



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr.17, Sector 5,
București, CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48

DECIZIA NR. 47 / 2014

privind soluționarea contestației formulate de
.X. înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.907467/12.09.2013

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice **.X.**, prin adresa nr..**X.**/2013, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.907467/12.09.2013, cu privire la contestația formulată de **.X.** cu domiciliul fiscal în **.X.**, Str..**X.** nr..**X.**, Sector **.X.**, CIF **.X.**, împotriva Deciziei de impunere nr..**X.**/2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice **.X.** – Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..**X.**/2013.

.X. contestă Decizia de impunere nr..**X.**/2013 pentru suma de **.X.** lei, reprezentând:

- **.X.** lei - impozit pe profit;
- **.X.** lei -dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **.X.** lei -penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..**X.**/2013, respectiv **.X./2013**, potrivit mențiunii olografe “*Am primit un exemplar .X./2013*”, cu semnătura directorului general și ștampila **.X.**, aplicate pe decizia de impunere contestată, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data de **19.07.2013**, potrivit ștampilei Serviciului Registratură din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice **.X.**, aplicată pe contestația aflată în original, 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 O.G. 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 legal investită să soluționeze contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. - Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, societatea susține următoarele:

PROCEDURA

Contestatară susține că organele de inspecție fiscală au avut ca obiectiv inițial verificarea perioadei 2009 – 2011 așa cum s-a consemnat în Registrul unic de control, iar ulterior au comunicat verbal .X. extinderea inspecției fiscale și asupra perioadei 2007 – 2008, acest aspect nefiind consemnat în Registrul unic de control.

De asemenea, contestatară susține că începerea inspecției fiscale s-a efectuat fără comunicarea avizului de inspecție fiscală.

Totodată, contestatară invocă prevederile art.91 alin.(1) și art.23 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și arată că termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale pe anul 2007 este îndeplinit.

Contestatară arată și faptul că nu au existat condiții legale pentru întreruperea perioadei de prescripție cum ar fi depunerea de declarații rectificative la declarația anuală de impozit pe profit aferente anului 2007 sau depunerea acestora cu întârziere.

De asemenea, contestatară susține că suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale nu a fost întrerupt în anul 2012 de începerea inspecției fiscale întrucât aceasta s-a extins la perioada 2007 – 2008 doar în anul 2013.

Astfel, chiar și în cazul în care interpretarea organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că veniturile obținute de .X. din contribuțiile membrilor organizației referitoare la timbru verde fac parte din categoria fiscală a veniturilor impozabile, organele de inspecție fiscală nu mai aveau dreptul de a stabili obligații fiscale principale și accesorii pentru anul 2007 întrucât termenul de prescripție se împlinise la 31 decembrie 2012, când a fost inițiată inspecția pentru perioada 2007-2008.

În ceea ce privește impozitul pe profit, .X. susține că este organizație non-profit, constituită conform dispozițiilor OG nr.26/2000 cu privire la asociații și fundații, care acționează pentru a asigura îndeplinirea responsabilităților ce le revin producătorilor și importatorilor de echipamente electrice și electronice, potrivit obligațiilor și recomandărilor specifice din Directiva Europeană DEEE din 2002, transpusă în România prin HG nr.1037/2010 privind deșeurile de echipamente electrice și electronice (care înlocuiește HG 448/2005 privind deșeurile de echipamente electrice și electronice) privind deșeurile de echipamente electrice și electronice (DEEE) și țintele anuale de colectare, reutilizare, reciclare și valorificarea DEEE), precum și conștientizarea populației privind colectarea selectivă de deșuri.

Ca urmare, contestatara susține că nu are ca obiect de activitate prestarea de servicii de colectare a DEEE de la deținătorii de deșuri și nici servicii de tratare DEEE, conform Legii nr.211/2011 privind regimul deșeurilor, care abrogă și înlocuiește OUG nr.78/2000 privind regimul deșeurilor, precum operatorii care dețin instalații, mijloace de transport și echipamente pentru colectare și/sau transport DEEE și/sau instalații de dezmembrare și/sau reciclare a DEEE. .X., în numele și pe seama producătorilor afiliați, urmărește ca aceste activități să fie efectuate conform legii, adică să asigure ratele legale de colectare (cantități DEEE colectate) și de valorificare (atingerea procentelor de valorificare din total DEEE colectate), așa cum sunt prevăzute de HG nr.1037/2010 privind deșeurile de echipamente electrice și electronice, cu respectarea normelor de protecția mediului.

Producătorii de echipamente electrice și electronice s-au asociat în cadrul .X., conform HG nr.448/2005 privind deșeurile de echipamente electrice și electronice, înlocuită de HG nr.1037/2010 privind deșeurile de echipamente electrice și electronice și în cadrul legal asigurat de legea asociațiilor și fundațiilor, respectiv OG nr.26/2010 cu privire la asociații și fundații pentru a-și putea îndeplini mai bine, mai eficient și mai organizat obligațiile legate de deșeurile echipamentelor pe care le pun pe piață, stabilind prin intermediul .X. relații cu operatorii autorizați de autoritățile de mediu pentru operațiuni de colectare, tratare, reciclare DEEE.

Totodată, contestatara susține că scopul .X. este confirmat prin licența emisă de autoritățile competente care prevede că asociația preia și intermediază realizarea obligațiilor producătorilor de DEEE în ceea ce privește deșeurile acestor echipamente și nu este autorizată pentru colectare, tratare și reciclare deșuri. La .X. cotizează fiecare membru.

De asemenea, se arată că prin Statutul legal înregistrat la organele judiciare competente, este stabilit scopul .X., respectiv acela de preluare a responsabilității de mediu prevăzută la art.7(6) lit.b) și art.8(6) din HG nr.1037/2010 privind deșeurile de echipamente electrice și electronice, .X. limitându-se la a asigura, din finanțări, cotizații și contribuții, decontarea serviciilor de colectare, transport, tratare, reciclare, valorificare și eliminare nepoluantă a DEEE efectuate de alți operatori economici, precum și de

conștientizare a obiectivelor de mediu, pentru a se asigura respectarea obligațiilor de gestionare a DEEE, prevăzute de lege.

Potrivit celor prezentate contestatara susține că activitatea desfășurată de .X. nu are caracter economic sau comercial, ci este integral nepatrimonială, non-profit.

Mai mult, susține că desfășoară activitate cu scop benefic obștei conform statutului, nu în interes propriu, fapt dovedit și prin utilizarea excedentului financiar la acoperirea diverselor costuri, de exemplu: cu colectare și reciclare, investiții în infrastructură, spre exemplu containere pentru colectare deșeuri, pentru campanii pentru informare și conștientizare a populației etc. și nu la distribuirea către membrii asociației.

