



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor Nr.17, sector 5,
.X., CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336 85 48

DECIZIA nr. 463 / 2015

privind soluționarea contestației depusă de
.X.

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor - Agenția
Națională de Administrare Fiscală sub nr.A_SLP 1373/30.06.2015

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația județeană a finanțelor publice .X. prin adresa nr..X./25.06.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A_SLP 1373/30.06.2015, asupra contestației formulate de .X., cu domiciliul fiscal în .X..

.X. este înființată prin Hotărârea Judecătorească nr. .X./1999, reprezentată legal prin dl. .X. în calitate de președinte al Fundației, având ca reprezentant convențional – avocat .X. cu același sediu profesional ca și Fundația, conform împuternicirii avocațiale nr. .X./2014, aflată în original la dosarul cauzei.

.X. contestă Decizia de impunere nr.F-.X./27.05.2015 emisă de Administrația județeană a finanțelor publice .X., pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei** - impozit pe profit
- **.X. lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit
- **.X. lei** - taxa pe valoarea adăugată
- **.X. lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată
- **.X. lei** - contribuția la asigurările sociale aferente contracte/convenții
- **.X. lei** - accesorii aferente CAS contracte/convenții
- **.X. lei** - contribuția la asigurările sociale de sănătate aferentă contracte/convenții
- **.X. lei** - accesorii aferente CASS contracte/convenții
- **.X. lei** - impozit pe veniturile din conventii civile

- **.X. lei** - accesorii aferente impozitului pe veniturile din convenții
- **.X. lei** - contribuția la șomaj datorată de angajat
- **.X. lei** - accesorii aferente contribuției la șomaj – angajat.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că Decizia de impunere nr.F-.X./27.05.2015 emisa de Administrația județeană a finanțelor publice .X. a fost comunicată societății în data de **29.05.2015**, prin remitere sub semnătură conform ștampilei societății și a semnăturii olografe de pe adresa de comunicare nr. .X./28.05.2015, iar contestația a fost înregistrată sub nr. .X. din **18.06.2015** la Administrația județeană a finanțelor publice .X., conform ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației aflat la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1) și art.209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită legal să soluționeze contestația formulată de .X..

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./27.05.2015, .X. prezintă următoarele argumente:

Contestatoarea susține că obligațiile suplimentare de plată reținute prin raportul de inspecție fiscală și preluate în decizia de impunere sunt rezultatul aplicării „greșite” a legislației fiscale și a legislației speciale aplicabile fundațiilor. Astfel, societatea contestatoare susține că organele de inspecție fiscală au procedat la recalificarea contractelor încheiate de .X., dându-le un conținut exclusiv economic, încheiate cu scopul de a obține venituri, încalcând astfel principiul libertății contractuale și cel al consensualismului. De asemenea, contestatoarea invocă principiul prevalenței economicului asupra juridicului în sensul că aplicarea lui s-a efectuat în mod strict și exclusiv formal cu scopul de a justifica recalificarea contractelor.

.X. susține că în mod corect părțile contractante au calificat contractele, din punct de vedere juridic, ca fiind contracte de sponsorizare, aplicând astfel regimul juridic și fiscal al sponsorizării.

Totodată, contestatoarea învederează că organele de inspecție fiscală au pornit de la o definiție greșită a contractului de sponsorizare reținându-se

ca sponsorizarea „nu presupune o contraprestație”, însă tocmai acest lucru este susținut de .X. și anume că, sponsorizarea presupune obligații reciproce și se bazează pe o contraprestație, spre deosebire de contractul de mecenat. Mai mult, aceasta susține că art. 10 din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu completările și modificările ulterioare, nu înlătură dreptul părților de a încheia contracte de sponsorizare afectate de sarcini.

Alte argumente susținute prin contestație sunt:

- contractele de sponsorizare recalificate în contracte de prestări servicii au avut ca scop exclusiv promovarea culturii, artei și tradițiilor populare;

- artiștii promovați sunt de notorietate, atestați prin organismele Ministerului Culturii să desfășoare activități de interpretare artistică;

- .X. a desfășurat activități circumscrise obiectului și scopului său declarat prin actul constitutiv;

- reîncadrarea contractelor de către organele de inspecție fiscală s-a făcut printr-o aplicare excesivă a legii;

- organele de inspecție fiscală nu au verificat destinația veniturilor/profitului obținut fapt ce demonstrează modul formal și tendentios în care s-a stabilit caracterul economic al activității;

- activitatea economică presupune un cadru organizat, un caracter permanent și sistematic, combinarea resurselor financiare și forța de muncă pentru obținerea de bunuri sau servicii care sunt destinate vânzării pe piață în scopul obținerii unui venit/profit, per a contrario orice altă activitate nu poate avea un conținut economic;

- potrivit considerentelor Deciziei Curții Supreme de Justiție pronunțată în anul 1998: *"Fundatiile constituite în baza Legii nr. 21/1924 nu puteau lua ființa dacă scopul lor nu era de interes public și dacă nu obțineau avizul ministerului din domeniul activității."* În aceste condiții, de vreme ce s-a obținut acest aviz Fundația a dobândit, de la data constituirii sale legale ca persoană juridică civilă, dreptul de a-și desfășura activitatea potrivit legii, pentru realizarea scopului prevăzut în statut;

- prin emiterea avizului de conformitate sub nr. 242 din 01.04.1999, Ministerul Culturii confirmă faptul că scopul și activitatea declarate în actul constitutiv sunt concordante cu legislația specială ce a guvernat înființarea acestei fundații - art.66 din Legea nr 21/1924 pentru persoanele juridice (*Asociații și Fundații*) - destinată unui interes obștească;

- .X. este o organizație nonprofit potrivit definiției art.7 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, iar veniturile au fost obținute și folosite potrivit scopului și interesului cultural-obștească declarat în .X. la art. 5 și art. 6 care definesc scopul acesteia și enumera activitățile pe care aceasta le va desfășura în vederea îndeplinirii scopului declarat. Aceste activități au fost

recunoscute de Ministerul Culturii ca fiind concordante cu activitatea culturala. Intre ele se regasesc: sprijinirea organizarii de festivaluri nationale, organizarea de festivaluri folclorice locale, nationale, spectacole de diferite genuri, sustinerea unor participanti, formatii la diverse manifestari, etc. Veniturile obtinute din activitatile culturale de interes obstesc nu au fost folosite in scopul obtinerii de profit, ci al acoperirii cheltuielilor ocazionate de asemenea activitati si al sustinerii de noi astfel de activitati in folosul comunitatii locale: promovarea si cunoasterea traditiilor culturale, promovarea folclorului national si cunoasterea celui international, sprijinirea si organizarea de festivaluri culturale nationale si internationale;

- in mod gresit organele de inspectie fiscala au stabilit caracterul economic al contractelor incheiate pentru organizarea de evenimente in principal cu comunitatea locala deoarece aceste contracte nu au fost atribuite in baza OUG 34/2006 privind atribuirea contractelor de achizitie publica;

- nici Fundatia si nici partenerul contractual nu au obtinut venituri din organizarea acestor evenimente, nefiind puse in vanzare bilete si nepercepandu-se tarife de participare, situatie in care aceste contracte nu au avut un continut economic, ci unul social;

- activitatea .X. se incadreaza din punct de vedere al TVA in prevederile art. 141 lit.m din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu completările și modificările ulterioare;

- organele de inspectie fiscala au facut o aplicare gresita a legii si o interpretare discreționara a acesteia;

- niciodata de la infiintare si pana in prezent fundatia nu a fost prevenita/atentionata asupra modului defectuos in care si-a desfasurat activitatea, creandu-i acesteia convingerea legitima ca nu se afla in conflict cu legea.

Contestatoarea concluzionează că nu se poate retine ca s-a eludat legislatia fiscala in scopul sustragerii de la obligatiile fiscale intrucat creantele fiscale sunt cele determinate in mod expres si limitativ prin lege, iar specificul activitatii desfasurate de .X. nu poate crea obligatii fiscale de natura celor retinute prin procesul verbal, incadrandu-se in situatiile de scutire enumerate mai sus.

