

DECIZIA nr.12 din 2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
contribuabilul X,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. ...

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Sectorului .. a Finantelor Publice – Activitatea de Inspectie Fiscala, cu adresa nr. ..., inregistrata la DGRFPB sub nr. ..., cu privire la contestatia formulata de contribuabilul X, cu domiciliul in Bucuresti, str.

Obiectul contestatiei inregistrata la AS...FP sub nr. .., il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..., emisa de AS...FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. ..., comunicate la data de **20.05.2014**, prin care s-au stabilit obligatii fiscale de plata in suma totala de **... lei**, reprezentand:

- .. lei = TVA;
- .. lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- .. lei = penalitati de intarziere.

De asemenea, contribuabilul Xcontesta si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata contribuabilul solicita anulara Deciziei de impunere nr...., a Dipozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. .. si a Raportului de inspectie fiscala nr. .. emise de AS..FP, pe motiv de nelegalitate, invocand in sustinere urmatoarele argumente:

- organul de inspectie fiscala ar fi trebuit sa inlature de la calculul cifrei de afaceri suma obtinuta in cursul anului 2007 din contractele de cesiune a drepturilor patrimoniale de autor incheiate cu ... SRL, respectiv suma de .. lei, situatie in care cifra de afaceri nu ar fi depasit plafonul de inregistrare ca platitor de TVA, respectiv de 119.000 lei;

- organul de inspectie fiscala a retinut in mod nefundamentat ca a obtinut venituri din activitati economice, contractele de cesiune de drepturi de autor nefiind vanzare de marfuri/prestare de servicii, ci o operatiune juridica distincta de oricare dintre acestea. Contestatarul sustine ca incadrarea activitatii desfasurate in baza contractelor de cesiune a drepturilor de proprietate intelectuala in categoria activitatilor economice prevazute de art.127 alin. (1) din Codul fiscal, reprezinta o adaugare la lege;

In opinia contestatarului, prin cesiunea de drepturi patrimoniale de autor ce confera cesionarului exclusivitatea exploatarii operei de creatie intelectuala. Autorul – cedentul dreptului de autor – isi asuma o obligatie de a se abtine de la acte sau fapte

care ar fi de natura sa stanjeneasca exploatarea operei de catre cesionar, in schimbul careia, autorul primeste un pret pe care il incaseaza in momentul cesiunii sau esalonat in timp, dupa caz, in functie de modul in care este exploatarea opera de cesionar;

- cesiunea drepturilor patrimoniale de autor nu poate fi considerata o prestare de servicii, intrucat nu presupune o activitate in favoarea beneficiarului, invocand in acest sens jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii Europene, cauza C-533/07, Falco Privatstiftung, prin care s-a statuat expres ca cesiunea de drepturi de proprietate intelectuala nu este o prestare de servicii in sensul Regulamentului 44/2001 cu privire la competenta de solutionare a litigiilor in dreptul Uniunii Europene;

- obligatia de a plati TVA este dupa data inregistrarii ca platitor de TVA, conform art.153 alin. (7) din Codul fiscal. Contestatarul considera ca actele administrative sunt nelegale intrucat nu a solicitat optiunea de inregistrare ca platitor de TVA, iar modelul de decizie privind inregistrarea din oficiu in scopuri de TVA a fost introdus prin art. 2 al Ordinului 1786/2010, ulterior datei la care organul de inspectie fiscala considera ca avea obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA, din 10 ianuarie 2008;

- aceasta situatie a fost generata din culpa organului fiscal teritorial care nu a procedat la inregistrarea din oficiu in scopuri de TVA, la data depunerii declaratiei anuale de venituri pentru anul 2007, in data de 25 mai 2008, conform art. 153 alin. (8) din Codul fiscal, situatia in care i s-ar fi acordat posibilitatea deducerii TVA.

In concluzie contestatarul solicita anulara Deciziei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. ..., a Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. .. si a Raportului de inspectie fiscala nr. .. emise de AS...FP ca fiind netemeinice si nelegale.

