

DECIZIA nr..... din.....
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SRL, CIF x,
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti a fost sesizata de AJFP Galati, cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL**, cu sediul in x, prin Cabinet de Avocat x, cu sediul si domiciliul ales pentru comunicarea actelor de procedura in x.

Obiectul contestatiei transmisa prin posta in data de **27.01.2020**, inregistrata la AJFP Galati sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, comunicata in data de **06.01.2020**, emisa de AJFP Galati in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, prin care s-a stabilit un impozit pe veniturile din comisioane nerezidenti in suma totala **x lei**.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata contribuabila aduce urmatoarele argumente:

Activitatea profesionala a societatii consta in achizitia drepturilor patrimoniale de autor, prin perfectarea unor contracte de cesiune de drepturi de autor, cu diferiti autori asupra operelor acestora, constand in inregistrari audio-video si format live streaming de tip videochat.

Ulterior operele sunt puse la dispozitia unor societati nerezidente, detinatoare de website-uri specializate in activitatati de videochat care, la randul lor, le pun la dispozitia publicului din intreaga lume.

Contestatarul incheie contracte de impresariat artistic cu autorii de opere (inregistrari audio-video si live streaming specific videochat-ului), prin care ii consiliaza si ii promoveaza.

Cu toate acestea, in privinta contractului de cesiune a drepturilor patrimoniale de autor incheiat cu X LTD, organele de inspectie fiscala au apreciat ca inregistrarile audio-video si live streaming specific videochat-ului, nu se incadreaza in notiunea de "opera", astfel cum e definita la art. 7 din Legea nr. 8/1996 si de art. 7 pct 13 din Codul fiscal, pe motiv ca operelor realizate de diverse persoane fizice prin videochat, le lipseste elementul de originalitate si de proprietate intelectuala, in speta fiind vorba, in fapt, de servicii care se presteaza cu respectarea unui cadru anume, in functie de tipologie si cerinte. In functie de capacitatea si calitatea fiecarui prestator, acesta alege prestarea anumitor tipuri de servicii, nu a crearii de opere.

1. Argumentul organelor de inspectie fiscala potrivit caruia activitatea de videochat nu se poate incadra in notiunea de opera conform Legii nr. 8/1996, nu are nicio legatura cu contractul de cesiune patrimoniala a drepturilor de autor incheiat de societate cu societatea din Cipru, ci este unul intrinsec activitatii insasi.

Societatea a mai fost verificata anterior cu privire la TVA, inspectiile fiscale fiind finalizate prin RIF nr. x (DGRFP Craiova), RIF nr. x (DGRFP Ploiesti) si RIF nr. x (DGRFP Galati).

Este inexplicabila schimbarea de abordare a organelor de inspectie fiscala din cadrul AJFP Galati, fata de abordarea celorlalte organe de inspectie fiscala, respectiv este inexplicabil refuzul de a mai considera opere, in sensul Legii nr. 8/1996, creatiile persoanelor fizice care desfasoara o activitate in domeniul videochat-ului.

Atat in cazul furnizorilor interni, cat si in cazul furnizorilor externi, drepturile patrimoniale de autor asupra creatiilor din domeniul videochat-ului se circumscriu notiunii de "opera".

Organele de inspectie fiscala au incalcat principiul certitudinii juridice si nu au indicat niciun temei legal, jurisprudential sau doctrinar necesar, ci doar au prezentat opinii personale neavizate.

2. Organele de inspectie fiscala nu au indicat niciun temei juridic din care sa rezulte ca dovada detinerii dreptului de autor de catre cedent sau dovada scopului in care acest drept i-a fost acordat, ar reprezenta niste conditii de validitate ale contractului de cesiune a drepturilor patrimoniale de autor. Nu i-au fost solicitate documente in acest sens.

Existenta sau inexistenta in patrimoniul cedentului a drepturilor transmise prin contractul de cesiune, poate reprezenta cel mult un motiv de rezolutiune a contractului de catre cesionar, fiind asadar un aspect privat.

Contractul de cesiune a drepturilor patrimoniale de autor este un contract cadru care stabileste conditii esentiale ale colaborarii, aspectele de detaliu referitoare la fiecare opera fiind mentionate in documente conexe.

3. Referitor la existenta unei contradictii in obiectul contractului, respectiv intre managementul si gestionarea operelor create si vanzarea acestora, societatea si-a exprimat pe larg punctul de vedere cu ocazia intocmirii proiectului RIF-ului de catre organele de control, insa nu s-a raspuns niciunuia dintre motivele societatii.

S-au ignorat prevederile Regulamentului (CE) nr. 593/2008 al Parlamentului European si al Consiliului din 17.06.2008 privind legea aplicabila obligatiilor contractuale.

Organele de inspectie fiscala au considerat eronat ca o norma juridica este aplicabila doar daca este invocata de catre societate/ contribuabil. Mai mult, in ceea ce priveste forta jurica a actelor normative ale UE, contestatara subliniaza ca acestea au rolul de a completa lagunele legislative ale dreptului national al fiecarui stat membru.

4. Referitor la pretul "neserios" al contractului:

Organele de control au considerat eronat ca natura contractului nu este aceea de cesiune a drepturilor patrimoniale de autor, ci a unui contract de comision, iar pretul contractului, adica procentul de 1% din sumele obtinute din valorificarea operelor este unul neserios.

Contestatara subliniaza ca nu presteaza niciun astfel de serviciu in beneficiul furnizorului, aspect ce reiese din clauzele contractuale. Gestionarea/ managerierea acestor opere nu reprezinta un serviciu prestat catre vreun tert, ci se refera strict la

alegerea societatii a acestor terti carora le pune la dispozitie operele, in vederea maximizarii veniturilor obtinute de acestea.

Astfel, procentul de 1% reprezinta profitul inregistrat de contribuabila urmare achizitionarii acestor opere si a revanzarii lor. In perioada decembrie 2018 – martie 2019 profitul a fost in suma de x lei, aspect ce conduce la ideea ca in fapt este o operatiune reala.

Sunt ignorate prevederile art. 1268 din Codul Civil cu privire la interpretarea clauzelor contractuale.