II. Urmare inspectiei fiscale efectuate de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei județene a finanțelor publice .X., s-a întocmit Raportul de inspectie fiscala nr. F-.X./27.05.2015, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-.X./27.05.2015, prin care s-au constatat urmatoarele:

În data de 08.09.2014, organele de control din cadrul Direcției Regionale Antifrauda Fiscală .X. au încheiat Procesul Verbal înregistrat sub nr. .X. în urma controlului operativ și inopinat care a avut ca obiectiv verificarea activității fundației și a modului de constituire și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat pentru perioada 01.01.2009 - 31.07.2014.

În urma controlului operativ și inopinat efectuat s-au constatat deficiențe care au generat posibile implicații fiscale în ceea ce privește impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe veniturile din salarii sau asimilate salariilor, precum și a contribuțiilor sociale obligatorii datorate bugetului general consolidat.

Organele de inspecție fiscală au consemnat în cadrul raportului de inspecție fiscală că, prin adresa nr. .X./09.09.2014 înregistrată la AJFP .X. AIF sub nr. .X./15.09.2014, Direcția Generală Antifrauda Fiscală a înaintat Procesul Verbal nr. .X./08.09.2014 în vederea individualizării creanțelor fiscale de plată care vor rezulta în urma analizei constatarilor din procesul verbal pe baza cărora au fost estimate obligațiile fiscale de plată la bugetul de stat.

Urmare verificărilor organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

1. Perioada supusă verificării: 01.01.2009 – 31.12.2014.

Din verificările efectuate pe întreaga perioadă supusă controlului nu au fost identificate evenimente culturale realizate, în vederea îndeplinirii scopului fundației, pentru care să fi fost emise facturi și pentru care să se fi încasat o contraprestație sau activități realizate de către persoane care nu au obținut în urma activităților prestate un beneficiu, respectiv în regim de voluntariat.

Totodată, Fundația nu a accesat și nu a intenționat să acceseze niciodată fonduri nerambursabile în vederea îndeplinirii scopului fundației în baza Legii nr. 350/2005 privind regimul finanțării nerambursabile din fonduri publice alocate pentru activități nonprofit de interes general și nici nu a organizat niciodată evenimente culturale în vederea colectării de fonduri pentru acțiuni culturale nonprofit.

Având în vedere cele menționate și analizând documentele financiar-contabile întocmite pentru perioada 01.01.2009 – 31.12.2014, precum și a contractelor încheiate de fundație cu diverși parteneri s-au constatat următoarele:

.X. înregistrează venituri din sponsorizări și donații, în suma totală de .X. lei, înregistrate în rulajul contului 733 „Veniturile sau sume primite prin sponsorizare” fiind considerate de fundație, din punct de vedere fiscal, venituri din activități fără scop patrimonial. Conform prevederilor pct. 187 alin. 8 din Anexa 1 a Ordinului 1969/2007 privind aprobarea reglementărilor contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial, aceste venituri se includ în

categoria veniturilor fără scop patrimonial, iar conform prevederilor art. 15 alin. 2 lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceste venituri sunt scutite de la plata impozitului pe profit .

De asemenea, .X. a înregistrat venituri din prestări servicii către diverși clienți (în marea majoritate instituții publice locale sau județene), în suma totală de .X. lei, pe care le înregistrează în rulajul contului 7399 „Alte venituri din AFSP”, considerându-le venituri din activități fără scop patrimonial.

Din verificările efectuate pe întreaga perioadă supusă controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost identificate evenimente culturale realizate, în vederea îndeplinirii scopului fundației, fără a fi facturate și pentru care s-a încasat o contraprestatie sau realizate de către persoane care nu au obținut în urma activităților prestate un beneficiu, respectiv în regim de voluntariat.

Totodată, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că, fundația nu a accesat și nu a intenționat să acceseze niciodată fonduri nerambursabile în vederea îndeplinirii scopului fundației în baza Legii nr. 350/2005 privind regimul finanțării nerambursabile din fonduri publice alocate pentru activități nonprofit de interes general și nici nu a organizat niciodată evenimente culturale în vederea colectării de fonduri pentru acțiuni culturale nonprofit.

Având în vedere cele menționate și analizând documentele financiar-contabile întocmite pentru perioada 01.01.2009 – 31.12.2014, precum și a contractelor încheiate de fundație cu diverși parteneri organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- fundația reprezentată prin președintele .X. a încheiat cu diverși clienți contracte de prestări servicii, prin care se obligă să asigure beneficiarilor următoarele: prestarea de servicii artistice; realizarea și promovarea spectacolelor; organizarea spectacolelor; asigurare sunet spectacol, taraf, recuzită; asigurarea calității artistice, precum și plata artiștilor; înregistrarea și promovarea concertelor; asigurarea logisticii (scenă, sonorizare, orchestră), prestarea activității organizatorice și artistice; prestare servicii artistice, spectacole, plată artiști, plată masă servită.

- datorită faptului că o mare parte a clienților sunt instituții publice care au prevăzute în bugete organizarea de diferite evenimente pentru comunitate, încheierea contractelor de prestări servicii s-a făcut pe baza legislației din domeniul achizițiilor publice, potrivit căreia în funcție de valoarea prestării de servicii care se intenționează a se contracta, se organizează licitație publică sau se trece direct la cerere de ofertă pentru a se găsi oferta care îndeplinește cele mai multe criterii care tin de valoare, capacitate, experiența etc.

- s-a constatat si existenta unor procese verbale de negociere prin care s-a negociat direct cu clientul valoarea prestatiei artistice care a constat in asigurarea de catre fundatie a unor Ansambluri/Grupuri/Trupe pentru sustinerea unor recitaluri conform programului evenimentului stabilit de organizator. Ca exemplu, in cazul Festivalului Internațional de folclor "Muzici și Tradiții în Cișmigiu" oferta prezentata de Fundatie in suma de .X. lei s-a diminuat la suma de .X. lei, suma la care s-a incheiat contractul de prestari servicii artistice intre parti.

- prestari servicii culturale sau artistice au fost efectuate si pentru diferite societati comerciale romane in aceleasi conditii ca cele prezentate fara a exista o diferentiere in modul de lucru al fundatiei.

Urmare acestor contracte, Fundația .X., în calitate de prestator a emis facturi către beneficiari, conform art. 155 alin. 5 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, înscriind concret serviciul prestat și încasând prin bancă sumele stipulate în contracte și înscrise în facturi ca urmare a prestării serviciilor, fără a conține TVA.

- în vederea onorării contractelor cu clienții, fundația a contractat diverși artiști și personal auxiliar necesar realizării efective a serviciilor artistice (director imagine, regizor, membru juriu, prezentatori etc.) cu care a încheiat contracte de sponsorizare, în baza lor efectuându-se plata acestor persoane, însă potrivit legislației în vigoare în special Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea, organele de inspecție fiscală au constatat că achitarea unor prestari de servicii prin sponsorizari cu sume de bani nu este posibila si mai mult in cadrul actiuni de sponsorizare beneficiarul este intotdeauna un subiect calificat, respectiv o persoana fizica cu domiciliul în România a carei activitate în domeniul respectiv este recunoscuta de către o persoana juridică fără scop lucrativ sau de către o instituție publica ce activează în domeniul pentru care se solicita sponsorizarea.

În consecință, în temeiul art. 6 din O.G. nr. 92/2003 Codul de procedura fiscala, și al art. 7 alin. 2 din același act normativ, respectiv al art. 105 alin. (1) din același act normativ, organele de inspectie fiscala au apreciat că veniturile realizate de .X. din prestări servicii către diverși clienți înregistrate în rulajul contului 7399 nu se încadrează în categoria veniturilor fără scop patrimonial, acestea reprezintă în realitate venituri impozabile din punct de vedere al impozitului pe profit.