II. In baza raportului de inspectie fiscala nr. ... organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector ... a Finantelor Publice au emis Decizia de impunere privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. ..., prin care au stabilit in sarcina domnului X urmatoarele obligatii de plata:

- .. lei TVA de plata aferenta perioadei 01.07.2007-31.12.2009;
- ... lei dobanzi de intarziere aferente, calculate pentru perioada 28.07.2008-30.06.2013;
- ... lei penalitati de intarziere aferente, calculate pentru perioada 01.07.2010-15.04.2014.

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

3.1. Referitor la TVA in suma de .. lei

Cauza supusa solutionarii este daca cesiunea drepturilor patrimoniale de autor realizata de o persoana fizica constituie o prestare de serviciu ce intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata si care se cumuleaza cu celelalte venituri in vederea stabilirii plafonului de scutire de TVA.

Perioada supusa inspectiei fiscale a fost 01.01.2006 - 31.12.2009.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. .. organele fiscale din cadrul Administratiei Sector ... a Finantelor Publice au verificat persoana fizica X pentru

veniturile obtinute din cesiunea drepturilor de proprietate intelectuala si venituri din conventii civile, perioada supusa inspectiei fiscale fiind cuprinsa intre 01.01.2006-31.12.2009.

Organele de inspectie fiscala au constatat din verificarea extraselor de cont si a veniturilor declarate in adeverintele de venit eliberate domnului X in perioada ianuarie 2007 - decembrie 2007, faptul ca in luna decembrie 2007, acesta a inregistrat o cifra de afaceri de ... lei care depaseste plafonul de scutire de TVA, prevazut de art. 152 alin. (1), alin. (2) si alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care era obligat sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA in termen de 10 zile de la depasirea plafonului, respectiv pana la data de 10 ianuarie 2008, urmand sa devina platitor de TVA incepand cu data de 01.02.2008.

In consecinta, pentru perioada 01.02.2008-31.12.2009, organele de inspectie fiscala au colectat TVA aferenta veniturilor realizate de contribuabil, stabilind o diferenta suplimentara de TVA in suma de ... lei, prin decizia de impunere privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.

Contribuabilul considera ca nu datoreaza taxa pe valoarea adaugata, pe motiv ca organele de inspectie fiscala au inclus in mod eronat suma de ... lei, obtinuta in anul 2007 din contractele de cesiune a drepturilor patrimoniale de autor incheiate cu ... SRL, la cifra de afaceri avuta in vedere la calculul plafonului de inregistrare ca platitor de TVA, invocand faptul ca nu a desfasurat de activitati economice urmare cedarii drepturilor patrimoniale rezultate din activitatea de creatie intelectuala.

In drept, potrivit prevederilor art. 126 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

a) operatiunile 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);”

Potrivit acestor prevederi legale, intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata livrarile de bunuri/**prestarile de servicii** realizate cu plata pe teritoriul Romaniei in conditiile in care sunt realizate de o **persoana impozabila**, asa cum a fost definita la art. 127 alin. (1), iar livrarea bunurilor sau **prestarea serviciilor** rezulta din una din **activitatile economice** prevazute la art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscala mai sus mentionat sunt conditionate de cerinta cumulativa, expres prevazuta de legiuitor, ceea ce inseamna ca neindeplinirea unei singure conditii determina neincadrarea operatiunilor in categoria **operatiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata**.

Asadar, printr-o interpretare *per a contrario* o **operatiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata**, respectiv **operatiunea nu se cuprinde in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata** daca cel putin una din conditiile prevazute la lit.a – lit.d art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este indeplinita, asa cum reglementeaza insasi legiuitorul la pct.1 alin.(1), respectiv pct.2 alin.(1), in functie

de perioada incidenta operatiunilor in cauza, din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila in perioada verificata:

“Art. 127. - (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.

(3) Nu acționează de o manieră independentă angajații sau oricare alte persoane legate de angajator printr-un contract individual de muncă sau prin orice alte instrumente juridice care creează un raport angajator/angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea sau alte obligații ale angajatorului.”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice in sensul taxei pe valoarea adaugata, inclusiv activitatile prestatorilor de servicii, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestor activitati, dobandeste calitatea de persoana impozabila.

