

DECIZIA nr. 495 din 29.07.2016
privind solutionarea contestatiei formulata de
SGCDADAV - X,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/04.04.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de catre Administratia Sector 5 a Finantelor Publice – Activitatea de inspectie fiscala, cu adresa nr. MBS5-AIF x/01.04.2016, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/04.04.2016, cu privire la contestatia formulata de **SGCDADAV - X**, prin CA „M A H”, cu sediul in Bucuresti, str. P P C nr., , sector 3 si cu sediul ales pentru comunicarea actelor la CA „M A H” din Bucuresti, sector 2.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. x/16.03.2016, il constituie urmatoarele acte administrative fiscale:

- Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-S5 x/18.02.2016, prin care s-au stabilit obligatii de plata suplimentare si accesorii aferente, din care societatea contesta TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y1 lei si accesorii aferente in suma de y2 lei;

- Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.F-S5 x/18.02.2016, ambele emise in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-S5 x/18.02.2016, fiind comunicate prin remitere sub semnatura in data de 22.02.2016.

Avand in vedere prevederile art. 268 alin.(1), art. 270 alin.(1) si art.272 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SGCDADAV - X**.

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

I. Prin contestatia formulata, SGCDADAV-X solicita anularea deciziei de impunere nr.F-S5 x/18.02.2016 si a raportului de inspectie fiscala, in sensul anularii obligatiei de plata a TVA in suma de y1 lei, majorarilor de intarziere/dobanzi in suma de y21 lei si penalitatilor de intarziere in suma de y22 lei.

In sustinerea contestatiei, SGCDADAV-X aduce urmatoarele argumente:

Asociatia are ca obiect de activitate colectarea si repartizarea drepturilor a caror gestiune ii este incredintata de titulari si actioneaza in limitele mandatului incredintat de titulari si a statutului, potrivit art.130 alin.1 lit.e din Legea nr.8/1996.

Pentru activitatea desfasurata are dreptul sa incaseze un comision ce nu poate depasi 15% din sumele colectate anual, utilizat pentru acoperirera cheltuielilor si care nu constituie venituri, potrivit art.134 alin.1 lit.f si alin. 3 din Legea nr.8/1996.

Or, singurul venit impozabil pentru care este obligata la plata TVA este incasarea comisionului de la membrii asociatiei, pentru sumele incasate de la utilizatori si virate titularilor, cu conditia indeplinirii prevederilor art.152 din Legea nr.571/2003.

TVA in suma de y1 lei a fost calculata la un venit in suma de z lei pe care nu l-a incasat niciodata ca venit.

Obligatia de plata a TVA pentru suma de z lei ar fi existat daca ar detine un contract de cesiune de drepturi de autor in favoarea asociatiei, catalogata ca prestare de servicii, asa cum prevede art.129 alin.3 lit.b din Codul fiscal.

Din cuprinsul adresei prin care s-a raspuns la adresa asociatiei inregistrata sub nr. x/2011 referitor la solicitarea unui punct de vedere cu privire la modul de calcul al taxei pe valoarea adaugata, rezulta ca institutia a interpretat dispozitiile art.129 alin.2 din Codul fiscal in sensul mentionat in contestatie.

II. Prin:

- Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S5 x/18.02.2016, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Sector 5 a Finantelor Publice a stabilit, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S5 x/18.02.2016 obligatii de plata suplimentare, din care societatea contesta TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y1 lei si accesorii aferente in suma de y2 lei.

- Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-S5 x/18.02.2016 nu s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare in urma inspectiei fiscale.

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

SGCDADAV-X are ca obiect de activitate "Activitati ale altor organizatii" - cod CAEN 9499.

SGCDADAV-X este persoana juridica de drept privat, fara scop lucrativ, infiintata conform Legii nr.8/1996 privind drepturile de autor si drepturile conexe, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S5 x/18.02.2016 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei sector 5 a Finantelor Publice a efectuat inspectie fiscala la SGCDADAV-X, din punct de vedere al impozitelor si contributiilor datorate bugetului de stat, pentru perioada 01.10.2010-31.12.2014.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-S5 x/18.02.2016, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F- F-S5 x/18.02 prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare de plata, din care societatea contesta TVA stabilita suplimentar in suma de y1 lei si accesorii aferente in suma de y2 lei.