Opinia organelor de control exprimata la Cap VI al RIF-ului este diferita de cea exprimata la Cap III al aceluiasi raport.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X emisa de AJFP Galati in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X s-a stabilit un impozit pe veniturile din comisioane nerezidenti in suma totala **x lei**, avand in vedere urmatoarele considerente:

Contestatarea a inregistrat in evidenta contabila si a platit contravaloarea unor prestari servicii (cont 628) facturate de societatea X Ltd Cipru in suma totala de x, in baza contractului de cesiune a drepturilor patrimoniale din data de 18.10.2018.

AJFP Galati a considerat ca:

- “dreptul de autor” nu este incident in cauza, nefiind indeplinita conditia prealabila a existentei vreunei opere, motivat de lipsa elementului de originalitate si de proprietate intelectuala;

- in fapt este vorba de servicii prestate cu respectarea unor cadru anume, in functie de tipologie si cerinte; in functie de capacitatea si de calitatea fiecarui prestator acesta alege prestarea unor tipuri de servicii, nu a crearii de opere;

- contractul incheiat intre parti nu indeplineste conditiile pentru a fi incadrat in categoria contractului mentionat la art. 40 si 42 din Legea nr. 8/1996; potrivit acestor dispozitii legale, contractul de cesiune a drepturilor patrimoniale trebuie sa prevada drepturile patrimoniale transmise si sa mentioneze, pentru fiecare dintre acestea, modalitatile de utilizare, durata si intinderea cesiunii (teritorialitatea), precum si caracterul cesiunii (exclusiv/neexclusiv);

- cedentul nu face dovada detinerii dreptului de autor si nici al scopului in care acest drept i-ar fi fost acordat, iar obiectul contractului este contradictoriu: management si gestionarea de opere create si vanzare; din punct de vedere juridic, cele trei notiuni nu sunt identice/similare, intrucat vanzarea presupune mai mult decat managerierea si gestionarea drepturilor de autor, fiind vorba de o instrainare a dreptului de autor, in legatura cu care societatea nu detine documente justificative (sub aspectul dreptului de autor);

- varianta existentei unui contract de vanzare cumparare este eliminata, intrucat pretul contractului este neresos, derizoriu si infim, care tinde spre zero (*cedentul cedeaza toate drepturile patrimoniale derivate din operele artistilor sai, cesionarul le accepta, achitand in schimbul acestora 99% din sumele generate de managementul/gestionarea/vanzarea operelor, beneficiul cesionarului fiind in final de 1%*);

- organele de inspectie fiscala au reincadrat tranzactiile derulate intre contestatara si X Ltd Cipru, considerand ca, in fapt, contractul incheiat intre parti este

un contract de comision, conform art. 2043 din Codul civil, drept pentru care veniturile obtinute de partenerul extern se incadreaza in categoria veniturilor din comisioane;

- contestatara nu a calculat, retinut si achitat la bugetul de stat impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti in suma totala x lei (10.013.786 : 84 x 100) x 16%, contrar dispozitiilor art. 223 alin 1 lit f), art. 224 alin 1, alin 4 lit d) si alin 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal si pct 18 alin 5 (referitor la art. 230 din Codul fiscal) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 1/2016;

- de asemenea, organele de control au retinut si urmatoarele aspecte:

- a prezentat in timpul inspectiei fiscale Certificatul de rezidenta fiscala a persoanei juridice nerezidente X Ltd Cipru,

- insa pentru a putea beneficia de prevederile Conventiei de evitare a dublei impuneri, beneficiarul venitului trebuie sa prezinte in termenul de prescriptie certificatul de rezidenta fiscala, valabil care sa ateste ca este rezident al statului respectiv, precum si sa faca dovada suportarii de catre el insusi a impozitului cuvenit bugetului de stat din suma bruta incasata din Romania;

- in situatia in care beneficiarul nerezident primeste **suma bruta**, iar platitorul suporta el insusi impozitul la cuvenit bugetului, societatea nerezidenta iese de sub incidenta prevederilor conventiei pentru impozitul platit de el.

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

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza un impozit pe veniturile din comisioane nerezidenti in suma totala x lei, in conditiile in care argumentele sale nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X emisa de AJFP Galati in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X s-a stabilit un impozit pe veniturile din comisioane nerezidenti in suma totala **x lei**, urmare faptului ca organele de control au reincadrat tranzactiile derulate intre contestatara si X Ltd Cipru, in baza contractului de cesiune a drepturilor patrimoniale din data de 18.10.2018, considerand ca, in fapt, contractul incheiat intre parti este un contract de comision, conform art. 2043 din Codul civil, drept pentru care veniturile obtinute de partenerul extern se incadreaza in categoria veniturilor din comisioane.

Contestatara nu a calculat, retinut si achitat la bugetul de stat impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti in suma totala x lei, contrar dispozitiilor art. 223 alin 1 lit f), art. 224 alin 1, alin 4 lit d) si alin 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal si pct 18 alin 5 (referitor la art. 230 din Codul fiscal) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 1/2016.

In drept, conform dispozitiilor art. 221, art. 223 alin 1 lit f), art. 224 alin 1, alin 4 lit d) si alin 5, art. 230 alin 1 si alin 2 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal si pct 18 alin 5 (referitor la art. 230 din Codul fiscal) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 1/2016:

“Art. 221 - Contribuabili

Nerezidenții care obțin venituri impozabile din România au obligația de a plăti impozit conform prezentului capitol și sunt denumiți în continuare contribuabili.

“Art. 223 - Venituri impozabile obținute din România

(1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:

(...) f) comisioane de la un rezident; (...).”

“Art. 224 - Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți

(1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține, se declară și se plătește la bugetul de stat de către plătitorii de venituri. Impozitul reținut se declară până la termenul de plată a acestuia la bugetul de stat.

(...) (4) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:

(...) d) 16% în cazul oricăror altor venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art. 223 alin. (1).

(5) Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului, se declară și se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. Impozitul se calculează, se reține, se declară și se plătește, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, pentru ziua în care se efectuează plata venitului către nerezidenți.”

“Art. 230 - Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene

“(1) În înțelesul art. 224, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit prevăzută în convenția care se aplică asupra acelui venit. În situația în care sunt cote diferite de impozitare în legislația internă sau în convențiile de evitare a dublei impuneri, se aplică cotele de impozitare mai favorabile. Dacă un contribuabil este rezident al unei țări din Uniunea Europeană, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de acel contribuabil din România este cota mai favorabilă prevăzută în legislația internă, legislația Uniunii Europene sau în convențiile de evitare a dublei impuneri. Legislația Uniunii Europene se aplică în relația României cu statele membre ale Uniunii Europene, respectiv cu statele cu care Uniunea Europeană are încheiate acorduri de stabilire a unor măsuri echivalente.”

