

DECIZIA nr. 813 din 2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
societatea XXX S.R.L.,
inregistrata la D.G.R.F.P.X. sub nr. X/2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice X prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Sector X a Finantelor Publice cu adresa nr. X/2015, inregistrata la D.G.R.F.P.X. sub nr. X/2015, cu privire la contestatia formulata de XXX S.R.L. avand CUI YY, cu sediul in X, str. Y, nr. X, Sector X.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. X/2015 si la A.N.A.F. sub nr. X/2015, il constituie anularea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-SX X/2015, emisa de Administratia Sector X a Finantelor Publice in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX X/2015, pentru care nu se detine dovada comunicarii, pentru obligatii suplimentare stabilite in suma totala de **X lei**, reprezentand X lei TVA stabilita suplimentar si X lei accesorii aferente TVA stabilita suplimentar.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice X este investita sa solutioneze contestatia formulata de societatea **XXX S.R.L.**

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

I. Prin contestatia formulata XXX S.R.L. solicita anularea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX X/2015, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX X/2015, prin care s-au stabilit obligatii suplimentare in suma totala de **X lei**, reprezentand X lei TVA si X lei accesorii.

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

1. Cu privire la livrarile catre operatorul intracomunitar ASX GmbH (Germania)

Organele de inspectie fiscala au stabilit diferenta de TVA colectata la luna ianuarie 2013 in suma de X lei cu accesorii aferente in suma de X lei avandu-se in vedere doua facturi de livrare bunuri emise catre societatea din Germania.

Intelegand ca echipa de inspectie fiscala justifica impunerea acestor sume prin faptul ca contestatara nu a prezentat documente din care sa reiasa efectuarea transportului intracomunitar al bunurilor, societatea arata urmatoarele:

- a declarat prin declaratia 390 ca livrare intracomunitara operatiunile cuprinse in cele doua facturi, operatiunile fiind declarate ca atare si de clientul din Germania;
- transportul s-a efectuat de catre client, de fapt cu un microbuz apartinand acestuia;

- a prezentat echipei de inspectie fiscala, prin nota explicativa nr. X/2015, dovezi privind efectuarea transportului respectiv bon de motorina, factura cazare Szeged-Ungaria, factura cazare Munchen-Germania. Atasat punctului de vedere inregistrat la "administratia sect. x" sub numarul X/2015 a depus copii dupa alte documente din care rezulta ca transportul a fost efectuat de operatorul din Germania respectiv "aviz de

expeditie” si copie dupa certificatul de inregistrare al microbuzului, care dovedeste ca acest microbuz este proprietatea clientului din Germania.

- aratand prevederile referitoare la aplicarea scutiilor de TVA, ce conditioneaza aplicarea scutirii pentru livrari intracomunitare de detinerea documentelor care sa ateste efectuarea transportului intracomunitar, arata ca aceste documente sunt, in cazul sau specific, avizul de expeditie stampilat si semnat de catre ambele firme, bonuri de motorina de pe traseul Romania-Germania, si facturi cazare hotel.

2. Cu privire la protocoalele incheiate cu Centrul National al Cinematografiei (CNC) privind stingerea datoriei prin preluarea dreptului de exploatare a filmelor X, Y si Z, pana la recuperarea cuantumului creditului ramas nerambursat

Organele de inspectie fiscala au stabilit TVA de plata in suma de X lei cu accesorii aferente in suma de X lei, doar pe motivul ca societatea avea obligatia sa inregistreze in conturile de venituri sumele rezultate din stergerea datoriilor.

Se apreciaza ca echipa de inspectie fiscala a interpretat eronat legea speciala din domeniul cinematografiei respectiv OG nr. 39/2005. Predarea dreptului de exploatare catre Centrul National al Cinematografiei nu reprezinta o livrare de bunuri in intelesul art. 127 si art. 128 din Codul fiscal, nici venit, nici redeventa si nici cesiune a vreunui drept de autor ci o modalitate sui generis, reglementata legal, de restituire a unui credit.