Din analiza veniturilor înregistrate de fundatie precum și a modului lor de obtinere in perioada 01.01.2009-31.12.2014 organele de inspecție fiscală au stabilit ca veniturile totale realizate din donatii sau sponsorizari sunt in suma totala de .X. lei, iar veniturile totale realizate din prestari servicii pentru care s-a obtinut o contrapartida (pretul prestatiei) sunt în sumă totală de .X. lei.

Ca urmare analizării documentelor ridicate de la fundație s-a constatat că pentru numeroase contracte de sponsorizare întocmite de fundație cu diverși beneficiari nu au fost întocmite dispoziții de plată sau dispozițiile de plată existente nu sunt semnate de beneficiarii sumelor de bani, există contracte de sponsorizare încheiate cu același artist, în perioade diferite, care conțin semnături diferite, fundația nu a prezentat o evidență din care să se poată face corelație între fiecare persoană ce a beneficiat de sume de bani și evenimentul/spectacolul la care a participat. Aspectele prezentate rezultă și din nota explicativă dată de reprezentantul legal al fundației, domnul .X. în data de 05.09.2014, cât și de contabilul fundației, doamna .X., organele de inspecție fiscală constatând că .X. nu poate dovedi faptul că scopul acestuia a fost pur nepatrimonial, respectiv nu a urmărit realizarea unui beneficiu pentru ea sau pentru altul.

În vederea determinării situației fiscale a .X. organele de inspecție fiscală au analizat și activitatea a trei societăți comerciale care activează în domeniul artistic în ceea ce privește serviciile prestate și modul de impozitare a acestora constatându-se următoarele: organele de inspecție fiscală au reîncadrat tranzacțiile - prestările de servicii – efectuate de .X. în calitate de furnizor ca fiind venituri din activități economice similare celor realizate de societățile comerciale din domeniul artistic care reprezintă venituri impozabile, atât din punct de vedere al impozitului pe profit, cât și din punct de vedere al TVA care trebuiau evidențiate contabil în rulajele conturilor 704 „ Venituri din servicii prestate” și „4427 TVA colectată”.

Totodată, în ceea ce privește plățile efectuate în baza contractelor de sponsorizare către artiști și alte persoane implicate în realizarea serviciilor artistice și auxiliare contractate de .X., înregistrate în conturile de cheltuieli ale fundației, în temeiul prevederilor art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că acestea reprezintă plăți pentru serviciile prestate de aceste persoane cu ocazia evenimentelor organizate pentru clienții .X..

Ca urmare s-au determinat implicațiile fiscale în ceea ce privește impozitul pe profit pentru veniturile din activități economice, având în vedere prevederile art. 15 alin. 3 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare întrucât veniturile din prestări servicii artistice realizate în perioada 2009 – 2014 în valoare totală de .X. lei (calculate ca diferență între venituri totale înregistrate în rulajul contului 7399 "*Alte venituri din activitatea fără scop patrimonial*", în suma de .X. lei, și suma de .X. lei, reprezentând TVA suplimentar de plată) nu se încadrează în tipurile de venituri scutite de la plata impozitului pe profit, potrivit prevederilor art. 15 alin. 2, din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Mai mult, la

determinarea profitului impozabil din veniturile economice realizate organele de inspecție fiscală au scăzut valoarea prestarilor de servicii achitate sub forma de sponsorizare (cheltuieli înregistrate în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" sau 6582 „Donații și subvenții acordate”) în suma totală de 10.297.201 lei și au adăugat cheltuielile care potrivit legislației fiscale sunt considerate cheltuieli nedeductibile fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat că plățile efectuate reprezintă cheltuieli deductibile întrucât evenimentele/spectacolele pentru care au fost prestate serviciile de către artiști și celelalte persoane, au avut loc, au fost ulterior facturate și considerate venituri din prestări servicii culturale.

Cheltuielile pe care organele de inspecție nu le-au admis la deducere din punct de vedere al impozitului pe profit sunt:

a. Cheltuieli cu sume achitate sub forma de diurna unor alte persoane decât angajații Fundației evidențiate în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări" în suma totală de **.X. lei**. Având în vedere că, Fundația are regim mixt, respectiv realizează atât venituri impozabile cât și neimpozabile, din cheltuielile în suma de **.X. lei**, organele de inspecție fiscală au diminuat aceste cheltuieli cu cheltuielile repartizate activității nonprofit în funcție de ponderea rezultată.

b. Cheltuieli cu sume achitate fără documente justificative, în baza prevederilor art.21 alin.4 lit.f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în suma totală de **.X. lei**. Având în vedere că, Fundația are regim mixt, respectiv realizează atât venituri impozabile cât și neimpozabile, cheltuielile în suma de **.X. lei**, au fost diminuate cu cheltuielile repartizate activității nonprofit în funcție de ponderea rezultată.

În baza celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit pierderea fiscală/profitului impozabil, astfel:

a) Anul 2009

- pierdere fiscală în sumă de **.X. lei**

b) Anul 2010

- profitului impozabil în sumă de **.X. lei**, cu un impozit pe profit suplimentar pentru anul fiscal 2010 în sumă de **.X. lei** pentru care au stabilit obligații accesorii în sumă totală de **.X. lei**.

c) Anul 2011

- pierdere fiscală în sumă de **.X. lei**

d) Anul 2012

- pierdere fiscală în sumă de **.X. lei**

e) Anul 2013

- pierdere fiscală în sumă de **.X. lei**

f) Anul 2014

- pierdere fiscala în sumă de .X. lei.

2. Referitor la TVA , perioada verificată a fost 01.01.2009 – 31.12.2014

Din analiza documentelor financiar contabile intocmite .X. rezultă că în perioada 01.01.2009 – 28.02.2009 aceasta a efectuat prestări de servicii taxabile în sumă de .X. lei.

Astfel, fiind depășit plafonul de scutire de .X. lei (echivalentul a .X.) fundația avea obligația sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal teritorial până la data de 10.03.2009, conform prevederilor art. 153, alin. 1) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În aceste condiții, începând cu data de 01.04.2009 fundatia avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru prestările de servicii efectuate, înscrise în facturile emise, operațiunile realizate de Fundația .X. fiind operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA întrucât nu se încadrează în categoria operațiunilor scutite de taxă menționate la art. 141 alin. 1 literele m) și n) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele reținute în baza prevederilor legale menționate, organele de inspecție fiscală constată ca prestarile de servicii culturale facturate de fundatie sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA și pe cale de consecință au stabilit TVA suplimentară în sumă de .X. lei, în perioada 01.04.2009 – 30.06.2010 calculată prin aplicarea cotei de 19% la veniturile obținute din activități economice, iar în perioada 01.07.2010 – 31.07.2014 cota de 24% conform prevederilor art.140 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Obligațiile accesorii stabilite pentru taxa pe valoarea adăugată sunt în cuantum de .X. lei.

3. Referitor la impozitul pe veniturile din activități desfășurate în baza contractelor/ convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil, precum și a contractelor de agent, organele de inspecție fiscală au reîncadrat contractele de sponsorizare, în temeiul prevederilor art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, deoarece plățile efectuate în baza contractelor de sponsorizare către artiști și alte persoane implicate în realizarea serviciilor artistice și auxiliare contractate de .X., înregistrate în conturile de cheltuieli ale fundației, reprezintă plăți pentru serviciile prestate de aceste persoane cu ocazia evenimentelor organizate pentru clienții .X..

Având în vedere că Fundatia nu a reținut la sursă impozitul pe venit,

pentru veniturile nete în valoare totală de .X. lei încasate de persoanele fizice în baza contractelor menționate, organele de inspecție fiscală au determinat un venit brut în sumă de .X. lei care conform prevederilor art. 23 alin. 1 din Legea nr. 19/2000, art. 27 din Legea nr. 76/2002 și art. 296²² alin. 1 și 2 din Codul fiscal, reprezintă baza de calcul a contribuțiilor individuale sociale obligatorii.