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul plății venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene. Dacă certificatul de rezidență fiscală, respectiv declarația ce va indica calitatea de beneficiar nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile prezentului titlu. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală și, după caz, a declarației prin care se indică calitatea de beneficiar se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri sau ale legislației Uniunii Europene și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție. În acest sens, certificatul de

rezidență fiscală trebuie să menționeze că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, într-un stat al Uniunii Europene sau într-un stat cu care Uniunea Europeană are încheiat un acord de stabilire a unor măsuri echivalente pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Calitatea de beneficiar în scopul aplicării legislației Uniunii Europene va fi dovedită prin certificatul de rezidență fiscală și, după caz, declarația pe propria răspundere a acestuia de îndeplinire cumulativă a condițiilor referitoare la: perioada minimă de deținere, condiția de participare minimă în capitalul persoanei juridice române, încadrarea în una dintre formele de organizare prevăzute în titlul II sau în prezentul titlu, după caz, calitatea de contribuabil plătitor de impozit pe profit sau un impozit similar acestuia, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.

Norme metodologice:

“**18.** În aplicarea art. 230 alin. (1) din Codul fiscal:

(1) Dispozițiile alin. 2 ale art. Dividende, Dobânzi, Comisioane, Redevențe din convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu alte state, care reglementează impunerea în țara de sursă a acestor venituri, se aplică cu prioritate. În cazul când legislația internă prevede în mod expres o cotă de impozitare mai favorabilă sunt aplicabile prevederile legislației interne.

(2) Dispozițiile alin. 2 ale art. Dividende, Dobânzi, Comisioane, Redevențe din convențiile de evitare a dublei impuneri derogă de la prevederile paragrafului 1 al acestor articole din convențiile respective.

(3) Aplicarea alin. 2 al art. Dividende, Dobânzi, Comisioane, Redevențe din convențiile de evitare a dublei impuneri care prevăd impunerea în statul de sursă nu conduce la o dublă impunere pentru același venit, întrucât statul de rezidență acordă credit fiscal/scutire pentru impozitul plătit în România, în conformitate cu prevederile convenției de evitare a dublei impuneri.”

Cu privire la obligația plătitorului de venit de a calcula, reține, declara și plăti la bugetul de stat impozitului datorat de nerezidenți, în situația în care acesta nu reține din venitul plătit beneficiarului nerezident impozitul și îl suportă din fonduri proprii, conform art. 25 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, “cheltuielile cu impozitul nereținut la sursă în numele persoanelor fizice și juridice nerezidente, pentru veniturile obținute din România”, reprezintă cheltuieli nedeductibile.

În speta sunt aplicabile și prevederile art. 13 pct 2 din Decretul nr. 261/1982 pentru ratificarea Convenției între guvernul Republicii Socialiste România și guvernul Republicii Cipru pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe avere:

“**Art. 13** Comisioane

1. Comisioanele provenind dintr-un stat contractant și plătite unui rezident al celuilalt stat contractant sînt impozabile în acel celălalt stat.

2. Totuși, asemenea comisioane pot fi impuse în statul contractant din care provin, în conformitate cu legislația acelu stat, însă impozitul astfel stabilit nu poate depăși 5 la sută din suma comisioanelor.

3. Termenul comisioane, astfel cum este folosit în prezentul articol, indică plăți făcute unui intermediar (broker), unui comisionar general sau oricărei alte persoane

asimilate unui astfel de intermediar sau comisionar de către legislația fiscală a statului contractant din care provine o asemenea plată.”

Față de prevederile legale de mai sus reiese că:

- societatile nerezidente care obțin venituri impozabile din România au obligația de a plăti impozit conform Capitolului VI din Codul fiscal;
- dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit prevăzută în convenția care se aplică asupra acelui venit;
- pentru a putea beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri beneficiarul venitului are obligația de a prezenta, în termenul de prescripție, certificatul de rezidență fiscală valabil prin care să se ateste că este rezident al statului respectiv, act eliberat de autoritatea fiscală din țara de rezidență a beneficiarului de venit, precum și să facă dovada suportării de către el însuși a impozitului cuvenit bugetului general consolidat din suma brută încasată din România;
- **in situația în care beneficiarul nerezident de venit primește suma brută, iar plătitorul suportă el însuși impozitul cuvenit bugetului, firma nerezidentă iese de sub incidența prevederilor convenției, iar plătitorul de venit nu poate solicita aplicarea convenției pentru impozitul plătit de el, întrucât convenția de evitare a dublei impuneri se aplică nerezidenților, iar nu rezidenților.**

În speta, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X emisă de AJFP Galați în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X s-a stabilit un impozit pe veniturile din comisioane nerezidenți în suma totală **x lei**, având în vedere următoarele considerente:

Contestatarea a înregistrat în evidența contabilă și a plătit contravaloarea unor prestări servicii (cont 628) facturate de societatea X Ltd Cipru în suma totală de x, în baza contractului de cesiune a drepturilor patrimoniale din data de 18.10.2018.

AJFP Galați a constatat că:

- “dreptul de autor” nu este incident în cauză, nefiind îndeplinită condiția prealabilă a existenței vreunei opere, motivat de lipsa elementului de originalitate și de proprietate intelectuală;
- în fapt este vorba de servicii prestate cu respectarea unor cadre anume, în funcție de tipologie și cerințe; în funcție de capacitatea și de calitatea fiecărui prestator acesta alege prestarea unor tipuri de servicii, nu a creării de opere;
- contractul încheiat între părți nu îndeplinește condițiile pentru a fi încadrat în categoria contractului menționat la art. 40 și 42 din Legea nr. 8/1996; potrivit acestor dispoziții legale, contractul de cesiune a drepturilor patrimoniale trebuie să prevadă drepturile patrimoniale transmise și să menționeze, pentru fiecare dintre acestea, modalitățile de utilizare, durata și întinderea cesiunii (teritorialitatea), precum și caracterul cesiunii (exclusiv/neexclusiv);
- cedentul nu face dovada deținerii dreptului de autor și nici al scopului în care acest drept i-ar fi fost acordat, iar obiectul contractului este contradictoriu: management și gestionarea de opere create și vânzare; din punct de vedere juridic, cele trei noțiuni nu sunt identice/similare, întrucât vânzarea presupune mai mult decât managerierea și gestionarea drepturilor de autor, fiind vorba de o instrainare a dreptului de autor, în legătură cu care societatea nu deține documente justificative (sub aspectul dreptului de autor);

