

DECIZIA nr.223/04.08.2021

privind soluționarea contestației formulate de **ASOCIATIA X**
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr...../22.09.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată de Administrația Sector 4 a Finanțelor Publice prin adresa nr...../21.09.2020 înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București sub nr...../22.09.2020 asupra contestației formulate de **Asociația X**, cu domiciliul fiscal în str. nr....., sector 4, București, reprezentată convențional de avocat, potrivit Împuternicirii avocațiale seria B nr..... din data de 01.09.2020.

Obiectul contestației, remisă prin poștă la data de 02.09.2020, înregistrată la Administrația Sector 4 a Finanțelor Publice sub nr...../08.09.2020, îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr...../27.07.2020 emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr...../27.07.2020 și comunicată prin remitere sub semnătură în data de **30.07.2020**, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă de lei, din care:

- lei taxa pe valoarea adăugată;
- lei impozit pe profit.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268 alin.(1), art.269, art.270 și art.272 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de Asociația X.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, s-au constatat următoarele:

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 4 a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală pentru TVA aferentă perioadei 01.10.2014-31.12.2019 și pentru impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2014-31.12.2019 la Asociația X.

Constatările inspecției au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr...../27.07.2020, iar în baza acestora a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr...../27.07.2020, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă de lei, după cum urmează:

- lei taxa pe valoarea adăugată;
- lei impozit pe profit.

Obligațiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală se datorează reîncadrării veniturilor obținute de Asociație privind activitatea de eliberare a atestatului de vehicul istoric și înregistrare în Registrul vehiculelor istorice din activitate scutită în activitate economică potrivit prevederilor art.15 alin.(3) și art.129 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (în vigoare până la data de 31.12.2015), respectiv art.15 alin.(3) și art.271 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal (în vigoare începând cu data de 01.01.2016).

II. Prin contestația formulată Asociația X (denumită X) solicită anularea deciziei de impunere nr...../27.07.2020 și restituirea sumei de lei reprezentând TVA și impozit pe profit, arătând următoarele:

1. Prescripția obligațiilor fiscale aferente anului 2014

Contestatorul invocă prevederile art.23 și art.91 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din care rezultă că termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a constituit baza de impunere care a generat creanța fiscală. Prin urmare, contestatorul susține că aceste dispoziții legale nu se referă la momentul declarării, calculării, stabilirii, finalizării sau regularizării bazei de impunere a creanței fiscale și a obligației fiscale corelative, ci fac trimitere expres la momentul constituirii, al generării bazei de impunere, fiind evident că nu se poate declara un impozit în absența bazei sale de impunere.

De asemenea, contestatorul susține că baza de impunere pentru veniturile care generează obligații fiscale (impozite, taxe, contribuții, etc.) o constituie veniturile impozabile, iar momentul în care se naște un venit impozabil este dat de momentul în care acest venit este înregistrat în contabilitate.

În susținere, Asociația X invocă Decizia nr.2103/2017 a Înaltei Curți de Casație și Justiție și Decizia nr.2358/2019 a Tribunalului București, precum și Minuta întâlnirii profesionale trimestriale a judecătorilor ce a avut loc la Curtea de Apel Târgu Mureș aferentă trimestrului I din anul 2018 prin care s-a reținut în unanimitate că termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a fost generată baza de impunere care a generat creanța fiscală, respectiv Decizia nr.21/2020 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

2. Activitatea Asociației X de eliberare a atestatelor de vehicul istoric și înregistrare în registrul vehiculelor istorice are un caracter non economic

Emiterea atestatului de vehicul istoric se realizează numai de către Asociația X, în calitate de autoritate națională a FIVA (Federation Internationales des Vehicules Ancienes) în România, în conformitate cu prevederile Cap.VII din Anexa la OMTCT nr.2132/2005 și Cap.V pct.2 din Anexa la OMLPTL nr.211/2003. În baza atestatului de vehicul istoric emis de X se stabilește calitatea de vehicul istoric și Registrul Auto Român notează mențiunea *vehicul istoric* în cartea de identitate a vehiculului. Activitatea desfășurată de către X de eliberare a atestatului de vehicul istoric reprezintă o activitate non economică realizată în regim de putere publică astfel încât nu i se poate impune plata unui eventual impozit pe profit și nici nu i se pot aplica regulile în materie de TVA pentru veniturile obținute din această activitate, conform art.269 alin.(1) din Codul fiscal.

Contestatorul consideră eronate afirmațiile organelor de control potrivit cărora *atestatul de vehicul istoric se eliberează în urma efectuării unor prestații de servicii tehnice, veniturile fiind realizate în urma unor activități economice*, întrucât:

- X nu percepe nicio taxă și nici vreo altă sumă de bani pentru verificările tehnice efectuate, aspect ce este pus în evidență de faptul că în cazul în care vehiculele nu îndeplinesc condițiile de obținere a unui atestat, deși sunt verificate din punct de vedere tehnic, nu sunt percepute taxe sau alte sume de bani de către X;
- verificările tehnice se realizează cu titlu gratuit prin implicarea voluntară și neremunerată a membrilor X în această activitate, astfel că nu se poate stabili o echivalență între costurile X pentru verificările tehnice și o eventuală taxă percepută;
- X eliberează în continuare atestate de vehicul istoric cu titlu gratuit pentru motocicletele și rulotele/remorcile înmatriculate în România și acordă scutiri de la plată pentru diferite categorii de solicitanți (muzee, persoane cu venituri reduse, persoane încadrate într-un grad de invaliditate, etc.) ulterior parcurgerii aceluiași proceduri de verificare a îndeplinirii condițiilor legale de către vehiculele inspectate.

3. Taxele percepute de X pentru eliberarea atestatului de vehicul istoric și înregistrare în registrul vehiculelor istorice reprezintă venituri scutite de la plata impozitului pe profit, în conformitate cu prevederile art.15 alin.(2) lit.c) din Codul

fiscal

X înregistrează venituri din taxele de înregistrare/atestare a vehiculelor istorice în contul contabil 732 – venituri din taxele de înregistrare stabilite potrivit legislației în vigoare, în conformitate cu prevederile art.15 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal, considerând că veniturile obținute sunt neimpozabile întrucât sunt îndeplinite în mod cumulativ cele 3 condiții, și anume:

- entitatea care realizează venitul trebuie să fie o organizație nonprofit, organizație sindicală sau organizație patronală. Asociația X a fost constituită în anul 1998 sub forma unei asociații în conformitate cu prevederile Legii nr.21/1924 pentru persoane juridice, iar obiectivul general-nepatrimonial al asociației îl reprezintă conservarea vehiculelor istorice și cultivarea interesului pentru practicarea automobilismului cu vehicule istorice;
- venitul obținut trebuie să aibă natura unei taxe de înregistrare. Sumele percepute de către X pentru eliberarea atestatului de vehicul istoric și înregistrarea în registrul vehiculelor istorice au natura unor taxe conform definiției prevăzute la art.2 pct.40 din Legea nr.500/2002 privind finanțele publice. Totodată, încadrarea acestor sume ca taxe de înregistrare decurge din finalitatea activităților realizate de X în urma căreia se obțin veniturile, respectiv eliberarea atestatului de vehicul istoric și înregistrarea autovehiculelor atestate în registrul vehiculelor istorice – conform Ordinului M.T.C.T. nr.2132/2005;
- taxele de înregistrare sunt stabilite potrivit legislației în vigoare. X percepe taxa de înregistrare a vehiculelor istorice în baza legislației în vigoare, iar nu potrivit unei simple manifestări de voință, statul neavând posibilitatea de a institui în sarcina unui titular de drept privat obligația realizării unei anumite activități de interes general cu titlu gratuit, ci prin reglementarea normativă autoritatea emitentă conferă dreptul X de a percepe o taxă pentru activitățile realizate.

4. Taxele percepute de X pentru eliberarea atestatului de vehicul istoric și înregistrare în registrul vehiculelor istorice reprezintă venituri scutite de la plata impozitului pe profit și de la plata taxei pe valoarea adăugată, având în vedere că eliberarea acestor atestate este subsumată unui obiectiv cultural-sportiv

4.1. X reprezintă un organism recunoscut de Ministerul Culturii, iar activitatea de emiteră a atestatelor de vehicul istoric și de înregistrare în registrul vehiculelor istorice este strâns legată de un obiectiv cultural.

X a fost înființată în conformitate cu prevederile art.3 lit.a) din Legea nr.21/1924 pentru persoane juridice cu avizul Ministerului Culturii, fiind recunoscute de această instituție atât scopul nepatrimonial cât și importanța culturală a obiectivelor stabilite de către X. Astfel, X organizează anual peste 35 de evenimente naționale și internaționale în vederea promovării vehiculelor istorice și cultivarea pasiunii de colecționare și restaurare a acestora, evenimentele organizate de Asociație având un caracter cultural-sportiv.

În plus, Asociația X este entitatea națională recunoscută pentru atestarea vehiculelor istorice din România, consecința atestării unui vehicul ca fiind istoric constând în aplicarea unui regim fiscal derogatoriu, prin scutirea la plata anumitor taxe și impozite, măsură adoptată de către autoritățile statului tocmai în vederea încurajării prezervării și dezvoltării patrimoniului alcătuit din totalitatea autovehiculelor istorice - ce prezintă importante valențe culturale.