Asupra bazei de calcul în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au aplicat cotele de impozitare prevăzute la art. 21 alin. 2 din Legea nr. 19/2000, art. 27 din Legea nr. 76/2002 și art. 296¹⁸, alin. 3 din Codul fiscal și au determinat contribuțiile individuale sociale obligatorii datorate.

La calculul impozitului pe veniturile din activități desfășurate în baza contractelor/ convențiilor civile, cota de 16% a fost aplicată bazei de calcul determinată ca diferență dintre venitul brut și contribuțiile sociale individuale obligatorii conform art. 52¹ alin. 2 din Codul fiscal, rezultând un impozit pe veniturile din activități desfășurate în baza contractelor/ convențiilor civile suplimentar în sumă totală de **.X. lei**.

Pentru impozitul pe veniturile din activități desfășurate în baza contractelor/ convențiilor civile stabilit suplimentar, organele de inspecție fiscală au determinat dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

4. Referitor la contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri din activități desfășurate în baza contractelor/ convențiilor civile încheiate potrivit codului civil, precum și a contractelor de agent, prin raportul de inspecție fiscală s-a constatat că organele de inspecție fiscală au aplicat cota de impozitare de 10,5% prevăzută la art. 18 alin. 3 din Legea nr. 19/2000 și art. 296¹⁸, alin. 3 și art. 296²⁶ din Codul fiscal asupra bazei de calcul în sumă de .X. lei și au determinat o contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează veniturile din activități desfășurate în baza contractelor/ convențiilor civile datorate în sumă de **.X. lei**.

Totodată, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

5. Referitor la contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate datorată de persoanele care realizează venituri din activități desfășurate în baza contractelor/ convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil, precum și a contractelor de agent din raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au constatat că Fundatia nu a reținut la sursă această contribuție, pentru veniturile nete în valoare totală de .X. lei încasate de persoanele fizice în baza

contractelor menționate, determinând un venit brut în sumă de .X. lei care, conform art. 296²² alin. 4 din Codul fiscal, reprezintă baza de calcul a contribuțiilor individuale de asigurări sociale de sănătate datorate în sumă de .X. lei, pentru care s-au stabilit dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, pentru neplata la termen.

6. Referitor contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, pentru avantajele asimilate salariilor nete achitate în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au determinat un venit brut în sumă totală de .X. lei care, potrivit art. 27 din Legea nr. 76/2002, reprezintă baza de calcul a contribuției de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați. Organele de inspecție fiscală au stabilit contribuția de asigurări sociale datorate de angajator în sumă de .X. lei, determinată prin aplicarea cotei de 0,5% asupra bazei de calcul. Totodată, aferente acestor contribuții organele de inspecție fiscală au stabilit dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

III. Luând în considerare motivele invocate de organele de inspecție fiscală, suținerile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând: impozit pe profit în sumă de .X. lei, accesorii aferente impozitului pe profit în suma de .X. lei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilite suplimentar pentru perioada 01.01.2009 – 31.12.2014, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. datorează aceste obligații, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că organizația a realizat venituri impozabile, respectiv operațiuni ce intră în sfera de aplicabilitate a TVA.

În fapt, .X. a înregistrat venituri din prestări servicii către diverși clienți (în marea majoritate instituții publice locale sau județene), în suma totală de .X. lei, pe care le-a înregistrat în rulajul contului 7399 „Alte venituri din AFSP”, considerându-le venituri din activități fără scop patrimonial.

Întrucât veniturile din prestări servicii artistice realizate în perioada 2009 – 2014 în valoare totală de .X. lei (calculate ca diferența între venituri totale

înregistrate în rulajul contului 7399 „Alte venituri din AFSP”, în suma de .X. lei și suma de .X. lei reprezentând TVA suplimentar de plată stabilită de organul de inspecție fiscală prin aplicarea procedurii sutei micșorate la veniturile totale înregistrate în rulajul contului 7399 „Alte venituri din AFSP”) nu se încadrează în tipurile de venituri scutite de la plata impozitului pe profit, potrivit prevederilor art. 15 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au determinat implicațiile fiscale în ceea ce privește impozitul pe profit pentru veniturile din activități economice, având în vedere prevederile art. 15 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Totodată, la determinarea profitului impozabil din veniturile economice realizate organele de inspecție fiscală au scăzut valoarea prestarilor de servicii achitate sub forma de sponsorizare (cheltuieli înregistrate în contul 628” Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți” sau 6582 „*Donații și subvenții acordate*”) în sumă totală de 10.297.201 lei și au adăugat cheltuielile care potrivit legislației fiscale sunt considerate cheltuieli nedeductibile fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat că plățile efectuate reprezintă cheltuieli deductibile întrucât evenimentele/spectacolele pentru care au fost prestate serviciile de către artiști și celelalte persoane au avut loc acestea fiind ulterior facturate și considerate venituri din prestări servicii culturale și au stabilit că trebuia să calculeze și să evidențieze impozit pe profit, conform art.7 alin.1 pct.1, art.11 alin.1, art.15 alin.2 și alin.3, art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 și art.105 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare.

În baza celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit profit impozabil în sumă de .X. lei pentru anul 2010, cu un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și obligații accesorii în sumă totală de .X. lei.

Totodată, în materia TVA organele de inspecție fiscală au constatat că, începând cu data de 01.04.2009 Fundația avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru prestațiile de servicii efectuate, înscrise în facturile emise, operațiunile realizate de Fundația .X. fiind operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA întrucât nu se încadrează în operațiunile scutite de taxă menționate la art. 141, alin. 1), literele m) și n) din Legea 571/2003.

În baza prevederilor legale menționate, organele de inspecție fiscală au stabilit că prestațiile servicii culturale facturate de fundație sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA și pe cale de consecință au stabilit TVA suplimentară în sumă totală de .X. lei.

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

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

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

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. Conform acestor prevederi legale, veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza legii contabilității, precum și orice elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

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

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

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

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

a) persoanele juridice române;[..] “

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

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

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

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

Potrivit 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.

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

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

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

art. 48 *“Asociatiile, fundatiile si federatiile pot desfasura orice alte activitati economice directe daca acestea au caracter accesoriu si sunt în strânsa legtura cu scopul principal al persoanei juridice.”*

Persoanele juridice de drept privat reprezinta un tip de persoane juridice din care fac parte si societatile comerciale caracterizate prin modul specific de constituire al acestora, prin asociere, spre deosebire de persoanele juridice de drept public din care fac parte: Guvernul, Institutiile Statului, Organele administratiei Centrale si Locale, Regii autonome care sunt constituite prin acte de dispozitie.

Dupa scopul urmarit, persoanele juridice sunt cu scop patrimonial, din care fac parte societatile comerciale (cu scop lucrativ) si persoanele juridice fara scop patrimonial (nelucrative) din care fac parte: asociatiile, fundatiile, federatiile, institutiile publice.

Astfel prin OG nr.26/2000 aprobata de Legea nr.246/2005 desi asociatiile si fundatiile sunt definite chiar in cuprinsul art 1 alin (2) din lege, ca fiind persoane juridice de drept privat fara scop patrimonial conform art. 48 din actul anterior invocat ele putând desfasura activitati economice directe, daca acestea au caracter accesoriu si sunt in strinsa legatura cu scopul principal al persoanei juridice.

Aceasta categorie de persoane juridice se deosebeste fundamental de societatile comerciale al caror scop principal, este obtinerea de profit, acest scop nefiind nicicum conditionat.

Totodata, legea stabileste la art.47 din actul normativ mai sus menționat, 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 .X. a fost constituita in temeiul OG nr. 26/2000 cu privire la asociații și fundații, aceasta are statutul de fundație, fiind persoana juridica de drept privat fara scop patrimonial obligata la plata impozitului pe profit pentru activitatile economice directe desfasurate.