- varianta existentei unui contract de vanzare cumparare este eliminata, intrucat pretul contractului este neresonabil, derizoriu si infim, care tinde spre zero (*cedentul cedeaza toate drepturile patrimoniale derivate din operele artistilor sai, cesionarul le accepta, achitand in schimbul acestora 99% din sumele generate de managementul/gestionarea/vanzarea operelor, beneficiul cesionarului fiind in final de 1%*);

- organele de inspectie fiscala au reincadrat tranzactiile derulate intre contestatara si X Ltd Cipru, considerand ca, in fapt, contractul incheiat intre parti este un contract de comision, conform art. 2043 din Codul civil, drept pentru care veniturile obtinute de partenerul extern se incadreaza in categoria veniturilor din comisioane;

- contestatara nu a calculat, retinut si achitat la bugetul de stat impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti in suma totala x lei (x : 84 x 100) x 16%, contrar dispozitiilor art. 223 alin 1 lit f), art. 224 alin 1, alin 4 lit d) si alin 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal si pct 18 alin 5 (referitor la art. 230 din Codul fiscal) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 1/2016;

- de asemenea, organele de control au retinut si urmatoarele aspecte:

- a prezentat in timpul inspectiei fiscale Certificatul de rezidenta fiscala a persoanei juridice nerezidente X Ltd Cipru,

- insa pentru a putea beneficia de prevederile Conventiei de evitare a dublei impuneri, beneficiarul venitului trebuie sa prezinte in termenul de prescriptie certificatul de rezidenta fiscala, valabil care sa ateste ca este rezident al statului respectiv, precum si sa faca dovada suportarii de catre el insusi a impozitului cuvenit bugetului de stat din suma bruta incasata din Romania;

- in situatia in care beneficiarul nerezident primeste **suma bruta**, iar platitorul suporta el insusi impozitul la cuvenit bugetului, societatea nerezidenta iese de sub incidenta prevederilor conventiei pentru impozitul platit de el.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

1. In data de 18.10.2018, a fost incheiat contractul de cesiune a drepturilor patrimoniale intre X LTD din Cipru, in calitate de cedent si **SC X SRL**, in calitate de cesionar, potrivit caruia:

“2.1 Avand in vedere ca cedentul detine drepturile patrimoniale de autor ale operelor create de artistii sai.

2.2 Cedentul doreste sa cedeze drepturile patrimoniale mai sus mentionate catre cesionar in schimbul sumei de bani convenite.

2.3 Cesionarul isi exprima acordul de a accepta cesiunea drepturilor patrimoniale prezentate in contract de catre cedent in schimbul sumei de bani convenite.

2.4 Partile au convenit sa incheie acest contract.

3. Obiectul contractului

3.1 Cedentul cedeaza toate drepturile patrimoniale derivate din operele create de artistii sai, cesionarului.

3.2 Cesionarul va achita cedentului 99% din sumele generale de managementul si gestionarea operelor create de catre artistii cedentului.

4. Drepturile si obligatiile partilor:

4.1 Cesionarul va deveni detinatorul de drept al drepturilor patrimoniale derivate din operele create de artistii cedentului.

4.2 Pentru managementul si gestionarea drepturilor patrimoniale mentionate, cesionarul va incasa 1% din sumele generate de vanzarea operelor create de Artistii cedentului.

4.3 Diferenta sumei reprezentand 99% din sumele generate de vanzarea operelor create de artistii cedentului, va fi achitata cedentului in 5 zile de la incasarea acestor sume (aceasta clauza se regaseste si la cap 5.1 din contract – conditii de plata).

4.4 Prin urmare, cesionarul va fi doar purtatorul sumei datorate in valoare de 99% din sumele generate de managementul si gestionarea operelor create de artistii cedentului.

(...) 5. Conditii de plata:

5.1 Obligatia de a achita suma echivalenta cu 99% din sumele generate de managementul si gestionarea operelor create de artistii cedentului se va efectua in 5 zile de la colectarea acestor sume de la terti.”

2. Prin Actele aditionale la contractul de mai sus (cele din data de 10.12.2018, 10.01.2019 fiind anexate la dosarul cauzei), partile au convenit valoarea **comisionului** care trebuie achitat de catre societate din Romania catre societatea din Cipru.

3. Conform fisei contului 401. X LTD, atasata la dosarul cauzei, suma de x facturata de X LTD din Cipru a fost achitata dupa cum urmeaza:

- in luna decembrie 2018 - suma de 2.838.437 lei (609.763 euro);
- in luna ianuarie 2018 - suma de 6.564.310 lei (1.270.000 euro);
- in luna martie 2019 – suma de 611.039 lei (128.615 euro).

Referitor la tratamentul fiscal aplicabil in cazul contractelor de cesiune de drepturi de autor sunt aplicabile urmatoarele dispozitii legale:

1. - art 7 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

“**Art. 7** - Definiții ale termenilor comuni

În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlurilor VII și VIII, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...) 13. dreptul de autor și drepturile conexe - constituie obiect al acestora **operele originale de creație intelectuală** în domeniul literar, artistic sau științific, oricare ar fi modalitatea de creație, modul sau forma de exprimare și independent de valoarea și destinația lor, operele derivate care au fost create plecând de la una sau mai multe opere preexistente, precum și drepturile conexe dreptului de autor și drepturile sui-generis, **potrivit prevederilor Legii nr. 8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe, cu modificările și completările ulterioare.**”

2.- art. 1, art. 3, art. 7, art. 8, art. 40, art. 42, art. 44 din Legea nr. 8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe, republicata:

“**Art. 1** (1) Dreptul de autor asupra unei opere literare, artistice sau științifice, precum și asupra altor opere de creație intelectuală este recunoscut și garantat în condițiile prezentei legi. **Acest drept este legat de persoana autorului și comportă atribute de ordin moral și patrimonial.**

(2) Opera de creație intelectuală este recunoscută și protejată, independent de aducerea la cunoștința publică, prin simplul fapt al realizării ei, chiar în formă nefinalizată.”

