documentele existente la dosarul cauzei reiese faptul ca **asociatia cunostea pozitia organelor de inspectie fiscala in privinta considerarii veniturilor din comisioanele de administrare drept venituri de natura economica**, dovada fiind atat punctele de vedere ale cenzorului si avocatului inaintate pe parcursul inspectiei fiscale, cat si mentiunile contestatoarei insasi din punctul de vedere exprimat la sfarsitul inspectiei fiscale.

In aceste conditii, invocarea jurisprudentei apare ca nejustificata, actul atacat fiind motivat in fapt si in drept, contestatia U pe motive procedurale urmand a fi respinsa ca neintemeiata.

3.2. Referitor la suma de D2+D3 lei reprezentand impozitul pe

venit si CAS individuala pentru persoanele care realizeaza venituri din drepturi de proprietate intelectuala

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii se poate investi cu analiza pe fond a contestatiei pentru obligatiile fiscale in cuantum de D2+D3 lei, in conditiile in care contestatoarea si-a majorat pretentiile cu aceasta suma in afara termenului legal de exercitare a caili administrative de atac.

In fapt, prin decizia de impunere nr. DECIMP/2014 comunicata sub semnatura si stampila in data de **....2014** organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina contestatoarei U o diferenta suplimentara de impozit pe veniturile din drepturi de proprietate intelectuala in suma de D2 lei si o diferenta suplimentara de CAS individuala pentru persoanele care realizeaza venituri din drepturi de proprietate intelectuala in suma de D3 lei.

Prin contestatia nr. xx/yyyy si inregistrata la organul fiscal sub nr. 383xx/yyyy U arata ca a calculat calculat si retinut impozit pe venit, CAS si CASS din sumele cuvenite persoanelor care au aderat, diminuate cu valoarea comisionului de administrare, iar organul fiscal a stabilit ca baza de impunere o constituie sumele brute si nu cele diminuate cu contravaloarea comisionului. La calculul CASS subscrisa a omis sa aplice exceptiile de la obligatia platii, motiv pentru care organul fiscal a constatat o plata nedatorata de D4 lei.

Fata de acest aspect, U considera ca stabilirea unor sume achitate nedatorat implica *operarea din oficiu a compensarii cu **datoriile de aceeasi natura**, la data platii nedatorate, respectiv cu CAS stabilit suplimentar in suma de D3 lei*, cu consecinta anularii accesoriilor si *partial cu impozitul pe venit suplimentar de D2 lei*, cu consecinta diminuarii accesoriilor, in conformitate cu prevederile art. 116 din Codul de procedura fiscala.

Ulterior, prin memoriul nr. mm/yyyy, inregistrat sub nr. **.....2014** U arata ca intelege sa conteste integral suma de TD lei pe care echipa de control a stabilit-o in sarcina sa, care include si CAS-ul stabilit suplimentar in suma de D3 lei si impozitul pe venit suplimentar in suma de D2 lei, in conditiile in care prin contestatia initiala solicitase compensarea integrala/partiala a acestor debite din suma de D4 lei, cu consecinta anularii/diminuarii accesoriilor aferente.

Cu alte cuvinte, **in timp ce prin contestatia inregistrata sub nr. 2014 U recunostea debitele stabilite de organele de inspectie fiscala reprezentand CAS si impozit pe venit** (pe care le dorea a fi compensate din CASS stabilit ca nedatorat si achitat in plus), **prin memoriul inregistrat sub nr.2014 contestatoarea arata ca intelege sa conteste si aceste debite, extinzandu-si contestatia si pentru aceste debite initial recunoscute.**

Totodata, se retine si faptul ca U **nu a precizat niciun motiv** pentru care si-a majorat pretentiile initiale ori pentru care nu datoreaza impozitul

pe venit si CAS-ul individual stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala.

In drept, sunt incidente prevederile art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile ulterioare, conform carora:

"Art. 207. - (1) **Contestatia se va depune in termen de 30 de zile de la data comunicarii actului administrativ fiscal, sub sanctiunea decaderii**".

De asemenea, pct. 3.9 si pct. 3.10 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014 precizeaza urmatoarele:

"3.9. Când contestatorul își majorează pretențiile, dispozițiile procedurale privind termenul de depunere a contestației se aplică corespunzător pentru diferențele contestate suplimentar".

"3.10. Prin majorare de pretenție se înțelege diferențele de obligații fiscale contestate suplimentar, altele decât cele împotriva cărora s-a introdus inițial contestație, cu excepția accesoriilor aferente obligațiilor fiscale contestate inițial, potrivit principiului de drept accesoriul urmează principalul".