Contestatara invocă în susținere prevederile punctului 10 lit. j) din Ordinul Ministerului Mediului și Gospodăririi Apelor nr.1225/2005 privind aprobarea Procedurii și criteriilor de evaluare și autorizare a organizațiilor colective în vederea preluării responsabilității privind realizarea obiectivelor anuale de colectare, reutilizare, reciclare și valorificare a deșeurilor de echipamente electrice și electronice, prin care se prevede că, în calitate de deținător al licenței de operare, are obligația *“să reinvestească profitul/eventualele sume rezultate după scăderea cheltuielilor din veniturile obținute pentru dezvoltarea sistemului de gestionare a deșeurilor de echipamente electrice și electronice, în conformitate cu lit.i”* adică *“să desfășoare, pe lângă activitatea de preluare a responsabilităților ce revin operatorilor economici, numai activități legate de sprijinirea reutilizării, reciclării și valorificării deșeurilor de echipamente electrice și electronice, derularea de programe educationale și de informare/conștientizare, precum și realizarea de studii privind activitatea de colectare și tratare a deșeurilor de echipamente electrice și electronice.”* Ca urmare **.X. arată că are obligația să raporteze eventualul excedent financiar și să-l utilizeze doar în scopul prevăzut în Statut și impus de prevederile legale in vigoare.**

Totodată, contestatara susține că activitățile desfășurate nu reprezintă contrapartidă directă pentru fondurile puse la dispoziția sa de către fiecare producător în parte, resursele fiind puse în comun și apoi alocate obiectivelor de mediu colective ale membrilor și nu individual per membru.

Referitor la “Timbrul verde” contestatara arată că prin Planul de Operare al .X., aprobat prin emiterea Licenței de operare nr.001/2007 s-a decis ca sursa de finanțare a activităților .X. sa fie o remunerație colectată de la membrii .X., constând într-o valoare unică per echipament electronic si electrocasnic la vânzare, numită "timbru verde".

Timbrul verde este facturat de către producător/importator, prin retailer, către consumatorul final pentru orice produs nou care se încadrează la categoria echipamente electrice și electronice. Contravaloarea timbrului verde este virată de către producător/importator către .X. pe bază de factură și contract.

În acest sens, contractul cu producătorii care sunt membrii ai .X. stipulează la art.3.2.1 natura acestei sume ca fiind contribuție de membru în temeiul Statutului .X.. Deci, această sumă are natura cotizației/contribuției de membru, potrivit art.15.3. din Statutul .X., iar din banii colectați din contribuțiile membrilor achită în mod exclusiv facturile primite de la furnizorii de servicii de colectare și reciclare, de la furnizorii de containere pentru colectare deșeuri, furnizorii de servicii de comunicare aferente campaniilor de conștientizarea populației, și acoperă cheltuieli administrative de funcționare a .X..

.X. invocă prevederile art.15 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale HG nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicarea Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și arată că veniturile obținute din "Timbrul verde" sunt scutite de la plata impozitului pe profit.

Mai mult, contestatara susține că:

Sumele pe care producătorul/importatorul de EEE le datorează .X. pentru gestionarea DEEE se stabilesc în funcție de cantitatea de echipamente electrice și electronice puse pe piață, astfel că acestuia îi revine obligația legală de a raporta trimestrial la Asociație cantitățile de EEE introduse pe piață, de a emite facturi în funcție de valorile "*timbrului verde*" precizate în contractul ce are natura unui contract de asociere, prin care sunt stabilite detaliile asocierii și drepturile și obligațiile părților.

Faptul că valorile de "timbru verde" reprezintă valoarea contribuției trimestriale a producătorilor/importatorilor, membrii la bugetul .X., utilizată pentru realizarea unor activități de interes public și care nu reprezintă contravaloarea unui serviciu comercial, rezultă din modul de stabilire a acestor valori. Astfel, .X. face o propunere fundamentată, care este analizată și aprobată de Comisia interministerială de autorizare a organizațiilor colective, conform obligațiilor și procedurilor stabilite de Ordinul Ministerului Mediului și Gospodăririi Apelor nr.1225/2005 privind aprobarea Procedurii și criteriilor de evaluare și autorizare a organizațiilor colective în vederea preluării responsabilității privind realizarea obiectivelor anuale de colectare, reutilizare, reciclare și valorificare a deșeurilor de echipamente electrice și electronice și susține că această valoare nu este decisă de .X. și nu rezultă din negocierea dintre părți, ci este aprobată de autoritățile competente care se asigură că "*timbru verde*" acoperă costurile de gestionare a deșeurilor de echipamente electrice și electronice, conform HG nr.1037/2010 privind deșeurile de echipamente electrice și electronice, respectiv HG nr.448/2005 privind deșeurile de echipamente electrice și electronice.

Destinația acestor sume, potrivit prevederilor art.8 din HG nr.1037/2010 privind deșeurile de echipamente electrice și electronice este exclusiv pentru finanțarea operațiunilor de colectare, manipulare, transport, tratare, valorificare și eliminare nepoluantă a DEEE provenite de la gospodăriile individuale și pentru finanțarea campaniilor de educare și informare a consumatorilor cu privire la operațiunile de colectare a DEEE, iar potrivit prevederilor art.5 și 6 ale aceluiași act normativ Asociația este obligată să constituie provizion care se utilizează

exclusiv pentru acoperirea cheltuielilor de gestionare a DEEE. Utilizarea în alte scopuri decât cele prevăzute de lege constituie contravenție și se sancționează cu amendă conform prevederilor art.13 din HG nr.1037/2010 privind deșeurile de echipamente electrice și electronice.

În ceea ce privește modul de stabilire, contestatara susține că această contribuție "*timbru verde*" este deopotrivă stabilită de asociația non-profit și de către autoritățile publice cu competențe de mediu, colectarea efectuându-se prin includerea în prețul de vânzare către consumatorul final și facturare în întregul lanț de distribuție până la producătorul/importatorul care pune echipamentul pe piață, pe care o colectează și apoi o varsă la organizația colectivă. Acest mod de colectare a acestor valori este similar colectării de taxe de unde rezultă natura mixtă a contribuției "*timbru verde*" - administrare privată a unor sume, dar în interes exclusiv public și sub controlul autorităților publice.

În concluzie, susține că nu desfașoară activitate în vederea obținerii de profit ci administrează exclusiv în interes public (protecția mediului, dezvoltare durabilă, utilizare rațională a resurselor etc.)

Contestatara arată că Asociația nu poate distribui membrilor surplusul de venituri, iar considerarea acestor sume ca fiind venituri din activități economice ar avea ca rezultat îngrădirea libertății economice fundamentată de art.45 din Constituția României.

În ceea ce privește aspectele contabile și fiscale, .X. susține că a întocmit situațiile financiare anuale respectând reglementările contabile aprobate prin OMEF nr.1969/2007 privind aprobarea reglementărilor contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial, sumele colectate de la membrii .X., în baza contractelor încheiate, au fost evidențiate ca venituri din activități fără scop patrimonial.

Referitor la costurile privind finanțarea operațiunilor de colectare, manipulare, transport, tratare, valorificare și eliminare nepoluantă a DEEE susține că sunt, de regulă, ulterioare colectării sumelor privind "*timbrul verde*" de la membrii .X.. În acest sens, conform reglementărilor contabile, respectiv în baza prevederilor HG nr.1037/2010 privind deșeurile de echipamente electrice și electronice, .X. susține că poate constitui provizioane cu privire la acestea.