Dupa predarea dreptului de exploatare proprietarul filmelor a ramas tot contestatara.

Centrului National al Cinematografiei ii revine obligatia de a achita TVA in urma exploatarii/administrarii filmelor, dupa preluarea dreptului de exploatare.

Se anexeaza contestatiei, in copie, decizia de impunere F-SX X/2015, raportul de inspectie fiscala nr. F-SX X/2015, 2 note explicative, punctul de vedere din 07.08.2015 si doua completari la acesta, punct de vedere emis de CNC, copie plic raport inspectie.

II. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector X a Finantelor Publice au efectuat in perioada 13.11.2014 - 19.12.2014, o inspectie fiscala la XXX S.R.L., avand ca obiectiv controlul ulterior pentru TVA rambursat in perioada 01.04.2011-30.09.2014 si solutionarea cererii de rambursare a taxei pe valoarea adaugata aferenta perioadei 01.10.2014 - 31.03.2015.

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX X/2015, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX X/2015, organele fiscale au stabilit TVA suplimentara in suma de X lei, motivele de fapt si de drept inscrise in decizie (RIF), fiind:

Suma TVA suplimentara	Motiv de fapt	Temei de drept fiscal/ Norme	Cod
X lei	TVA colectata pentru livrare intracomunitara la care nu s-a facut dovada transportului	Art. 143 alin. (2) lit. a) Cod fiscal Art. 10 din OMFP nr. 2222/2006;	
X lei	TVA colectata pentru cedarea dreptului de exploatare a unor filme produse	Art. 129 alin. (3) lit. b) Cod fiscal	

In RIF-ul din 17.08.2015 s-au prezentat pe larg constatările organelor de inspectie fiscala.

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

1. Cu privire la TVA colectata in suma de X lei, aferenta livrarilor catre operatorul intracomunitar ASX GmbH (Germania)

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au colectat TVA aferenta livrarilor catre firma din Germania, pe motiv ca societatea nu a facut dovada cu documente privind efectuarea transportului intracomunitar, in conditiile in care afirmatiile contestatarei privind efectuarea transportului intracomunitar nu sunt sustinute cu documente doveditoare.

In fapt, organele de inspectie fiscala au colectat TVA in suma de X lei aferenta livrarilor in valoare totala de X lei, facturate de societate ca scutite de taxa in luna ianuarie 2013 catre o firma din Germania, pentru care contribuabila nu a prezentat documente din care sa reiasa efectuarea transportului intracomunitar al bunurilor facturate.

In drept, potrivit prevederilor art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“Art. 143 Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar
[...]*

(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru”

Livrările intracomunitare de bunuri sunt definite la art. 128 alin. (9) din Codul fiscal, astfel:

“Art. 128 Livrarea de bunuri

[...] (9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.”

Prin art. 10 alin. (2) din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 2222/2006, se prevede:

“ Art. 10. - (1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;

și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”

Din aceste prevederi legale rezulta ca sunt scutite de taxa livrarile intracomunitare de bunuri pentru care se justifica prin **documente** ca sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru. OMFP nr. 2222/2006 stabileste ca aceste documente sunt cele care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, orice alte documente.

Contestatară afirma ca bunurile facturate in luna ianuarie 2011 au fost transportate in Germania in luna aprilie 2013, cu un microbuz apartinand clientului.

In dosarul contestatiei se regasesc certificatul de inmatriculare al vehiculului IN FI180 marca FIAT; un bon fiscal de achizitie motorina de la o statie carburanti din Germania- Ingolstadt, din 06.04.2013, pe care apar inscrite mentiunile inserate olograf " *Brancusi cap. 16. Se scade din chelt. viitoare*"; facturi cazare, pentru perioada 01.04.2013 - 04.04.2013 emise de hotel Italia din Munchen-Germania si pentru perioada 31.03.2013 - 01.04.2014 de un hotel din Szeged-Ungaria; un acord scris intitulat AVIZ EXPEDITIE semnat de XY Filmproduktin GmbH (corect era Filmproduktion) prin XY, nestampilat si XXX SRL prin XYC cu stampila.