În consecință, contestatorul consideră că atestarea vehiculelor istorice de către X este o condiție esențială pentru orice activitate culturală constând în livrări de bunuri sau prestări de servicii în legătură cu autovehiculele istorice, astfel încât este scutit de la aplicarea TVA în conformitate cu prevederile art.292 alin.(1) lit.m) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

4.2. Eliberarea atestatelor de vehicul istoric reprezintă o condiție obligatorie și prealabilă pentru participarea la competiții sportive organizate cu astfel de vehicule

X, cu ocazia înființării asociației, a solicitat și obținut un aviz de la Ministerul Tineretului

și Sportului precum și de la Automobil Clubul Român (autoritatea FIA în automobilism în România). De asemenea, în considerarea rolului cultural-sportiv și orientat către promovarea vehiculelor istorice al X, în anul 2009 FRAS - Federația Română de Automobilism Sportiv a încheiat un acord cu X prin care cele două structuri naționale vor colabora pentru dezvoltarea automobilismului sportiv și promovarea vehiculelor istorice în România.

Astfel, contestatorul precizează că veniturile obținute din taxele percepute pentru eliberarea atestatului de vehicul istoric și înregistrarea în registrul vehiculelor istorice din România au fost înregistrate până în anul 2017 inclusiv în contul 7397 *Venituri din vize, taxe și penalități sportive*, iar începând cu anul 2018 în contul 732 *Venituri din taxele de înregistrare stabilite potrivit legislației în vigoare*.

Contestatorul consideră că X nu datorează impozit pe profit și TVA pentru veniturile obținute întrucât potrivit art.15 alin.(2) lit.d) din Codul fiscal în cazul organizațiilor non profit *sunt venituri neimpozabile veniturile obținute din vize, taxe și penalități sportive sau din participarea la competiții și demonstrații sportive*, iar potrivit art.292 lit.i) din Codul fiscal sunt scutite de la aplicarea TVA *prestările de servicii strâns legate de practicarea sportului sau a educației fizice, efectuate de organizații fără scop patrimonial pentru persoanele care practică sportul sau educația fizică*.

5. Veniturile obținute de X din taxa de eliberare a atestatului de vehicul istoric și înregistrare în Registrul Vehiculelor istorice din România de la membrii Asociației sunt scutite de la plata impozitului pe profit și a TVA

Conform art.18 din statutul asociației, Asociația are următoarele categorii de membrii: membrii fondatori, membrii de onoare, membrii simpatizanți, membrii afiliați, membrii titulari și membrii activi.

Asociația X invocă scutirea de la plata impozitului pe profit și TVA în conformitate cu prevederile art.15 alin.(2) lit.a) și art.292 alin.(1) lit.k) din Codul fiscal, întrucât cea mai mare parte a atestatelor de vehicul istoric sunt eliberate membrilor asociației în schimbul unei cotizații pe care aceștia trebuie să o achite cu ocazia eliberării atestatelor de vehicul istoric și înscrierii în Registrul Vehiculelor Istorice.

Astfel, contestatorul susține că decizia de impunere emisă de organele de inspecție fiscală este nelegală datorită faptului că nu s-a realizat o departajare între cotizațiile percepute de la membrii pentru prestări de servicii în interesul lor colectiv și sumele colectate de la alte persoane, fiind considerate venituri impozabile atât sumele colectate de la membrii asociației cât și cele de la persoanele care nu au calitatea de membru, invocând în acest sens Decizia nr.4590/2017 a Curții de Apel Alba Iulia - Secția Contencios Administrativ și Fiscal.

Contribuabilul a solicitat susținerea orală a contestației, în temeiul art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care i-a fost acordată pentru data de 13.10.2020 conform minutei nr...../13.10.2020, prilej cu care și-a menținut toate motivele invocate în cuprinsul contestației depunând și alte documente în susținere (lista membrilor X la data de 01.09.2020 și demersurile întreprinse în vederea înființării "Muzeului Mobilității").

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile contestatorului, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Organele de inspecție fiscală au efectuat inspecția fiscală având ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale și/sau a operațiunilor relevante pentru inspecția fiscală, a corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea bazelor de impozitare și a obligațiilor fiscale principale, privind taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.10.2014-31.12.2019 și impozitul pe profit pentru perioada

01.01.2014-31.12.2019 la Asociația X în baza Avizului de inspecție fiscală nr...../29.04.2020 și nr...../24.06.2020. Data de începere a inspecției fiscale, respectiv 29.04.2020, a fost consemnată în Registrul unic de control.

Asociația X a fost înființată în anul 1998 și își desfășoară activitatea potrivit Statutului ca organizație nonprofit. Scopul Asociației X este de a promova și încuraja conservarea, restaurarea și utilizarea vehiculelor istorice în România.

Din documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală s-a constatat că Asociația X a obținut atât venituri din cotizații și taxe de înscriere ale membrilor, venituri din sponsorizare, venituri din plasarea disponibilităților bănești și venituri din diferențe de curs valutar (venituri scutite la plata impozitului pe profit și TVA), cât și venituri din eliberarea atestatului de vehicul istoric și înregistrarea în Registrul vehiculelor istorice (venituri impozabile la calculul impozitului pe profit și TVA).

Organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe de impozit pe profit și TVA, urmare reîncadrării veniturilor obținute de Asociație privind activitatea de eliberare a atestatului de vehicul istoric și înregistrare în Registrul vehiculelor istorice din activitate scutită în activitate economică potrivit prevederilor art.15 alin.(3) și art.129 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (în vigoare până la data de 31.12.2015), respectiv art.15 alin.(3) și art.271 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal (în vigoare începând cu data de 01.01.2016), astfel:

- Impozit pe profit în sumă totală de lei, din care:
 - pentru anul 2014 = lei (baza impozabilă = lei)
 - pentru anul 2015 = lei (baza impozabilă = lei)
 - pentru anul 2016 = lei (baza impozabilă = lei)
 - pentru anul 2017 = lei (baza impozabilă = lei)
 - pentru anul 2018 = lei (baza impozabilă = lei)
 - pentru anul 2019 = lei (baza impozabilă = lei)
- TVA în sumă totală de lei, din care:
 - pentru anul 2014 = lei
 - pentru anul 2015 = lei
 - pentru anul 2016 = lei
 - pentru anul 2017 = lei
 - pentru anul 2018 = lei
 - pentru anul 2019 = lei.

Obligațiile fiscale suplimentare reprezentând TVA se datorează depășirii în luna septembrie 2014 a plafonului de scutire prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de **TVA** în sumă de lei compusă din:

- **TVA colectată** suplimentar în sumă de lei calculată prin aplicarea procedurii sutei mărite (pentru veniturile obținute pentru care prețul serviciului a fost stabilit de părți fără nicio mențiune privind TVA, iar prestatorul nu poate recupera de la beneficiar taxa);
- **TVA admisă la deducere** în sumă de lei aferentă achizițiilor de combustibil, obiecte de inventar, materiale consumabile, servicii de reclamă și publicitate, chirie și utilități, poștă și telecomunicații, etc.

Rezultatele inspecției fiscale sunt prezentate în Raportul de inspecție fiscală în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr...../27.07.2020.

3.1. ASPECTE DE PROCEDURĂ

Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei

Prescripția obligațiilor fiscale aferente anului 2014

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale suplimentare, constând în impozit pe profit aferent anului 2014 și TVA aferentă perioadei 01.10.2014-31.12.2014, în condițiile în care dreptul de stabilire a creanțelor fiscale era prescris la data începerii inspecției fiscale.

În fapt, din actele existente la dosar se reține că prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr...../27.07.2020 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr...../27.07.2020 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației sector 4 a Finanțelor Publice, au fost stabilite în sarcina Asociației X, pentru anul 2014, obligații fiscale reprezentând **impozit pe profit** în sumă de lei și **TVA** în sumă de lei.

Prin contestația formulată, Asociația X invocă prescripția dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare pentru întreg anul 2014, în ceea ce privește impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată.

În drept, în ceea ce privește prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale în materia impozitului pe profit, aferente creanțelor fiscale născute în perioada anului 2014, la art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.

(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit”.

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că Asociația X invocă prescripția dreptului organelor de inspecție de a modifica baza de impunere aferentă impozitului pe profit și TVA pentru anul 2014, sunt aplicabile dispozițiile O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 91 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

(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 să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel”,

iar potrivit art.23 din același act normativ:

“Art. 23 Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.

Referitor la articolele de lege sus menționate **prin Decizia nr.21/14.09.2020** (publicată în Monitorul Oficial nr.1257/18.12.2020) **pronunțată** în dosarul nr.1375/1/2020, Înalta Curte de Casație și Justiție a admis recursul în interesul legii formulat de Colegiul de conducere al Curții de Apel Brașov, în interpretarea și aplicarea dispozițiilor art.91 alin.(1) și (2), coroborate cu cele ale art.23 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, la pct.65 din decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție, instanța reține:

”65. „Momentul“ constituirii bazei de impunere, în sensul art. 23 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, este anul fiscal în care se realizează profitul impozabil. Obținerea acestuia generează pentru bugetul de stat o creanță fiscală, iar pentru contribuabil o obligație fiscală, constând în impozitul pe profit”.