Însă, potrivit prevederilor art.15 alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

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

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

“8. Organizațiile nonprofit care obțin venituri, altele decât cele menționate la art. 15 alin. (2) din Codul fiscal, și depășesc limita prevăzută la

alin. (3) plătesc impozit pentru profitul corespunzător acestora. Determinarea profitului impozabil se face în conformitate cu prevederile de la cap. II, titlul II din Codul fiscal. În acest sens se vor avea în vedere următoarele:

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

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

- calculul echivalentului în lei a 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).”

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

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

“(1) Veniturile asociatiilor sau federatiilor provin din:

- a) cotizatiile membrilor;*
- b) dobânzile si dividendele rezultate din plasarea sumelor disponibile, în conditii legale;*
- c) dividendele societătilor comerciale înfiintate de asociatii sau de federatii;*
- d) venituri realizate din activitati economice directe;*
- e) donatii, sponsorizari sau legate;*
- f) resurse obtinute de la bugetul de stat sau de la bugetele locale;*
- g) alte venituri prevazute de lege.”*

Astfel, organizațiile nonprofit sunt scutite de la plata impozitului pe profit și pentru veniturile din activități economice realizate până la nivelul echivalentului în lei a 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 de la cap. II, titlul II din Codul fiscal.

Coroborând dispozițiile legale susmenționate se retine ca veniturile realizate din activitati economice directe de asociatiile constituite potrivit OG 26/2000 nu fac parte din tipurile de venituri scutite de la plata impozitului pe profit, prevazute de legea fiscala, cu anumite exceptii prevazute in mod expres de aceasta, respectiv veniturile din activitati 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 prevazute la alin (2) ale art.15, sunt scutite de la plata impozitului pe profit.

Astfel, asociatiile datoreaza impozit pe profit pentru partea din profitul impozabil ce corespunde veniturilor, altele decât cele scutite si cele din activitati 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.

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

Pentru perioada 01.01.2009 – 31.12.2014, precum și a contractelor încheiate de fundație cu diverși parteneri se rețin următoarele cu privire la modul de desfășurare a activității fundației:

.X. înregistrează venituri din sponsorizări și donații, în suma totală de .X. lei, înregistrate în rulajul contului 733 „Veniturile sau sume primite prin sponsorizare” fiind considerate de fundație, din punct de vedere fiscal, venituri din activități fără scop patrimonial;

De asemenea, .X. înregistrează venituri din prestări servicii către diverși clienți (în marea majoritate instituții publice locale sau județene), în suma totală de .X. lei, pe care le înregistrează în rulajul contului 7399 „Alte venituri din AFSP”, considerându-le din punct de vedere fiscal venituri din activități fără scop patrimonial.

În consecință, în temeiul art. 6 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia: *„Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”*, art. 7 alin. 2 din același act normativ potrivit căruia *„Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată, organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”*, respectiv art. 105 alin. (1) din același act normativ: *„Inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere”* și art. 11, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare potrivit căruia: *“(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”*, organele de inspekție fiscală au constatat că veniturile realizate de .X. din prestări servicii către diverși clienți înregistrate în rulajul contului 7399 “Donații și subvenții” nu se încadrează în categoria veniturilor fără scop patrimonial, acestea reprezintă în realitate venituri impozabile din punct de vedere al impozitului pe profit.

Referitor la argumentul contestatoarei cu privire la Decizia Curții Supreme de Justiție pronunțată în anul 1998 și anume că *“Fundatiile constituite în baza Legii nr. 21/1924 nu puteau lua ființă dacă scopul lor nu era de interes public și dacă nu obțineau avizul ministerului din domeniul activității.”*, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că Legea nr. 21/1994 a fost abrogată, precum și faptul că aceasta se referă la condițiile ce trebuie respectate pentru înființarea unei fundații și nu la activitatea economică desfășurată de acestea. În cazul în

speță nu s-au pus în discuție avizele Ministerului Culturii și activitatea economică desfășurată de Fundație.

De asemenea, invocarea prevederilor art. 7 pct. 5 din Codul fiscal nu este relevantă având în vedere că acest articol de lege definește noțiunea de „asociere, fără personalitate juridică”.

Nici invocarea prevederilor O.U.G. 34/2006 privind atribuirea contractelor de achiziție publică nu este relevantă deoarece se referă la regimul juridic al contractelor de achiziție publică, de concesiune de servicii etc., care nu se pliază pe speța analizată.

De reținut este și aspectul conform căruia în susținerea argumentelor sale contestatara nu aduce documente concrete care infirmă constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la reîncadrarea contractelor de „sponsorizări” ca fiind contracte de prestări servicii.

Totodată, invocarea conform căreia principiul prevalenței economicului asupra juridicului a fost aplicat de o manieră frauduloasă de către organele de inspecție fiscală, este lipsită de temei, deoarece caracterul economic al activității Fundației a fost stabilit funcție de conținutul economic și aplicarea legilor fiscale în materie, respectiv art.19 alin.1, art.13, art.14, art.15 alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.8, pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art.1, art.46 și art.48 din OG nr.26/2000 cu privire la asociații și fundații, aprobată de Legea nr.246/2005 pentru aprobarea Ordonanței Guvernului nr.26/2000 cu privire la asociații și fundații.

În materia TVA, potrivit art.137 alin.1, art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 126 - Operațiuni impozabile

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Din analiza operațiunilor economice înregistrate de fundatie precum si a modului lor de realizare in perioada 01.01.2009.-31.12.2014 s-a constatat ca Fundația a realizat venituri totale din donatii sau sponsorizari in suma totala de .X. lei, iar veniturile realizate din prestari servicii pentru care s-a obtinut o contrapartida (pretul prestatiei) sunt in suma de .X. lei, iar .X. se comporta si functioneaza ca o societate comerciala din domeniul artistic si nu ca o fundatie fara scop patrimonial.

Pentru determinarea in mod corect a starii de fapt fiscale organele de inspectie au analizat si activitatea a trei societati comerciale care activeaza in domeniul artistic in ceea ce priveste serviciile prestate si modul de impozitare a acestora constatandu-se urmatoarele:

- activitatea desfasurata nu difera de activitatea fundatiei si consta in impresariat artistic, organizarea de festivaluri (ziua comunei, sarbatoarea satului, ziua recoltei), evenimente , concerte precum si activitati acesorii cum sunt amenajare scena, sonorizari, prezentatori, etc;

- din verificarea vectorului fiscal a rezultat ca aceste societati sunt înregistrate ca platitoare de impozit pe profit, TVA, impozit pe veniturile din salarii si contributiile sociale obligatorii;

- toate veniturile realizate, respectiv din prestarile servicii aferente activitatii mentionate sunt impozitate din punct de vedere al impozitului pe profit si al taxei pe valoarea adaugata;

- prin neimpozitarea prestarilor de servicii artistice de catre fundatie in conditiile in care alti agenti economici impoziteaza aceste servicii rezultă ca fundatia creaza distorsiuni concurentiale rezultate din posibilitatea de a formula o oferta financiara de valoare net inferioara, care este un criteriu esential in acceptarea acesteia de catre clienti.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală au reîncadrat tranzacțiile - prestările de servicii – efectuate de .X. în calitate de furnizor ca fiind activități economice similare celor realizate de societatile comerciale din domeniul artistic care reprezinta operațiuni impozabile atat din punct de vedere al impozitului pe profit, și respectiv operațiuni taxabile din punct de vedere a TVA, pentru care avea obligația colectării TVA.

Totodată, în ceea ce privește plățile efectuate în baza contractelor de sponsorizare, către artiști și alte persoane implicate în realizarea serviciilor artistice și auxiliare contractate de .X., înregistrate în conturile de cheltuieli ale fundației, în temeiul prevederilor art. 11 alin. 1 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, acestea reprezintă plăți pentru serviciile prestate de aceste persoane cu ocazia evenimentelor organizate pentru clienții .X..