Se retine ca din documentele aflate in dosarul contestatiei nu rezulta ca microbuzul in cauza ar fi efectuat o cursa din Romania in Germania in perioada sutinuta de societate, ca bunurile facturate in luna ianuarie au fost transportate din Romania in Germania in perioada 31.03.2013 - 06.04.2013, cu acest microbuz destinat transportului de persoane si nu de marfa. Documentul intitulat "AVIZ EXPEDITIE" nu are aplicata stampila ASX GmbH, cele doua persoane ce semneaza acest document sunt fosti sau actuali administratori ai contestatarăi.

In dosarul contestatiei exista o factura - Rechnung X/2015 emisa in 03.07.2015 de XY Filmproduktin GmbH (fila 31), pentru vanzarea unor autovehicule catre contestatară, printre care se enumera si un "bus Fiat", moment la care s-au procurat si certificatele de inmatriculare ale autovehiculelor facturate.

Nu s-a depus la dosar contractul din care sa rezulte conditiile de livrare a bunurilor si cui apartinea sarcina transportului bunurilor facturate in luna ianuarie 2015. In facturile nr. X/2013 si nr. X/2013 casutele "Date privind expeditia" sunt completate de emitenta cu datele de identificare a delegatului. Nedepunerea unor inscrisuri doveditoare nu permite organului de solutionare a contestatiei analiza traseului urmat de bunurile facturate, in conditiile in care asa cum a constatat organul de inspectie fiscala, in circumstantierea cauzei:

- o parte din bunurile facturate nu se mai regaseau in evidenta contabila la data facturării, fiind declarate prin nota explicativa obiecte de inventar, aparand aprovizionate in anii 2000, 2002, 2003, 2004, 2005 si 2006;

- preturile de achizitie sunt cu mult sub pretul de livrare al bunurilor facturate (in cazul stativelor), la care se adauga gradul de uzura, in conditiile in care intre cele doua firme vanzatoare si cumparatoare exista relatii de afiliere, prin persoanele XYC si XY. Totodata faptul ca plata pretului s-a facut prin compensare indica ca aceasta a fost un scop al tranzactiei;

- denumirea bunurilor livrate in baza facturilor din luna ianuarie 2013 nu corespunde cu denumirea bunurilor descarcate din gestiunea proprie;

În speta sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d), si art. 213 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„ Art. 206 Forma și conținutul contestației

(1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestației;
- c) motivele de fapt și de drept;
- d) dovezile pe care se întemeiază; ”

“Art. 213 Soluționarea contestației

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

coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că contestatarul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, sa anexeze contestației inscrierile doveditoare, organul de solutionare analizand contestatia si in functie **de documentele existente la dosarul cauzei.**

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 249 „cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art. 250 „dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri(…)” din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

precum și de art. 65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului.**

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Societatea a invocat in favoarea sa un mod specific de transport al bunurilor, cu un microbuz al clientului condus de administratorul contestatarei, la acea vreme si administrator al clientului, constand intr-o exceptie de la regula dovedirii transportului cu

CMR si facturi emise de diversi transportatori. Tocmai de aceea societatea avea cu atat mai mult obligatia de a dovedi cu documente corespunzatoare efectuarea transportului intracomunitar.

Cum contestatara nu a depus documente care sa probeze efectuarea transportului intracomunitar al bunurilor facturate in regim de scutire, nu pot fi retinute ca intemeiate argumentele societatii cu privire la aceste aspecte.

