

DECIZIA nr. 342 din 2016
privind solutionarea contestatiei formulate de
asociatia XXX,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Sector 1 a Finantelor Publice cu adresa nr. X, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X, cu privire la contestatia formulata de XXX avand CIF X, cu sediul in Bucuresti,

Obiectul contestatiilor, inregistrate la organul fiscal teritorial sub nr. X si nr. X, depuse la posta in data de 22.10.2015 si 30.12.2015, il constituie anularea/desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X, forma initiala si forma corectata, comunicate prin remitere sub semnatura in data de 23.09.2015 si data de 03.12.2015, emise de Administratia Sector 1 a Finantelor Publice in baza raportului de inspectie fiscala nr. X, forma initiala si forma corectata, remise sub semnatura administratorului asociatiei in data de 23.09.2015 si 03.12.2015, prin care s-au stabilit obligatii suplimentare astfel:

- initial, in suma totala de X lei, reprezentand:

- X lei TVA suplimentara;
- X lei dobanzi;
- X lei penalitati;

- X lei impozit pe profit suplimentar;
- X lei dobanzi;
- X lei penalitati;

- corectat, in suma totala de X lei, reprezentand:

- X lei TVA suplimentara;
 - X lei dobanzi;
 - X lei penalitati;
- Total TVA = X lei
- X lei impozit pe profit suplimentar;
 - X lei dobanzi;
 - X lei penalitati;
- Total impozit pe profit = X lei

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborat cu prevederile art. 352 alin. (1) si (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de asociatia **XXX**.

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

I. Prin contestatia formulata asociatia XXX solicita desfiintarea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. X, prin care s-au stabilit obligatii

suplimentare in suma totala de **X lei**, reprezentand TVA, impozit pe profit si accesorii ale acestora.

In sustinerea contestatiei asociatia arata, in esenta, urmatoarele motive:

1. Cu privire la impozitul pe profit suplimentar in suma de X lei

1.1 XXX - Societate pentru drepturi de autor in cinematografie si audiovizual este persoana juridica de drept privat, neguvernamentala, fara scop patrimonial conform Ordonantei nr. 26/2000 cu privire la asociatii si fundatii, constituita prin libera asociere a autorilor din Cinematografie si Audiovizual, inscrisa in Registrul Special Asociatii de pe langa Judecatoria Sector 1 Bucuresti cu numarul X. Asociatia functioneaza ca organism de gestiune colectiva a drepturilor de autor in cinematografie si audiovizual in baza Deciziei directorului general al ORDA nr. X/1997, potrivit prevederilor Legii nr. 8/1996 privind drepturile de autor si drepturile conexe.

Scopul asociatiei fiind colectarea si repartizarea drepturilor de autor cuvenite titularilor acestora, acesta nu poate genera profit, pe cale de consecinta nu se poate obtine un profit si nu poate fi impusa obligarea la plata unui impozit pe profit.

Pentru activitatea desfasurata de XXX, membrii au obligatia sa achite comisionul de administrare stabilit de Adunarea Generala, ce nu poate fi mai mare de 15% din sumele colectate anual.

Sumele retinute ca si comision sunt utilizate exclusiv in vederea acoperirii cheltuielilor de functionare si de administrare ale Asociatiei, neputand fi retinute ca profit, activitatea XXX fiind eminate de colectare si repartizare a drepturilor patrimoniale de autor cuvenite membrilor.

1.2 Chiar si in masura in care se apreciaza ca XXX datoreaza impozit pe profit acesta a fost calculat gresit.

Potrivit art. 15 alin. (3) din Codul fiscal organizatiile non profit sunt scutite de la plata impozitului pe profit si pentru veniturile din activitatile economice realizate pana la nivelul echivalentului in lei a 15.000 euro, intr-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale scutite.

Echipa de inspectie fiscala a stabilit impozitul pe profit de plata fara a tine cont de scutirea pentru echivalentul in lei al sumei de 15.000 euro intr-un an fiscal.

De asemenea, nu s-a avut in vedere ca potrivit art. 15 alin. (2) din Codul fiscal nu sunt impozabile veniturile provenite din contributiile banesti ale membrilor, comisionul in cauza fiind o contributie a membrilor asociatiei.

2. Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei

2.1 Au fost incluse la plata sume aferente unei perioade ce excede perioadei controlate.

Perioada controlata in ceea ce priveste TVA, a fost 01.12.2009 - 28.02.2014, dar au fost luate in calcul la stabilirea TVA si sumele incasate in perioada 01.10.2009 - 30.11.2009, ceea ce atrage nelegalitatea deciziei.

2.2 TVA a fost calculata eronat, prin calcularea comisionului in baza unui procent fix de 15% din drepturile de autor incasate pe intreaga perioada verificata, in conditiile in care comisionul de administrare a fost:

- 8% in perioada 20.03.2009 - 25.03.2011;

- 15% in perioada 25.03.2011 - prezent.

Aplicabilitatea comisionului de 8% rezulta si din situatiile privind repartitiile drepturilor de autor, potrivit inregistrurilor atasate contestatiei.

2.3 XXX pentru perioada anterioara datei de 28.02.2014 nu datoreaza TVA.

Prin actele atacate s-a stabilit faptul ca XXX trebuia sa colecteze TVA incepand cu data de 30.06.2009. Activitatea XXX nu este de natura a determina plata TVA. Asociatia nu putea emite facturi cu TVA utilizatorilor de opere cinematografice si audio-vizuale, deoarece nu presta nici un serviciu catre acestia. Colectarea sumelor de la utilizatori se face in temeiul legii drepturilor de autor (legea nr. 8/1996) si nu ca urmare a unui serviciu prestat de catre XXX.

Niciodata nu a fost colectata TVA de catre Asociatie, pe cale de consecinta nu se poate impune plata a ceva ce nu s-a colectat.

Anexeaza contestatiei inregistrurile precizate la finalul acesteia, imputernicire avocatiala.

II. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 1 a Finantelor Publice au efectuat in perioada 11.03.2015 - 03.07.2015, o inspectie fiscala la XXX, perioada verificata fiind trim. IV 2009 - 28.02.2014 pentru TVA si 01.01.2009 - 31.12.2013 pentru impozitul pe profit .

Prin Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F – S6 59/13.07.2015 intocmita in baza Raportului de Inspectie Fiscala nr. F – S6 62/13.07.2015 (corectate), incheiat de catre organele de inspectie fiscala ale Administratiei Sector 1 a Finantelor Publice, Activitatea de Inspectie Fiscala, s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata suplimentare:

Nr	Obligatia principala	Dedit -lei-	Dobanzi/maj orari -lei-	Penalitati - lei-	Total
1	TVA stabilita suplimentar de plata				
2	Impozit pe profit stabilit suplimentar de plata				
	Total				

In timpul inspectiei fiscale efectuate s-au constatat urmatoarele:

- asociatia s-a inregistrat ca platitoare de TVA incepand cu data de 01.03.2014, dar avea obligatia inregistrarii inca din anul 2009, deoarece la data de 30.06.2009, realizand o cifra de afaceri aferenta activitatii economice desfasurate in suma de X lei, a depasit plafonul de scutire de la plata TVA;

- in perioada verificata a realizat venituri din comisionul de administrare, considerate de organele de inspectie fiscala ca fiind aferente unei activitati economice, ce s-au considerat aferente unor prestari de servicii pentru care se datoreaza TVA si totodata constituie venituri impozabile supuse impozitului pe profit. TVA s-a considerat ca inclusa in suma facturata. Asociatia nu a declarat impozit pe profit si TVA colectata aferenta acestor comisioane de administrare (pentru TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala pana la data inregistrarii in scopuri de TVA-01.03.2014, dupa care asociatia a emis facturi cu TVA catre utilizatorii operelor aferente drepturilor de proprietate intelectuala).

TVA stabilita suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala a fost in suma de X lei, din care X lei TVA aferenta veniturilor din drepturi de proprietate intelectuala si X lei TVA aferenta comisionului de administrare. Pentru TVA in suma de X lei aferenta veniturilor din drepturi de proprietate intelectuala s-a facut aplicarea prevederilor art. 3 din Legea 209/2015 privind anulara unor obligatii fiscale , potrivit carora:

“Art. 3. - (1) Se anulează diferențele de taxă pe valoarea adăugată aferentă veniturilor realizate din drepturi de proprietate intelectuală, precum și obligațiile fiscale accesorii aferente, stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului ca urmare a depășirii plafonului și neînregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, pentru perioadele anterioare datei de 1 iulie 2015 și neachitate până la data intrării în vigoare a prezentei legi.