Se retine ca prin contestatia depusa in data de2014 contestatoarea U a solicitat anularea partiala a deciziei de impunere nr. DECIMP/2014 in ceea ce priveste impozitul pe profit si accesoriile aferente impozitului pe profit. In privinta CAS si a impozitului pe venit contestatoarea a solicitat doar anularea/diminuarea accesoriilor, prin aplicarea compensarii din oficiu a debitelor stabilite cu suma achitata nedatorat in contul CASS.

Cele doua debite – CAS si Impozitul pe venit – au fost contestate doar prin memoriul depus in data de2014, **deci la 57 de zile de la data comunicarii deciziei de impunere** (...2014), cand U a precizat ca intelege sa conteste integral suma de TD lei pe care echipa de control a stabilit-o in sarcina sa, fara sa precizeze niciun motiv pentru care nu datoreaza aceste debite.

Astfel, in raport de data de2014 – data comunicarii deciziei de impunere contestate rezulta ca pentru debitele reprezentand impozit pe veniturile din drepturi de proprietate intelectuala in suma de D2 lei si CAS individuala pentru persoanele care realizeaza venituri din drepturi de proprietate intelectuala in suma de D3 lei organul de solutionare a contestatiei nu se poate investi cu analiza acestora intrucat contestatoarea U si-a majorat pretentiile in afara termenului de contestare de 30 de zile prevazut de lege, care este termen de decedere.

Mai mult, in raport de prevederile art. 206 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare conform carora "Art. 206. – (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...] c) motivele de fapt si de drept" se retine ca pentru

aceste debite contestatoarea U nu a adus nicio argumentatie in fapt si in drept, de natura sa combata constatările organelor de inspectie fiscala, contestatia aparand si ca nemotivata in termenul legal de 30 de zile.

In consecinta, contestatia U urmeaza a fi respinsa ca nedepusa in termen pentru diferenta suplimentara de impozit pe venit in suma de D2 lei si CAS individuala individuala pentru persoanele care realizeaza venituri din drepturi de proprietate intelectuala in suma de D3 lei, in conformitate cu prevederile art. 217 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Daca organul de solutionare competent constata neindeplinirea unei conditii procedurale, contestatia va fi respinsa fara a se proceda la analiza pe fond a cauzei",

coroborate cu pct. 12.1 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui ANAF nr. 2.906/2014 care prevede: "Contestatia poate fi respinsa ca: a) nedepusa in termen, in situatia in care aceasta a fost depusa peste termenul prevazut de lege [...]".

3.3. Referitor la impozitul pe profit in suma de D1 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 căror quantum depaseste nivelul echivalentului in lei a 15.000 euro, intr-un an fiscal.

In fapt, ASOCIATIA UNIUNEA NATIONALA A ARTISTILOR DIN ROMANIA (U) este o asociatie cu scop nelucrative, avand drept scop gestiunea colectiva a drepturilor conexe ale artistilor interpreti sau executanti 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, cu modificarile si completarile ulterioare.

Asociatia a dobandit personalitate juridica in baza Incheierii pronuntata in sedinta publica in data de2012 de Judecatoria Sectorului 1 Bucuresti, fiind inregistrata in Registrul asociatiilor si fundatiilor aflat la grefa Judecatoriei Sector 1 Bucuresti sub nr.2012 si a obtinut avizul ORDA in baza Deciziei nr.2012.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca U a inregistrat in anul 2012 venituri in suma totala de S1 lei, din care:

- venituri din cotizatii si taxe de inscriere ale membrilor (cont 7311) in suma de S2 lei;
 - venituri din dobanzi (cont 766) in suma de S3 lei;
 - venituri din comisioane de administrare (cont 704.11) in suma de S4 lei
- provenind din:

a) comisioane de administrare din suma convenita membrilor sai in procent de 7% aplicat remuneratiei compensatorii cablu incasata de la P2;

b) comisioane de administrare din suma convenita membrilor sai in procent de 6% aplicat remuneratiei compensatorii copie privata incasata de la P2 si P1;

c) comisioane de administrare in procent de 7% in calitate de organism drept colector in baza Deciziei ORDA nr.2012 pentru remuneratia compensatorie copie privata incasata de la P1;