Asa fiind nu se poate retine ca societatea a dovedit o alta situatie decat cea retinuta de organele de inspectie fiscala, privind obligatia colectarii TVA, contestatia **urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru TVA stabilita suplimentar in suma de X lei.**

2. Cu privire la TVA in suma de X lei colectata de organele fiscale pentru cedarea dreptului de exploatare a unor filme produse in baza protocoalelor incheiate cu Centrul National al Cinematografiei (CNC) privind stingerea datoriei, prin preluarea dreptului de exploatare a filmelor X, Y si Z, pana la recuperarea cuantumului creditului ramas nerambursat

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au colectat TVA aferenta cedarii dreptului de exploatare a unor filme, la nivelul datoriei ce se acopera prin cedarea dreptului de exploatare, in conditiile in care argumentele contestatarei nu dovedesc o alta situatie de drept si de fapt.

In fapt, prin decizia de impunere nr. F-SX X/2015, s-a stabilit ca prin cedarea dreptului de exploatare a celor trei filme societatea a realizat un transfer impozabil, baza impozabila a operatiunii fiind contrapartida obtinuta respectiv valoarea datoriei stinse, la care s-a aplicat cota standard de TVA de 24%, stabilindu-se astfel o taxa suplimentara datorata in suma de X lei.

In drept, se retin prevederile art. 7 pct. 28, art. 126 alin. (1) lit. a), art. 129 alin. (3) lit. b), art. 137 alin. (1) lit. a), art. 140 alin. (1), si art. 141 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2013, cu modificarile si completarile ulterioare, si normelor metodologice de aplicare aprobate aprobate prin HG nr. 44/2004, potrivit carora:

Codul fiscal

“art. 7 Definiții ale termenilor comuni

[...]

28. redevență - orice sumă ce trebuie plătită în bani sau în natură pentru folosirea ori dreptul de folosință al oricărui dintre următoarele:

a) drept de autor asupra unei lucrări literare, științifice sau artistice, inclusiv asupra filmelor, benzilor pentru emisiunile de radio sau de televiziune, precum și efectuarea de înregistrări audio, video;

[...]

În plus, redevența cuprinde orice sumă ce trebuie plătită în bani sau în natură pentru dreptul de a înregistra sau transmite sub orice formă spectacole, emisiuni, evenimente sportive sau alte activități similare;”

“ART. 126 Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei 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;”

Norme metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004

“ART. 126

2.[...]

(2) În sensul art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii trebuie să se efectueze cu plată. Condiția referitoare la "plată" implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută. O operațiune este impozabilă în condițiile în care această operațiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută, este aferentă avantajului primit, după cum urmează:

a) condiția referitoare la existența unui avantaj pentru un client este îndeplinită în cazul în care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajează să furnizeze bunuri și/sau servicii determinabile persoanei ce efectuează plata sau, în absența plății, când operațiunea a fost realizată pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament. Această condiție este compatibilă cu faptul că serviciile au fost colective, nu au fost măsurabile cu exactitate sau au făcut parte dintr-o obligație legală;

b) condiția existenței unei legături între operațiune și contrapartida obținută este îndeplinită chiar dacă prețul nu reflectă valoarea normală a operațiunii, respectiv ia forma unor cotizații, bunuri sau servicii, reduceri de preț, sau nu este plătit direct de beneficiar, ci de un terț.”

Codul fiscal

“art. 129 Prestarea de servicii

[...] (3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

[...]b) cesiunea bunurilor necorporale, indiferent dacă acestea fac sau nu obiectul unui drept de proprietate, cum sunt: transferul și/sau cesiunea drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare;”

“art. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(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 Cotele

(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 reduce.

ART. 141 Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării

[...]

(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

a) prestările următoarelor servicii de natură financiar-bancară:

1. acordarea și negocierea de credite, precum și administrarea creditelor de către persoana care le acordă;

[...]”

În cazul de față operațiunea impozabilă analizată este cedarea dreptului de exploatare a filmelor și nu o cesiune de creanță sau administrarea unui credit.