Astfel, din documentele anexate la dosar organul de soluționare a contestației reține că, .X. a prestat ea însăși serviciile contractate către clienți (beneficiari) actionand ca o societate comerciala de impresariat artistic, prestator de servicii suport in interpretarea artistica, respectiv ca un intermediar (interpus) între acestia (in fapt, organizatori ai diverselor evenimente, festivaluri, serbări etc.) și prestatorii de servicii (artiști, prezentatori, regizori, scenaristi, etc).

Din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata, organizatia cu scop nepatrimonial care realizeaza, atat operatiuni pentru care nu are calitatea de persoana impozabila (activitatea non profit) in conformitate cu prevederile art. 127, cat si operatiuni pentru care are calitatea de persoana impozabila (activitati economice) este persoana partial impozabila.

Condițiile de înregistrare in scopuri de TVA a unui fundații nu difera de condițiile impuse unei societati comerciale deoarece ambele entitati sunt considerate persoane impozabile daca realizeaza operatiuni ce intră în sfera

de aplicare a TVA. Notiunea de persoana impozabila este reglementata prin art. 127 denumit "Persoane impozabile si activitatea economica" alin.(1) conform caruia in categoria persoanelor impozabile se incadreaza orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitatile economice enumerate la art. 127 alin. (2).

În acest context, trebuie retinut ca o persoana juridică, fie și non profit, se poate inregistra in scopuri de TVA, fie in regim normal daca depaseste in cursul unui an calendaristic cifra de afaceri de .X. /X. euro, cu un echivalent in lei de .X. lei /X. lei, fie prin optiune, conform prevederilor art. 153 din Codul fiscal.

Din analiza documentelor financiar contabile intocmite de .X. rezultă că în perioada 01.01.2009 – 28.02.2009 aceasta a efectuat prestări de servicii taxabile în sumă de .X. lei.

Astfel, fiind depășit plafonul de scutire de .X. lei (echivalentul a .X.) fundația avea obligația sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, pentru operațiunile taxabile realizate, la organul fiscal teritorial până la data de 10.03.2009, conform prevederilor art. 153 alin. 1) lit. b) din legea 571/2003 cu modificarile si completările ulterioare „(1) *Persoana impozabilă care este stabilită în Romania, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b) și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implica operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:*

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfarsitul lunii în care a atins sau depasit acest plafon;”

Începand cu data de 01.04.2009 se consideră valabilă înregistrarea în scopuri de TVA a .X. conform normelor metodologice date în aplicarea art. 153 din Legea 571/2003, respectiv punctul 66 alin. 1) lit. c) din HG 44/2004:

„66. (1) În cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile art. 153 alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începand cu:

c) prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. b) și, după caz, la alin. (2) din Codul fiscal;”

În aceste condiții, începand cu data de 01.04.2009 fundatia avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru prestările de servicii efectuate, înscrise în facturile emise.

Mai mult, prin raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au reținut că operațiunile realizate de Fundația .X. sunt taxabile din punct de

vedere al TVA întrucat nu se încadrează în operațiunile scutite de taxă menționate la art. 141, alin. 1), literele m) și n) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

m) prestări de servicii culturale și/sau livrări de bunuri strans legate de acestea, efectuate de instituțiile publice sau de alte organisme culturale fără scop patrimonial, recunoscute ca atare de catre Ministerul Culturii și Cultelor;

Totodată, pct. 30 din HG 44/2004 privind normele de aplicare ale Codului fiscal precizează că: *„Prestările de servicii culturale prevăzute de art. 141 alin. (1) lit. m) din Codul fiscal efectuate de instituțiile publice sau de organizații culturale nonprofit cuprind activități precum: reprezentațiile de teatru, operă, operetă, organizarea de expoziții, festivaluri și alte activități culturale recunoscute de Ministerul Culturii și Cultelor. Livrările de bunuri strans legate de aceste servicii cuprind livrari precum: vanzarea de broșuri, pliante și alte materiale care popularizează o activitate culturala.*

n) prestări de servicii și/sau livrări de bunuri efectuate de persoane ale caror operațiuni sunt scutite, potrivit lit. a), f) și i) - m), cu ocazia manifestărilor destinate să le aducă sprijin financiar și organizate în profitul lor exclusiv, cu condiția ca aceste scutiri să nu producă distorsiuni concurențiale;”

iar pct. 31 din HG 44/2004 prevede: *„Potrivit art. 141 alin. (1) lit. n) din Codul fiscal, sunt scutite de taxa pe valoarea adaugată activități cum sunt: reprezentații teatrale, coregrafice sau cinematografice, expoziții, concerte, conferințe, simpozioane, altele decat cele prevazute la pct. 30, cu condiția ca veniturile obtinute din aceste activități să servească numai la acoperirea cheltuielilor persoanelor care le-au organizat”.*

Întrucat principiul de baza ce trebuie avut in vedere in ceea ce priveste scutirea este acela ca o "scutire" constituie o exceptie de la regula de baza si din acest motiv toate prevederile referitoare la scutiri pentru bunuri, servicii, etc. trebuie interpretate restrictiv. Regula generala este ca toate livrarile de bunuri si prestarile de servicii, se cuprind in sfera de aplicare a TVA si sunt taxate efectiv. Numai livrarile de bunuri si/sau prestarile de servicii, explicit prevazute de Codul Fiscal ca fiind scutite, nu sunt taxate. In plus, in cazul livrarilor, prestarilor, furnizorul trebuie sa faca dovada ca scutire aplicata are la baza prevederile legii (inclusiv Normele Metodologice) si ca toate conditiile sau criteriile stabilite prin lege sau norme pentru aplicare scutirii au fost indeplinite.

În ceea ce priveste scutirea prevazuta la litera m de la art. 141(1) din Codul fiscal prevăzută de legiuitor, se reține ca pentru a beneficia de scutire prestarile de servicii culturale trebuie îndeplinite 2 conditii respectiv: sa fie realizate de un organism cultural fara scop patrimonial si aceste servicii prestate sa fie recunoscute ca atare de Ministerul Culturii si Cultelor.

Însă, așa cum reiese din raportul de inspectie fiscala .X. a funcționat în realitate ca o societate comercială, la care se impune a se reincadra întreaga activitate desfasurata cu consecinte directe asupra activitatii nonprofit pe care fundatia a realizat-o doar la nivel declarativ, nu si in realitate, ceea ce exclude indeplinirea primei conditii de scutire. Nici conditia referitoare la recunoasterea prestarilor de servicii culturale nu este indeplinita deoarece prin Avizul primit de la Ministerul Culturii si Cultelor se recunosc de catre minister doar prestatii culturale fara scop patrimonial nu si prestarile artistice efectuate de fundatie diversilor clienti si care fac parte din activitatea economica a fundatiei, or, .X. a prestat ea însăși serviciile contractate către clienți (beneficiari), fundația nu a fost organizatorul evenimentelor, organizatorii fiind de fapt clienții înscrși în facturile emise de către aceasta iar veniturile realizate de .X. din prestări servicii către diverși clienți înregistrate în contul 7399 nu se încadrează în categoria veniturilor fără scop patrimonial, acestea reprezentând în realitate venituri impozabile, precum și bază de impozitare pentru TVA. Imposibilitatea legală a fundatiei de a aplica scutirea de TVA prevazuta la lit. n de la art. 141 (1) din Codul fiscal, reprezintă una din conditiile pe care trebuie sa le indeplineasca prestatorul de servicii culturale. Cea de-a doua conditie prevazuta la litera n o reprezinta calificarea prestatorului de servicii care trebuie sa fie **organizație culturala nonprofit**, conditie neindeplinita de fundatie conform celor prezentate în considerentele prezentei decizii care duce la aplicarea unui regim de taxare cu cota standard de TVA 19/24 % a prestarilor de servicii realizate.

De asemenea, organul de soluționare a contestației a luat act de constatările inspectorilor antifrauda, cat si ale organelor de inspectie fiscala, precum și de faptul că o parte din veniturile facturate si incasate, ca si contraprestatii, au fost cheltuite, atat avand la baza documente care nu indeplinesc calitatea de document justificativ (lipsa contract, lipsa semnatura, semnaturi diferite in cazul aceleiasi persoane), cât si fara documente.