Astfel, contestatara precizează că în situația în care tratamentul fiscal al sumelor colectate de .X. de la membrii s-ar schimba, în sensul includerii acestora în categoria veniturilor impozabile, pentru a putea corela veniturile cu cheltuielile ar trebui ca .X. să aibă posibilitatea să deducă provizioanele or, acestea nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit conform reglementărilor Codului fiscal.

Stabilirea unor obligații fiscale de plată a impozitului pe profit în cazul organizațiilor colective din domeniul protecției mediului ar fi contrară atât legislației românești din domeniu, cât și legislației europene și invocă în susținere Directiva DEEE 2002/96/CE potrivit căreia România trebuie să atingă anumite ținte de colectare și valorificare a DEEE, iar limitarea resurselor financiare

destinate exclusiv acestui obiectiv de interes public prin fiscalizare diminuează posibilitățile României de a atinge țintele de colectare și valorificare fixate de UE, expunând statul unei proceduri de infringement, care, conform Tratatului de la Lisabona, înseamnă penalități zilnice în valori de sute de mii de euro.

În susținerea celor precizate contestatara invocă jurisprudenta CEJ, respectiv hotărârea din 14.2.1995, cauza C-279/93, Schumacker, ECR [1995], 1-225, pct. 21; hotărârea din 13.12.2005, cauza C-446/03, Marks & Spencer, ECR [2005], 1-10837, pct. 29; hotărârea din 28.10.2010, cauza C-72/09, Etablissements Rimbaud, nepublicată, pct.23.

De asemenea, contestatara arată că în vederea clarificării tratamentului fiscal al veniturilor obținute din timbrul verde, cu adresa nr..X./2008 a solicitat precizări Ministerului Finanțelor Publice, care, prin adresa de răspuns nr..X./2008, a comunicat .X. că veniturile din contribuția membrilor .X. intră în categoria veniturilor scutite la plata impozitului pe profit.

În ceea ce privește fondul cauzei, contestatara susține că aceste contribuții obținute de la producătorii afiliați sub forma de "*timbru verde*" nu reprezintă venituri impozabile din punct de vedere al impozitului pe profit, din următoarele motive:

Ministerul Finanțelor Publice a comunicat .X., prin adresa nr..X./2008 emisă de Direcția Generală .X., că aceste contribuții ale membrilor organizației referitoare la "*timbru verde*" fac parte din categoria veniturilor scutite de la plata impozitului pe profit în conformitate cu prevederile art.15 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Această interpretare este confirmată de organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2010.

Ca urmare, prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013 organele de inspecție fiscală au calificat veniturile din contribuțiile membrilor organizației referitoare la timbru verde ca fiind impozabile cu toate că acestea au fost confirmate anterior, în mod oficial.

Astfel, contestatara susține că se află în fata a două interpretări diferite cu privire la tratamentul fiscal al veniturilor rezultate din contribuțiile membrilor .X. și chiar dacă interpretarea organelor de inspecție fiscală ar fi în sensul impozitării veniturilor, această interpretare ar trebui să fie aplicabilă cel mult pentru viitor și nu pentru perioada anterioară în care reprezentanții Ministerului Finanțelor Publice au confirmat că veniturile sunt neimpozabile.

De asemenea, arată că lipsa de consecvență în interpretarea legislației fiscale aduce atingere principiului certitudinii impunerii, principiu fundamental al fiscalității prevăzut la art.3 din Codul fiscal.

În plus, contestatara susține că interpretarea recentă a organelor de inspecție fiscală ignoră principiul *in dubio contra fiscum* potrivit căruia orice dubiu asupra existenței faptului impozabil, asupra naturii acestuia sau asupra normei aplicabile, susceptibilă de interpretări ambigue sau multiple, profită

contribuabilului și invocă Cauza Serkov vs. Ucraina –Cerere nr.39766/05 dezbătută la Curtea Europeană a Drepturilor Omului (CEDO).

În subsidiar, contestatara susține că, cel puțin obligațiile accesorii ar trebui excluse din decizia de impunere, arătând că CEDO este împotriva penalităților disproporționate și invocă cauza Mamidakis vs. Grecia/11.01.2007 prin care s-a decis că stabilirea unor penalități disproporționate reprezintă o violare a dreptului la proprietate.

Prin completarea la contestație, înregistrată sub nr. .X./2013, contestatara reiterează aceleași argumente și anexează o serie de documente în susținere.

II. Prin Decizia de impunere nr..X./2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. – Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, în baza constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2012, s-au constatat următoarele:

.X. este organizație fără scop patrimonial, non-profit, neguvernamentală, cu personalitate juridică, constituită conform dispozițiilor OG nr.26/2000 cu privire la asociații și fundații, modificată și completată prin Legea nr.246/2005 și are ca obiectiv protejarea mediului inconjurător prin preluarea responsabilităților ce revin producătorilor sau terților ce acționează în numele lor privind realizarea obiectivelor de colectare, reutilizare, reciclare și valorificare a deșeurilor de echipamente electrice și electronice (DEEE).

Conform statutului organizației colective de gestionare a deșeurilor de echipamente electrice și electronice (DEEE) finanțarea este constituită din veniturile ce provin din taxa de admitere în cadrul organizației din cotizațiile membrilor, dobânzile și dividendele rezultate din plasarea sumelor disponibile etc ..

Operațiunile impozabile desfășurate de .X. au fost efectuate în baza Licențelor de operare RO.X./2007, .X./2009 și .X./2011, emise de Ministerul Mediului - Agenția Națională pentru Protecția Mediului pentru preluarea responsabilității privind realizarea obiectivelor de colectare, reutilizare, reciclare și valorificare a deșeurilor de echipamente electrice și electronice.

Din prevederile art.15 din Statutul .X., reiese că veniturile organizației colective provin din:

- a) taxa de admitere în sumă de .X. lei;
- b) cotizații ale membrilor ce se recuperează prin impunerea unei taxe/timbru vizibil prin internalizarea acestuia în prețul final către consumatori;
- c) dobânzile rezultate din plasarea sumelor disponibile, în condițiile legii;
- d) dividendele societăților comerciale înființate de .X.;
- e) veniturile realizate din activități economice directe;
- f) donații, sponsorizări sau legate;
- g) resurse obținute de la bugetul de stat și/sau bugetele locale.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 2007 – 2011, .X. a înregistrat în evidența contabilă și fiscală atât venituri impozabile (economice) reprezentând venituri din prestări de servicii, respectiv, servicii de colectare, reciclare, tratare și valorificare a deșeurilor, venituri din "timbrul verde" vizibil aferent costurilor legate de colectare, tratare și transport de deșeuri electrice și electronice, aplicat societăților comerciale producătoare sau importatoare de bunuri electrice și electronice (membri ai .X. și nemembri ai .X.) prin includerea acestui timbru verde în prețul final către consumatori, conform HG nr.1037/2010 privind deșeurile de echipamente electrice și electronice emise de Ministerul Mediului - Agenția Națională pentru Protecția Mediului, cât și venituri scutite reprezentând cotizațiile membrilor .X. non profit, venituri din sumele sau bunurile primite prin sponsorizare, venituri din dobânzile obținute din plasarea disponibilităților rezultat din activități fără scop patrimonial.