Se reține ca potrivit art. 129 alin. (1) și alin. (2) lit. b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada verificata :

“Art. 129. - (1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.

(2) 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, în condițiile stabilite prin norme.

(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing;

b) transferul și/sau transmiterea folosinței drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare;

(...)”

In ceea ce priveste notiunea de persoana in sensul legii fiscale, art. 7 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare prevede:

"Art. 7. - (1) In intelesul prezentului cod, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarea semnificatie: [...]

20. persoana - orice persoana fizica sau juridica".

Incepand cu data de 1 ianuarie 2007, potrivit art. 125¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art.125¹. - (1) In sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

18. **persoana impozabila** are intelesul art. 127 alin. (1) si reprezinta **persoana fizica**, grupul de persoane, institutia publica, persoana juridica, precum si orice entitate **capabila sa desfasoare o activitate economica**:(...)

20. persoana neimpozabila reprezinta persoana care nu indeplineste conditiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerata persoana impozabila;

21. persoana reprezinta o persoana impozabila sau o persoana juridica neimpozabila sau o persoana neimpozabila".

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspectie fiscala nr. ..., se retine ca in perioada 2007-2009 conform contractelor incheiate de catre domnul Xcu platitorii de venit, organele de inspectie fiscala au calificat activitatile desfasurate de contribuabil ca fiind derulate de o maniera independenta. Astfel, domnul Xa obtinut venituri conform adeverintelor de venit eliberate de urmasorii beneficiari:

- ... SRL Studiu EFC 4492, EFC 6682, EFC 4493, LTS 10036, in baza Contractelor de cesiune a drepturilor patrimoniale de autor incheiate in perioada ...08.2007- ...2009;

- .. SA – Reprezentanta in baza contractului de cesionare drepturi de autor din ...04.2007;

- .. – Reprezentanta in baza contractelor de consultanta din data de ...05.2008 si ...03.2008;

- .. – Reprezentanta Romania in baza contractului de consultanta nr. ..;

- .. SRL – in baza conventiei civile din ...04.2004;

- .. SRL – in baza contractului de consultanta stiintifica in domeniul medical din data de ...2008;

- .. SRL – in baza contractului de prestari servicii medicale din data de ..2006;

- .. SRL – in baza contractului de prestari servicii din data de ..2007;

- .. SRL - in baza conventiei civile din ...2004;

- .. SRL – in baza contractului de cesiune a drepturilor patrimoniale de autor;

- .. SA - in baza conventiei civile din ...2009;

- .. Reprezentanta - in baza conventiei civile din ...09.2009;

- .. SRL in baza contractului de cesiune a drepturilor patrimoniale de autor din ...2009;

- SC .. SRL – conferinte promotionale.

La determinarea cifrei de afaceri organele de inspectie fiscala au luat in considerare cronologic toate veniturile din activitatea desfasurata de contribuabil conform contractelor, adeverintelor de venit pentru care contribuabilul nu a emis factura fiscala, situatia acestora fiind prezentata in anexa nr. 8 la raportul de inspectie fiscala, rezultand ca in luna decembrie 2007 contribuabilul a depasit plafonul de TVA, inregistrand o cifra de afaceri de 133.703 lei.

Sustinerea contestatarului privind faptul ca *nu trebuia luat in calculul cifrei de afaceri din anul 2007 venitul net in suma de .. lei, obtinut din contractele de cesiune a drepturilor patrimoniale de autor incheiate cu ... SRL*, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei, avand in vedere urmatoarele:

1. Organul de inspectie fiscala a solicitat DGA – Mari Contribuabili, control incrucisat prin care se solicita verificarea realitatii si legalitatii operatiunilor economice desfasurate si caracterul de dependenta/independenta a operatiunilor economice

desfasurate in perioada 2006-2009 de domnul Xsi Sanofi – Aventis Romania in baza contractelor de cesiune de creanta a drepturilor patrimoniale de autor.