Din coroborarea dispozițiilor legale sus citate, precum și din interpretarea instanței supreme, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală. Acesta se naște în momentul în care se constituie baza de impunere, care generează dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art.105 alin.(7) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data începerii inspecției fiscale, care precizează:

“(...) Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control”,
coroborate cu prevederile art.102 alin.(6) din același act normativ care menționează:
„Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control (...)”.

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale, în cazul de față **29.04.2020**, așa cum se menționează în Raportul de inspecție fiscală nr...../27.07.2020.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale, așa cum se prevede la art.92 alin.(2) lit.b) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

”Art. 92 Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

(...)

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale”.

De asemenea, se reține că, 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 să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe profit, se constată că aceasta este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, acesta se stabilește în funcție de momentul în care s-a realizat profitul impozabil din care rezultă impozitul pe profit datorat.

Astfel, în sensul prevederilor art.23 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a realizat profitul impozabil din care rezultă impozitul pe profit.

Astfel, pentru impozitul pe profit aferent anului **2014**, profitul impozabil pentru care se calculează impozitul pe profit s-a realizat în anul 2014, iar termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de **01.01.2015**.

În același sens este și Decizia nr.21/14.09.2020, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, mai sus menționată, prin care instanța a stabilit:

"Admite recursul în interesul legii formulat de Colegiul de conducere al Curții de Apel Brașov.

În interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 91 alin. (1) și (2), coroborate cu cele ale art. 23 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de 5 ani de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale reprezentând impozit pe profit și accesorii ale acestora curge de la data de 1 ianuarie a anului următor anului fiscal în care s-a realizat profitul impozabil din care rezultă impozitul pe profit datorat de contribuabil.

Obligatorie, potrivit dispozițiilor art. 517 alin. (4) din Codul de procedură civilă".

Prin adresa nr...../21.10.2020, nr...../08.12.2020, nr...../25.01.2021, nr...../19.02.2021, nr...../18.03.2021 și nr...../10.06.2021 organul de soluționare a contestațiilor a solicitat, în temeiul art.276 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Ministerului Finanțelor - Direcția generală de asistență pentru contribuabili/Comisia Fiscală Centrală/Direcția generală de legislație fiscală și reglementări vamale și contabile punctul de vedere cu privire la modul în care considerentele Deciziei nr.21/2020 a Înaltei Curți de Casație și Justiție referitor la curgerea termenului de prescripție în materia impozitului pe profit se aplică "mutatis mutandis" și celorlalte obligații fiscale. Prin adresa nr...../19.07.2021 Ministerul Finanțelor - Direcția generală de legislație fiscală și reglementări vamale și contabile s-a pronunțat în sensul că interpretarea dată de instanța supremă este aceea că dispozițiile Deciziei nr.21/2020 se aplică în toate cazurile în care organul fiscal stabilește orice tip de obligații fiscale care intră sub incidența legii vechi. Prin urmare, dispozițiile Deciziei nr.21/2020 a ÎCCJ sunt obligatorii tuturor impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, potrivit legii.

Se reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit pentru perioada **01.01.2014 – 31.12.2014** și taxa pe valoarea adăugată pentru perioada **01.10.2014 – 31.12.2014** supuse verificării, inspecția fiscală a început la data de **29.04.2020**, conform înregistrării din Registrul unic de control la poziția nr.... și s-a finalizat în data de 10.07.2020, iar Decizia de impunere nr..... a fost emisă la data de

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv **01.01.2015** pentru anul 2014, rezultă că până la data începerii verificării, respectiv **29.04.2020** (data înregistrării în Registrul unic de control la poziția 2), **dreptul organelor de inspecție fiscală de a dispune obligații fiscale în materia impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată era prescris**, decizia de impunere contestată fiind emisă în afara termenului de prescripție.

Prin adresa nr...../22.07.2021 organul de soluționare a contestației a solicitat completarea referatului contestației cu propuneri de soluționare ținând cont de punctul de Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679 8

vedere exprimat de Ministerul Finanțelor - Direcția Generală de Legislație Fiscală și Reglementări Vamale și Contabile prin adresa nr...../19.07.2021 referitor la analiza dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale pentru anul 2014.

Prin adresa nr...../23.07.2021 înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr...../23.07.2021 organele de inspecție fiscală, ținând cont de dispozițiile Deciziei nr.21/2020 a ÎCCJ, propun admiterea contestației pentru obligațiile fiscale suplimentare aferente diferențelor stabilite pentru anul 2014, respectiv TVA în sumă de lei și impozit pe profit în sumă de lei.

Având în vedere cele mai sus precizate, în temeiul art.50 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va anula parțial Decizia de impunere nr...../27.07.2020 emisă de Administrația sector 4 a Finanțelor Publice pentru suma de lei reprezentând impozit pe profit aferent anului 2014 și pentru suma de lei reprezentând TVA aferentă perioadei 01.10.2014-31.12.2014, întrucât aceasta a fost emisă cu încălcarea prevederilor legale imperative care reglementează prescripția extinctivă, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va admite parțial contestația Asociației X pentru **impozitul pe profit** în sumă de lei și **TVA** în sumă de lei, individualizate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr...../27.07.2020.

3.2. ASPECTE DE FOND

Referitor la obligațiile de plată reprezentând impozit pe profit în sumă de lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei

3.2.1. Referitor la caracterul economic al activității desfășurate de Asociația X

Cauza supusă soluționării este dacă organul fiscal a procedat corect la reîncadrarea activității desfășurate de Asociația X (activitate de eliberare a atestatului de vehicul istoric și înregistrare în Registrul vehiculelor istorice) din activitate scutită în activitate economică, în condițiile în care argumentele societății contestatoare nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, Asociația nefiind recunoscută ca fiind de utilitate publică, iar taxele percepute pentru eliberarea Atestatului de vehicul istoric nu sunt taxe de înregistrare stabilite potrivit legislației în vigoare.

În fapt, Asociația X a fost înființată în anul 1998 în conformitate cu prevederile Legii nr.21/1924 pentru persoane juridice și își desfășoară activitatea potrivit Statutului ca organizație nonprofit. Scopul Asociației X este de a promova și încuraja conservarea, restaurarea și utilizarea vehiculelor istorice în România.

Conform Statutului, Asociația X are ca obiect de activitate, printre altele:

- să informeze și să cultive interesul pentru practicarea automobilismului și a turismului automobilistic cu vehicule istorice în cadrul manifestărilor organizate de Asociație;
- conservarea vehiculelor istorice din România prin acțiuni de informare a deținătorilor de vehicule asupra valorii tehnice și culturale pe care acestea o reprezintă în cadrul patrimoniului tehnic național și universal;
- eliberarea Atestatelor de vehicul istoric și a Cărții de identitate F.I.V.A. și înregistrarea în Registrul vehiculelor istorice;
- acordarea de asistență tehnică și logistică asociațiilor similare din străinătate care organizează manifestări ce tranzitează teritoriul României;

- acordarea de consultanță pentru constituirea unui lot național de vehicule istorice în vederea participării la manifestări de gen din străinătate;
- să stabilească anual un calendar al evenimentelor deschis tuturor categoriilor de vehicule istorice;
- să sensibilizeze autoritățile, Ministerul Culturii și Patrimoniului Național, Ministerul Transporturilor, Primăria și Prefectura Municipiului București asupra necesității fondării “Muzeului Mobilității”;
- organizarea și susținerea de reuniuni de inițiere în tehnicile de restaurare, conservare și întreținere a vehiculelor istorice;
- organizarea și coordonarea de festivaluri, concursuri, campionate, parade, raliuri, expoziții, simpozioane și alte acțiuni de interes sportiv, tehnic, istoric, cultural sau filantropic cu vehiculele istorice deținute de membrii Asociației sau de invitații acesteia.

Asociația a obținut Avizul nr...../28.05.1998 emis de Ministerul Culturii - Direcția strategie culturală, prognoză, management numai pentru activitățile culturale fără scop lucrativ consemnate în statut și Avizul nr...../26.06.1998 emis de Ministerul Tineretului și sportului numai pentru activitățile sportive menționate în obiectul de activitate.

De asemenea, Asociația X a încheiat Protocolul din data de 09.12.2009 cu Automobil Clubul Român și Protocolul din data de 14.12.2009 cu Federația Română de Automobilism Sportiv, prin care vor colabora atât pentru dezvoltarea automobilismului sportiv, cât și pentru promovarea vehiculelor istorice în România.

Finanțarea Asociației se realizează, în principal, din resurse proprii (cotizații, taxe) și resurse atrase din donații și sponsorizări.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca Asociația X a desfășurat printre altele și activități de eliberare a atestatelor de vehicul istoric pentru care percepe o taxă a cărei valoare este diferită în funcție de statutul de membru sau nemembru al proprietarului vehiculului și statutul de vehicule înmatriculate sau nu în România. Astfel, organul de inspecție fiscală consideră că eliberarea Atestatului de vehicul istoric se realizează în urma prestării unui serviciu, motiv pentru care au considerat că această activitate are un caracter economic în conformitate cu prevederile art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015) și art.271 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01.01.2016).

În drept, potrivit art.15 alin.(2) lit.c) și alin.(3), art.127 alin.(1), alin.(2) și alin.(4) și art.129 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015) și art.15 alin.(2) lit.c) și alin.(3), art.269 alin.(1), alin.(2) și alin.(5) și art.271 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01.01.2016):

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
“Art. 15. Scutiri

(...)