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

(2) În cazurile expres prevăzute de lege, pot beneficia de protecția acordată autorului persoanele juridice și persoanele fizice, altele decât autorul.

(3) **Calitatea de subiect al dreptului de autor se poate transmite în condițiile legii.**(...)

(5) **Este considerat utilizator** orice persoană fizică sau juridică care întreprinde acțiuni condiționate de autorizarea de către autori sau titularii de drepturi, de remunerarea acestora sau de plata unor compensații către aceștia și care nu acționează în calitate de consumator.”

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

a) scrierile literare și publicistice, conferințele, predicile, pledoariile, prelegerile și orice alte opere scrise sau orale, precum și programele pentru calculator;

b) operele științifice, scrise sau orale, cum ar fi: comunicările, studiile, cursurile universitare, manualele școlare, proiectele și documentațiile științifice;

c) compozițiile muzicale cu sau fără text;

d) operele dramatice, dramatico-muzicale, operele coregrafice și pantomimele;

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

f) operele fotografice, precum și orice alte opere exprimate printr-un procedeu analog fotografiei;

g) operele de artă grafică sau plastică, cum ar fi: operele de sculptură, pictură, gravură, litografie, artă monumentală, scenografie, tapiserie, ceramică, plastica sticlei și a metalului, desene, design, precum și alte opere de artă aplicată produselor destinate unei utilizări practice;

h) operele de arhitectură, inclusiv planșele, machetele și lucrările grafice ce formează proiectele de arhitectură;

i) lucrările plastice, hărțile și desenele din domeniul topografiei, geografiei și științei în general.

“**Art. 8** Fără a prejudicia drepturile autorilor operei originale, constituie, de asemenea, obiect al dreptului de autor operele derivate care au fost create plecând de la una sau mai multe opere preexistente, și anume:

a) traduceri, adaptările, adnotările, lucrările documentare, aranjamentele muzicale și orice alte transformări ale unei opere literare, artistice sau științifice care reprezintă o muncă intelectuală de creație;

b) culegerile de opere literare, artistice sau științifice, cum ar fi: enciclopediile și antologiile, colecțiile sau compilațiile de materiale sau date, protejate ori nu, inclusiv bazele de date, care, prin alegerea sau dispunerea materialului, constituie creații intelectuale.

“**Art. 40 (1) Autorul sau titularul dreptului de autor poate ceda prin contract altor persoane numai drepturile sale patrimoniale.**

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

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

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

(5) **În cazul cesiunii neexclusive**, titularul dreptului de autor poate utiliza el însuși opera și poate transmite dreptul neexclusiv și altor persoane.

(6) Cesionarul neexclusiv nu poate ceda dreptul său unei alte persoane decât cu consimțământul expres al cedentului.

(7) Cesiunea unuia dintre drepturile patrimoniale ale titularului dreptului de autor nu are niciun efect asupra celorlalte drepturi ale sale, dacă nu s-a convenit altfel.

(8) Consimțământul menționat la alin. (6) nu este necesar în cazul în care cesionarul, persoană juridică, se transformă prin una dintre modalitățile prevăzute de lege.”

“Art. 42 (1) Contractul de cesiune a drepturilor patrimoniale trebuie să prevadă drepturile patrimoniale transmise și să menționeze, pentru fiecare dintre acestea, modalitățile de utilizare, durata și întinderea cesiunii, precum și remunerația titularului dreptului de autor. Absența oricăreia dintre aceste prevederi dă dreptul părții interesate de a cere rezilierea contractului.

(2) Cesiunea drepturilor patrimoniale privind totalitatea operelor viitoare ale autorului, nominalizate sau nenominalizate, este lovită de nulitate absolută.”

“Art. 44 (1) Remunerația convenită în temeiul unui contract de cesiune a drepturilor patrimoniale se stabilește prin acordul părților. Quantumul remunerației se calculează fie proporțional cu încasările provenite din utilizarea operei, fie în sumă fixă sau în orice alt mod.

(2) Când remunerația nu a fost stabilită prin contract, autorul poate solicita organelor jurisdicționale competente, potrivit legii, stabilirea remunerației. Aceasta se va face avându-se în vedere sumele plătite uzual pentru aceeași categorie de opere, destinația și durata utilizării, precum și alte circumstanțe ale cazului.

(3) În cazul unei disproporții evidente între remunerația autorului operei și beneficiile celui care a obținut cesiunea drepturilor patrimoniale, autorul poate solicita organelor jurisdicționale competente revizuirea contractului sau mărirea convenabilă a remunerației.”

Fata de cele mai sus prezentate rezulta ca:

- **constituie obiect al dreptului de autor operele originale de creație intelectuală** în domeniul literar, artistic sau științific, oricare ar fi modalitatea de creație, modul sau forma de exprimare și independent de valoarea și destinația lor;

- contractul de cesiune a drepturilor patrimoniale **trebuie să prevadă felul cesiunii (exclusiva, neexclusiva), drepturile patrimoniale transmise și să menționeze, pentru fiecare dintre acestea, modalitățile de utilizare, durata și întinderea cesiunii, precum și remunerația titularului dreptului de autor;**

- cesiunea drepturilor patrimoniale privind totalitatea operelor viitoare ale autorului, nominalizate sau nenominalizate este lovită de nulitate absolută;

- remunerația convenită în temeiul unui contract de cesiune a drepturilor patrimoniale aceasta se stabilește prin acordul părților; în acest sens, cuantumul remunerației se calculează fie proporțional cu încasările provenite din utilizarea operei, fie în sumă fixă sau în orice alt mod;

- în ceea ce privește cesionarea drepturilor într-un contract de cesiune de drepturi de autor, autorul sau titularul dreptului de autor poate ceda prin contract altor persoane **numai drepturile sale** patrimoniale;

- drepturile patrimoniale ale autorului sau ale titularului dreptului de autor se pot transmite prin cesiune exclusivă ori neexclusivă.

Astfel, din analiza contractului de cesiune a drepturilor patrimoniale incheiat in data de 18.10.2018 intre X LTD din Cipru, in calitate de cedent si **SC X SRL**, in calitate de cesionar, in raport de prevederile legale privind dreptul de autor si cesiunea drepturilor patrimoniale, sustinerile societatii si constatările organelor de inspectie fiscala, rezulta urmatoarele:

1. **Obiectul contractului este unul foarte general si nu cuprinde precizari cu privire la drepturile patrimoniale** care urmeaza a fi transmise si la modalitățile de utilizare, durata și întinderea cesiunii, remunerația titularului dreptului de autor pentru fiecare dintre aceste drepturi patrimoniale si felul cesiunii (exclusiva sau neexclusiva); singurele mentiuni in cuprinsul contractului privind obiectul cesiunii sunt "*drepturile patrimoniale de autor ale operelor create de artistii sai*".