S-a constatat că pentru clarificarea tratamentului fiscal al veniturilor obținute de organizația profesională non profit, prin adresa nr..X./2008, Asociația a solicitat punct de vedere Ministerului Finanțelor Publice, iar prin adresa nr..X./2008, Direcția Generală .X. a informat că operațiunile prezentate fac parte din categoria fiscală a veniturilor scutite de la plata impozitului pe profit în conformitate cu prevederile art.15 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au analizat tratamentul fiscal precizat în modelul de "*Contract de transfer responsabilități*" în care la pct.3.2 "*Obligații financiare ale beneficiarului*" se menționează că "*Beneficiarul care este membru al .X. finanțează sistemul de colectare, tratare, valorificare și reciclare a DEEE printr-o contribuție financiară trimestrială, denumită "TIMBRU VERDE", calculată în funcție de cantitatea și categoriile de EEE vândute pentru prima oară pe piața românească, dar nu mai puțin de 100 EURO lunar*"[...];

"*Contribuția financiară se calculează și se plătește de beneficiari către .X. în funcție de cantitățile și categoriile de EEE vândute pentru prima oară pe piața românească, indiferent dacă beneficiarul a colectat sau nu costurile gestionării DEE de la cumpărători*";[...]

"*În cazul în care, valoarea "timbrului verde" raportată este mai mică de 100 EURO lunar, diferența dintre pragul valoric minim de 100 EURO și valoarea "timbrului verde" raportată, este considerată a avea natura de cotizație de membru și. în consecință, nu este purtătoare de TVA*".

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că nici actele normative care reglementează domeniul gestionării DEEE, respectiv HG nr.448/2005 și nici în alte acte normative nu se stabilește obligația achitării "timbrului verde" ca impozit, taxă sau contribuție legală obligatorie pentru cumpărătorul final.

Ca urmare, din verificarea efectuată asupra modului de determinare a rezultatului fiscal pe perioada verificată organele de inspecție fiscală au constatat că asociația a inclus în mod eronat în categoria veniturilor impozabile

toate veniturile obținute, inclusiv veniturile obținute din contribuțiile și cotizațiile membrilor, veniturile obținute din donații și sponsorizări și veniturile din dobânzi obținute din plasarea disponibilităților rezultate din activitatea fără scop lucrativ, fără a avea în vedere prevederile art.15 alin.2 lit.a), e) și l) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv că aceste venituri sunt scutite de la plata impozitului pe profit și nu se raportează în declarația anuală privind impozitul pe profit.

Astfel, plecând de la declarațiile privind impozitul pe profit depuse la organele fiscale de .X. organele de inspecție fiscală au constatat:

Pe anul 2007, asociația a raportat profit impozabil în sumă de .X. lei, fără a declara impozitul pe profit.

Organele de inspecție fiscală au stabilit venituri impozabile realizate din "Timbrul verde" în sumă de .X. lei (.X. lei venituri declarate – .X. lei venituri scutite – .X. lei cota de 10% calculată conform prevederilor art.15 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare) și au stabilit impozit pe profit în sumă de .X. lei.

Pe anul 2008, .X. a declarat profit impozabil în sumă de .X. lei și impozit pe profit în sumă de .X. lei.

Asociația a inclus în declarația privind impozitul pe profit pe anul 2008 venituri totale în sumă de .X. lei.

Față de cele declarate de .X. organele de inspecție fiscală au constatat:

Venituri impozabile realizate din "Timbrul verde" în sumă de .X. lei și venituri scutite la plata impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

Astfel, s-a stabilit profitul impozabil pe anul 2008 în sumă de .X. lei, respectiv o diferență suplimentară de .X. lei față de .X. lei cât a declarat asociația cu un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, respectiv o diferență suplimentară de .X. lei față de .X. lei.

De asemenea, s-a constatat că .X. a inclus în categoria cheltuielilor deductibile fiscal suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu achiziții de băuturi alcoolice în perioada septembrie 2008 – decembrie 2008, precum și faptul că nu a inclus în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal suma de .X. lei reprezentând contravaloarea cotizațiilor și contribuțiile efectuate de .X. către organizații neguvernamentale care au legătură cu activitatea pentru care a fost autorizată, dar care depășesc echivalentul în lei a sumei de .X. euro potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.s) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, s-a constatat că asociația a virat la bugetul de stat, cu OP nr..X./2008, suma de .X. lei ce se regăsește în balanța de verificare pe anul 2008 în debitul contului 441 "impozit pe profit", aferentă anului 2007, dar care nu a fost declarat în Declarația privind impozitul pe profit pe anul 2007.

Urmare răspunsului primit de la Direcția Generală .X. din Ministerul Finanțelor Publice cu adresa nr..X./2008 .X. a solicitat, cu adresa nr..X./2008, Administrației Finanțelor Publice .X., compensarea sumei de .X. lei *“achitată în mod eronat în contul impozitului pe profit cu TVA de plată aferentă perioadelor următoare”*.

Din suma virată în contul unic a fost compensată suma de .X. lei reprezentând TVA pe trim.II și III 2008 în sumă de .X. lei și dobânzi și penalități calculate până la data compensării în cuantum de .X. lei.

Prin adresa nr..X./2010 .X. a solicitat Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. compensarea sumei de .X. lei reprezentând TVA aferentă lunii ianuarie 2010.

Cu adresa nr..X.2010 .X. a solicitat Direcției Generale a Finanțelor Publice a .X. restituirea sumei de .X. lei, din care s-a efectuat compensarea TVA pe luna aprilie 2010 în cuantum de .X. lei, iar prin Decizia de restituire a sumelor de la bugetul de stat nr..X./2010 și Nota privind restituirea/rambursarea unor sume nr..X./2010, s-a restituit suma de .X. lei.

Pe anul 2009, .X. a declarat pierdere fiscală în sumă de .X. lei.

Față de cele declarate de .X. organele de inspecție fiscală au constatat că asociația a inclus în declarația privind impozitul pe profit pe anul 2009 veniturilor totale scutite în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că **veniturile impozabile realizate din “Timbrul verde” sunt în sumă de .X. lei, iar veniturile scutite la plata impozitului pe profit sunt în sumă de .X. lei.**

De asemenea, s-a constatat că .X. a inclus eronat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu achiziții de combustibili în perioada iunie 2009 – septembrie 2009, precum și faptul că nu a inclus în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal suma de .X. lei reprezentând contravaloarea cotizațiilor și contribuțiile efectuate de .X. către organizații neguvernamentale care au legătură cu activitatea pentru care a fost autorizată, dar care depășesc echivalentul în lei a sumei de .X. euro potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.s) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, s-a constatat că nu a calculat și nu a declarat impozitul minim anual în sumă de 7.333 lei stabilite în funcție de veniturile totale înregistrate în anul precedent.

Potrivit celor constatate organele de inspecție fiscală au stabilit o pierdere fiscală în sumă de .X. lei, față de cea raportată prin declarația privind impozitul pe profit.