(2) Organizațiile nonprofit, organizațiile sindicale și organizațiile patronale sunt scutite de la plata impozitului pe profit pentru următoarele tipuri de venituri:

(...)

c) taxele de înregistrare stabilite potrivit legislației în vigoare; (...)

(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”.

“Art.127 Persoane impozabile și activitatea economică

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

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

(...)

(4) Instituțiile publice nu sunt persoane impozabile pentru activitățile care sunt desfășurate în calitate de autorități publice, chiar dacă pentru desfășurarea acestor activități se percep cotizații, onorarii, redevențe, taxe sau alte plăți, cu excepția acelor activități care ar produce distorsiuni concurențiale dacă instituțiile publice ar fi tratate ca persoane neimpozabile, precum și a celor prevăzute la alin. (5) și (6)”.

“Art.129 Prestarea de servicii

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

Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

“Art. 15. Reguli speciale de impozitare

(...)

(2) În cazul organizațiilor nonprofit, organizațiilor sindicale, organizațiilor patronale, la calculul rezultatului fiscal, următoarele tipuri de venituri sunt venituri neimpozabile:

(...)

c) taxele de înregistrare stabilite potrivit legislației în vigoare; (...)

(3) În cazul organizațiilor nonprofit, organizațiilor sindicale, organizațiilor patronale, pentru calculul rezultatului fiscal sunt neimpozabile și alte venituri realizate, până la nivelul echivalentului în lei a 15.000 euro, într-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale neimpozabile prevăzute la alin. (2). Aceste organizații datorează impozit pe profit pentru partea din profitul impozabil care corespunde veniturilor, altele decât cele considerate venituri neimpozabile, potrivit alin. (2) sau potrivit prezentului alineat, asupra căreia se aplică cota prevăzută la art. 17 sau 18, după caz”.

“Art. 269. Persoane impozabile și activitatea economică

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

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

(...)

(5) Instituțiile publice și organismele internaționale de drept public nu sunt persoane impozabile pentru activitățile care sunt desfășurate în calitate de autorități publice, chiar dacă pentru desfășurarea acestor activități se percep cotizații, onorarii, redevențe, taxe sau alte plăți, cu excepția acelor activități care ar produce distorsiuni concurențiale dacă instituțiile publice și organismele internaționale de drept public ar fi tratate ca persoane neimpozabile, precum și a celor prevăzute la alin. (6) și (7). În sensul prezentului articol, prin organisme internaționale de drept public se înțelege organizațiile internaționale

interguvernamentale, constituite de către state care sunt părți la acestea, în baza unor tratate sau a altor instrumente juridice specifice dreptului internațional public și care funcționează conform actelor lor constitutive, statutelor lor sau altor documente care emană de la acestea, fiind guvernate de normele dreptului internațional public și nu de dreptul intern al vreunui stat”.

“Art. 271. Prestarea de servicii

(1) *Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 270”.*

De asemenea, în conformitate cu prevederile O.M.T.C.T. nr.2132/2005 pentru aprobarea Reglementărilor privind omologarea individuală, eliberarea cărții de identitate și certificarea autenticității vehiculelor rutiere - RNTR 7:

“20.1. Vehiculul istoric (vehiculul de interes istoric) este vehiculul care îndeplinește simultan următoarele condiții:

- *a fost fabricat sau înmatriculat pentru prima dată în urmă cu cel puțin 30 de ani;*
- *tipul său specific, astfel cum este definit în legislația Uniunii Europene sau în legislația națională relevantă, după caz, nu se mai află în fabricație;*
- *este bine întreținut și menținut în starea sa inițială și nu a suferit nicio modificare substanțială a caracteristicilor tehnice ale componentelor sale principale;*
- *deține un atestat de vehicul istoric, emis de către autoritatea națională a FIVA în România, X. X documentează criteriile și procedura de eliberare a atestatului de vehicul istoric și menține în evidența sa informatică înregistrări pentru fiecare atestat eliberat.*

Pentru vehiculele care îndeplinesc condițiile de mai sus și care corespund în ceea ce privește verificarea stării tehnice, având în vedere cerințele și caracteristicile tehnice de la data primei înmatriculări a vehiculului (sau anul de fabricație al vehiculului, dacă data primei înmatriculări nu este cunoscută), RAR eliberează CIV cu mențiunea «Vehicul istoric». De asemenea, RAR înscrie textul «Vehicul istoric» și în CIV deja eliberate pentru vehiculele înmatriculate în România care îndeplinesc condițiile de mai sus și dețin ITP valabilă conform legislației în vigoare”.

În speță, în perioada supusă inspecției fiscale Asociația X a desfășurat și activități de eliberare a atestatelor de vehicul istoric și înregistrare în Registrul vehiculelor istorice pentru care percepe o taxă.

Activitatea de atestare a vehiculelor istorice se desfășoară după o anumită procedură în conformitate cu prevederile Codului Tehnic FIVA și presupune parcurgerea mai multor etape. Prin Nota explicativă din data de 10.06.2020 (anexa nr.3 la Raportul de inspecție fiscală), reprezentantul Asociației X precizează că *“etapele parcurse în vederea eliberării atestatului de vehicul istoric sunt următoarele:*

- *solicitantul își creează cont de utilizator pe site-ul X (X), www.x.ro, și completează la secțiunea dedicată atestărilor formularul care include datele vehiculului în privința căruia intenționează să obțină un atestat de vehicul istoric, datele personale ale solicitantului și o declarație privind originalitatea unor elemente, iar în plus încarcă un set de fotografii ale vehiculului și actele acestuia scanate.*
- *solicitantul contactează reprezentantul județean X din județul în care domiciliază și stabilește împreună cu acesta data, ora și locul unde va prezenta vehiculul spre vizionare....*
- *dacă vehiculul corespunde din perspectiva originalității și stării tehnice/de conservare reprezentantul județean aplică o viză pe dosar, acesta urmând să intre în analiza Comisiei Tehnice X care se întrunește lunar.*
- *dacă vehiculul nu corespunde din perspectiva originalității ori a stării tehnice/de conservare reprezentantul județean menționează într-o rubrică specială în cadrul dosarului problemele constatate și face solicitantului recomandări de remediere a acestora. După remedierea problemelor, vehiculul este reanalizat. Dacă a fost adus în starea*

corespunzătoare reprezentantul X aplică viza de conformitate și dosarul intră în analiza Comisiei Tehnice X.

- reprezentantul județean X comunică solicitantului taxa de înregistrare care trebuie achitată, iar trezorerierul emite factura corespunzătoare.
- Comisia Tehnică X este compusă din șase membrii și un președinte. Toți membrii Comisiei Tehnice au și calitatea de membrii al X, au studii tehnice și își desfășoară activitatea în cadrul comisiei pe bază de voluntariat.
- Comisia Tehnică X se reunește de regulă în ultima zi de joi a fiecărei luni, ocazie cu care analizează toate dosarele care au viza de conformitate a reprezentantului județean X și pentru care s-a achitat taxa corespunzătoare....
- în cadrul ședinței de atestare, membrii Comisiei Tehnice X examinează documentele din dosarul fiecărui vehicul, analizează documentația modelului și, dacă sunt îndeplinite toate condițiile, decid prin vot, cu majoritate, emiterea atestatului de vehicul istoric și înregistrarea acestuia în Registrul Vehiculelor Istorice din România.
- în situația în care Comisia Tehnică X decide că nu sunt îndeplinite condițiile pentru obținerea atestatului de vehicul istoric, X restituie taxa de emitere a atestatului de vehicul istoric și de înregistrare în Registrul Vehiculelor Istorice din România către solicitant.
- în cazul în care decizia Comisiei Tehnice este în sensul admiterii cererilor formulate de solicitanți, atestatele de vehicul istoric sunt tipărite, sunt semnate de președintele X și președintele Comisiei Tehnice X și sunt securizate prin ștampilare și aplicarea unui timbru sec.
- atestatele sunt trimise prin curier/poștă către reprezentanții județeni X care le distribuie solicitanților
- vehiculele pentru care s-a eliberat atestatul de vehicul istoric sunt înscrise în Registrul Vehiculelor Istorice din România, lista atestatelor fiind transmisă către Registrul Auto Român și orice altă instituție care o solicită”.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației susținerile Asociației X referitoare la faptul că activitatea privind eliberarea atestatului de vehicul istoric este o activitate non economică realizată în regim de putere publică deoarece:

- Legea nr.500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare, conține definiția taxei din punct de vedere generic, noțiunea de taxă fiind necesară pentru a contura cadrul general privind formarea, administrarea, angajarea și utilizarea fondurilor publice. Astfel, potrivit art.1 alin.(2) din Legea nr.500/2002 privind finanțele publice “(2) Dispozițiile prezentei legi se aplică în domeniul elaborării, aprobării, executării și raportării:
 - a) bugetului de stat;
 - b) bugetului asigurărilor sociale de stat;
 - c) bugetelor fondurilor speciale;
 - d) bugetului trezoreriei statului;
 - e) bugetelor instituțiilor publice autonome;
 - f) bugetelor instituțiilor publice finanțate integral sau parțial din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat și bugetele fondurilor speciale, după caz;
 - g) bugetelor instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii;
 - h) bugetului fondurilor provenite din credite externe contractate sau garantate de stat și ale căror rambursare, dobânzi și alte costuri se asigură din fonduri publice;
 - i) bugetului fondurilor externe nerambursabile”.