Totodata, prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-S5 x/18.02.2016 nu s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare in urma inspectiei fiscale.

3.1. Referitor la Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S5 x/18.02.2016

3.1.1. Cu privire la TVA in suma de y1 lei

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit TVA colectata suplimentara aferenta sumelor reprezentand remuneratii echitabile facturate si incasate de asociatie, in conditiile in care din argumentele contestatarei nu rezulta o alta situatie de fapt si de drept decat cea stabilita prin actele administrativ-fiscale contestate.

In fapt, activitatea desfasurata de SGCDADAV-X in perioada verificata, respectiv 01.01.2010-31.12.2014, a constat in colectarea si repartizarea catre membrii sai a drepturilor de autor ce le revin din urmatoarele domenii: drepturi de reproducere si difuzare (edituri, presa, reviste, postere etc.); drepturi de reprezentare si difuzare (mass media, internet-computere etc.); dreptul de suita (revanzare la case de licitatie, galerii de arta, magazinespecializate, consignaii etc.); remuneratia compenstorie privind copia privata (copie privata); reprografie (reproducere pe orice fel de suport); utilizare multimedia.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca asociatia a realizat venituri din comisionul de administrare retinut de la membrii - titularii de drepturi carora li s-au repartizat sume, precum si din serviciile de utilizare a operelor de arta (drept de suita).

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca sumele facturate si incasate de X de la utilizatorii operelor de arta-agenti economici reprezentand remuneratii echitabile constituie venituri realizate din operatiuni impozabile taxabile, respectiv prestari de servicii si in consecinta au colectat taxa necollectata de contribuabila.

In drept, in ceea ce priveste modul de organizare si desfasurare a activitatii de catre organismele de gestiune colectivă, conform Legii nr.8/1996 privind drepturile de autor si drepturile conexe, cu modificarile si completarile ulterioare:

“**Art. 123** - (1) Titularii dreptului de autor și ai drepturilor conexe își pot exercita drepturile recunoscute prin prezenta lege în mod individual sau, pe bază de mandat, prin organismele de gestiune colectivă, în condițiile prezentei legi.”

„**Art. 123**¹ - (1) Gestiunea colectivă este obligatorie pentru exercitarea următoarelor drepturi:

- a) dreptul la remunerație compensatorie pentru copia privată;
- b) dreptul la remunerație echitabilă pentru împrumutul public prevăzut la art. 14⁴ alin.(2);
- c) dreptul de suită;
- d) dreptul de radiodifuzare a operelor muzicale;
- e) dreptul de comunicare publică a operelor muzicale, cu excepția proiecției publice a operelor cinematografice;

f) dreptul la remunerație echitabilă recunoscut artiștilor interpreți și producătorilor de fonograme pentru comunicarea publică și radiodifuzarea fonogramelor de comerț sau a reproducerilor acestora;

g) dreptul de retransmitere prin cablu.

(2) Pentru categoriile de drepturi prevăzute la alin.(1), organismele de gestiune colectivă îi reprezintă și pe titularii de drepturi care nu le-au acordat mandat. “

“**Art. 124** - Organismele de gestiune colectivă a dreptului de autor și a drepturilor conexe, denumite în cuprinsul legii organisme de gestiune colectivă, sunt, în sensul prezentei legi, persoane juridice constituite prin liberă asociere, care au ca obiect de activitate, în principal, colectarea și repartizarea drepturilor a căror gestiune le este încredințată de către titulari.”

Potrivit dispozițiilor art. 126 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Normelor metodologice de aplicare:

Codul fiscal:

„**Art. 126** - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

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

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

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

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

Normele metodologice:

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, în sfera de aplicare a TVA, se cuprind livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate cu plată pe teritoriul României, în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă așa cum a fost definită la art.127 alin.(1) iar livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor rezultă din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționat sunt condiționate de cerința cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții determină neîncadrarea operațiunilor în categoria *operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată*.

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a) - d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însăși legiuitorul la pct.1 alin.(1), respectiv pct.2 alin.(1), în funcție de perioada incidentă operațiunilor în cauză, din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Conform art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată:

„(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.”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice în sensul taxei pe valoarea adăugată, inclusiv activitățile prestatorilor de servicii, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestor activități, dobândește calitatea de persoană impozabilă. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Totodată, potrivit art.129 alin.(1), alin.(2) lit.b) și e) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată:

„(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri.