Urmare solicitarii AS..FP, DGAMC a incheiat procesul verbal nr. ..., la SC .. SRL. In urma inspectiei fiscale organele de inspectie fiscala au constatat ca **domnul X se afla intr-o relatie de activitate independenta fata de SC .. SRL** avand in vedere urmatoarele argumente:

- in perioada verificata intre SC .. SRL, in calitate de “sponsor” si domnul X in calitate de “investigator” au fost incheiate 4 contracte privind testarea clinica de produse medicale, iar in vederea realizarii platilor pentru cele 4 contracte au fost incheiate o serie de contracte de cesiune de drepturi patrimoniale de autor in valoare totala de .. lei;

- conform prevederilor contractuale rezulta ca toate datele, documentele si inventiile care rezulta direct sau indirect in urma studiului vor deveni proprietatea exclusiva a SC .. SRL, iar investigatorul va ceda sponsorului toate drepturile de proprietate intelectuala asupra acestora;

- locul pentru dezvoltarea proiectelor de cercetare clinica este Institutul Clinic ..., Centrul de Medicina .. Bucuresti;

- SC .. SRL a pus la dispozitia domnului X numai medicatia, documentatia si formularistica necesara realizarii studiilor, iar domnul X a participat numai cu capacitatea intelectuala, restul, necesar realizarii studiului au fost puse la dispozitie de catre Institutul Clinic ..., Centrul de Medicina ..Bucuresti, abilitat de Ministerul Sanatatii sa desfasoare studii clinice, domnul X fiind angajat al Institutului Clinic ..., Centrul de Medicina ..Bucuresti.

2. Toate cele patru conditii prevazute de lege pentru cuprinderea unei operatiuni in sfera de aplicare a TVA sunt indeplinite, dupa cum urmeaza:

- cesiunea drepturilor patrimoniale de autor reprezinta o prestare de servicii cu plata, definita ca atare in mod expres la art. 129 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal, avand in vedere ca potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala prin contractele incheiate contestatarul X si-a *cesionat, contra unei remuneratii, drepturile patrimoniale de autor* asupra studiilor clinice in beneficiul societatilor contractante, respectiv asupra datelor rezultate in urma desfasurarii de studii clinice cu titlul RODIN, in care cedentul a inclus si urmarit un numar de 40 pacienti conform protocolului studiului, conform contractelor de cesiune a drepturilor patrimoniale de autor studiu EFC 4492, EFC 6682, EFC 4493, LTS 10036 incheiate in anii 2007, 2008 si 2009;

- locul prestarii serviciilor este *in Romania*, in conditiile in care, atat contestatarul in calitate de prestator, cat si beneficiarul au domiciliul ori sediul in Romania;

- prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, respectiv de o *persoana fizica care desfasoara in mod independent o activitate cu scop economic*, lucrativ, de vreme ce nici organele de inspectie fiscala, nici contestatarul nu au invocat ca remuneratia prestatilor rezultata din cesiunea drepturilor patrimoniale de autor este urmare a unui raport de dependenta de natura angajat/angajator;

- prestarea serviciilor *constand in studii clinice* ale beneficiarului SC ... SRL si cedarea tuturor drepturilor sale patrimoniale de autor rezultate din aceasta prestatie reprezinta o activitate economica.

De asemenea, motivatiile contestatarului privind lipsa calitatii sale de persoana impozabila si nedesfasurarea de activitati economice sunt neintemeiate si nu pot fi luate in considerare in solutionarea favorabila a cauzei avand in vedere urmatoarele:

- **calitatea de persoana impozabila nu depinde in niciun caz de statutul juridic al persoanei in discutie**, legea fiscala stipuland expres ca si o persoana fizica poate dobandi statutul de persoana impozabila in intelesul taxei pe valoarea adaugata

[art. 125¹ alin. (1) pct. 18 din Codul fiscal]. De altfel, ar fi contrar principiului fundamental al neutralitatii taxei ca aceasta calitate sa fie stabilita in functie de statutul juridic al persoanelor vizate, dovada fiind ca legea se refera atat la persoane juridice, cat si la persoane fizice, institutii publice, grupuri de persoane sau orice alte entitati capabile sa desfasoare, de o maniera independenta, activitati economice. In mod similar, principiul neutralitatii taxei implica faptul ca statutul de persoana impozabila nu este conditionat de existenta autorizarii desfasurarii de **activitati economice**, dovada fiind ca, potrivit jurisprudentei comunitare in materie, chiar si activitatile ilicite sunt supuse taxei pe valoarea adaugata (paragr. 33 din cauza C-349/96 Card Protection Plan).