De asemenea, la art.2, pct.30 din același act normativ sunt definite instituțiile publice astfel: “*instituții publice - denumire generică ce include Parlamentul, Administrația Prezidențială, ministerele, celelalte organe de specialitate ale administrației publice, alte autorități publice, instituțiile publice autonome, precum și instituțiile din subordinea/coordonarea acestora, finanțate din bugetele prevăzute la art. 1 alin. (2)*”.

- O.G. nr.26/2000 cu privire la asociații și fundații prevede condițiile necesare pentru ca o asociație sau fundație să fie considerată de utilitate publică. Astfel, la art.39 alin.(1) din O.G. nr.26/2000 se prevede că “**Recunoașterea unei asociații sau fundații ca fiind de**

utilitate publică se face prin hotărâre a Guvernului. În acest scop, asociația sau fundația interesată adresează o cerere Secretariatului General al Guvernului, care o înaintează, în termen de 15 zile, organului de specialitate al administrației publice centrale în a cărei sferă de competență își desfășoară activitatea”, iar la art.41 alin.(1) lit.a) și lit.c) din același act normativ sunt menționate drepturile pe care le are o asociație de utilitate publică, respectiv “dreptul de a i se atribui în folosință gratuită bunurile proprietate publică” și “dreptul de a menționa în toate documentele pe care le întocmește că asociația sau fundația este recunoscută ca fiind de utilitate publică”.

Astfel, activitatea Asociației X privind eliberarea Atestatului de vehicul istoric și înregistrare în Registrul vehiculelor istorice din România reprezintă o activitate economică, neputând fi considerată ca fiind de utilitate publică, iar taxele percepute în acest sens neputând fi considerate taxe de înregistrare stabilite potrivit legislației în vigoare.

Prin adresa nr...../21.10.2020, nr...../08.12.2020 și nr...../25.01.2021, organul de soluționare a contestațiilor a solicitat, în temeiul art.276 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Ministerului Finanțelor - Direcția generală de asistență pentru contribuabili punctul de vedere cu privire la stabilirea calității de persoană impozabilă a Asociației X din punct de vedere al TVA și stabilirea veniturilor impozabile din punct de vedere al impozitului pe profit pentru taxele încasate din eliberarea atestatului de vehicul istoric.

Prin adresa nr...../10.02.2021 Ministerul Finanțelor - Direcția generală de legislație fiscală și reglementări vamale și contabile s-a pronunțat astfel:

“În ceea ce privește stabilirea calității de persoană impozabilă a Asociației X,, aceasta nu poate fi considerată o instituție publică ce desfășoară în calitate de autoritate publică activitatea de eliberare a atestatelor de vehicul istoric și înregistrare în Registrul vehiculelor istorice.

Printre tipurile de venituri scutite se regăsesc, într-adevăr, și <<taxele de înregistrare potrivit legislației în vigoare>>, însă așa cum este formulat textul, prevederea în cauză implică existența unei dispoziții legale în acest sens.

*În ceea ce privește utilizarea contului 732 - Venituri din taxele de înregistrare stabilite potrivit legislației în vigoare, precizăm că în acest cont se ține evidența veniturilor realizate din taxele de înregistrare stabilite potrivit legislației în vigoare, **nu a celor prevăzute doar prin statutul propriu al Asociației.***

Pe de altă parte, conform art.39 alin.(1) coroborat cu art.41 alin.(1) lit.a) și lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.26/2000 cu privire la asociații și fundații, cu modificările și completările ulterioare, <<Recunoașterea unei asociații sau fundații ca fiind de utilitate publică se face prin hotărâre a Guvernului (...)>>, recunoașterea utilității publice conferind unei asociații <<dreptul de a i se atribui în folosință gratuită bunurile proprietate publică>> și <<dreptul de a menționa în toate documentele pe care le întocmește că asociația sau fundația este recunoscută ca fiind de utilitate publică>>”.

Față de cele de mai sus rezultă că activitatea desfășurată de Asociația X privind eliberarea atestatului de vehicul istoric și înscrierea în Registrul vehiculelor istorice din România reprezintă o prestare de servicii potrivit prevederilor art.129 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (în vigoare până la data de 31.12.2015), respectiv art.271 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal (în vigoare începând cu data de 01.01.2016), Asociația X neputând fi considerată ca fiind de utilitate publică.

Prin urmare, din cele prezentate anterior, rezultă că Asociația **nu a adus nicio dovadă de natură să combată constatările inspecției fiscale** cu privire la reîncadrarea operațiunilor de eliberare a atestatelor de vehicul istoric din activitate scutită în activitate economică, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3.2.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Cauza supusă soluționării este dacă organul fiscal a procedat corect la stabilirea taxei pe valoarea adăugată pentru activitatea economică desfășurată (activitate de eliberare a atestatelor de vehicul istoric) activitatea neputând fi considerată activitate scutită de taxă pe valoarea adăugată, în condițiile în care argumentele societății contestatoare nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

Asociația X obține în perioada supusă inspecției fiscale atât venituri din cotizații și taxe de înscriere ale membrilor, din sponsorizare, din plasarea disponibilităților bănești și din diferențe de curs valutar, cât și venituri din eliberarea Atestatului de vehicul istoric și înregistrarea în Registrul vehiculelor istorice din România.

Referitor la veniturile obținute ca urmare a eliberării Atestatului de vehicul istoric organele de inspecție fiscală au considerat că această activitate reprezintă o prestare de servicii în conformitate cu prevederile art.129 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015), respectiv art.271 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01.01.2016), motiv pentru care au reîncadrat operațiunea de eliberare a atestatelor de vehicul istoric din operațiune scutită în operațiune impozabilă.

În drept, conform prevederilor art.141 alin.(1) lit.k), lit.l) și lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015) și art.292 alin.(1) lit.k), lit.l) și lit.m) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01.01.2016) coroborat cu pct.28, pct.29 și pct.30 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (în vigoare până la data de 31.12.2015) și pct.45, pct.46 și pct.47 din H.G. nr.1/2016 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal (în vigoare începând cu data de 01.01.2016):

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

„Art. 141 Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării

(1) Următoarele operațiuni de interes general sunt scutite de taxă:

(...)

k) prestările de servicii și/sau livrările de bunuri furnizate membrilor în interesul lor colectiv, în schimbul unei cotizații fixate conform statutului, de organizații fără scop lucrativ care au obiective de natură politică, sindicală, religioasă, patriotică, filozofică, filantropică, patronală, profesională sau civică, precum și obiective de reprezentare a intereselor membrilor lor, în condițiile în care această scutire nu provoacă distorsiuni de concurență;

l) prestările de servicii strâns legate de practicarea sportului sau a educației fizice, efectuate de organizații fără scop lucrativ pentru persoanele care practică sportul sau educația fizică;

m) prestările de servicii culturale și/sau livrările de bunuri strâns legate de acestea, efectuate de instituțiile publice sau de alte organisme culturale fără scop lucrativ, recunoscute ca atare de către Ministerul Culturii și Cultelor (...).”

H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“28. În sensul art. 141 alin. (1) lit. k) din Codul fiscal:

a) Cuantumul cotizațiilor este stabilit de organul de conducere abilitat, conform statutului propriu al organizațiilor fără scop patrimonial;

b) activitățile desfășurate în favoarea membrilor în contul cotizațiilor încasate în baza art.6 din Decretul-lege nr. 139/1990 privind camerele de comerț și industrie din România, cu

modificările și completările ulterioare, de către Camera de Comerț și Industrie a României și a Municipiului București și camerele de comerț și industrie teritoriale, sunt scutite de taxă.

29. Scutirea prevăzută la art. 141 alin. (1) lit. l) din Codul fiscal se aplică pentru prestările de servicii ce au strânsă legătură cu practicarea sportului sau a educației fizice, efectuate în beneficiul persoanelor care practică sportul sau educația fizică, în situația în care aceste servicii sunt prestate de către organizații fără scop patrimonial, cum sunt organizațiile și ligile sportive, cluburile sportive, bazele sportive de antrenament, hotelurile și cantinele pentru uzul exclusiv al sportivilor. Nu se aplică scutirea de taxă pentru încasările din publicitate, încasările din cedarea drepturilor de transmitere la radio și la televiziune a manifestărilor sportive și încasările din acordarea dreptului de a intra la orice manifestări sportive.

30. Prestările de servicii culturale prevăzute de art. 141 alin. (1) lit. m) din Codul fiscal efectuate de instituțiile publice sau de organizații culturale nonprofit cuprind activități precum: reprezentațiile de teatru, operă, operetă, organizarea de expoziții, festivaluri și alte activități culturale recunoscute de Ministerul Culturii și Cultelor. Livrările de bunuri strâns legate de aceste servicii cuprind livrări precum: vânzarea de broșuri, pliante și alte materiale care popularizează o activitate culturală”.

Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

„Art. 292 - Scutiri pentru anumite activități de interes general și scutiri pentru alte activități

(1) Următoarele operațiuni de interes general sunt scutite de taxă:

(...)

k) prestările de servicii și/sau livrările de bunuri furnizate membrilor în interesul lor colectiv, în schimbul unei cotizații fixate conform statutului, de organizații fără scop patrimonial care au obiective de natură politică, sindicală, religioasă, patriotică, filozofică, filantropică, patronală, profesională sau civică, precum și obiective de reprezentare a intereselor membrilor lor, în condițiile în care această scutire nu provoacă distorsiuni de concurență;

l) prestările de servicii strâns legate de practicarea sportului sau a educației fizice, efectuate de organizații fără scop patrimonial pentru persoanele care practică sportul sau educația fizică;

m) prestările de servicii culturale și/sau livrările de bunuri strâns legate de acestea, efectuate de instituțiile publice sau de alte organisme culturale fără scop patrimonial, recunoscute ca atare de către Ministerul Culturii (...).”.

H.G. nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“45. În sensul art. 292 alin. (1) lit. k) din Codul fiscal:

a) cuantumul cotizațiilor este stabilit de organul de conducere abilitat, conform statutului propriu al organizațiilor fără scop patrimonial;

b) activitățile desfășurate în favoarea membrilor în contul cotizațiilor încasate în baza art. 21 alin. (1) lit. a) din Legea camerelor de comerț din România nr. 335/2007, cu modificările și completările ulterioare, de către camerele de comerț, sunt scutite de taxă.

46. (1) Scutirea prevăzută la art. 292 alin. (1) lit. l) din Codul fiscal se aplică dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

a) prestările să fie efectuate de o organizație fără scop patrimonial;

b) prestările de servicii efectuate de astfel de organizații să fie strâns legate de sport sau de educația fizică și să fie efectuate în favoarea persoanelor care practică sportul sau educația fizică;

c) prestările de servicii să fie esențiale pentru operațiunile scutite, și anume practicarea sportului sau a educației fizice. Scutirea unei operațiuni se stabilește în special în funcție de natura prestării de servicii efectuate și de raportul acesteia cu practicarea sportului sau a educației fizice.

(2) În sensul alin. (1) lit. b), în vederea garantării unei aplicări efective a scutirii prevăzute la art. 292 alin. (1) lit. l) din Codul fiscal, această dispoziție trebuie interpretată în sensul că prestările de servicii efectuate în special în cadrul sporturilor practicate în grupuri de persoane sau practicate în structuri organizatorice înființate de cluburi de sport pot în principiu beneficia de scutirea prevăzută de această dispoziție. Rezultă că, pentru a aprecia dacă prestările de servicii sunt scutite, identitatea destinatarului formal al unei prestări de servicii și forma juridică sub care acesta beneficiază de prestare sunt irelevante.

(3) Scutirea prevăzută la art. 292 alin. (1) lit. l) din Codul fiscal se aplică indiferent dacă activitatea sportivă este practică la nivel profesionist, sau în mod regulat sau organizat ori în vederea participării la competiții sportive, ori activitățile sportive au caracter neorganizat, nesistematic și nu au ca scop participarea la competiții sportive, cu condiția totuși ca exercitarea acestor activități să nu se înscrie într-un cadru de pură recreere și destindere.

(4) Nu se aplică scutirea de taxă pentru încasările din publicitate, încasările din cedarea drepturilor de transmitere la radio și la televiziune a manifestărilor sportive și încasările din acordarea dreptului de a intra la orice manifestări sportive.

47. Prestările de servicii culturale prevăzute de art. 292 alin. (1) lit. m) din Codul fiscal efectuate de instituțiile publice sau de organizații culturale nonprofit cuprind activități precum: reprezentațiile de teatru, operă, operetă, balet, dans contemporan, organizarea de expoziții, festivaluri și alte activități culturale recunoscute de Ministerul Culturii. Livrările de bunuri strâns legate de aceste servicii cuprind livrări precum: vânzarea de broșuri, pliante și alte materiale care popularizează o activitate culturală”.

Față de dispozițiile legale menționate se reține că prestarile de servicii și/sau livrările de bunuri furnizate membrilor unei asociații, a celor strâns legate de practicarea sportului, precum și a celor culturale efectuate de organisme fără scop patrimonial, sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației și potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală se rețin următoarele:

Potrivit documentelor justificative precum și a explicațiilor din Nota explicativă dată de reprezentantul Asociației, procesul de atestare a vehiculelor istorice se desfășoară în conformitate cu prevederile Codului Tehnic FIVA și constă în parcurgerea mai multor etape, după cum urmează:

- solicitarea informațiilor privind vehiculul pe site-ul www.x.ro;
- verificarea documentară și fizică a vehiculului în vederea constatării/respingerii îndeplinirii condițiilor de atestare precum și întocmirea dosarului în acest sens;
- analiza dosarelor de către Comisia Tehnică a X (care se întrunește lunar) și emiterea Atestatului de vehicul istoric;
- plată de către beneficiarii atestatului de vehicul istoric a unei taxe de emisie a acestuia.

Prin urmare, eliberarea Atestatului de vehicul istoric presupune efectuarea mai multor operațiuni reprezentând prestări de servicii tehnice, plata contravalorii serviciilor condiționând eliberarea acestuia.

Beneficiarii Atestatului de de vehicul istoric plătesc contravaloarea serviciilor prestate (indiferent dacă au sau nu calitatea de membru al Asociației X), veniturile obținute fiind venituri economice și nicidecum venituri scutite de taxă așa cum susține, în mod eronat, Asociația X, nefiind aferente unor obiective cultural-sportive.

Asociația X nu poate fi considerată o instituție publică ce desfășoară în calitate de autoritate publică activitatea de eliberare a atestatelor de vehicul istoric și înregistrare în Registrul vehiculelor istorice din România, întrucât nu intră sub incidența prevederilor art.127 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015), respectiv art.269 alin.(5) din Legea Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679 17

nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01.01.2016).

Activitatea de eliberare a atestatelor de vehicul istoric și înregistrare în Registrul Vehiculelor Istorice din România reprezintă o activitate economică în sensul art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015), respectiv art.269 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01.01.2016), iar Asociația X este persoană impozabilă conform prevederilor art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015), respectiv art.269 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01.01.2016).

Prin adresa nr...../21.10.2020, nr...../08.12.2020 și nr...../25.01.2021, organul de soluționare a contestațiilor a solicitat, în temeiul art.276 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Ministerului Finanțelor - Direcția generală de asistență pentru contribuabili punctul de vedere cu privire la stabilirea calității de persoană impozabilă a Asociației X din punct de vedere al TVA precum și aplicabilitatea scutirii de taxă prevăzută la art.292 alin.(1) lit.k), lit.l) sau lit.m) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin adresa nr...../10.02.2021 Ministerul Finanțelor - Direcția generală de legislație fiscală și reglementări vamale și contabile s-a pronunțat în sensul că:

- Asociația X nu poate fi considerată o instituție publică ce desfășoară în calitate de autoritate publică activitatea de eliberare a atestatelor de vehicul istoric și înregistrare în Registrul vehiculelor istorice, aceasta nefiind recunoscută prin hotărâre a Guvernului;
- Asociația X nu poate intra sub incidența art.269 alin.(5) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare pentru activitatea de eliberare a atestatelor de vehicul istoric și înregistrare în Registrul vehiculelor istorice din România;
- activitatea de eliberare a Atestatului de vehicul istoric și înregistrare în Registrul vehiculelor istorice din România reprezintă o activitate economică în sensul art.269 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar Asociația X este persoană impozabilă potrivit art.269 alin.(1) din același act normativ;
- pentru activitatea de eliberare a atestatelor de vehicul istoric nu sunt îndeplinite condițiile de aplicare a scutirilor de TVA prevăzute la art.292 alin.(1) lit.k), lit.l) sau lit.m) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.45-47 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.1/2016.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că în mod legal organul de inspecție fiscală a constatat că Asociația X a depășit plafonul de scutire prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la luna septembrie 2014, motiv pentru care avea obligația de înregistrare în scopuri de TVA începând cu luna octombrie 2014.

Pentru veniturile obținute din activitatea de eliberare a atestatului de vehicul istoric și înregistrare în Registrul vehiculelor istorice din România, organul de inspecție fiscală a calculat taxa pe valoarea adăugată colectată, pentru perioada 01.01.2015-31.12.2019, ținând cont de prevederile Deciziei Comisiei fiscale centrale nr.6/2014, după cum urmează:

- An 2015: TVA = lei (venituri impozabile = lei);
- An 2016: TVA = lei (venituri impozabile = lei);
- An 2017: TVA = lei (venituri impozabile = lei);
- An 2018: TVA = lei (venituri impozabile = lei);
- An 2019: TVA = lei (venituri impozabile = lei).

Total: TVA = lei

Prin Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au acordat Asociației X dreptul de deducere a TVA, pentru perioada 01.01.2015-31.12.2019, în sumă de lei aferentă achizițiilor efectuate în scopul realizării operațiunilor taxabile, respectiv în scopul eliberării Atestatului de vehicul istoric.

Față de cele de mai sus, pentru serviciile prestate de Asociația X nu sunt îndeplinite condițiile de aplicare a **scutirilor de taxă pe valoarea adăugată**, prevăzute la art.141 alin.(1) lit.k), lit.l) și lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015), respectiv art.292 alin.(1) lit.k), lit.l) și lit.m) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01.01.2016).