Se reține că operațiunea în cauză constă în cedarea dreptului de exploatare a trei firme, de contestată către CNC, la data cedării înscrise în protocoalele de predare

primire a filmelor, pentru recuperarea creditului financiar acordat contestatarei de CNC pentru productia filmelor, contrapartida obtinuta de societate constand in stingerea datoriei fata de CNC.

Potrivit prevederilor O.G. nr. 39/2005 privind cinematografia:

“Art. 19. - *Centrul Național al Cinematografiei acordă, din Fondul cinematografic, în condițiile prezentei ordonanțe, credite directe persoanelor fizice și juridice autorizate și înscrise în Registrul cinematografiei.*

Art. 20. - (1) *Creditul direct se acordă, în condițiile prezentei ordonanțe, pentru:*

- a) *producția de filme de toate genurile: de ficțiune, documentar, de animație;*
- b) *dezvoltarea proiectelor de film.”*

“Art. 55. - (1) *Creditul direct pentru producție și dezvoltare, acordat în condițiile prezentei ordonanței, se rambursează Centrului Național al Cinematografiei din veniturile obținute de beneficiarul creditului, exclusiv prin valorificarea filmului realizat cu acest credit.*

(2) *Rambursarea se face începând de la primul leu încasat, procentual, din toate veniturile realizate de filmul care a obținut creditarea, din toate formele de exploatare audiovizuală, cinematograf, video, televiziune, piața internă sau cea internațională, procentul de rambursare fiind egal cu procentul de creditare a proiectului respectiv de către Centrul Național al Cinematografiei.*

(3) *Durata de rambursare a creditului direct pentru producție este de 10 ani.*

(4) *În cazul nerambursării integrale a creditului direct pentru producție, după expirarea perioadei de 10 ani, Centrul Național al Cinematografiei va prelua, în baza unui protocol încheiat cu beneficiarul creditului, dreptul de valorificare a filmului respectiv, până la recuperarea cuantumului nerambursat din valoarea creditului acordat, pe baza unei «scrisori de acces» la laborator pentru efectuarea de noi copii, semnată de producător.*

(5) *La data semnării protocolului prevăzut la alin. (4), suma nerambursată se stinge ca datorie.”*

In baza prevederilor O.G. nr. 39/2005 privind cinematografia, contestatara a cedat in mod exclusiv catre Centrul Național al Cinematografiei (CNC) dreptul sau patrimonial, de valorificare a filmelor X, Y si Z, pana la recuperarea cuantumului creditului ramas nerambursat, suma nerambursata stingandu-se ca datorie.

Potrivit prevederilor Reglementărilor contabile aprobate prin Ordinul MFP nr. 3055/2009

“256 - (1) *Veniturile din exploatare cuprind:*

[...]

e) *alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanțe recuperate, penalități contractuale, datorii prescrise, scutite sau anulate potrivit legii, precum și alte venituri din exploatare.”*

Stingerea datoriei trebuia inregistrata prin creditul contului 7588 "Alte venituri din exploatare". Astfel contrapartida realizata de contestatoare prin cedarea dreptului de exploatare, in sensul prevederilor art. 137 din Codul fiscal privind baza de impozitare pentru TVA, se situeaza la nivelul venitului realizat prin stingerea datoriei respectiv valoarea creditului nerambursat aferent celor trei filme.

Legea nr. 8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe, prevede urmatoarele:

“Art. 3. - (1) Este autor persoana fizică sau persoanele fizice care au creat opera.”

“Art. 7. - Constituie obiect al dreptului de autor operele originale de creație intelectuală în domeniul literar, științific sau artistic și modalitatea de creație, modul sau forma de exprimare și independent de valoarea și destinația lor, cum sunt:

[...]

e) operele cinematografice, precum și orice alte opere audiovizuale;”

“ Art. 10. - Autorul unei opere are următoarele drepturi morale:”

“Art. 11. - (1) Drepturile morale nu pot face obiectul vreunei renunțări sau înstrăinări.”