Se retine ca, nici actele aditionale la contract nu contin acele precizari obligatorii cu privire la drepturile patrimoniale cesionate, acestea cuprinzand numai valoarea totala a comisionului in USD, cota/cuquantumul comisionului, suma in USD, cursul de schimb si suma in euro. Anexele la actele aditionate cuprind simple insiruii de nume si de sume alocate acestor nume.

De asemenea, contestatara nu a facut dovada ca cedentul detine vreun drept de autor si nici care este scopul in care acest drept i-ar fi fost acordat.

2. Contrar argumentelor din contestatie, nesustinite cu documente, **in contractul respectiv nu se face referire la faptul ca obiectul cesiunii il constituie dreptul de autor detinut in legatura cu inregistrari audio-video si live streaming specific videochat-ului** (conform informatiilor furnizate de <https://ro.wikipedia.org>, live streaming este o tehnologie multimedia prin care transferul de date de la sursă la o destinație este perceptut ca un flux continuu. Prin streaming fișierele video sau audio se deschid și rulează în timp real, în timp ce se încarcă).

3. Totodata, contrar celor sustinute de contestatara, organele de inspectie fiscala **au retinut** in cuprinsul raportului de inspectie fiscala ca "*X SRL a inregistrat in evidenta contabila si a platit contravaloarea unor **prestari de servicii facturate de societatea X LTD din Cipru** in baza contractului de cesiune de drepturi de autor din data de 18.10.2018*" si ca "**dreptul de autor nu este incident in prezenta cauza, nefiind indeplinita conditia prealabila a existentei vreunei opere, motivat de lipsa elementului de originalitate si de proprietate intelectuala**" (pag 5/12 din RIF), avand in vedere faptul ca, asa cum am retinut anterior, obiectul contractului analizat este unul general si **nu cuprinde precizari** cu privire la drepturile patrimoniale care urmeaza a fi transmise si la modalitățile de utilizare, durata și întinderea cesiunii, remunerația titularului dreptului de autor pentru fiecare dintre aceste drepturi patrimoniale si felul cesiunii.

Referitor la Cap VI, pct 2 din RIF "Concluziile organelor de control asupra **analizei punctului de vedere al contribuabilului**", invocate de societate in sustinerea contestatiei, trebuie subliniat ca, la acest capitol, AJFP Galati si-a exprimat opinia in legatura cu motivatia societatii, **nejustificata cu documente**, potrivit careia in speta este vorba de "*desfasurarea activitatii de videochat, care presupune faptul ca modelele sunt creatoare de drept ale operelor*", concluzionand ca "*activitatea artistica referitor la care **s-ar** cesiona drepturile, nu este o activitate independenta, ci dependenta*" si ca "**nu**

au fost identificate operele originale de creatie intelectuala pe care le creaza modelele in activitatea de videochat” (pag 11/12 din RIF).

Mai mult, in cuprinsul aceluasi raport, se subliniaza ca **“societatea nu a prezentat documente justificative sub aspectul dreptului de autor”** (pag 5/12 din RIF).

4. In ceea ce priveste pretul contractului/ obiectul contractului/ drepturile si obligatiile partilor, se retin urmatoarele aspecte:

a- Clauzele contractuale sunt contradictorii:

“4.2 Pentru managementul si gestionarea drepturilor patrimoniale mentionate, cesionarul va incasa **1% din sumele generate de vanzarea operelor create de Artistii cedentului.**

4.3 Diferenta sumei reprezentand **99% din sumele generate de vanzarea operelor create de artistii cedentului**, va fi achitata cedentului in 5 zile de la incasarea acestor sume.

4.4 Prin urmare, cesionarul va fi doar purtatorul sumei datorate in valoare de **99% din sumele generate de managementul si gestionarea operelor create de artistii cedentului.**

5.1 Obligatia de a achita suma echivalenta cu **99% din sumele generate de managementul si gestionarea operelor create de artistii cedentului** se va efectua in 5 zile de la colectarea acestor sume de la terti.”

Astfel, in conditiile in care la punctele 4.2 si 4.3 din contractul incheiat intre parti se face referire la obligativitatea platii de catre cesionar catre cedent a unui procent de 99% din **sumele generate de vanzarea operelor create de artistii cedentului**, la punctele 4.4 si 5.1, procentul de 99% se aplica la **sumele generate de managementul si gestionarea operelor create de artistii cedentului.**

b- Contestatara nu face dovada ca cedentul detine drepturi de autor si nici care este scopul pentru care acest drept i-ar fi fost acordat.

5. In ceea ce priveste dreptul contestatarilor de a depune probe noi in sustinerea cauzei sunt incidente prevederile art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, unde se precizeaza:

“Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei.”

Din textul de lege mai sus prezentat, rezulta ca societatea poate depune in sustinerea cauzei documente si probe noi, chiar daca nu au fost analizate anterior de organele fiscale. Or, in speta:

- aceasta nu a depus documente suplimentare in sustinerea contestatiei, desi cunostea punctul de vedere exprimat de organele de inspectie fiscala cu privire la tratamentul fiscal aplicabil in cazul tranzactiilor desfasurate intre aceasta si societatea din Cipru, rezumandu-se doar la a sublinia ca organele de inspectie fiscala nu i-au solicitat documente suplimentare in timpul inspectiei fiscale si la a invoca nerespectarea de catre acestea a unor principii de drept si regulamente ale Uniunii Europene;

- in conditiile in care nu a facut dovada existentei unor **drepturi patrimoniale** care urmeaza a fi transmise, astfel cum se stipuleaza in cuprinsul Legii nr. 8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta in legatura cu aplicabilitatea in speta a jurisprudentei Uniunii Europene invocata.

6. Din analiza documentelor prezentate de societate în legătura cu modalitatea de realizare a contractului încheiat în data de 18.10.2018 cu X LTD din Cipru, în calitate de cedent, nu rezultă care sunt drepturile patrimoniale transmise și nici modalitățile de utilizare, durata și întinderea cesiunii, remunerația titularului dreptului de autor pentru fiecare dintre drepturile patrimoniale transmise și nici felul cesiunii.