In consecinta, in materie fiscala nu conteaza nici modul de identificare a unei persoane fizice, nici inexistenta obligatiei autorizarii pentru desfasurarea de activitati supuse taxarii, astfel ca toate actele invocate de contestatar (jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii Europene, cauza C-533/07, Falco Privatstiftung, art. 2 din Ordinul 1786/2010) nu au nicio relevanta in solutionarea cauzei;

- **obtinerea, intr-o maniera independenta, de catre o persoana de venituri din cesiunea drepturilor patrimoniale de autor constituie o activitate economica** in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, care prevede ca activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor, prestatorilor de servicii, activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora si exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate. In acest sens, potrivit jurisprudentei comunitare in materie, **principiul neutralitatii sistemului comun de TVA implica un domeniu foarte larg de aplicare a taxei**, domeniu ce cuprinde toate etapele de productie, distributie si furnizare de servicii (paragr. 10 din cauza C-348/87 Stichting Uitvoering Financiële Acties). Astfel, in general, **o activitate este considerata ca avand caracter economic atunci cand prezinta un caracter permanent si este efectuata contra unei remuneratii primite de autorul operatiunii** (paragr. 9 si 15 din cauza C-235/85 Tarile de Jos/Comisia, paragr. 18 din cauza C-408/06 Landesanstalt für Landwirtschaft/Franz Götz).

In speta, domnul Xa incheiat succesiv contracte (Contractele de cesiune a drepturilor patrimoniale de autor incheiate in perioada ...2007- ...2009 cu ... SRL Studiu EFC 4492, EFC 6682, EFC 4493, LTS 10036, contractul de cesionare drepturi de autor din 17.04.2007 incheiat cu .. SA – Reprezentanta in baza, contractele de consultanta din data de ...2008 si ...2008 incheiat cu .. UK LTD – Reprezentanta, contractul de consultanta nr. .. incheiat cu .. – Reprezentanta, conventia civila din ...2004 incheiata cu .. SRL, contractul de consultanta stiintifica in domeniul medical din data de ...2008 incheiat cu .. SRL, contractul de prestari servicii medicale din data de ...2006 incheiat cu Sanador SRL, contractul de prestari servicii din data de ...2007 incheiat cu .. SRL, conventia civila din ...2004 incheiata cu .. SRL, contractul de cesiune a drepturilor patrimoniale de autor incheiat cu .. SRL, conventia civila din ...2009 incheiata cu .. SA, conventia civila din ...2009 incheiata cu .. SA Reprezentanta, contractului de cesiune a drepturilor patrimoniale de autor din ...2009 incheiat cu .. SRL, conferinte promotionale - SC .. SRL).

Se constata ca acesta a desfasurat, cu caracter permanent si in mod independent, in baza comenzilor contractate de solicitantul - initiator al comenzii, o activitate de creare/realizare de studii clinice realizate de medicul investigator in vederea extragerii unor concluzii, in schimbul unor remuneratii succesive pentru cesiunea drepturilor patrimoniale, caracterul de "economicitate" al activitatii fiind pe deplin dovedit in sensul jurisprudentei comunitare in materie.

- totodata, potrivit legislatiei in domeniul TVA, orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor, inasa numai cu indeplinirea conditiilor si formalitatilor de exercitare a dreptului de deducere prevazute la art.145-147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si numai prin decontul de TVA, in conformitate cu prevederile art.147¹ alin.(1) din acelasi act normativ, care stipuleaza:

„(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.”,

or, asa cum s-a retinut mai sus, *persoana impozabila* Xpana la data incheierii Raportului de inspectie fiscala nr. ..., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .. contestata, nu s-a inregistrat ca persoana impozabila in scopuri de TVA.