Prin urmare, din cele prezentate anterior, rezultă că Asociația X **nu a adus nicio dovadă de natură să combată constatările inspecției fiscale** cu privire la neîncadrarea serviciilor prestate în categoria serviciilor scutite atât timp cât eliberarea Atestatului de vehicul istoric presupune prestarea unor servicii, motiv pentru care pentru veniturile economice obținute Asociația X avea obligația înregistrării în scopuri de TVA, datorând astfel **TVA** stabilită suplimentar în sumă de ... lei aferentă perioadei 01.01.2015-31.12.2019, iar contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3.2.3. Referitor la impozitul pe profit

Cauza supusă soluționării este dacă organul fiscal a procedat corect la stabilirea impozitului pe profit pentru activitatea economică desfășurată (activitate de eliberare a atestatelor de vehicul istoric) activitatea neputând fi considerată activitate scutită, în condițiile în care argumentele societății contestatoare nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că Asociația X a obținut atât venituri din cotizații și taxe de înscriere ale membrilor, venituri din sponsorizare, venituri din plasarea disponibilităților bănești și venituri din diferențe de curs valutar (venituri scutite la plata impozitului pe profit), cât și venituri din eliberarea atestatului de vehicul istoric și înregistrarea în Registrul vehiculelor istorice (venituri impozabile la calculul impozitului pe profit).

Pentru veniturile obținute din prestările de servicii de eliberare a atestatului de vehicul istoric și înregistrare în Registrul Vehiculelor Istorice din România, organele de inspecție fiscală au calculat pentru perioada 01.01.2015-31.12.2019 impozit pe profit în sumă de lei, conform prevederilor art.15 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015) și art.15 alin.(3) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01.01.2016).

În drept, conform prevederilor art.15 alin.(2) și alin.(3), art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015) și art.15 alin.(2) și alin.(3), art.19 alin.(1) și art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01.01.2016) coroborat cu pct.8 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (în vigoare până la data de 31.12.2015) și pct.3(1) din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal (în vigoare începând cu data de 01.01.2016):

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 15. Scutiri

(...)

(2) Organizațiile nonprofit, organizațiile sindicale și organizațiile patronale sunt scutite de la plata impozitului pe profit pentru următoarele tipuri de venituri:

- a) cotizațiile și taxele de înscriere ale membrilor;
- b) contribuțiile bănești sau în natură ale membrilor și simpatizanților;
- c) taxele de înregistrare stabilite potrivit legislației în vigoare;
- d) veniturile obținute din vize, taxe și penalități sportive sau din participarea la competiții și demonstrații sportive;
- e) donațiile și banii sau bunurile primite prin sponsorizare;
- f) dividendele și dobânzile obținute din plasarea disponibilităților rezultate din venituri scutite;
- g) veniturile pentru care se datorează impozit pe spectacole;
- h) resursele obținute din fonduri publice sau din finanțări nerambursabile;
- i) veniturile realizate din acțiuni ocazionale precum: evenimente de strângere de fonduri cu taxă de participare, serbări, tombole, conferințe, utilizate în scop social sau profesional, potrivit statutului acestora;
- j) veniturile excepționale rezultate din cedarea activelor corporale aflate în proprietatea organizațiilor nonprofit, altele decât cele care sunt sau au fost folosite într-o activitate economică;
- k) veniturile obținute din reclamă și publicitate, realizate de organizațiile nonprofit de utilitate publică, potrivit legilor de organizare și funcționare, din domeniul culturii, cercetării științifice, învățământului, sportului, sănătății, precum și de camerele de comerț și industrie, organizațiile sindicale și organizațiile patronale.
- l) sumele primite ca urmare a nerespectării condițiilor cu care s-a făcut donația/sponsorizarea, potrivit legii, sub rezerva ca sumele respective să fie utilizate de către organizațiile nonprofit, în anul curent sau în anii următori, pentru realizarea scopului și obiectivelor acestora, potrivit actului constitutiv sau statutului, după caz;
- m) veniturile realizate din despăgubiri de la societățile de asigurare pentru pagubele produse la activele corporale proprii, altele decât cele care sunt utilizate în activitatea economică;
- n) sumele primite din impozitul pe venit datorat de persoanele fizice, potrivit prevederilor titlului III.

(3) Organizațiile nonprofit, organizațiile sindicale și organizațiile patronale sunt scutite de la plata impozitului pe profit și pentru veniturile din activități economice realizate până la nivelul echivalentului în lei a 15.000 euro, într-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale scutite de la plata impozitului pe profit, prevăzută la alin. (2). Organizațiile prevăzute în prezentul alineat datorează impozit pe profit pentru partea din profitul impozabil ce corespunde veniturilor, altele decât cele prevăzute la alin. (2) sau în prezentul alineat, impozit calculat prin aplicarea cotei prevăzute la art. 17 alin. (1) sau art. 18, după caz”.

“Art. 19. Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. (...).”

“Art.21. Cheltuieli

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”.

Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 15. Reguli speciale de impozitare

(...)

(2) În cazul organizațiilor nonprofit, organizațiilor sindicale, organizațiilor patronale, la calculul rezultatului fiscal, următoarele tipuri de venituri sunt venituri neimpozabile:

- 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, precum și banii sau bunurile primite prin sponsorizare/mecenat;
- f) veniturile din dividende, dobânzi, precum și din diferențele de curs valutar aferente disponibilităților și veniturilor neimpozabile;
- g) veniturile din dobânzi obținute de casele de ajutor reciproc din acordarea de împrumuturi potrivit legii de organizare și funcționare;
- h) veniturile pentru care se datorează impozit pe spectacole;
- i) resursele obținute din fonduri publice sau din finanțări nerambursabile;
- j) veniturile realizate din acțiuni ocazionale precum: evenimente de strângere de fonduri cu taxă de participare, serbări, tombole, conferințe, utilizate în scop social sau profesional, potrivit statutului acestora;
- k) veniturile rezultate din cedarea activelor corporale aflate în proprietatea organizațiilor nonprofit, altele decât cele care sunt sau au fost folosite într-o activitate economică;
- l) veniturile obținute din reclamă și publicitate, veniturile din închirieri de spații publicitare pe: clădiri, terenuri, tricouri, cărți, reviste, ziare, realizate de organizațiile nonprofit de utilitate publică, potrivit legilor de organizare și funcționare, din domeniul culturii, cercetării științifice, învățământului, sportului, sănătății, precum și de camerele de comerț și industrie, organizațiile sindicale și organizațiile patronale; nu se includ în această categorie veniturile obținute din prestări de servicii de intermediere în reclamă și publicitate;
- m) sumele primite ca urmare a nerespectării condițiilor cu care s-a făcut donația/sponsorizarea, potrivit legii, sub rezerva ca sumele respective să fie utilizate de către organizațiile nonprofit, în anul curent sau în anii următori, pentru realizarea scopului și obiectivelor acestora, potrivit actului constitutiv sau statutului, după caz;
- n) veniturile realizate din despăgubiri de la societățile de asigurare pentru pagubele produse la activele corporale proprii, altele decât cele care sunt utilizate în activitatea economică;
- o) sumele primite din impozitul pe venit datorat de persoanele fizice, potrivit prevederilor titlului IV;
- p) sumele colectate de organizațiile colective autorizate, potrivit legii, pentru îndeplinirea responsabilităților de finanțare a gestionării deșeurilor.

(3) În cazul organizațiilor nonprofit, organizațiilor sindicale, organizațiilor patronale, pentru calculul rezultatului fiscal sunt neimpozabile și alte venituri realizate, până la nivelul echivalentului în lei a 15.000 euro, într-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale neimpozabile prevăzute la alin. (2). Aceste organizații datorează impozit pe profit pentru partea din profitul impozabil care corespunde veniturilor, altele decât cele considerate venituri neimpozabile, potrivit alin. (2) sau potrivit prezentului alineat, asupra căreia se aplică cota prevăzută la art. 17 sau 18, după caz”.

“Art. 19. - Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. (...).”

“Art. 25. Cheltuieli

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către

camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale”.

H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului 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 15.000 euro prin utilizarea cursului mediu de schimb valutar EUR/ROL comunicat de Banca Națională a României pentru anul fiscal respectiv;

- calculul valorii procentului de 10% din veniturile prevăzute la lit. a);

- stabilirea veniturilor neimpozabile prevăzute la art. 15 alin. (3) din Codul fiscal ca fiind valoarea cea mai mică dintre sumele stabilite conform precizărilor anterioare;

c) stabilirea veniturilor neimpozabile prin adunarea sumelor de la lit. a) și b);

d) determinarea veniturilor impozabile prin scăderea din totalul veniturilor a celor de la lit.c);

e) calculul profitului impozabil corespunzător veniturilor impozabile de la lit. d), avându-se în vedere următoarele:

(i) stabilirea cheltuielilor efectuate în scopul realizării veniturilor impozabile de la lit. d). Este necesară utilizarea de către contribuabil a unor chei corespunzătoare de repartizare a cheltuielilor comune;

(ii) stabilirea valorii deductibile a cheltuielilor determinate conform regulilor de la pct. (i), luându-se în considerare prevederile art. 21 din Codul fiscal;

(iii) stabilirea profitului impozabil ca diferență între veniturile impozabile de la lit. d) și cheltuielile deductibile stabilite la pct. (ii);

f) calculul impozitului pe profit prin aplicarea cotei prevăzute la art. 17 alin. (1) sau la art. 18 din Codul fiscal, după caz, asupra profitului impozabil stabilit la lit. e).