Prin urmare, rezultă că, în mod legal, organele de inspecție fiscală au considerat că respectivul contract încheiat în data de 18.10.2018 cu societatea nerezidentă din Cipru, cu X LTD, nu îndeplinește condițiile pentru a fi încadrat în categoria contractului menționat la art. 40 și 42 din Legea nr. 8/1996 și au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor respective, considerând că în fapt contractul încheiat între părți este un contract de comision, conform art. 2043 din Codul civil.

Se reține și faptul că inclusiv în cuprinsul actelor adiționale încheiate între părți cu privire la contractul mai sus amintit se face referire la modalitatea de stabilire a **comisionului** pe care contestatara este de acord să-l plătească societății nerezidente, X LTD, părțile însele agreând ideea existenței unui contract de comision între părți și nu a unui contract de cesiune de drepturi de autor.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei niciunul dintre argumentele societății referitoare la nerespectarea unor aspecte procedurale de către organele de inspecție fiscală, având în vedere următoarele considerente:

1. Referitor la inspecțiile fiscale anterioare, invocate, se rețin următoarele:

Contrar susținerilor societății:

- inspecțiile fiscale finalizate prin RIF nr. x (DGRFP Craiova), RIF nr. x (DGRFP Ploiești) și RIF nr. x (DGRFP Galați), **atasate la dosarul cauzei**, au avut ca obiect verificarea modului de calcul și de evidențiere a TVA colectată și a TVA deductibilă; de altfel, în cuprinsul RIF nr. x se menționează expres că “societatea nu a mai fost verificată din punct de vedere fiscal în ceea ce privește obligația fiscală cu titlu de impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți”;

- contractul încheiat în data de 18.10.2018 între X LTD din Cipru, în calitate de cedent și **SC X SRL**, în calitate de cesionar nu a făcut obiectul niciunei dintre inspecțiile fiscale finalizate prin RIF nr. x (DGRFP Craiova), RIF nr. x (DGRFP Ploiești) și RIF nr. x (DGRFP Galați).

2. Referitor la faptul că organele de inspecție fiscală au încălcat principiul certitudinii juridice și nu au indicat niciun temei legal, jurisprudențial sau doctrinar necesar, ci doar au prezentat opinii personale neavizate:

În speță nu este încălcat principiul de drept invocat de contestatoare, întrucât litigiul nu este determinat de o eventuală instabilitate legislativă, actul administrativ fiscal contestat fiind emis în baza unor prevederi legale clare, coerente, inteligibile, accesibile, previzibile (invocate în cuprinsul atât al deciziei de impunere, cât și al raportului de inspecție fiscală).

Se reține că nemulțumirea contribuabilei provine din faptul că a fost verificată în ceea ce privește obligația fiscală cu titlu de impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, însă această măsură a fost dispusă în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală. Mai mult, aceasta nu invocă eventuale schimbări neașteptate ale legislației.

Potrivit doctrinei, principiul securității raporturilor juridice impune ca soluția dată în mod definitiv de către instanță unui litigiu să nu fie repusă în discuție (ceea ce nu este cazul în speța), iar în cadrul legislativ trebuie să se realizeze o configurare explicită a

conceptelor și noțiunilor utilizate pentru a se asigura astfel înțelegerea lor corectă și a se evita interpretările greșite.

Pentru detalierea celor de mai sus, trebuie subliniat ca principiul securității juridice se corelează cu principiul încrederii legitime, care impune ca legislația să fie clară și predictibilă, unitară și coerentă, dar și limitarea posibilităților de modificare a normelor juridice pentru a asigura stabilitatea regulilor instituite prin acestea.

Analizând prevederile doctrine de mai sus, se reține că principiul securității juridice, care se corelează cu principiul certitudinii impunerii și principiul așteptărilor legitime, se referă la stabilitatea prevederilor legale și la predictibilitatea hotărârilor judecătorești; or, în speță, așa cum am reținut anterior, nemulțumirea societății este determinată de efectuarea unei verificări în conformitate cu prevederi legale stabile și coerente, nefiind vorba despre o reverificare a contractului încheiat în data de 18.10.2018 cu societatea din Cipru, așa cum eronat sustine în contestatie.

Astfel, pentru a avea posibilitatea stabilirii unei situații de fapt fiscale în conformitate cu realitatea, legiuitorul a conferit organelor de inspecție fiscală, sub sancțiunea îndeplinirii unor condiții prevăzute de lege, dreptul de a efectua verificarea unei perioade, în conformitate cu prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală.

Din analiza documentelor atasate la dosarul cauzei, se poate observa că verificarea a fost dispusă cu respectarea procedurilor existente și cu respectarea prevederilor legale, contribuabilul invocând nerespectarea unor principii juridice care consacră stabilitatea și limpezimea prevederilor legale și a hotărârilor judecătorești, deși în speță litigiul constă în nemulțumirea sa privind efectuarea unei verificări fiscale în temeiul unor prevederi legale constante, coerente și accesibile.

3. În ceea ce privește nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a principiilor referitoare la exercitarea dreptului de apreciere, a rolului activ și a altor reguli de conduită, a bunei credințe și interpretării legii, organul de soluționare a contestației reține că, potrivit prevederilor art. 6 alin. (1), art. 7 alin. (2) și alin. (3), art. 12 și art. 13 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.”

“Art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”

„Art. 12 Buna-credință

(1) *Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.*

(2) *Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.*

(3) *Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare.*

(4) *Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul.”*

„Art. 13 Interpretarea legii

(1) *Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege.*

(2) *În cazul în care voința legiuitorului nu reiese clar din textul legii, la stabilirea voinței legiuitorului se ține seama de scopul emiterii actului normativ astfel cum acesta reiese din documentele publice ce însoțesc actul normativ în procesul de elaborare, dezbatere și aprobare”.*

Tinand cont de prevederile legale de mai sus, organele de inspectie fiscala au avut in vedere toate documentele prezentate de societate in timpul controlului (contractul analizat, inregistrările contabile, actele aditionale ale contractului, explicatiile societatii cu privire la obiectul contractului, etc).