(2) Organul fiscal nu emite decizie de impunere pentru obligațiile fiscale și accesoriile de natura celor prevăzute la alin. (1) pentru perioadele anterioare datei de 1 iulie 2015.

(3) În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul de deducere, potrivit legii, în primul decont de taxă pe valoarea adăugată depus după emiterea deciziei de impunere, organul fiscal nu anulează diferențele de taxă pe valoarea adăugată. În acest caz, organul fiscal anulează doar obligațiile fiscale accesorii aferente diferențelor de taxă pe valoarea adăugată.”

Prin referatul nr. X/2015 echipa de inspectie fiscala sesizeaza existenta unor erori strecurate in Decizia si RIF-ul din 21.09.2015, constand in insumarea gresita majorarilor de intarziere pe anul 2012 (eronat X lei corect X lei) respectiv a penalitatilor de intarziere aferente anului 2013 (eronat X lei corect X lei), in consecinta emitandu-se acte administrative cu sumele corectate, cu acelasi numar si data ca cele initiale, pe exemplarele in copie aflate in copie in dosarul contestatiei aparand ca data a listarii 26.11.2015 (decizie) respectiv 02.12.2015 (RIF).

Prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala, analizand sustinerile contestatarei cu privire la faptul ca in perioada de pana la 25.03.2011 comisionul de administrare practicat a fost de numai 8% fata de 15% luat in calcul de organele de inspectie fiscala la calcularea comisionului de administrare si in baza documentelor detinute, recalculeaza TVA stabilita suplimentar de plata si accesoriile aferente prin anexa 3 la referat si **propun admiterea contestatiei pentru sumele** cu care se diminueaza TVA de plata suplimentara si accesoriile aferente, **in total X lei** din care :

- TVA de plata - X lei
- Majorari de intarziere - X lei
- Penalitati de intarziere - X lei

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

III.1 IMPOZITUL PE PROFIT

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit obligatii suplimentare constand in impozit pe profit in conditiile in care din sustinerile asociatiei nu rezulta o alta stare de fapt si de drept decat cea stabilita de organul emitent al deciziei de impunere contestata.

In fapt, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 1 a Finantelor Publice, au efectuat o inspectie fiscala in perioada 19.02.2015 - 03.07.2015 privind

impozitul pe profit datorat de contestatoare pentru perioada 01.01.2009 - 31.12.2013, urmare careia s-a stabilit impozit pe profit suplimentar de plata in suma de X lei si accesorii aferente in suma de X lei, in total X lei.

Impozitul pe profit suplimentar de plata, s-a stabilit ca urmare a considerarii ca venituri impozabile (realizate din activitati economice) a veniturilor declarate de contestatara drept venituri scutite, realizate din comisionul de administrare a sumelor colectate de la utilizatorii operelor de audiovizual.

Sustinerile asociatiei sunt ca veniturile realizate din comisionul de administrare sunt venituri scutite la calculul impozitului pe profit, nefiind aferente unei activitati economice ci realizarii scopului asociatiei ce este un organism colectiv de gestiune colectiva a drepturilor de autor in cinematografie si audiovizual, fara scop patrimonial (non-profit). Cum scopul nepatrimonial este colectarea si repartizarea drepturilor patrimoniale de autor convenite titularilor acestora, acesta nu poate genera profit si nu poate fi impusa obligarea la plata unui impozit pe profit. Comisionul de administrare este o contributie a membrilor asociatiei ce are ca scop si acopera cheltuielile necesare colectarii remuneratiilor aferente drepturilor de autor de la utilizatorii operelor.

In subsidiar, chiar daca XXX datoreaza impozit pe profit, calculul organelor de inspectie fiscala este eronat, intrucat echipa de inspectie fiscala nu a tinut cont de scutirea pana la echivalentul in lei a sumei de 15.000 euro intr-un an fiscal prevazuta de art. 15 alin. (2) din Codul fiscal.