H.G. nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“3. (1) Organizațiile nonprofit care obțin venituri, altele decât cele menționate la art. 15 alin. (2) din Codul fiscal, și care depășesc limita prevăzută la alin. (3) plătesc impozit pe profit pentru profitul impozabil corespunzător acestora. Determinarea rezultatului fiscal se face în conformitate cu prevederile titlului II din Codul fiscal. În acest sens se vor avea în vedere și 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:

(i) calculul sumei în lei reprezentând echivalentul a 15.000 euro prin utilizarea cursului mediu de schimb valutar EUR/RON comunicat de Banca Națională a României pentru anul fiscal respectiv;

(ii) calculul valorii procentului de 10% din veniturile prevăzute la lit. a);

(iii) stabilirea veniturilor neimpozabile prevăzute la art. 15 alin. (3) din Codul fiscal ca fiind valoarea cea mai mică dintre sumele stabilite potrivit 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), precum și a celorlalte venituri neimpozabile prevăzute de titlul II din Codul fiscal;

e) determinarea valorii deductibile a cheltuielilor corespunzătoare veniturilor impozabile de la lit. d), avându-se în vedere următoarele:

(i) stabilirea cheltuielilor corespunzătoare veniturilor impozabile de la lit. d) prin scăderea din totalul cheltuielilor a celor aferente activității nonprofit și a unei părți din

cheltuielile comune, determinată prin utilizarea unei metode raționale de alocare, potrivit reglementărilor contabile aplicabile;

(ii) ajustarea cheltuielilor determinate conform regulilor de la pct. i), luându-se în considerare prevederile art. 25 din Codul fiscal;

f) stabilirea rezultatului fiscal ca diferență între veniturile impozabile de la lit. d) și cheltuielile deductibile stabilite la lit. e); la stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elementele similare veniturilor și cheltuielilor, deducerile fiscale, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31 din Codul fiscal;

g) calculul impozitului pe profit prin aplicarea cotei prevăzute la art. 17 sau la art. 18 din Codul fiscal, după caz, asupra rezultatului fiscal pozitiv stabilit potrivit lit. f)".

Față de dispozițiile legale menționate se reține că în cazul organizațiilor nonprofit, la calculul rezultatului fiscal sunt legiferați dispoziții cu privire la tipurile de venituri scutite de la plata impozitului pe profit și plafonul privind scutirea pentru veniturile din activități economice realizate.

În speță, veniturile obținute de Asociația X din cotizațiile și taxele de înscriere ale membrilor, contribuțiile bănești sau în natură ale membrilor și simpatizanților, donații și sponsorizări, taxe privind participarea la competiții și demonstrații sportive, diferențe de curs valutar, plasarea disponibilităților bănești au fost considerate venituri neimpozabile la calculul rezultatului fiscal de către organul de inspecție fiscală.

Veniturile obținute din activitatea economică de eliberare a Atestatului de vehicul istoric și înregistrare în Registrul Vehiculelor Istorice din România sunt considerate venituri impozabile din punct de vedere al impozitului pe profit.

Potrivit documentelor justificative precum și a precizărilor din Nota explicativă dată de reprezentantul Asociației în data de 18.03.2020:

"În ceea ce privește veniturile obținute de X, acestea se împart în două categorii principale fiind reprezentate de (i) cotizații ale membrilor X sub forma taxelor de înscriere în calitate de membru, cotizații anuale și taxelor de înscriere sau participare la evenimente și (ii) taxe de eliberare a atestatului de vehicul istoric și înregistrare în registrul vehiculelor istorice

Din punct de vedere contabil, X înregistrează în contul 7311 veniturile din cotizații și taxe de înscriere ale membrilor, după cum urmează: (i) taxe de înscriere membru club; (ii) cotizații; (iii) taxe de înscriere/participare la evenimente organizate de Club.

În ceea ce privește cea de-a doua categorie de venituri, X înregistrează în contul 732 veniturile din taxele de eliberare a atestatului de vehicul istoric și înregistrare în registrul vehiculelor istorice. ... veniturile din taxele de eliberare a atestatului de vehicul istoric și înregistrare în registrul vehiculelor istorice, ce sunt înregistrate în prezent în contul 732 au fost înregistrate în contul 7397 în intervalul 2014-2017 ...".

Din perspectivă contabilă, relevante sunt în acest sens Reglementările contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial aprobate prin Ordinul Ministrului Economiei și Finanțelor nr.1969/2007, cu modificările și completările ulterioare, respectiv Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.3103/2017 cu modificările și completările ulterioare.

Invocarea de către Asociația X a scutirii de la plata impozitului pe profit, pentru veniturile obținute din eliberarea atestatului de vehicul istoric, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

- potrivit prevederilor art.15 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt scutite de la plata impozitului pe profit cotizațiile și taxele de înscriere ale membrilor în Asociație nu și taxele de eliberare a atestatelor de vehicul istoric pentru membrii Asociației;

- potrivit prevederilor art.15 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt scutite de la plata impozitului pe profit taxele de înregistrare stabilite potrivit legislației în vigoare, nu a celor prevăzute doar prin Statutul propriu al Asociației;
- potrivit prevederilor art.15 alin.(2) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt scutite de la plata impozitului pe profit veniturile obținute din vize, taxe și penalități sportive sau din participarea la competiții și demonstrații sportive.

Prin adresa nr...../21.10.2020, nr...../08.12.2020 și nr...../25.01.2021, organul de soluționare a contestațiilor a solicitat, în temeiul art.276 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Ministerului Finanțelor - Direcția generală de asistență pentru contribuabili punctul de vedere cu privire la stabilirea veniturilor impozabile din punct de vedere al impozitului pe profit pentru taxele încasate din eliberarea atestatului de vehicul istoric.

Prin adresa nr...../10.02.2021 Ministerul Finanțelor - Direcția generală de legislație fiscală și reglementări vamale și contabile s-a pronunțat în sensul că:

- Asociația X nu poate fi considerată o instituție publică ce desfășoară în calitate de autoritate publică activitatea de eliberare a atestatelor de vehicul istoric și înregistrare în Registrul vehiculelor istorice, aceasta nefiind recunoscută prin hotărâre a Guvernului;
- taxele privind eliberarea atestatului de vehicul istoric, stabilite de Asociația X prin Statut, nu sunt taxe de înregistrare stabilite potrivit legislației în vigoare întrucât, dat fiind modul de formulare a prevederii art.15 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015), respectiv art.15 alin.(2) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 31.12.2015), este necesară existența unui cadru legal de instituire.

Astfel, activitatea Asociației X privind eliberarea Atestatului de vehicul istoric și înregistrare în Registrul vehiculelor istorice din România reprezintă o activitate economică, neputând fi considerată ca fiind de utilitate publică, iar taxele percepute în acest sens neputând fi considerate taxe de înregistrare stabilite potrivit legislației în vigoare.

Față de cele de mai sus, pentru serviciile prestate de Asociația X privind eliberarea atestatelor de vehicul istoric și înregistrarea în Registrul Vehiculelor Istorice din România nu sunt îndeplinite condițiile de aplicare a **scutirii de impozit pe profit**, prevăzute la art.15 alin.(2) lit.a), lit.c) și lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015), respectiv art.15 alin.(2) lit.a), lit.c) și lit.d) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01.01.2016).

Prin urmare, din cele prezentate anterior, rezultă că Asociația X **nu a adus nicio dovadă de natură să combată constatările inspecției fiscale** cu privire la încadrarea serviciilor prestate în categoria serviciilor scutite atât timp cât eliberarea Atestatului de vehicul istoric presupune prestarea unor servicii, motiv pentru care pentru veniturile economice obținute Asociația X avea obligația calculării, declarării și plății impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de lei aferentă perioadei 01.01.2015-31.12.2019, iar contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art.15 alin.(2) și alin.(3), art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), art.127 alin.(1), alin.(2) și alin.(4), art.129 alin.(1), art.141 alin.(1) lit.k), lit.l) și lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015), art.15 alin.(2) și alin.(3), art.19 alin.(1), art.25 alin.(1), art.269 alin.(1), alin.(2) și alin.(5), art.271 alin.(1) și art.292 alin.(1) lit.k), lit.l)

și lit.m) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01.01.2016), pct.8, pct.28, pct.29 și pct.30 din Normele metodologice date în aplicarea Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015), pct.3(1), pct.45, pct.46 și pct.47 din Normele metodologice date în aplicarea Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.1/2016, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01.01.2016), OMTCT nr.2132/2005 pentru aprobarea Reglementărilor privind omologarea individuală, eliberarea cărții de identitate și certificarea autenticității vehiculelor rutiere - RNTR 7, art.1 și art.2 din Legea nr.500/2002 privind finanțele publice, O.G. nr.26/2000 cu privire la asociații și fundații, art.23, art.91, art.92 și art.105 din Legea nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015), art.50, art.269, art.276, art.279 și art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015), Decizia nr.21/2020 a ÎCCJ

DECIDE

1. **Admite**, în parte, contestația formulată de Asociația X pentru suma de lei reprezentând TVA și lei reprezentând impozit pe profit și anulează în parte decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr...../27.07.2020 pentru aceeași sumă.

2. **Respinge**, în parte, contestația Asociației X formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr...../27.07.2020, emisă de Administrația Sector 4 a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr...../27.07.2020 pentru TVA în sumă de lei și pentru impozit pe profit în sumă de lei.

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 București.