- venituri din retineri conform Hotararilor Adunarii Generale Extraordinare nr. 8/26.07.2012 si nr. 6/26.07.2012 (cont 704.12) in suma de S5 lei, respectiv venituri din deducerile efectuate asupra sumelor convenite membrilor asociatiei pentru acoperirea cheltuielilor care nu sunt ale organismului de gestiune colectiva si venituri din decontarea integrala a cheltuielilor personale efectuate de conducerea executiva pentru infiintarea asociatiei.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca numai veniturile din cotizatii si taxe de inscriere ale membrilor si veniturile din dobanzi reprezinta venituri scutite in temeiul art. 15 alin. (2) din Codul fiscal, in timp ce veniturile din comisioane de administrare si veniturile din retineri sunt venituri obtinute din activitati economice, pentru care au aplicat prevederile art. 15 alin. (3) din Codul fiscal si pct. 8 din Normele metodologice de aplicare, respectiv:

- venituri totale: S1 lei;
- cheltuieli totale: C1 lei;
- venituri neimpozabile prevazute la art. 15 alin. (2) din Codul fiscal: S2+S3 lei;

- venituri scutite conform art. 15 alin. (3) din Codul fiscal: 15.000 euro x 4,4560 lei/euro = 66.480 lei;

- procent de 10% din venituri neimpozabile: S2+S3 lei x 10% = S6 lei;

- total venituri neimpozabile: S2+S3 lei + S6 lei = V1lei;

- venituri impozabile: S1 lei – V1 lei = V2 lei;

- cheltuieli totale: C1 lei + C2 lei (diferente la control) = C3 lei;

- cheltuieli de protocol nedeductibile: C4 lei;

- total cheltuieli deductibile: C3 lei – C4 lei = C5 lei;

- profit impozabil: V2 lei – C5 lei = V3 lei;

- impozit pe profit aferente: V3 lei x 16% = D1 lei.

Prin contestatia formulata U sustine, in esenta, faptul ca veniturile din comisioanele de administrare nu reprezinta venituri de natura economica, ci cotizatii ori contributi ale membrilor asociatiei.

In drept, potrivit art.19 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct. 12 din Normele metodologice date in aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile in perioada de referinta:

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 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 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 asociatia U a fost constituita in temeiul O.G. nr. 26/2000 cu privire la asociatiile fundatii, aceasta are statutul de persoana juridica de drept privat fara scop patrimonial obligata la plata impozitului pe profit pentru activitatile economice desfasurate.

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 speța pentru cotizațiile și taxele de înscriere ale membrilor și pentru contribuțiile banesti ale membrilor și simpatizanților, 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 U 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 cheltuielile 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 U acționează în baza unui mandat dat prin contract scris de titularii de drepturi, ceea ce, din punct de vedere economic, implică că asociația acționează ca un intermediar/comisionar/interpus între artiști și agenții economici sau alte persoane care utilizează/distribuie/difuzează opera acestora, această activitate generând obținerea de venituri impozabile, materializate sub forma unui comision. Comisionul pe care titularii drepturilor/mandatarii îl cedează asociației este utilizat la finanțarea cheltuielilor pe care aceasta le efectuează în vederea desfășurării activității în mod continuu, dând astfel naștere unei activități economice.

Prin urmare, încadrarea veniturilor din comisioanele de administrare drept venituri de natură economică de către organele de inspecție fiscală respectă **criteriul economic** prevăzut de art. 14 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia “Art. 14. – (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**”.

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 cunvenite 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 patriomoniale.

De altfel, si contestatoarea insasi U nu a calificat comisioanele de administrare drept cotizatii ori contributii banesti, neinregistrand in contul 731 “Venituri din cotizatiile membrilor și contribuțiile bănești sau în natură ale membrilor și simpatizanților” decat veniturile din taxele de aderare ale membrilor, ci le-a tratat drept venituri de natura economica prin inregistrarea comisioanelor in contul 704 “Venituri din lucrări executate și servicii prestate”.

Se retine si faptul ca scutiile 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.

In ceea ce priveste sustinerile U din memoriul nr. mm/yyyy se retin urmatoarele: nu este vorba de nicio micșorare a comisionului din care se fac plati de salarii si de administrare a activitatii intrucat impozitul se calculeaza doar la diferenta favorabila dintre venituri si cheltuieli, deci dupa ce din veniturile din comisioane se scad toate cheltuielile asociatiei legate de salarii si de administrarea activitatii; nu este vorba de o micșorare a drepturilor patrimoniale ale artistilor pentru ca impozitul se calculeaza raportat la comisionul deja retinut de asociatie din remuneratia cuvenita artistilor, nefiind vorba de o dubla impozitare a artistilor intrucat remuneratia lor neta nu se diminueaza cu impozitul pe profit; afirmatia ca asociatiile nu au venituri “care sa poata fi asimilate drepturilor salariale in mod cert si/sau exigibil” nu are nicio logica intrucat in speta este vorba de impozitul pe profit datorat de o persoana juridica pentru diferenta favorabila dintre veniturile obtinute din activitatea desfasurata si cheltuielile aferente acestora, si nicidecum de impozitul pe veniturile obtinute de persoanele fizice din activitatile de natura dependenta.