In drept, potrivit prevederilor Codului fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare si normelor metodologice de alicare aprobate prin HG nr. 44/2004:

“ART. 13 Contribuabili

Sunt obligate la plata impozitului pe profit, conform prezentului titlu, următoarele persoane, denumite în continuare contribuabili:

a) persoanele juridice române;”

Norme metodologice:

ART. 13 lit.a

“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, instituțiile financiare și instituțiile de credit, fundațiile, asociațiile, organizațiile, precum și orice altă entitate care are statutul legal de persoană juridică constituită potrivit legislației române.”

“ART. 15 Scutiri

[...]

(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;

[...]

(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.”

Din interpretarea coroborată a prevederilor legale mai sus inserate rezulta ca:

- organizatiile non profit sunt obligate la plata impozitului pe profit;
- pentru veniturile expres prevazute la art. 15 alin. (2) din Codul fiscal, organizatiile non profit, sunt scutite de la plata impozitului pe profit, aceste venituri constituind venituri scutite;
- pentru veniturile necuprinse la art. 15 alin. (2) din Codul fiscal, organizatiile non profit datorează impozit pe profit pentru partea ce depaseste cea mai mica dintre valorile echivalentului în lei a 15.000 euro si 10% din veniturile totale scutite de la plata impozitului pe profit, într-un an fiscal. Daca 10% din veniturile totale scutite de la plata impozitului pe profit, într-un an fiscal, reprezinta o suma mai mica decat echivalentul în lei a 15.000 euro, se aplica scutirea pentru suma rezultata din aplicarea procentului de 10% asupra veniturilor scutite iar daca suma rezultata din aplicarea procentului de 10% este mai mare se aplica scutirea pentru echivalentul in lei a 15.000 euro.

În lumina acestor considerente rezulta ca în mod neintemeiat și nelegal contribuabila sustine ca organizatiile non profit nu pot fi obligate la plata impozitului pe profit, datorita scopului nepatrimonial prevazut la infiintare, deoarece legea nu scuteste organizatiile non profit de la obligatia platii impozitului pe profit, chiar prevazand ca Sunt obligate la plata impozitului pe profit, scutirea de impozit pe profit prevazuta fiind numai pentru anumite tipuri de venituri, expres prevazute.

Aceiasi încadrare, ca neintemeiată și nelegală, se impune și pentru susținerea contestatarii, privind faptul ca echipa de inspectie fiscala nu a tinut cont de scutirea pana la echivalentul în lei a sumei de 15.000 euro într-un an fiscal prevazuta de art. 15 alin. (2) din Codul fiscal, intrucat scutirea pana la echivalentul în lei a sumei de 15.000 euro este aplicabila numai daca acest echivalent este mai mic decat suma rezultand din aplicarea procentului de 10% aplicat asupra sumei veniturilor scutite realizate în perioada fiscala verificata. Asociatia nu arata care sunt veniturile scutite realizate de asociatie în anii fiscali 2009-2013 și potrivit raportului de inspectie fiscala aceste venituri scutite au fost în suma de numai X lei (venituri totale în suma de X lei din care venituri impozabile X lei), aspect necontestat de asociatie, organul de inspectie fiscala tinand cont la calculul impozitului pe profit de cuantumul a 10% din veniturile scutite în suma de X lei.

Chiar asociatia arata ca pentru activitatea desfasurata de catre XXX membrii au obligatia de a achita un comision de administrare de pana la 15% din sumele colectate, stabilit prin Hotarare a Adunarii Generale și Statut.

Se retine ca din documentele aflate la dosarul contestatiei (hotararile din 20.03.2009 și nr. 275 din 28.03.2011) rezulta ca s-a stabilit prelevarea unor coeficienti de 8% cu titlu de comision administrativ, respectiv 15% cu titlu de cota cheltuieli de administratie (comision de administrare). În hotararea din 20.03.2009 se arata ca prelevarea se efectueaza la incasarea sumelor, înainte repartizarii remuneratiilor catre titularii de drepturi, de la urmatoarele persoane:

- membrii XXX;
- membrii organismelor partenere din Europa;
- nemembrii;
- titulari de renumeratii ocazionale.