Având în vedere cele retinute în baza prevederilor legale menționate, se reține că prestarile de servicii culturale facturate de fundatie sunt operațiuni taxabile ce intră în sfera de aplicare a TVA, astfel că în mod legal organele de inspectie fiscală au stabilit TVA suplimentară în sumă totală de **.X. lei**, prin aplicarea procedurii sutei micșorate având în vedere că în contractele încheiate între fundatie si diversi beneficiari nu exista nici un fel de precizare referitoare la taxa pe valoarea adaugata, ambii parteneri ai contractelor de prestari servicii considerand pretul prestatiiilor pret total final.

În acest sens este si Decizia 6 din 2014 a Comisiei Fiscale Centrale prin care se prevede ca în cazul în care prin contract nu se prevede nimic despre TVA se considera ca pretul contractului include taxa pe valoarea adaugata.

De precizat este că, oferta financiară întocmită de fundație a stat la baza atribuirii contractului de achiziție publică, contract care nu poate fi modificat în ceea ce privește pretul total al prestației sau al altor drepturi și obligații.

Prin urmare, având în vedere cele precizate, prevederile legale în materie, documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în speță se va face aplicațiunea art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./27.05.2015 emisă de Administrația județeană a finanțelor publice, pentru suma totală de .X. lei reprezentând: impozit pe profit în sumă de .X. lei, accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

2. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei - contribuția la asigurările sociale aferente contracte/convenții
- .X. lei - accesorii aferente CAS contracte/convenții
- .X. lei – contribuția la asigurările sociale de sănătate aferentă contracte/convenții
- .X. lei - accesorii aferente CASS contracte/convenții
- .X. lei - impozit pe veniturile din convenții civile
- .X. lei - accesorii aferente impozitului pe veniturile din convenții
- .X. lei - contribuția la șomaj datorată de angajat
- .X. lei - accesorii aferente contribuției la șomaj – angajat,

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca .X. datorează contribuțiile stabilite în sarcina acesteia, în condițiile în care, în perioada verificată, nu a declarat contribuțiile datorate, iar argumentele prezentate nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în perioada ianuarie 2009 - decembrie 2014, în baza unor contracte de sponsorizare fundația a înregistrat plata unor sume de bani către persoane fizice pentru diverse prestări servicii, în principal interpretări artistice, regie, prezentare și de organizare eveniment în suma totală de .X. lei. Din verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste contracte nu îndeplinesc condițiile prevăzute de Legea nr. 32/1994

privind sponsorizarea, reprezentând de fapt contracte de prestări servicii, iar pentru venituri realizate de persoanele fizice Fundatia avea obligația calculării impozitului pe veniturile din activități desfășurate în baza convențiilor/contractelor civile și a contribuțiilor sociale individuale obligatorii.

Deoarece plățile efectuate în baza contractelor de sponsorizare, către artiști și alte persoane implicate în realizarea serviciilor artistice și auxiliare contractate de .X. au fost înregistrate în conturile de cheltuieli ale fundației, în temeiul prevederilor art. 11 alin. 1 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că reprezintă plăți pentru serviciile prestate de aceste persoane cu ocazia evenimentelor organizate pentru clienții .X..

Având în vedere că fundatia nu a reținut la sursă impozitul pe venit, pentru veniturile nete în valoare de .X. lei încasate de persoanele fizice în baza contractelor, organele de inspecție fiscală au determinat un venit brut în sumă de .X. lei care, conform prevederilor art. 23 alin. 1 din Legea nr. 19/2000, art. 27 din Legea nr. 76/2002 și art. 296²² alin. 1 și 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, reprezintă baza de calcul a contribuțiilor individuale sociale obligatorii, respectiv contribuția la asigurările sociale aferente contractelor/convențiilor, contribuția la asigurările sociale de sănătate aferentă contractelor/convențiilor și Contribuția la șomaj datorată de angajat.

Prin Decizia de impunere nr.F-.X./27.05.2015 organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X., au stabilit în sarcina .X., obligații fiscale suplimentare, după cum urmează:

- .X. lei - contribuția la asigurările sociale aferente contractelor/convențiilor;
- .X. lei - accesorii aferente CAS contracte/convenții;
- .X. lei – contribuția la asigurările sociale de sănătate aferentă contractelor/convențiilor;
- .X. lei - accesorii aferente CASS contracte/convenții
- .X. lei - impozit pe veniturile din conventii civile;
- .X. lei - accesorii aferente impozitului pe veniturile din convenții;
- .X. lei - contribuția la șomaj datorată de angajat
- .X. lei - accesorii aferente contribuției la șomaj – angajat.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“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 unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”

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

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

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

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

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

A. Referitor la suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- **.X. lei** - impozit pe veniturile din convenții civile
- **.X. lei** - accesorii aferente impozitului pe veniturile din convenții, sunt aplicabile prevederile art.46 alin.1 și art.52 alin. 1 lt. b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

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

și

“Pentru următoarele venituri, plătitorii persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidență contabilă au obligația de a calcula, de a reține și de a vira impozit prin reținere la sursă, reprezentând plăți anticipate, din veniturile plătite: b) venituri din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil, precum și a contractelor de agent. Fac excepție veniturile din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil obținute de

contribuabilii care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere și sunt înregistrați fiscal potrivit legislației în materie”

coroborate cu prevederile art. 52¹ alin. 2 litera b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare conform cărora:

“Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul plății veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului brut.”

Din titlurile de lege se reține astfel că veniturile obținute din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil se circumscriu impozitării cu reținere la sursă, prin aplicarea cotei de 16% la venitul brut.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală F-.X./27.05.2015 și Procesul verbal nr .X./2014 încheiat de inspectorii din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală .X., organul de soluționare a contestației reține că, achitarea unor sume de bani în baza contractelor de sponsorizare către artiști și alte persoane implicate în realizarea serviciilor artistice și auxiliare contractate de .X., nu este posibilă cu atât mai mult în cadrul unor acțiuni de sponsorizare în care beneficiarul este întotdeauna un subiect calificat, respectiv o persoană fizică din România a cărei activitate în domeniul respectiv este recunoscută de o persoană juridică fără scop lucrativ sau de o instituție publică ce activează în domeniu.

Din verificări a rezultat că aceste contracte nu îndeplinesc condițiile prevăzute de Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea și prezentăm cu titlu de exemplu:

„În baza contractului nr. .X./17.06.2014 încheiat între .X. ca **prestator** și Centru Creație Artă și Tradiții – .X. în calitate de beneficiar, .X. dobândește calitatea de reprezentat al artistului .X.. Din obiectul contractului rezultă prestatorul se obligă să asigure participarea d-nei .X. , în vederea asigurării de către aceasta a activității de prezentator în zilele de 20, 21 și 22.06.2014, în cadrul spectacolelor de folclor tradiționale cu ocazia desfășurării ediției a VIII-a a Festivalului Internațional de folclor “Muzici și Tradiții în Cișmigiu”. Tot pentru acest eveniment .X. încheie și contractul nr. .X./22.05.2014 prin care se obligă să asigure participarea mai multor ansambluri, trupe, orchestre din care amintim: Corul de copii “Sunetul Muzicii” din .X.; Corul de copii Radio din .X.;Grupul de copii” Mlădițe Ilfovene”.

Către artistul .X., .X. până la data de 09.07.2014 achita în numerar prin casieria unității suma de .X. lei, respectiv în data de 04.07.2014 suma de .X. lei și în data de 06.07.2014 suma de .X. lei.”

Potrivit contractelor analizate cu titlu exemplificativ de organele Direcției Regionale Antifraudă Fiscală .X. – obiectul acestora a constat în asigurarea participării artiștilor, realizarea, înregistrarea și promovarea spectacolului, având calitatea de reprezentant al artiștilor, contactarea de persoane, etc. .X. încheind la rândul ei contracte de „sponsorizare” cu alte fundații/asociații în calitate de beneficiar pentru care a efectuat plăți către artiști, asociații, etc. Or, .X. prin plățile efectuate, a creat aparența unor sponsorizări, aceste sume reprezentând în fapt contravaloarea unor prestări de servicii.