În anul 2010, .X., prin declarația privind impozitul pe profit rectificativă, a declarat profit impozabil în sumă de .X. lei, cu care a influențat pierderea fiscală de recuperat în anii următori, rezultând pierdere de .X. lei.

Față de cele declarate de .X., organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta a inclus în Declarația privind impozitul pe profit pe anul 2010 venituri totale scutite în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că **veniturile impozabile realizate din “Timbrul verde” sunt în sumă de .X. lei, iar veniturile scutite la plata impozitului pe profit sunt în sumă de .X. lei.**

De asemenea, s-a constatat că .X. a inclus eronat în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal suma de .X. lei reprezentând contravaloarea cotizațiilor și contribuțiilor efectuate de .X. către organizații neguvernamentale care au legătură cu activitatea pentru care a fost autorizată, dar care depășesc echivalentul în lei a sumei de .X. euro potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.s) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și nu a declarat impozitul minim anual în sumă de .X. lei stabilite în funcție de veniturile totale înregistrate în anul precedent.

Potrivit celor constatate organele de inspecție fiscală au stabilit profitul impozabil aferent anului 2010 în sumă de .X. lei, respectiv o diferență suplimentară în sumă de .X. lei față de profitul impozabil în sumă de .X. lei raportat prin declarația privind impozitul pe profit.

Pe anul 2011, .X., prin declarația privind impozitul pe profit rectificativă, a declarat pierdere fiscală în sumă de .X. lei .

Față de cele declarate de .X. organele de inspecție fiscală au constatat că asociația a inclus în declarația privind impozitul pe profit pe anul 2011 venituri totale scutite la plata impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că **veniturile impozabile realizate din “Timbrul verde” sunt în sumă de .X. lei, iar veniturile scutite la plata impozitului pe profit sunt în sumă de .X. lei.**

De asemenea, s-a constatat că .X. a inclus eronat în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal suma de .X. lei reprezentând contravaloarea cotizațiilor și contribuțiile efectuate de .X. către organizații neguvernamentale care au legătură cu activitatea pentru care a fost autorizată, dar care depășesc echivalentul în lei a sumei de .X. euro potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.s) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit celor constatate organele de inspecție fiscală au stabilit profitul impozabil aferent anului 2010 în sumă de .X. lei influențat de profitul contabil în sumă de .X. lei și de pierderea fiscală de recuperat în anii următori în sumă de .X. lei.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit obligație suplimentară cu titlu de impozit pe profit în sumă de .X. lei, precum și accesorii, respectiv .X. lei reprezentând majorări de întârziere și .X. lei reprezentând penalități de întârziere.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

A. ASPECTE PROCEDURALE

1. În ceea ce privește argumentul conform căruia inspecția fiscală s-a efectuat fără emiterea unui aviz de inspecție fiscală, se reține că potrivit prevederilor art.102 alin.(4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Emiterea avizului de inspecție fiscală nu este necesară:

- a) în cazul controlului inopinat și al controlului încrucișat;**
- b) în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii;**
- c) în cazul refacerii inspecției fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației;**
- d) pentru soluționarea unor cereri ale contribuabilului.”**

Astfel, la dosarul cauzei este anexată, în copie, Decizia nr..X./2011 a Curții de Conturi - Camera de conturi a municipiului București prin care, la pct.13, s-a decis *“Includerea în programul de inspecție fiscală, în scopul stabilirii cu exactitate a impozitului pe profit, datorat de asociațiilor .X. și .X. autorizate în vederea preluării responsabilității privind realizarea obiectivelor anuale de colectare, reutilizare, reciclare și valorificare energetică a deșeurilor de echipamente electrice și electronice, precum și de .X..”*

Astfel, în cazul în speță sunt incidente prevederile art.102 alin.(4) lit.b) nefiind necesară comunicarea avizului de inspecție fiscală.

2. Referitor la extinderea inspecției fiscale pe perioada 2007 – 2008 prin comunicare verbală, se rețin următoarele.

Conform prevederilor art.98 alin.(1) și alin.(3) lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

[...]

(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. **Inspeția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:**

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;”

Față de aceste prevederi legale se reține că perioada verificată menționată în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată este 24.01.2007 – 31.12.2011, astfel că nu se poate vorbi despre extinderea perioadei verificate care să nu fie consemnată în actul administrativ fiscal încheiat ca urmare a inspecției fiscale.

Faptul că în Registrul de control a fost înscrisă perioada 2009 – 2011, iar ulterior organele de inspecție fiscală au considerat că se impune și verificarea perioadei 2007 – 2008 nu reprezintă o încălcare a prevederilor art.98 alin.(3) lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, considerentele organelor de inspecție fiscală având la bază constatări în sensul că au existat indicii cu privire la diminuarea impozitului pe profit și pe perioada 2007-2008.

3. În ceea ce privește argumentul contestatarii privind prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale pe anul 2007, se reține că potrivit art.91 alin.1 și 2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Se reține ca, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care începe sa curga termenul de prescripție in cazul diferentelor de impozit pe profit, se reține că aceasta este în stransă legatură cu momentul in care s-a nascut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

Potrivit art.34 alin.(4) și art.35 alin.(2) și (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

"ART.34

(4) Organizațiile nonprofit au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit anual, până la data de 15 februarie inclusiv a anului următor celui pentru care se calculează impozitul.

[...]

ART. 35

Depunerea declarațiilor de impozit pe profit

[...]

(2) O dată cu declarația de impozit pe profit anuală, contribuabilii au obligația să depună și o declarație privind plățile și angajamentele de plată către

persoanele nerezidente, care cuprinde scopul și suma fiecărei plăți, numele și adresa beneficiarului. Nu se cuprind în această declarație sumele angajate sau plătite pentru bunurile importate sau pentru transportul internațional.

(3) Contribuabilii sunt răspunzători pentru calculul impozitului pe profit.”

În același sens sunt și prevederile Anexei nr.2 privind Instrucțiunile pentru completarea formularelor 101 "Declarație privind impozitul pe profit", prevazute de OMFP nr.35/2005 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor 101 "Declarație privind impozitul pe profit", 120 "Decont privind accizele" și 130 "Decont privind impozitul la țigăie și la gazele naturale din producția internă":

“ I. Depunerea declarației.

1. Declarația privind impozitul pe profit se completează și se depune anual de către plătitorii de impozit pe profit, după definitivarea impozitului pe profit, astfel:

a) până la data de 15 februarie, inclusiv, a anului următor celui de raportare, de contribuabilii care, până la această dată au definitivat închiderea exercițiului financiar anterior, de organizațiile nonprofit, precum și de contribuabilii care obțin venituri majoritare din cultura cerealelor și plantelor tehnice, pomicultură și viticultură.

Contribuabilii care au definitivat închiderea exercițiului financiar anterior până la data de 15 februarie inclusiv, a anului următor celui de raportare, depun declarația anuală de impozit pe profit, fără a declara în formularul 100 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat", pentru trimestrul IV al anului de raportare, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal, respectiv pentru luna decembrie a anului de raportare, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru luna noiembrie a aceluiași an fiscal.

b) până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare pentru anul expirat, pentru contribuabilii plătitori de impozit pe profit care nu se încadrează la lit. a).