In sfarsit, pentru a determina impozitul pe profit, organele de inspectie fiscala au stabilit ca venituri impozabile si veniturile din retineri inregistrate de asociatie in baza hotararilor adunarilor generale extraordinare, aspect asupra caruia contestatoarea U nu a formulat nicio obiectie.

Prin urmare, in raport de cele anterior retinute, se va respinge ca neintemeiata contestatia U pentru capatul de cerere privind impozitul pe profit in suma de D1 lei.

3.4. Referitor suma de A1 reprezentand accesoriile aferente impozitului pe profit

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

In fapt, prin decizia de impunere nr. DECIMP/2014 U fost obligata la plata unor accesorii aferente impozitului pe profit in suma totala de A1 lei, din care A11 lei dobanzi de intarziere si A12 lei penalitati de intarziere calculate de la data de 26.03.2013-31.03.2014.

In drept, potrivit 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 s-a 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) după implinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor".

Începând cu data de 1 iulie 2013, penalitățile de întârziere se calculează după cum urmează:

“Art. 120¹. – (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este **de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.**

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”

Având în vedere cele reținute anterior prin prezenta decizie, potrivit cărora U datorează diferența suplimentară de impozit pe profit, rezulta că aceasta datorează și accesoriile aferente, în virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

3.5. Referitor la suma de A2+A3 lei reprezentând accesoriile aferente impozitul pe venit și CAS individuala pentru persoanele care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală

Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestației se poate pronunța pe fond asupra acestei sume, în condițiile în care contestatoarea a renunțat printr-un memoriu ulterior la motivele invocate în contestația inițială.

In fapt, prin contestația nr. xx/yyyy U solicită anularea accesoriilor în suma de A3 lei aferente contribuției individuale de asigurări sociale pentru persoanele care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală și diminuarea accesoriilor în suma de A2 lei aferente impozitului pe veniturile din drepturi de proprietate intelectuală pe motiv că debitele stabilite în urma inspecției fiscale trebuie compensate din oficiu cu sumele achitate nedatorat în contul CASS în cuantum de D4 lei, la data plății nedatorate în temeiul art. 116 din Codul de procedură fiscală.

Ulterior, prin memoriul nr. mm/yyyy U solicită ca suma de D4 lei stabilită ca plată în plus în urma inspecției fiscale să fie compensată cu viitoare obligații de plată de aceeași natură, respectiv CASS datorată de persoanele care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală.

In drept, potrivit art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 206. – (1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se intemeiaza;”,

iar la pct. 11.1 din Instructiunile pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014:

“11.1. Contestatiya poate fi respinsa ca:

[...]

b) nemotivata, in situatiya in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei”.

Avand in vedere ca U a renuntat la solicitarea compensarii sumei platite in plus in contul CASS cu debitele de natura impozitului pe veniturile din drepturi de proprietate intelectuala si CAS individuala, **disparand atat temeiul de fapt, cat si cel de drept invocat initial, ceea ce echivaleaza cu o lipsa a motivarii**, contestatia urmeaza a fi respinsa ca nemotivata pentru capatul de cerere privind accesoriile in suma de A2+A3 lei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11 alin. (1), art. 13 lit. a), art. 14 lit. a), art. 15 alin. (2) si alin. (3) si art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 1, pct. 8 si 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, art. 14, art. 107 alin. (4), art. 109 alin. (2), art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (2), art. 120¹, art. 206 alin. (1) lit. c), art. 207 alin. (1), art. 216 alin. (1) si art. 217 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 3.9, pct. 10, pct. 11.1 lit. b) si pct. 12.1 lit. a) din Instructiunile pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014

DECIDE:

1. Respinge ca nedepusa in termen contestatia U pentru suma de D2+D3 lei reprezentand diferenta suplimentara de impozit pe veniturile din drepturi de proprietate intelectuala si CAS individuala pentru persoanele care realizeaza venituri din drepturi de proprietate intelectuala.

2. Respinge ca neintemeiata contestatia U pentru suma de D1+A1 lei reprezentand diferenta suplimentara de impozit pe profit si accesoriile aferente, stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sectorului 1 a Finantelor Publice prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. DECIMP/2014.

3. Respinge ca nemotivata contestatia U pentru suma de A2+A3 lei reprezentand accesorii aferente diferentei suplimentare de impozit pe veniturile

din drepturi de proprietate intelectuala si CAS individuala pentru persoanele care realizeaza venituri din drepturi de proprietate intelectuala.

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.