Întrucât din constatările proprii și din informațiile primite de la societate, nu au rezultat elemente clare și concludente care să ateste obiectul contractului (drepturile patrimoniale ce urmeaza a fi transmise si care sunt modalitățile de utilizare, durata și întinderea cesiunii, precum și care este modalitatea de calcul a remunerației titularului dreptului de autor pentru fiecare dintre aceste drepturi patrimoniale) supus verificării, organele de control au apreciat, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale, neexistând elemente privind nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a principiului bunei-credințe.

De asemenea, se reține că atât decizia de impunere contestata, cat si raportul de inspecție fiscală in baza caruia a fost emisa aceasta decizie, cuprind motivele de fapt și de drept în baza cărora a fost întocmită, iar explicitarea constatărilor factice cuprinde examinarea tuturor elementelor relevante pentru impunere, bazate pe constatările proprii și pe probele depuse de societate in timpul verificarilor.

Organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze, cu bună credință, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, administrând în acest sens mijloacele de probă prevăzute în normele legale.

4.Referitor la argumentul societății cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală au refuzat să analizeze argumentele pe care aceasta le-a exprimat în cuprinsul punctului de vedere:

Potrivit art. 9 alin 1 si art. 130 alin 5 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„Art. 9 Dreptul de a fi ascultat

(1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.”

“Art. 130 (5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, organele de inspecție fiscală, la încheierea inspecției fiscale, vor prezenta contribuabilului constatările și consențențele lor fiscale, având totodată obligația ca înaintea luării unei decizii să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la acestea.

De asemenea, potrivit cap. VI „Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul” din Anexa 2 „Instrucțiuni privind întocmirea Raportului de inspecție fiscală la persoane juridice” la OPANAF nr. 3710/2015 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane juridice, în acest capitol se va prezenta *“o sinteză a punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, pentru fiecare impozit, taxă, contribuție pentru care s-au stabilit obligații fiscale principale suplimentare”,* precum și *“rezultatul analizei efectuate de echipa de inspecție fiscală față de punctul de vedere al contribuabilului/plătitorului, atât în cazul în care acesta a fost prezentat în cadrul discuției finale, cât și în cazul în care acesta a fost depus ulterior, în termenul legal. Argumentele organelor de inspecție fiscală vor fi prezentate pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care contribuabilul/plătitorul a prezentat punctul său de vedere.”*

Astfel, analizând Raportul de inspecție fiscală nr.x, precum și documentele anexate acestuia, rezulta că:

„Contribuabilul a fost informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre constatările rezultate din verificarea efectuată, în conformitate cu prevederile art. 130 din Legea nr. 207/2015 (...).

In data de 29.11.2019, ora 10, echipa de inspecție fiscală a invitat contribuabilul, prin adresa nr. x (Anexa nr. 9), în vederea prezentării proiectului de RIF, care conține constatările și consecințele lor fiscale, pentru a-și exprima punctul de vedere în legătură cu verificarea efectuată.

Administratorul societății a declarat pe propria răspundere, în conformitate cu prevederile art. 118 alin 7 din Legea nr. 207/2015, că a pus la dispoziția organului de inspecție fiscală toate documentele privind realitatea și legalitatea operațiilor efectuate, precum și faptul că acestea i-au fost returnate (anexa nr. 10).

(...) Prin punctul de vedere dat în data de 05.12.2019 de reprezentantul societății doamna x, s-au formulat obiecțiuni privind aspectele constatate în actul de control (anexa nr. 11)”

Se reține că societatea și-a exprimat *un punct de vedere urmare discuției finale desfășurate cu ocazia încheierii inspecției fiscale*, iar organele de inspecție fiscală, în cadrul capitolului VI pct 2 „Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul” – „concluzii asupra punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului” al Raportului de inspecție fiscală **au prezentat o sinteză a acestuia și s-au pronunțat punctual asupra lui.**

5.Referitor la afirmatia societății în ceea ce privește faptul că organul inspecției fiscale au dat dovadă de rea-credință, se reține că buna-credință se prezumă, potrivit unui principiu larg recunoscut în dreptul civil roman, consacrat prin art.14 alin.(2) din Legea nr.287/2009 privind Codul civil, republicată.

“**Art. 14** (1) Orice persoană fizică sau persoană juridică trebuie să își exercite drepturile și să își execute obligațiile civile cu bună-credință, în acord cu ordinea publică și bunele moravuri.

(2) Buna-credință se prezumă până la proba contrară.”

De asemenea, abuzului de drept îi este consacrată o reglementare expresă: pe de o parte, art. 15 din Noul Cod Civil („niciun drept nu poate fi exercitat în scopul de a vătăma sau păgubi pe altul ori într-un mod excesiv și nerezonabil, contrar bunei-credințe”), pe de altă parte, art. 1353 din același act normativ („cel care cauzează un prejudiciu prin chiar exercițiul drepturilor sale nu este obligat să-l repare, cu excepția cazului în care acesta este exercitat abuziv”).

În esență, se reține ca exercitarea unui drept va fi considerată abuzivă atunci când dreptul nu este utilizat în vederea realizării finalității sale, ci cu intenția de a vătăma o altă persoană sau contrar bunei-credințe, situație care nu se circumscrie speței, societatea neaducând niciun argument în acest sens.

Fata de cele mai sus prezentate, urmează a se dispune respingerea ca neintemeiată și nesustenută cu documente a contestației formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X emisă de AJFP Galați, prin care s-a stabilit un impozit pe veniturile din comisioane nerezidenți în suma totală **x lei**.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 7, art. 11, art. 221, art. 223 alin 1 lit f), art. 224 alin 1, alin 4 lit d) și alin 5, art. 230 alin 1 și alin 2 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pct 18 alin 5 (referitor la art. 230 din Codul fiscal) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 1/2016, art. 13 pct 2 din Decretul nr. 261/1982, art. 1, art. 3, art. 7, art. 8, art. 40, art. 42, art. 44 din Legea nr. 8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe, republicată, OPANAF nr. 3710/2015, art. 14, art. 15, art. 1353 din Noul Cod Civil, art. 6 alin. (1), art. 7 alin. (2) și alin. (3), art. 9 alin 1, art. 12, art. 13 alin. (1) și alin. (2), art. 130 alin 5, art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE

Respinge ca neintemeiată și nesustenută cu documente contestația formulată de **SC X SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X emisă de AJFP Galați, prin care s-a stabilit un impozit pe veniturile din comisioane nerezidenți în suma totală **x 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.