Prin urmare, chiar daca acesta detine documentele de justificare a taxei pe valoarea adaugata aferente achizitiilor efectuate, respectiv facturi, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata se exercita prin decontul de TVA, care se depune, potrivit prevederilor art.156² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 01.01.2007, la organele fiscale competente de catre persoanele inregistrate conform art.153 din acelasi act normativ, respectiv persoanele impozabile inregistrate in scopuri de TVA.

In consecinta, avand in vedere ca persoana fizica Xa prestat servicii ce intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata si a obtinut venituri din transferul drepturilor de autor, acesta era obligat sa respecte obligatiile specifice persoanelor impozabile in materie de TVA si sa se inregistreze ca platitor dupa depasirea plafonului de scutire, in conformitate cu art. 152 si art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care prevede urmatoarele:

" Art. 152. - (1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere, prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:

a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;

b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(3) Persoana impozabilă care îndeplinește condițiile prevăzute la alin. (1) pentru aplicarea regimului special de scutire poate opta oricând pentru aplicarea regimului normal de taxă.

(4) O persoană impozabilă nou-înființată poate beneficia de aplicarea regimului special de scutire, dacă la momentul începerii activității economice declară o cifră de

afaceri anuală estimată, conform alin. (2), sub plafonul de scutire și nu optează pentru aplicarea regimului normal de taxare, conform alin. (3).

(5) În sensul alin. (4), pentru persoana impozabilă care începe o activitate economică în decursul unui an calendaristic, plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) se determină proporțional cu perioada rămasă de la înființare și până la sfârșitul anului, fracțiunea de lună considerându-se o lună calendaristică întreagă.

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153. "

" **Art. 153. - (1)** Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;

2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon;

c) dacă cifra de afaceri realizată în cursul unui an calendaristic este inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă. "

Cu privire la sfera operațiilor impozabile, pct. 1 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004:

"**2. (1)** În sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, operațiunea nu este impozabilă în România dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit. a)-d) nu este îndeplinită.

(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 contrapartidă obținută.** O operațiune este impozabilă în condițiile în care această operațiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută este aferentă avantajului primit, după cum urmează:

a) condiția referitoare la existența unui avantaj pentru un client este îndeplinită în cazul în care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajează să furnizeze bunuri și/sau servicii determinabile persoanei ce efectuează plata, sau în absența plății, când operațiunea a fost realizată pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament.

Această condiție este compatibilă cu faptul că serviciile au fost colective, nu au fost măsurabile cu exactitate sau au făcut parte dintr-o obligație legală;

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

În acest sens, pct. 62 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice date în aplicarea art. 152 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare stabilește că, în cazul în care o persoană impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea ca platitor de TVA, iar organele fiscale au identificat această situație înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA, acestea au dreptul să solicite **"plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă** conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale."

În ceea ce privește susținerea contestatarului privind neluarea de către organele fiscale a măsurilor încă din momentul constatării depășirii plafonului de scutire se reține că, potrivit dispozițiilor legale antecitate, **obligatia înregistrării în scopuri de TVA revine în întregime persoanelor impozabile**, ceea ce nu exclude în niciun fel dreptul organelor fiscale de a înregistra din oficiu persoanele care nu-și îndeplinesc această obligație, câtă vreme acest drept este exercitat în cadrul termenului legal de prescripție în materie fiscală.

Dacă s-ar admite că lipsa înregistrării din partea organelor fiscale echivalează cu lipsa oricăror obligații în privința TVA pentru contestatar, în situația în care legea fiscală conferă contribuabililor inițiativa înregistrării ca platitor de TVA, **ar însemna ca legea fiscală reglementează o obligație pur potestativă (și voluero) pentru contribuabili, ceea ce, evident, nu poate fi acceptat**; dimpotriva, procedura de înregistrare ca platitor de TVA are în vedere ipoteza contribuabilului diligent și de bună credință, caruia îi acorda prerogativa inițierii acestei proceduri, fiind inadmisibilă ca lipsa unei asemenea înregistrări să profite tocmai persoanei careia îi aparține culpa neînregistrării, pentru a obține exonerarea obligațiilor ce decurg din calitatea de persoană obligată la plata taxei pe valoarea adăugată.