La completarea formularului se au în vedere prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale Hotărârii Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și deciziile Comisiei fiscale centrale.

În cazul în care plătitorul corectează declarația depusă inițial, declarația rectificativă se întocmește pe același model de formular, înscriind "X" în spațiul special prevăzut în acest scop.”

Având în vedere dispozițiile art.34 și art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează ca termenul de depunere a declarației anuale privind impozitul pe profit realizat la organul fiscal competent pe anul 2007 este 15 februarie 2008, coroborate cu prevederile art.23 și art.91 din Codul de procedura fiscală, republicat, rezulta ca

data la care se stabilește baza de impunere pentru impozitul pe profit anual datorat pentru anul 2007, respectiv, data la care se naște baza de impunere, este data de 15.02.2008, iar termenul de prescripție curge de la data de 01.01.2009.

În acest sens s-a pronunțat și Comisia Fiscală Centrală prin Decizia nr.7/2011 care a concluzionat:

”În interpretarea și aplicarea unitară a prevederilor art.91 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, în cazul impozitului pe profit, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 “Declarației privind impozitul pe profit”.”

Astfel, în cauza dedusă termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale în cazul impozitului pe profit, începe să curgă de la data de 01 ianuarie 2009.

În ceea ce privește cauzele de întrerupere și/sau suspendare a termenului de prescripție se reține că potrivit art.92 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data începerii inspecției fiscale:

“Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale

(1) Termenele prevăzute la art.91 se întrerup și se suspendă în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune potrivit dreptului comun.”

(2) Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.”

Potrivit celor de mai sus se reține că la data de 21.06.2013 a fost emisă decizia de impunere contestată, de unde rezultă că **pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale, respectiv 08.11.2012 și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale, termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale a fost suspendat.**

În concluzie, debitul suplimentar calculat de organele de inspecție fiscală cu titlu de impozit pe profit aferent anului 2007, precum și majorările, dobânzile și penalitățile de întârziere au fost stabilite în interiorul termenului de prescripție, fapt pentru care excepția invocată de societate va fi respinsă, iar pentru acest impozit urmează a fi soluționată contestația pe fond.

Având în vedere că argumentele de natură procedurală invocate de contestatară nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

B. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei - **impozit pe profit;**
- .X. lei - **dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- .X. lei - **penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,** cauza suspusă soluționării este dacă obligațiile fiscale stabilite în sarcina .X. sunt datorate bugetului de stat în condițiile în care .X. - organizație nonprofit, este scutită de la plata impozitului pe profit pentru veniturile prevăzute de lege și datorează impozit pe profit numai pentru partea din profitul impozabil ce corespunde veniturilor, altele decât cele prevăzute la art.15 alin.(2) și alin.(3) din Codul fiscal.

Perioada verificată a fost 01.01.2007 - 31.12.2011.

În fapt, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit în sarcina .X., persoana juridică fără scop lucrativ, prin aplicarea cotei de impozit pe profit la veniturile realizate din "*timbrul verde*" pe motiv că nici actele normative care reglementează domeniul gestionării DEEE, respectiv HG nr.448/2005 privind deșeurile de echipamente electrice și electronice și nici în alte acte normative nu se stabilește obligația achitării "*timbrului verde*" ca impozit, taxă sau contribuție legală obligatorie pentru cumpărătorul final.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a inclus "*în mod eronat în categoria veniturilor neimpozabile [...] veniturile impozabile obținute din prestări servicii, respectiv servicii de colectare, reciclare, tratare și valorificare a deșeurilor, venituri din "timbrul verde" vizibil aferent costurilor legate de colectare, tratare și transport de deșuri electrice și electronice, aplicat societăților producătoare sau importatoare de bunuri electrice și electronice (membrii .X.)*" și în temeiul art.15 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a stabilit impozit pe profit în sarcina .X..

Prin contestație, .X. susține că nu are ca obiect de activitate prestări de servicii de colectare a DEEE de la deținătorii de deșuri și nici servicii de tratare a DEEE, conform Legii nr.211/2011 privind regimul deșeurilor, care abrogă și înlocuiește OUG nr.78/2000 privind regimul deșeurilor, precum operatorii care dețin instalații, mijloace de transport și echipamente pentru colectare și/sau transport DEEE și/sau instalații de dezmembrare și/sau reciclare a DEEE și că, în numele și pe seama producătorilor afiliați, urmărește ca aceste activități să fie efectuate conform legii, adică să asigure ratele legale de colectare (cantități DEEE colectate) și de valorificare (atingerea procentelor de valorificare din total DEEE colectate), așa cum sunt prevăzute de HG nr.1037/2010 privind deșeurile de echipamente electrice și electronice, cu respectarea normelor de protecția mediului.

De asemenea, arată că producătorii de echipamente electrice și electronice s-au asociat în cadrul .X., conform HG nr.448/2005 privind deșeurile de

echipamente electrice și electronice, înlocuită de HG nr.1037/2010 privind deșeurile de echipamente electrice și electronice și în cadrul legal asigurat de legea asociațiilor și fundațiilor, respectiv OG nr.26/2000 cu privire la asociații și fundații, pentru a-și putea îndeplini mai bine, mai eficient și mai organizat obligațiile legate de deșeurile echipamentelor pe care le pun pe piață, stabilind prin intermediul .X. relații cu operatorii autorizați de autoritățile de mediu pentru operațiuni de colectare, tratare, reciclare a DEEE.

Referitor la "*timbru verde*" contestatara arată că prin Planul de Operare al .X., aprobat prin emiterea Licenței de operare nr.001/2007, s-a decis ca sursa de finanțare a activităților .X., sa fie o remunerație colectată de la membrii .X., constând într-o valoare unică per echipament electronic și electrocasnic la vânzare, numită "*timbru verde*". Timbrul verde este facturat de către producător/importator, prin retailer, către consumatorul final pentru orice produs nou care se încadrează la categoria echipamente electrice și electronice. Contravaloarea timbrului verde este virată de către producător/importator către .X. pe bază de factură și contract.

Astfel, subliniază că "*timbru verde*" este plătit de consumatorul final de EEE, conform principiului "*poluatorul plătește*" în spiritul reglementărilor Directivelor Europene.

În acest sens, contestatara arată că prin contractul încheiat cu producătorii care sunt membri ai .X. se stipulează natura acestei sume ca fiind contribuție de membru în temeiul statutului .X.. Astfel, din sumele de bani colectate din contribuțiile membrilor se achită în mod exclusiv facturile primite de la furnizorii de servicii de colectare și reciclare, de la furnizorii de containere pentru colectare deșeuri, de la furnizorii de servicii de comunicare aferente campaniilor de conștientizarea populației și se acoperă cheltuielile administrative de funcționare a .X..