Astfel, prin documente întocmite formal și utilizarea noțiunii de „sponsorizare” s-a creat aparența plății unor sponsorizări în scopul evitării la plată a impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale aferente sumelor achitate prestatorilor de servicii persoane fizice (artiști, regizori, prezentatori, etc.).

Mai mult, încheierea contractelor de sponsorizare s-a datorat contractelor inițiale încheiate în care Fundația avea calitatea de prestator, având forma unei subcontractări. Astfel, plățile efectuate în baza contractelor de „sponsorizare” reprezintă contravaloarea unei contraprestații, acestea fiind înregistrate ca și cheltuieli efectuate de Fundație în calitate de prestator.

Astfel, în mod legal organele de inspecție fiscală au reținut că sumele achitate în valoare totală de .X. lei acordate persoanelor fizice reprezintă venituri din activități de natura celor prezentate la art. 52 alin. 1 litera b) din Codul fiscal pentru care fundatia avea obligația reținerii la sursă a impozitului pe veniturile din activități desfășurate în baza contractelor/ convențiilor civile și a contribuțiilor sociale obligatorii conform art. 52 alin. 2 litera a) din același act normativ. Având în vedere că fundatia nu a reținut la sursă impozitul pe venit, pentru veniturile nete în valoare totală de .X. lei încasate de persoanele fizice în baza contractelor menționate, organele de inspecție fiscală au determinat un venit brut în sumă de .X. lei care, conform prevederilor art. 23 alin. 1 din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, art. 27 din Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurarilor pentru somaj și stimularea ocupării forței de muncă și art. 296²², alin. 1 și 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reprezintă baza de calcul a contribuțiilor individuale sociale obligatorii.

La calculul impozitului pe veniturile din activități desfășurate în baza contractelor/ convențiilor civile, s-a aplicat cota de 16% asupra bazei de calcul determinată ca diferență dintre venitul brut și contribuțiile sociale individuale obligatorii conform art. 52¹ alin. 2 din Codul fiscal, rezultând un impozit pe veniturile din activități desfășurate în baza contractelor/ convențiilor civile

suplimentar în sumă totală de .X. lei, pentru care s-au calculat accesorii în sumă de .X. lei.

Organul de soluționare a contestației reține și constatarea organelor de inspecție fiscală pentru aplicarea procentului de 16%, și anume faptul că niciuna din persoanele fizice verificate prin sondaj în baza de date nu și-a declarat veniturile realizate prin intermediul Declarației specială privind veniturile realizate pentru fiecare an fiscal, cod 200.

B. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei - contribuția la asigurările sociale aferente contracte/convenții
- .X. lei - accesorii aferente CAS contracte/convenții
- .X. lei – contribuția la asigurările sociale de sănătate aferentă contracte/convenții
- .X. lei - accesorii aferente CASS contracte/convenții
- .X. lei - contribuția la șomaj datorată de angajat
- .X. lei - accesorii aferente contribuției la șomaj – angajat

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art.85 și art.110 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

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

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

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

ART. 110 - Colectarea creanțelor fiscale

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

a) decizia de impunere;”

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

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

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

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

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

Totodată, în speță sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 296²¹, alin. 1 și 296²² alin. 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

(1) Următoarele persoane au calitatea de contribuabil la sistemul public de pensii și la cel de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, după caz:

- a) întreprinzătorii titulari ai unei întreprinderi individuale;
- b) membrii întreprinderii familiale;
- c) persoanele cu statut de persoană fizică autorizată să desfășoare activități economice;
- d) persoanele care realizează venituri din profesii libere;
- e) persoanele care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală, la care impozitul pe venit se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate;
- f) persoanele care realizează venituri, în regim de reținere la sursă a impozitului, din activități de natura celor prevăzute la [art. 52](#) alin. (1), precum și cele care realizează venituri din asocierile fără personalitate juridică prevăzute la [art. 13](#) lit. e);
- g) persoanele care realizează venituri din activitățile agricole prevăzute la [art. 71](#) alin. (1);
- h) persoanele care realizează venituri de natura celor prevăzute la [art. 71](#) alin. (2) și (5);
- i) persoanele care realizează venituri din cedarea folosinței bunurilor.

(4) Pentru persoanele prevăzute la [art. 296²¹](#) alin. (1) lit. f), baza de calcul al contribuțiilor sociale este venitul brut stabilit prin contractul încheiat între părți, diferența dintre venitul brut și cheltuiala deductibilă prevăzută la [art. 50](#), venitul din asocierie, valoarea comisioanelor sau onorariile stabilite potrivit legii în cazul expertizelor tehnice judiciare și extrajudiciare și orice alte venituri obținute, indiferent de denumirea acestora, pentru care se aplică reținerea la sursă a impozitului.

și art. 27 alin. 1 din Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă:

„(1) Angajatorii au obligația de a reține și de a vira lunar contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj, a cărei cotă se aplică asupra bazei lunare de calcul, reprezentată de venitul brut realizat lunar, în situația persoanelor asigurate obligatoriu, prin efectul legii, prevăzute la art. 19.”

În spiritul articolelor de lege invocate, organul de soluționare a contestației reține că în cazul persoanelor care realizează venituri de natura celor impozitate la sursă, angajatorul are obligația de a reține și a vira contribuția la asigurările de pensii, la asigurările de sănătate și la șomaj prin aplicarea cotei corespunzătoare la venitul brut realizat.

Având în vedere constatările prezentate prin raportul de inspecție fiscală, organul de soluționare reține faptul că pentru avantajele asimilate salariilor nete achitate în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au determinat un venit brut în sumă totală de .X. lei, care reprezintă baza de calcul a contribuțiilor individuale sociale obligatorii.

Ca o consecință, pentru contribuțiile sociale, CASS și contribuții de șomaj obligatorii, ce ar fi trebuit reținute la sursa, în sumă de .X. lei organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit accesorii în cuantum total de .X. lei.

Prin urmare, având în vedere cele precizate, prevederile legale în materie, documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit impozite, contribuții și accesorii aferente în cuantum total de .X. lei, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2609/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru următoarele obligații fiscale:

- .X. lei - contribuția la asigurările sociale aferente contracte/convenții
- .X. lei - Accesorii aferente CAS contracte/convenții
- .X. lei – Contribuția la asigurările sociale de sănătate aferentă contracte/convenții
- .X. lei - Accesorii aferente CASS contracte/convenții
- .X. lei - Impozit pe veniturile din conventii civile
- .X. lei - Accesorii aferente impozitului pe veniturile din convenții
- .X. lei - Contribuția la șomaj datorată de angajat
- .X. lei - Accesorii aferente contribuției la șomaj – angajat.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și lit.b) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de Fundația Culturala Thalia împotriva Deciziei de impunere nr.F.-.X./27.05.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X. pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei** - impozit pe profit
- **.X. lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit
- **.X. lei** - taxa pe valoarea adăugată
- **.X. lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată
- **.X. lei** - contribuția la asigurările sociale aferente contracte/convenții
- **.X. lei** - Accesorii aferente CAS contracte/convenții
- **.X. lei** - Contribuția la asigurările sociale de sănătate aferentă contracte/convenții
- **.X. lei** - Accesorii aferente CASS contracte/convenții
- **.X. lei** - Impozit pe veniturile din conventii civile
- **.X. lei** - Accesorii aferente impozitului pe veniturile din convenții
- **.X. lei** - Contribuția la șomaj datorată de angajat
- **.X. lei** - Accesorii aferente contribuției la șomaj - angajat

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL

**Şef serviciu
Raluca Țîncu**

**Consilier juridic:
Tudor Giugariu**

**Consilier superior:
Silvia Leaua**