“Art. 12. - Autorul unei opere are dreptul patrimonial exclusiv de a decide dacă, în ce mod și când va fi utilizată opera sa, inclusiv de a consimți la utilizarea operei de către alții.”

“Art. 13. - Utilizarea unei opere dă naștere la drepturi patrimoniale, distincte și exclusive, ale autorului de a autoriza sau de a interzice:

[...]

b) distribuirea operei;

[...]

d) închirierea operei;

e) împrumutul operei;”

“ Art. 14¹. - (1) Prin distribuire, în sensul prezentei legi, se înțelege vânzarea sau orice alt mod de transmitere, cu titlu oneros ori gratuit, a originalului sau a copiilor unei opere, precum și oferirea publică a acestora.”

“Art. 14³. - Prin închiriere, în sensul prezentei legi, se înțelege punerea la dispoziție spre utilizare, pentru un timp limitat și pentru un avantaj economic sau comercial direct ori indirect, a unei opere.

Art. 14⁴. - (1) Prin împrumut, în sensul prezentei legi, se înțelege punerea la dispoziție spre utilizare, pentru un timp limitat și fără un avantaj economic sau comercial direct ori indirect, a unei opere prin intermediul unei instituții care permite accesul publicului în acest scop.”

“CAPITOLUL VII

Cesiunea drepturilor patrimoniale de autor

Secțiunea I

Dispoziții comune

Art. 39. - (1) Autorul sau titularul dreptului de autor poate ceda prin contract altor persoane numai drepturile sale patrimoniale.

(2) Cesiunea drepturilor patrimoniale ale autorului poate fi limitată la anumite drepturi, pentru un anumit teritoriu și pentru o anumită durată.

(3) Drepturile patrimoniale ale autorului sau ale titularului dreptului de autor se pot transmite prin cesiune exclusivă ori neexclusivă.

(4) În cazul cesiunii exclusive, însuși titularul dreptului de autor nu mai poate utiliza opera în modalitățile, pe termenul și pentru teritoriul convenite cu cesionarul și nici nu mai poate transmite dreptul respectiv unei alte persoane. Caracterul exclusiv al cesiunii trebuie să fie expres prevăzut în contract.”

“Secțiunea a IV-a

Contractul de închiriere

Art. 63. - (1) Prin contractul de închiriere a unei opere, autorul se angajează să permită utilizarea, pe timp determinat, cel puțin a unui exemplar al operei sale, în original sau în copie, în special programe pentru calculator ori opere fixate în înregistrări sonore sau audiovizuale. Beneficiarul dreptului de închiriere se angajează să plătească o remunerație autorului pe perioada cât folosește acel exemplar al operei.

(2) Contractul de închiriere a unei opere este supus dispozițiilor de drept comun privind contractul de locațiune.

(3) Autorul păstrează dreptul de autor asupra operei închiriate, cu excepția dreptului de distribuire, dacă nu s-a convenit altfel.”

“Art. 64. - Opera audiovizuală este opera cinematografică, opera exprimată printr-un procedeu similar cinematografiei sau orice altă operă constând dintr-o succesiune de imagini în mișcare, însoțite sau nu de sunete.”

Se desprinde din aceste prevederi legale ca opera cinematografica naste drepturi distincte și exclusive ale autorului, de natura celor prevazute la art. 13 din Legea nr. 8/1996, precum distribuire, inchirierea sau imprumutul productiei cinematografice, titularul dreptului de autor, conform prevederilor capitolului VII din lege - “Cesiunea drepturilor patrimoniale de autor”, putand ceda prin contract altor persoane numai drepturile sale patrimoniale. Este evident ca cedarea dreptului de exploatare a celor trei filme constituie o forma a cesiunii drepturilor patrimoniale de autor, eventualele discrepante fiind datorate terminologiei diferite utilizate de Legea nr. 8/1996 privind dreptul de autor si O.G. nr. 39/2005 privind cinematografia.