În opinia .X. colective "*timbru verde*" reprezintă valoarea contribuției trimestriale a producătorilor/importatorilor, membrii ai .X., la bugetul .X., utilizată pentru realizarea unor activități de interes public și nu reprezintă contravaloarea unui serviciu comercial, fapt ce rezultă din modul de stabilire a acestor valori. Astfel, .X. face o propunere fundamentată, care este analizată și aprobată de Comisia interministerială de autorizare a organizațiilor colective, conform obligațiilor și procedurilor stabilite de Ordinul nr.1225/2005 privind aprobarea Procedurii și criteriilor de evaluare și autorizare a organizațiilor colective în vederea preluării responsabilității privind realizarea obiectivelor anuale de colectare, reutilizare, reciclare și valorificare a deșeurilor de echipamente electrice și electronice și arată că această valoare nu este decisă de .X. și nu rezultă din negocierea dintre părți, ci este aprobată de autoritățile competente care se asigură că "*timbru verde*" acoperă costurile de gestionare a deșeurilor de echipamente electrice și electronice, conform HG nr.1037/2010 privind deșeurile de echipamente electrice și electronice, respectiv HG nr.448/2005 privind deșeurile de echipamente electrice și electronice. Modul de colectare a acestor valori este similar colectării de taxe de unde rezultă natura mixtă a

contribuției "timbru verde" - administrare privată a unor sume, dar în interes exclusiv public și sub controlul autorităților publice.

De asemenea, contestatara arată că, fiind de bună credință, .X. a solicitat Ministerului Finanțelor Publice, prin adresa nr..X./2008, certificarea tratamentului fiscal a acestor venituri, iar prin adresa de răspuns nr..X./2008 a Direcției Generale .X. precizându-se „**contribuția membrilor .X. dvs. (organizație profesională nonprofit înființată și autorizată potrivit legii) stabilită prin Planul de Operare al .X. aprobat de autoritățile competente prin Licența de operare RO-.X./2007, și înregistrată ca venit, potrivit reglementărilor contabile în vigoare, se încadrează la calculul profitului impozabil, în categoria fiscală a veniturilor scutite la plata impozitului pe profit**”, anexând la contestație adresa nr..X./2012 a Direcției Generale .X. din Ministerul Finanțelor Publice transmisă Direcției .X..

În drept, conform 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;*

[...]

(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.”

Totodată, conform prevederilor pct.8 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, 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 .X. 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).”

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că organizațiile nonprofit sunt scutite de la plata impozitului pe profit pentru veniturile din cotizațiile și taxele de înscriere ale membrilor, contribuțiile bănești sau în natură ale membrilor și simpatizanților, taxele de înregistrare stabilite potrivit legislației în vigoare etc., precum și pentru veniturile din activități economice realizate până la nivelul echivalentului în lei a .X. euro, într-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale scutite de la plata impozitului pe profit.

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că .X. este organizație colectivă în înțelesul prevederilor HG nr.1037/2010 privind deșeurile de echipamente electrice și electronice (DEEE), fără scop patrimonial, non-profit, neguvernamentală, cu personalitate juridică, constituită în baza dispozițiilor OG nr.26/2000 cu privire la asociații și fundații, modificată și completată prin Legea nr.246/2005 și are **ca obiectiv protejarea mediului înconjurător prin preluarea responsabilităților ce revin producătorilor, sau terților ce acționează în numele lor, privind realizarea obiectivelor de colectare, reutilizare, reciclare și valorificare a DEEE.**

Conform statutului organizației colective de gestionare a deșeurilor de echipamente electrice și electronice (DEEE) veniturile organizației provin din taxa

de admitere în cadrul organizației, din contribuțiile financiare și cotizațiile membrilor, dobânzile rezultate din plasarea sumelor disponibile și dividendele, venituri din activități economice, donații, sponsorizări sau legate, resurse de la bugetul de stat și/sau bugetele locale, alte venituri prevăzute de lege.

Operațiunile desfășurate de .X. au fost efectuate în baza Licențelor de operare RO.X./2007, .X./2009, .X./2011, emise de Ministerul Mediului - Agenția Națională pentru Protecția Mediului pentru preluarea responsabilității privind realizarea obiectivelor de colectare, reutilizare, reciclare și valorificare a deșeurilor de echipamente electrice și electronice.

Astfel, potrivit prevederilor pct.3.4 din Statut .X. are următoarele obligații:

- să preia responsabilitatea pentru atingerea obiectivelor de colectare, reutilizare, reciclare și valorificare prevăzute la art.7 alin.(4) din HG nr.448/2005 privind deșeurile de echipamente electrice și electronice, respectiv art.7 alin.(3) și (7) din HG nr.1132/2008 privind regimul bateriilor și acumulatorilor și al deșeurilor de baterii și acumulatori;

- să încheie contracte cu producătorii care solicită acest lucru;

- să încheie contracte cu colectorii autorizați să preia DEEE și să faciliteze transferul acestora către operatorii care asigură valorificarea deșeurilor;

- să încheie contracte cu operatorii economici care efectuează operațiuni de întreținere și reparații a DEEE, atât pentru valorificarea componentelor reutilizabile, cât și pentru preluarea pieselor înlocuite care constituie deșeuri;

- să încheie contracte cu procesatorii/valorificatorii autorizați care au capacitatea de valorificare a DEEE sau a componentelor acestora;

- să încheie contracte cu colectorii/sortatorii autorizați și să asigure transferul acestora către operatorii care asigură tratarea/reciclarea;

- să desfășoare, pe lângă activitatea de preluare a responsabilităților ce revin operatorilor economici, numai activități de sprijinirea reutilizării, reciclării și valorificării DEEE și activități legate de sprijinirea colectării, sortării/tratării și reciclării deșeurilor de baterii și acumulatori, derularea de programe educaționale și de informatizare/conștientizare a populației;

- să utilizeze excedentul anual rezultat din activitatea curentă pentru dezvoltarea sistemului de gestionare a DEEE și a deșeurilor de baterii și acumulatori;

- să transmită Comisiei de evaluare și autorizare raportul de activitate anual privind gestionarea DEEE și a deșeurilor de baterii și acumulatori, etc..

Aceste obligații sunt prevăzute și la art.10 din Ordinul nr.1225/2005 privind aprobarea Procedurii și criteriilor de evaluare și autorizare a organizațiilor colective în vederea preluării responsabilității privind realizarea obiectivelor anuale de colectare, reutilizare, reciclare și valorificare a deșeurilor de echipamente electrice și electronice.

DEEE sunt colectate la nivel național prin intermediul operatorilor de colectare și tratare autorizați, cu care asociația colectivă are încheiate contracte de prestări servicii de colectare, transport, depozitare și manipulare a DEEE, autorităților locale, societăților de salubritate și magazinelor de electronice.

Din documentele prezentate reiese că .X. nu deține mijloace de transport sau locații de depozitare, nu deține stocuri de deșuri și nu deține autorizație pentru efectuarea operațiunilor de colectare, transport, depozitare pentru DEEE și achită, în numele membrilor săi, servicii de colectare, transport, reciclare, valorificare și eliminare nepoluantă a DEEE prestate de operatori specializați și autorizați de către autoritățile de mediu, pe bază de contract.