Astfel este evident ca aceste sume prelevate de catre asociatie au ca obiect, înca de la impunerea lor, atat drepturile membrilor cat și pe cele ale nemembrilor, ceea ce

excluse încadrarea acestora în tipurile de venituri scutite avute în vedere de prevederile art. 15 alin. (2) lit a) și b) din Codul fiscal.

Având în vedere că respectivele comisioane de administrare se **retin in mod direct din remuneratiile repartizate fiecărui membru al asociației în urma activității de gestionare și colectare a unor drepturi patrimoniale cuvenite membrilor potrivit legii, acestea nu pot avea caracterul unei cotizații ori al unei contribuții banesti în raport de prevederile art. 4 din O.G. nr. 26/2000 cu privire la asociații și fundații 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, **cotizația/contribuția banesca cu care membrii unei asociații nonprofit contribuie la veniturile asociației este strans legată de realizarea intereselor lor personale nepatrimoniale, nu și de realizarea intereselor (drepturilor) lor personale patrimoniale**, motiv pentru care susținerea contestatoarei în sensul că acestea sunt “o contribuție a membrilor asociației” este neîntemeiată și vădit pro-cauza.

De altfel contestatoarea nu indică nicio dispoziție legală în temeiul căreia aceste sume le-a asimilat “cotizațiilor” pentru a pretinde neimpozitarea acestora.

Se retine și faptul că **scutirile pentru organizațiile non-profit stipulate la art. 15 alin. (2) din Codul fiscal, ca orice alte forme de exceptare de la plata unui impozit sunt de strictă interpretare în baza principiului de drept exceptio est strictissimae interpretationis**. Cum legiuitorul nu a prevăzut printre veniturile scutite de la art. 15 alin. (2) din Codul fiscal și veniturile din comisioanele de administrare percepute de organismele de gestiune colectivă a drepturilor de autor și drepturilor conexe, rezultă că acestea sunt venituri impozabile.

În speta sunt aplicabile prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căreia:

“art. 279 Soluții asupra contestației

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

coroborate cu cele ale pct. 11.1. lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015

”11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

Prin urmare în mod legal și corect, organele de inspecție fiscală au considerat că veniturile din comisionul de administrare sunt venituri impozabile, supuse impozitului pe profit, calculând și stabilind impozitul pe profit, inclusiv prin luarea în calcul a procentului de 10% din veniturile scutite (mai mic decât echivalentul în lei a sumei de 15.000 euro. În consecința contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozit pe profit suplimentar de plată în suma de X lei și accesorii aferente în suma de X lei, în total obligații suplimentare privind impozitul pe profit în suma de X lei.

III.2 Taxa pe valoarea adăugată

A. Cu privire la stabilirea bazei impozabile in procent de 15% in loc de 8% din quantumul sumelor incasate ca drepturi de autor

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au calculat in mod corect taxa stabilita suplimentar, asupra bazei impozabile determinate denumita comision de administrare, prin aplicarea procentului de 15% la sumele incasate, in conditiile in care din sustinerile si documentele depuse de contestatara rezulta ca in perioada de pana la 25.03.2011 comisionul de administrare a fost de 8%.

In fapt, organele de inspectie fiscala au considerat baza impozabila supusa taxei pe valoarea adaugata, comisionul de administrare prelevat de catre societate din incasarile de la utilizatorii operelor audiovizuale, prin aplicarea procentului de 15% asupra sumelor incasate in perioada verificata.

Sustinerile contestatoarei sunt ca in perioada de pana la 25.03.2011 comisionul de administrare prelevat este in procent de 8% din sumele incasate, anexand contestatiei documente in acest sens.

Prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei organele de inspectie fiscala, urmare analizei sustinerilor contestatarii si documentelor detinute, recalculand TVA datorata pentru perioada trim. IV 2009 - 25.03.2011, propun admiterea contestatiei pentru suma de X lei reprezentand:

- TVA de plata suplimentara - X lei
- majorari de intarziere - X lei
- penalitati de intarziere - X lei

In drept sunt aplicabile prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit carora:

“art. 276 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

“art. 279 Soluții asupra contestației

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

Fata de motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal, susținerile contestareii si ale organelor de inspectie fiscala, precum si documentele existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Pentru perioada verificata in privinta TVA organele de inspectie fiscala au stabilit TVA de plata suplimentara totala in suma de X lei din care X lei aferenta comisionului de administrare si X lei aferenta veniturilor din drepturile de proprietate intelectuala. TVA in suma de X lei, aferenta comisionului de administrare, reprezinta 15% din total TVA de plata aferenta incasarilor din drepturi de autor ($X : X * 100 = 15\%$). Astfel rezulta ca la stabilirea TVA aferenta comisionului de administrare organele de inspectie fiscala au calculat comisionul de administrare ca reprezentand 15% din totalul drepturilor incasate.

Prin Hotararea Adunarii Generale a XXX din 20.03.2009, s-a stabilit comisionul de administrare la 8% din remuneratiile brute cuvenite ca drepturi de autor, iar din

25.03.2011, prin Hotararea inregistrata sub nr. 275/28.03.2015, aprobata in data de 25.03.2015 comisionul de administrare a fost stabilit la 15% din incasarile brute.

Prin situatiile privind repartitiile drepturilor de autor aferente perioadei in cauza, anexate contestatiei, se retine un comision de administrare de 8% din incasarile brute.

In anexa nr. 2 la referatul cu propuneri de solutionare organele de inspectie fiscala calculeaza TVA aferenta comisionului de administrare, pentru perioada oct. 2009 - 25.03.2011, in procent de 8% din total TVA aferenta incasarilor din drepturi de autor, rezultand total TVA aferenta comisionului in suma de X lei. In anexa nr. 5 A la RIF-ul din 21.09.2015 TVA aferenta comisionului de administrare (15%) a fost stabilita la X lei. Rezulta astfel ca TVA stabilita in plus prin considerarea comisionului de administrare la 15% din incasari fata de 8% este in suma de X lei ($X \text{ lei} - X \text{ lei} = X \text{ lei}$), egal cu suma TVA propusa la admitere prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiilor.

In privinta accesoriilor aferente TVA in suma de X lei, se retine ca penalitatile de intarziere calculate de organele de inspectie fiscala au fost in procent de 15% la suma datorata respectiv X lei ($X \text{ lei} * 15\% = X \text{ lei}$).

In anexa la referatul cu propuneri de solutionare a contestatiilor, dobanzile/majorarile de intarziere calculate corect pentru comisionul de administrare de 8% si 15% din perioada verificata sunt in suma de X lei fata de X lei calculat prin anexa la RIF-ul comunicat in 03.12.2015, rezultand astfel o diferenta in suma de **X lei** ($X \text{ lei} - X \text{ lei}$) ce reprezinta dobanzile/majorarile de intarziere aferente TVA in suma de X lei propusa spre admitere.

Prin urmare, din datele existente la dosarul contestatiei, avand in vedere ca asociatia nu indica separat nivelul taxei si al accesoriilor aferente pentru care contesta stabilirea bazei impozabile eronat ca 15% din total incasari in loc de 8%, rezulta ca accesoriile calculate prin decizia de impunere corectata, pentru TVA stabilita eronat in suma de X lei sunt in suma de X lei, din care:

- X lei - dobanzi/majorari de intarziere
- X lei - penalitati de intarziere.

Avand in vedere considerentele retinute anterior urmeaza a fi admisa contestatia pentru obligatii fiscale in suma de X lei, reprezentand:

- X lei - TVA stabilita suplimentar de plata
- X lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA suplimentara admisa
- X lei - penalitati de intarziere aferente TVA suplimentara admisa.

B. Cu privire la diferenta de TVA stabilita aferent comisionului de administrare corect determinat

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit TVA colectata suplimentara aferenta comisionului de administrare incasat de asociatie in conditiile in care din argumentele societatii nu rezulta o alta situatie de fapt si de drept decat cea stabilita prin actele administrativ-fiscale contestate.

In fapt, organele de inspectie fiscala au stabilit ca prelevarea comisionului de administrare constituie venituri realizate din operatiuni impozabile taxabile - prestari de servicii catre autorii operelor audiovizuale si in consecinta au colectat taxa necollectata de contribuabila. Totodata s-a admis dreptul de deducere a taxei pentru perioada 01.10.2009 - 28.02.2014, conform anexa nr. 3 la RIF, perioada in care contribuabila nu s-a inregistrat ca platitoare de TVA desi avea aceasta obligatie deoarece a depasit plafonul de scutire la

30.06.2009. TVA stabilita s-a calculat prin considerarea acesteia ca inclusa in pretul incasat.

Fata de cele consemnate la punctul precedent, obiectul contestatiei analizat in continuare il reprezinta obligatii fiscale in suma totala de **X lei** din care:

- X lei - TVA stabilita suplimentar de plata
- X lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA suplimentara
- X lei - penalitati de intarziere aferente TVA suplimentara.

Contestatarul sustine in esenta urmatoarele:

- stabilirea TVA de plata pentru perioada octombrie-noiembrie 2009 excede perioadei verificate ceea ce atrage nelegalitatea actelor contestate;
- pentru perioada anterioara datei de 28.02.2014 nu datoreaza TVA, deoarece nu a prestat nici un serviciu catre autorii operelor, colectarea remuneratiilor se face in temeiul legii drepturilor de autor si nu ca urmare a unui serviciu prestat. Asociatia nu a colectat TVA si nu se poate impune plata a ceva ce nu s-a colectat.

In drept, potrivit prevederilor art. 152 din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile in vigoare:

“Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

(1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere, prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), [...]

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.”

Se retine astfel ca in cazul in care in cursul anului 2009 cifra de afaceri realizata depasea echivalentul in lei a sumei de 35.000 euro la cursul de la data aderarii la UE (119.000 lei), asociatia avea obligatia solicitarii inregistrarii in scopuri de TVA pana in data de 10 ale lunii urmatoare celei in care plafonul a fost depasit. Cum depasirea plafonului s-a realizat la 30.06.2009 (X lei) obligatia solicitarii inregistrarii intervenea in luna iulie 2009 si asociatia ar fi fost inregistrata in scopuri de TVA incepand cu 01.08.2009.

Cum asociatia a solicitat înregistrarea in scopuri de TVA cu întârziere, fiind înregistrata cu 01.03.2014, organele de inspectie fiscala au avut dreptul să stabilească

obligatii privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care asociatia ar fi trebuit să fie înregistrata în scopuri de taxă, organele de inspectie fiscala stabilind obligatii incepand cu trim. IV 2009.

Petenta nu formuleaza argumente privind data de la care trebuia sa devina plătitoare de TVA sau faptul ca organele de inspectie fiscala au stabilit ca la data de 30.06.2009 s-a depasit plafonul de scutire.

În privinta sustinerilor contestatarei privind perioada verificata se retine ca înregistrarea sa în scopuri de TVA ar fi dus la depunerea trimestriala a decontului de TVA, prin urmare nu se putea verifica numai luna decembrie a anului 2009, perioada fiscala fiind trimestrul, organele de inspectie fiscala verificand TVA aferenta trimestrului IV 2009, asa cum au mentionat în RIF la pagina 4 pct III.1. Astfel se retin ca neintemeiate sustinerile contestatarei precum ca nu s-a verificat TVA pentru perioada în care s-au stabilit obligatii de plata, deoarece verificarea a cuprins si aceasta perioada.

Sustinerea contestatoarei ca nu a incasat TVA a fost avuta în vedere de organele de inspectie fiscala, acestea la stabilirea TVA colectat avand în vedere Decizia Comisiei fiscale nr. 6/2014, considerand ca TVA face parte din suma facturata, intrucat în contractele cu utilizatorii se mentioneaza faptul ca TVA face parte din suma facturata.

Potrivit art. 129 din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“ART. 127 Persoane impozabile și activitatea economică

(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

“ART. 129 Prestarea de servicii

(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.

(2) Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.

Se retine ca activitate prestata de asociatie a constat în incasarea sumelor convenite autorilor de la utilizatorii operelor si redistribuirea sumelor incasate catre autori dupa retinerea unui comision de administrare. În RIF-ul din 21.09.2009, la pagina 5/41 pct. III.1.2., se consemneaza ca *“În perioada trim. IV 2009 - 31-12.2014 asociatia a emis facturi catre persoane juridice...”*, fapt necontestat care arata ca asociatia a actionat ca un cumparator-revanzator în sensul prevederilor art. 129 alin. (2) din Codul fiscal. Cum sumele facturate includ comisionul de administrare prelevat rezulta ca acesta este aferent unei prestari de servicii impozabile.

Dealtfel, dupa data înregistrării în scopuri de TVA, respectiv 01.03.2014, asociatia a emis facturi cu TVA pentru totalitatea drepturilor de autor colectate ce cuprind si comisionul de administrare prelevat, spre deosebire de perioada anterioara când facturile emise nu au inclus TVA. Prin urmare chiar contestatara a considerat dupa 01.03.2014 operatiunile desfasurate ca impozabile, inclusiv contravaloarea comisionului de administrare prelevata din drepturile de autor facturate, ceea ce vine în contradicție cu

sustinerile sale ca pentru perioada anterioara datei de 28.02.2014 nu datoreaza TVA. Argumentul sau ca aceasta scutire de TVA se intemeiaza pe prevederile legii de autor, nici nu sunt detaliate in sensul precizarii prevederilor anume din legea drepturilor de autor care o scutesc de obligatia colectarii TVA, si nici nu pot fi relevante din moment ce obligatia de a plati TVA este reglementata de legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si nu de legea nr. 8/1996 privind drepturile de autor. Contestatarul nu indica concret care anume prevederi ale Codului fiscal, sau alte prevederi legale, o scutesc de obligatia de a colecta TVA pentru activitatea sa, inainte de 01.03.2014, astfel contestatia nu cuprinde temeiurile de drept pe care se intemeiaza.

Potrivit prevederilor art. 269 alin. (1) lit. c) si art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

*“ART. 269 Forma și conținutul contestației
(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*...
c) motivele de fapt și de drept;”*

“ART. 276 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Intrucat contestatarul nu a indicat concret motivele de drept pe care isi intemeiaza afirmatiile sale privind faptul ca operatiunile desfasurate nu sunt operatiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, organele de solutionare a contestatiei nu se pot substitui acestuia in privinta temeiului de drept pe care isi intemeiaza pretentiile. Aceasta in conditiile in care organele de inspectie fiscala au indicat ca temeiul de drept al considerarii operatiunilor asociatiei ca prestari de servicii impozabile art. 129 din Codul fiscal si incepand cu data de 01.03.2014 chiar contestatarul a facturat cu TVA contravaloarea comisionului de administrare inclus in sumele incasate. Prin urmare **contestatia formulata urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru obligatii fiscale in suma totala de X lei** din care:

- X lei - TVA stabilita suplimentar de plata
- X lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA suplimentara
- X lei - penalitati de intarziere aferente TVA suplimentara.

In speta sunt aplicabile prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit carora:

“art. 279 Soluții asupra contestației

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

coroborate cu cele ale pct. 11.1. din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015

”11.1. Contestația poate fi respinsa ca:

a) neintemeiata, in situatia in care argumentele de fapt si de drept prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

Pentru considerentele ce preced și în temeiul prevederilor art. 13, art. 15, art. 127, art. 129, art. 152 și art. 153 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare; Normelor metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004 privind aplicarea Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare; art. 119, art. 120 și art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015:

DECIDE

1. Respinge, în parte, ca neintemeiată contestația formulată de asociația XXX împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. X pentru obligații suplimentare în suma totală de **X lei**, reprezentând:

- X lei **impozit pe profit** suplimentar;
- X lei dobanzi aferente;
- X lei penalități aferente;

2. Admite, în parte, contestația formulată de asociația XXX, **cu consecința anulării parțiale a Deciziei** de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. X, pentru obligații fiscale suplimentare în suma de **X lei**, reprezentând:

- X lei - **TVA** stabilită suplimentar de plată
- X lei - dobanzi/majorări de întârziere aferente TVA suplimentară admisă
- X lei - penalități de întârziere aferente TVA suplimentară admisă.

3. Respinge, în parte, ca neintemeiată contestația formulată de asociația XXX împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. X pentru obligații suplimentare în suma de **X lei** reprezentând:

- X lei - **TVA** stabilită suplimentar de plată
- X lei - dobanzi/majorări de întârziere aferente TVA suplimentară
- X lei - penalități de întârziere aferente TVA suplimentară.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni, de la data comunicării, la Curtea de Apel București.

Director General,