Prin urmare argumentele contestatarei, cum ca predarea dreptului de exploatare catre Centrul National al Cinematografiei nu reprezinta nici venit, nici redeventa si nici cesiune a vreunui drept de autor, motivate si prin faptul ca dupa predarea dreptului de exploatare proprietarul filmelor a ramas tot societatea, nu pot fi retinute ca intemeiate, caci cesiunea drepturilor patrimoniale de autor nu presupune si transmiterea dreptului de autor. Continutul dreptului de autor este compus din drepturi morale si drepturi patrimoniale, primele neputand face obiectul unei renuntari sau instrainari, astfel ca nu se pune problema transferului de proprietate al dreptului de autor in plenitudinea sa. Asa cum am aratat la alineatul precedent, in cauza a avut loc o cesiune a drepturilor patrimoniale de autor, deci s-a transmis o componenta a dreptului de autor. Situatia se regaseseste si in cazul uzufructului care naste un drept de folosinta in patrimoniul uzufructuarului, lipsind nudul proprietar de dreptul de folosinta.

In concluzie prin cedarea dreptului de exploatare a celor trei filme, cu consecinta stingerii datoriei catre Centrul National al Cinematografiei, societatea a realizat o operatiune impozabila cu cota standard de TVA de 24%, in vigoare la data cesiunii dreptului patrimonial de autor, baza impozabila reprezentand-o venitul realizat prin stingerea datoriei la nivelul creditului nerambursat.

In speta sunt aplicabile prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

Cum argumentele contestatarei nu pot fi retinute ca intemeiate, avand in vedere prevederile legale si considerentele expuse anterior, **contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata in privinta capatului de cerere privind TVA suplimentara in suma de X lei.**

3. Cu privire la accesoriile in suma de X lei aferente TVA stabilita suplimentar

Avand in vedere ca societatea nu contesta modul de calcul al accesoriilor se va face aplicarea regulii **“accesorium sequitur principalem”** (accesoriul urmeaza principalului).

In drept, in ceea ce priveste calcularea accesoriilor sunt incidente prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel:

„Art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

„Art. 120 Dobânzi

(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.”

„Art. 120¹ Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

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

Avand in vedere ca prin prezenta decizia se mentine debitul principal generator de accesorii, iar societatea nu contesta modul de calcul al accesoriilor, aplicandu-se regula **“accesorium sequitur principalem”** se respinge decizia contestata si in privinta accesoriilor in suma de X lei.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 7 pct. 28, art. 128 alin. (9), art. 126 alin. (1) lit. a), art. 129 alin. (3) lit. b), art. 137 alin. (1) lit. a), art. 140 alin. (1), art. 141 alin. (2) lit. a) si art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare; pct 2. al Normelor metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004 privind aplicarea art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare; art.120, art.120¹, art. 206 alin.(1), art. 213 alin.(1) , art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru

aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OPANAF 2906/2014; art. 10 alin. (2) din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 2222/2006; pct. 256 alin. (1) lit. e) din Reglementările contabile aprobate prin OMFP nr. 3055/2009 art. 19, art. 20 alin. (1), art. 55 alin. (4) și alin. (5), din O.G. nr. 39/2005 privind cinematografia; art. 3, art. 7 alin. (1) lit. e), art. 10, art. 11 alin. (1), art. 12, art. 13 alin. (1) lit. b), și art. 39 din Legea nr. 8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe:

DECIDE

Respinge ca neintemeiată contestația formulată de societatea XXX S.R.L. împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. F-SX X/2015 pentru obligații suplimentare stabilite în suma totală de X lei, reprezentând X lei TVA stabilită suplimentar și X lei accesorii aferente.

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

Director General,