Se reține că, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 2007 – 2011, .X. a înregistrat, atât venituri scutite specifice organizațiilor nonprofit, cotizații, taxe de înscriere, donații etc., cât și venituri impozabile *“obținute din prestări servicii, respectiv servicii de colectare, reciclare, tratare și valorificare a deșeurilor, venituri din “timbrul verde” vizibil aferent costurilor legate de colectare, tratare și transport de deșuri electrice și electronice, aplicat societăților producătoare sau importatoare de bunuri electrice și electronice (membrii .X.)”*.

Astfel, prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au analizat modelul de *“Contract de transfer responsabilități”* în care la pct.3.2. *“Obligații financiare ale beneficiarului”* se stipulează că *“Beneficiarul care este membru al .X. finanțează sistemul de colectare, tratare, valorificare și reciclare a DEEE printr-o contribuție financiară trimestrială, denumită “TIMBRU VERDE”, calculată în funcție de cantitatea și categoriile de EEE vândute pentru prima oară pe piața românească, dar nu mai puțin de 100 EURO lunar”*, precum și faptul că: *“Beneficiarul care nu este membru al .X. plătește pentru serviciul de preluare a responsabilităților de colectare, reciclare tratare și valorificare a deșeurilor, o contribuție financiară trimestrială, denumită “TIMBRU VERDE”, calculată în funcție de cantitatea și categoriile de EEE vândute pentru prima oară pe piața românească, dar nu mai puțin de 100 EURO lunar plus TVA lunar”*.

Întrucât, la data de 19.11.2014, .X. a prezentat completare la contestație prin care reiterează argumentele prezentate în contestație inițial, dar anexează documente privind fluxul operațiunilor desfășurate, statutul, lista operatorilor din sistemul .X., precum și modele de contract de transfer responsabilități privind realizarea obiectivelor anuale de colectare, reutilizare, reciclare și valorificare a DEEE, contracte încheiate cu prestatorii, protocol încheiat cu operatorii de salubritate și operatorii autorizați, cu adresa nr..X./2014 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a transmis organelor de inspecție fiscală documentele prezentate de contestatară, în conformitate cu prevederile art.214 alin.(4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru a-și exprima punctul de vedere cu privire la acestea.

Ca răspuns, organele de inspecție fiscală au precizat că, în fapt, contravaloarea *“timbrului verde”* reprezintă o prestare de servicii constând în

transferul responsabilității producătorilor, iar această operațiune fiind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată nu se poate considera că veniturile obținute din “timbru verde” nu au scop patrimonial, neputând situa aceeași bază impozabilă în două poziții diferite.

Ca urmare a celor reținute mai sus, în vederea stabilirii naturii veniturilor din “timbru verde” încasate de .X., cu adresa nr..X./2014, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat punct de vedere direcției de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice, respectiv a solicitat să se precizeze “categoria de venit impozabil/scutit la calculul profitului impozabil în care se încadrează “timbru verde” încasat de asociația colectivă de la membrii și nemembrii, pe bază de factură, emisă cu TVA”.

Prin adresa nr..X./2014, direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice a transmis punctele de vedere, emise într-o speță similară, la solicitarea Direcției Generale .X. în vederea soluționării Memoriului depus de o organizație nonprofit, respectiv:

Adresa nr..X./2012 prin care Direcția .X. din Ministerul Finanțelor precizează:

“În conformitate cu prevederile art.15 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru organizațiile nonprofit, veniturile reprezentând contribuțiile bănești sau în natură ale membrilor și simpatizanților reprezintă venituri neimpozabile.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.15 alin.(3) din Codul fiscal, organizațiile nonprofit sunt scutite de la plata impozitului pe profit și pentru veniturile din activități economice realizate până la nivelul echivalentului în lei a .X. euro, într-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale scutite de la plata impozitului pe profit, prevăzută mai sus.

Astfel, în conformitate cu prevederile mai sus menționate, organizațiile nonprofit datorează impozit pe profit numai pentru partea din profitul impozabil ce corespunde veniturilor, altele decât cele prevăzute la art.17 sau art.18, după caz, din același act normativ.”

Și adresa nr..X./2012 prin care, referitor la încadrarea juridică a veniturilor din “timbrul verde” ale asociațiilor nonprofit constituite de către producători, Direcția Generală Juridică din Ministerul Finanțelor Publice precizează:

“[...], simpla aportare sub forma unei sume de bani la capitalul asociațiilor constituite cu scopul precis de gestionare a deșeurilor de echipamente electrice și electronice, nu generează în sine o activitate economică.

Totuși, precizăm faptul că în urma desfășurării activității de către asociațiile în discuție, pot rezulta venituri din activități economice.

Prin urmare, apreciem că în situația dată, un rol preponderent îl are organul fiscal competent care este în măsură a se pronunța de la caz la caz, întrucât acesta poate analiza modalitatea în care au fost utilizate veniturile asocierilor rezultate din taxa de timbru verde” .

Față de cele de mai sus și având în vedere actele normative incidente, se reține că organizațiile nonprofit sunt scutite la plata impozitului pe profit numai pentru veniturile realizate din activități fără scop lucrativ respectiv, cotizații, contribuții, donații, sume și bunuri primite prin sponsorizare, dobânzile și dividendele obținute din plasarea disponibilităților etc., alte venituri decât cele precizate în legislația în vigoare, se iau în calcul la determinarea profitului impozabil avându-se în vedere și cheltuielile aferente.

Întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește analizarea modalității în care au fost utilizate de către .X. veniturile din “timbru verde”, se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: “(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”, coroborate cu dispozițiile pct.11.6 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.450/2013 conform cărora: “11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”, cu consecința desființării Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. – Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, urmând ca organele de inspecție fiscală să analizeze modalitatea în care au fost utilizate veniturile .X. rezultate din “timbru verde”, respectiv să analizeze dacă asociația nonprofit a realizat venituri din activități economice prin raportare la dispozițiile normative incidente în materie, în perioada supusă verificării, ținând seama și de punctul de vedere exprimat de Direcția Generală .X. prin adresa nr..X./2014.

În soluționarea contestației nu au mai fost analizate și celelalte cauze care au condus la stabilirea de către organele de inspecție fiscală a diferențelor de impozit pe profit și accesorii aferente, respectiv cu privire la cheltuielile cu achiziționarea de băuturi alcoolice, cheltuielile nedeductibile cu achiziționarea de combustibil, cheltuielile nedeductibile cu contribuții și cotizații către organizații neguvernamentale peste limita legală și înregistrarea eronată pe venituri neimpozabile a veniturilor din contribuții, cotizații, dobânzi din plasarea disponibilităților, donații și sponsorizări ce constituie venituri scutite, întrucât în conformitate cu prevederile pct.11.5 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală “În situația în care se pronunță o

soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.”

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.5 și pct.11.6 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Desfiintarea Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. – Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, **pentru suma de .X. lei, reprezentând:**

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei -dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei -penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă, să reanalizeze cauza pentru aceleași debite și aceeași perioadă și să emită un nou act administrativ fiscal, în funcție de cele reținute în cuprinsul deciziei.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X.in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL