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

Rezulta ca, prestările de servicii cuprind transferul și/sau transmiterea folosinței drepturilor de autor și de asemenea, intermedierea efectuată de comisionari, care acționează în numele și în contul comitentului, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii. Totodată, o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ca intermediar în prestarea de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși aceste servicii.

In speta, organele de inspectie fiscala au considerat ca pentru sumele facturate de X reprezentand remuneratii echitabile incasate de la utilizatorii operelor de arta, in perioada 01.12.2010–05.03.2012, in nume propriu, asociatia a prestat la randul lor servicii catre persoanele care au utilizat opera, operatiune pentru care avea obligatia colectarii TVA.

Din constatările organelor de inspectie fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, raportat la sustinerile din contestatie rezulta urmatoarele:

1. In perioada 03.12.2010-24.02.2012 a emis catre diversi agenti economici un numar de 362 facturi reprezentand remuneratii servicii facturate catre utilizatorii operelor, in suma de z lei, asa cum sunt prezentate in anexa la raportul de inspectie fiscala, fara a inscrie si colecta TVA in facturi, in cota standard.

2. Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca, urmare explicatiilor solicitate in timpul inspectiei fiscale, reprezentantul legal al asociatiei aduce urmatoarele precizari:

a. Referitor la modalitatea de facturare a operatiunilor catre persoanele impozabile, utilizatori si membrii, in perioada in care a fost inregistrata ca platitoare de taxa pe valoarea adaugata: „cu facturile (...) s-a facturat catre (...) suma totala ... (drept suita) si in paralel s-a facturat cu TVA comisionul retinut de la membrii carora li s-au reparatizat aceste sume (...).

In ceea ce priveste categoria de retransmitere prin cablu:

(...)

In luna ianuarie 2011 s-au emis catre 5 utilizatori, societati de cablu, facturi reprezentand drepturi de autor colectate pentru retransmiterea prin cablu, la care s-a adaugat TVA. In luna martie 2011 toate aceste facturi s-au stornat, refacturandu-se suma datorata fara a se mai adauga TVA.

Singurele facturi cu TVA emise in trim I 2011 au fost pentru comisionul retinut de X de la titularii care au avut sume colectate de la casele de licitatii.

Incepand cu trimestrul II 2011 toate facturile emise cu TVA au fost pentru comisionul retinut de X de la titularii de drepturi de autor carora li s-au repartizat sume.”

b. Referitor la motivul necollectarii TVA aferenta remuneratiilor echitabile incasate: „In conformitate cu prevederile Codului fiscal baza de impozitare d.p.d.v. al TVA o constituie sumele rezultate din activitatea economica, in cazul societatii X, comisionul retinut de la membrii sai. (...) sumele reprezentand remuneratiile convenite titularilor de drepturi de autor incasate de asociatie pentru membrii sai, nu se cuprind in baza de impozitare a TVA.”

c. Referitor la modul de colectare a remuneratiilor echitabile de la diversi agenti economici, respectiv de distribuire a acestora catre membrii X, pe fiecare sursa, in perioada anul 2010-2012: se prezinta modul de inregistrare a sumelor colectate si repartizate, structurate pe conturi sintetice, din care rezulta ca societatea a inregistrat in baza impozabila a veniturilor: comisionul (cont 739) si cotizatia (7311) retinute de la membrii si nemembrii.

3. Prin contestatia formulata, contestatara considera ca sumele rezultate din activitatea sa economica, care constituie baza de impozitare privind TVA sunt reprezentate numai de comisionul si de cotizatia retinute de la membrii sai, asa cum au fost inregistrate in evidenta contabila nu si de sumele reprezentand remuneratie servicii facturate catre diversi agenti economici, intrucat colectarea remuneratiilor se face in temeiul legii drepturilor de autor si nu ca urmare a unui serviciu prestat.

4. In sustinerea contestatiei, contestatara nu a depus niciun document suplimentar fata de cele avute in vedere de organele de inspectie fiscala in timpul controlului, prin care sa justifice ca sumele facturate si incasate de la utilizatorii operelor, in nume propriu, nu constituie o prestare de serviciu din punctul de vedere al TVA, desi potrivit dispozitiilor art.269 din Codul de procedura fiscala „(1) Contestatiya se formuleaza in scris si va cuprinde: d) dovezile pe care se intemeiaza; (...).”

In ceea ce priveste dreptul contestatorilor de a depune probe noi in sustinerea cauzei sunt incidente prevederile art.276 alin.(4) din Codul de procedura fiscala, unde se precizeaza:

"Contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei. In aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora."

Din textul de lege mai sus prezentat se retine ca, societatea nerezidenta poate depune in sustinerea cauzei documente si probe noi, chiar daca acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale.

Se retine ca activitatea prestata de asociatie a constat in incasarea sumelor cuvenite autorilor de la utilizatorii operelor si redistribuirea sumelor incasate catre autori dupa retinerea unui comision de administrare.

In Raportul de inspectie fiscala se consemneaza ca *in perioada 01.12. 2010-05.03.2012* asociatia a emis facturi catre utilizatorii operelor persoane juridice, fapt necontestat, pentru care asociatia a actionat ca un cumparator-revanzator in sensul prevederilor art. 129 alin. (2) din Codul fiscal.

Referitor la motivatiile contestatarei privind nelegalitatea sumelor calculate de organele de inspectia fiscala la stabilirea TVA, se retin urmatoarele:

Asa cum s-a retinut anterior, SGCDADAV-X a realizat o prestare de servicii ce consta în intermedierea între utilizatorii operelor și deținătorii drepturilor patrimoniale de autor, intrucat acesta acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ca intermediar în prestarea de servicii, astfel ca, din punct de vedere al TVA, îi sunt aplicabile prevederile art.129 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, prevederi care au fost menționate mai sus.

Conform acestor prevederi SGCDADAV-X se consideră că a primit și a prestat ea însăși acele servicii.

Argumentul contestatarei potrivit căruia „sumele colectate de la utilizatori și distribuite către titulari nu constituie venituri potrivit art.130 și art.134 din Legea nr.8/1996” intrucat nu este titulara drepturilor patrimoniale de autor și nu poate dobândi aceste drepturi nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât organele de inspecție fiscală nu au impus la plata TVA aferentă drepturilor de autor ci aferentă sumelor facturate în nume propriu, dar în contul altei persoane, ca intermediar în prestarea de servicii, situație reglementată de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, având în vedere că dreptul de autor este legat de persoana autorului, respectiv de persoana fizică ce a creat opera, iar contestatara este un organism de gestiune colectivă.

Contestatarea nu indică concret care anume prevederi ale Codului fiscal, sau alte prevederi legale, o scutesc de obligația de a colecta TVA pentru activitatea sa, astfel contestația nu cuprinde temeiurile de drept pe care se întemeiază.

Astfel, având în vedere cele reținute mai sus, asociația avea obligația colectării TVA aferentă veniturilor obținute din prestațiile de servicii, în condițiile în care X a achiziționat aceste servicii în nume propriu și în contul clienților deținători ai drepturilor patrimoniale de autor.

În situația în care organismele de gestiune colectivă emit facturi către utilizatorii operelor, acestea sunt considerate din punct de vedere al TVA cumpărători-revanzatori, așa cum prevede art.129 alin.2 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv se consideră că au primit în nume propriu servicii de la titularii de drepturi de autor și au prestat la rândul lor servicii către persoanele care au utilizat opera și datorează remunerația.

Astfel, din perspectiva TVA nu are relevanță dacă remunerațiile facturate de organismele de gestiune colectivă către utilizatorii operelor de artă reprezintă sau nu veniturile acestora.

În ceea ce privește susținerea contestatarei se reține că din punct de vedere fiscal, TVA aferentă unei prestări de servicii este supusă legii fiscale, respectiv Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, indiferent dacă aceste tranzacții îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale, drept pentru care tranzacțiile efectuate de către contribuabili trebuie analizate din punct de vedere fiscal, ținând cont de prevederile Codului fiscal. Se reține că, independent de calificarea tranzacțiilor din perspectiva altor dispoziții legale, în materia fiscală determinant este conținutul economic al tranzacțiilor, autoritățile fiscale fiind îndreptățite să reîncadreze

forma și conținutul juridic al tranzacțiilor pentru a reflecta conținutul economic propriu-zis al acestora, după cum prevede dispozițiile art.1 alin.3 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal”, coroborate cu cele ale art.11 alin.(1), conform cărora: „(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Astfel, din aprofundarea dispozițiilor normative de mai sus, se desprinde concluzia potrivit căreia legiuitorul a urmarit să impună Codul fiscal ca reglementare internă supremă în domeniul fiscalității, iar potrivit doctrinei, interpretarea legii se face în strictă concordanță cu intenția legiuitorului.

În speta devin incidente dispozițiile art.64, art.94 și art.105 din Codul de procedură fiscală și cele ale Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004, potrivit cărora:

Codul de procedură fiscală:

“Art.64 - Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

“Art. 94 – (1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) **constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane** privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, **în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse [...].”**

“Art. 105. - (1) Inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

Normele metodologice:

„91.4. Stabilirea bazei de impunere, precum și a diferențelor de impozite, taxe și contribuții, în activitatea de inspekție fiscală, se face pe baza evidențelor contabile, fiscale sau a oricăror alte evidențe relevante pentru impunere (...).”

“102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, **organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și**

evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.”

“102.2. Cand este necesar, **organul de inspectie fiscala va anexa la actul de inspectie fiscala copii de pe documentele care au stat la baza constatarilor efectuate cu ocazia inspectiei.** Dispozitiile art. 54 din Codul de procedura fiscala sunt aplicabile.”

Prin urmare, in cadrul inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala au obligatia **examinarii tuturor documentelor justificative si a evidentelor financiar-contabile si fiscale** si a tuturor raporturilor juridice relevante pentru impunere, care constiutie probe in vederea stabilirii corecte a bazei de impunere, prin verificarea tuturor evidentelor societatii, in conformitate cu dispozitiile fiscale aplicabile in materie.

Or, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că inspectia fiscala a avut ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora, organele de inspectie fiscală respectând prevederile legale menționate mai sus în exercitarea funcției sale.

In ceea ce priveste invocarea raspunsului din adresa AFP sector 5 nr. x/2011, din precizarile organelor de inspectie fiscala rezulta ca punctul de vedere a fost formulat in raport de situatia prezentata in adresa, aceasta fiind diferita de situatia de fapt constatata in timpul inspectiei fiscale.

In consecinta, tinand seama de aspectele mai sus prezentate si de dispozitiile art.276 din Codul de procedura fiscala „(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”, contestatia formulata urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y1 lei.

3.1.2. Cu privire la accesoriile aferente TVA in suma de y2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca contribuabila datoreaza accesoriile aferente taxei pe valoarea adaugata, in conditiile in care in sarcina sa a fost retinut ca fiind datorat debitul stabilit prin decizia de impunere contestata.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-S5 x/18.02.2016 s-au stabilit accesorii aferente TVA in suma de y2 lei, contestate, care se compun din:

- y21 lei - majorari de intarziere/dobanzi, calculate pentru perioada 25.01.2010-31.12.2015;

- y22 lei - penalitati de intarziere, calculate pentru perioada 25.01.2010-31.12.2015.

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

“Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere.”

“Art. 120 - (1) Majorarile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de întârziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situatia în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza majorari de întârziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, începând cu ziua imediat urmatoare scadentei si pâna la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Potrivit potrivit art.119, art.120 si art.120¹ din Codul de procedura fiscala, modificata prin OUG nr. 39/2010:

“Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere.

(...)

(4) Dobânzile se stabilesc prin decizii întocmite în conditiile aprobate prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cu exceptia situatiei prevazute la art. 142 alin. (6).”

“Art. 120 - (1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situatia în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza majorari de întârziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, începând cu ziua imediat urmatoare scadentei si pâna la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale

“**Art. 120¹** - (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

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

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

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

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

Potrivit art.120 din Codul de procedura fiscală, modificat prin OUG nr. 88/2010, începând cu 01.10.2010:

“**Art. 120** - (7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Potrivit art.120 din Codul de procedura fiscală, modificat prin OUG nr. 29/2011, începând cu 01.03.2014:

„**Art. 120** - (7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta că pentru neachitarea la scadență a obligațiilor de plată se datorează după acest termen majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere. În cazul diferențelor suplimentare de creanțe fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală majorările/dobânzile de întârziere și penalitățile de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la suma de y2 lei reprezentând accesorii aferente TVA, individualizată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-S5 x/18.02.2016 se reține că, stabilirea în sarcina contestatarii de majorări de întârziere/dobânzi și penalități de întârziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plată reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Intrucât în ceea ce privește debitul de natură taxei pe valoarea adăugată contestatia a fost respinsă ca neîntemeiată, iar prin contestatie se invocă numai nedatorarea accesoriilor și includerea în calculul acestora și a TVA în suma de t lei, fără a prezenta un alt mod de calcul al accesoriilor, se va respinge contestatia și pentru accesoriile în suma de y2 lei aferente TVA stabilită suplimentar de inspecția fiscală, conform principiului de drept “**accessorium sequitur principalem**”.

3.2. Referitor la Decizia nr. F-S5 x/18.02.2016 privind nemodificarea bazei de impunere ca urmare a inspectiei fiscale

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii se poate investi cu solutionarea contestatiei formulata impotriva acesteia, in conditiile in care prin aceasta decizie de impunere nu au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare in urma inspectiei fiscale, iar contestatara nu demonstreaza vatamarea sa prin emiterea acestui act administrativ fiscal.

In fapt, prin contestatia formulata, SGCDADAV-X se indreapta si impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-S5 x/18.02.2016, emisa in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. F-S5 x/18.02.2016, aceasta fiind comunicata sub semnatura la data de 22.02.2016.

Prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-S5 x/18.02.2016 nu au fost stabilite obligatii fiscale in urma inspectiei fiscale.

In drept, in conformitate cu dispozitiile art.268 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

*"(1) - **Împotriva titlului de creanta, precum si împotriva altor acte administrative fiscale** se poate formula contestatie potrivit prezentului titlu. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu înlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal."*

*(2) - Este îndreptatit la contestatie numai cel care considera ca **a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.**"*

Cu privire la indeplinirea conditiilor procedurale, Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinului presedintelui ANAF nr.3741/2015, precizeaza:

"9.4. În solutionarea contestatiilor, exceptiile de procedura si de fond pot fi urmatoarele: exceptia de nerespectare a termenului de depunere a contestatiei, exceptia de necompetență a organului care a încheiat actul contestat, exceptia lipsei semnăturii de pe contestație, exceptia lipsei de interes, exceptia lipsei de calitate procesuală, exceptia reverificării aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație bugetară, prescripția, puterea de lucru judecat etc."

"12.1. Contestatia poate fi respinsa ca:

(...)

d) lipsita de interes, în situatia în care contestatorul nu demonstreaza ca a fost lezat în dreptul sau interesul sau legitim."

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezulta ca Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-S5 x/18.02.2016, contestata, a fost emisa in baza constatarilor cuprinse in raportul de inspectie fiscala nr. F-S5 x/18.02.2016.

Se constata ca, prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-S5 x/18.02.2016 nu au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare in urma inspectiei fiscale,

astfel incat contestatara nu demonstreaza ca a fost lezata in dreptul sau in interesul legitim prin emiterea acestui act administrativ fiscal.

Ca urmare, potrivit art.280 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, republicata si pct.12.1 lit.d) din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui ANAF nr. 3741/2015, pentru capatul de cerere formulat impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-S5 x/18.02.2016, contestatia va fi respinsa ca lipsita de interes.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul prevederilor art.11, art.126, art.127 si art.129 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art.64, art.94, art.105, art.119, art.120 si art.120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.91.4, pct.102.1 si pct.102.2 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004, art.268, art.269, art.276 si art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, pct.9.4 si pct.12.1. din Instructiunile, aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr. 3741/2015:

DECIDE

1. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SGCDADAV-X impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-S5 x/18.02.2016 pentru TVA in suma de y1 lei si pentru accesorii aferente in suma de y2 lei.

2. Respinge ca lipsita de interes contestatia formulata de SGCDADAV-VISARTA impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-S5 x/18.02.2016.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni, de la data comunicarii, la Tribunalul Bucuresti.