Or, o asemenea susținere echivalează cu fundamentarea contestației pe propria culpă a contestatarului, nerespectarea prevederilor legale prin neînregistrarea ca platitor de taxă fiindu-i în întregime imputabilă, devenind astfel aplicabile principiul de drept *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*.

Fata de cele mai sus prezentate, rezultă că în cazul persoanelor impozabile care nu au solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea lor în scopuri de taxă, organele fiscale sunt îndreptățite să solicite plata la buget a taxei pe care persoanele în cauză ar fi fost obligate să o colecteze până în momentul înregistrării ca platitoare de TVA, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru capatul de cerere privind TVA în suma de .. lei.

3.2. Referitor la accesoriile aferente TVA în suma de ... lei

Cauza supusa solutionarii este daca persoana fizica impozabila datoreaza accesoriile aferente taxei pe valoarea adaugata, in conditiile in care in sarcina sa s-au 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 nr. .. domnul Xa fost obligat la plata majorarilor, dobanzilor de intarziere in suma de .. lei calculate pana la data de 30.06.2013 si penalitatilor de intarziere in suma de .. lei, calculate pana in data de 15.04.2014.

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

In ceea ce priveste calculul majorarilor de intarziere, pana la **30.06.2010** dispozitiile OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata prevad:

"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 intarziere se calculeaza pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat urmatoare **termenului de scadenta** si pâna la data stingerii sumei datorate inclusiv."

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

Incepand **cu data de 1 iulie 2010**, sunt incidente prevederile art. 119, art. 120 si art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, modificate prin art. I, pct. 9 din O.U.G. 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 și penalități de întârziere.**"

"Art. 120 - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru 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.”

Alineatul (7) al art.120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata a fost modificat prin punctul 2 din O.U.G. nr. 88/2010 începând cu 01.10.2010, astfel:

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

Avand in vedere ca stabilirea in sarcina contestatorului de accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar la plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar intrucat in ceea ce priveste debitele de natura taxei pe valoarea adaugata stabilite prin decizia de impunere nr. .. au fost respinse ca neintemeiate in conformitate cu cele retinute la pct. 3.1. din prezenta decizie, coroborat cu principiul de drept „*accessorium sequitur principale*” potrivit caruia accesoriul urmeaza principalul, se vor aplica si pentru acest capat de cerere prevederile art. 216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, si se va respinge ca neintemeiata si pentru suma de .. lei cu titlu de majorari/dobanzi si penalitati de intarziere.

3.3. Referitor la dispozitia de masuri

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.R.F.P.B. se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nu se refera la stabilirea de obligatii fiscale de plata si accesorii aferente, ci la masuri de indeplinit de catre contribuabil, neavand caracterul unei decizii de impunere ce intra in competenta Serviciului solutionare contestatii.

In fapt, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. .., organele de inspectie fiscala au dispus domnului Xsa solicitate inregistrarea in scopuri de TVA urmare depasirii plafonului de scutire.

Prin contestatia formulata, contribuabilul solicita si anulara Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 205. - (1) Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, in conditiile legii."

"Art. 209. - (1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control;
(...)."

De asemenea, O.M.F.P. nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18 prevede:

"1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă *actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală* în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. **Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului**".

În speta sunt aplicabile și prevederile pct. 5.3 – 5.5. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014, care stabilesc:

"5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.

5.4. Raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.

5.5. Competența de soluționare este dată de natura actului administrativ fiscal atacat, calitatea contestatorului, a organului fiscal emitent al actului atacat sau de cuantumul total al sumelor contestate, reprezentând impozite, taxe, contribuții, datorie vamală stabilite de plată de către organul fiscal, accesorii ale acestora, precum și al diminuării pierderii fiscale."

Intrucât măsurile dispuse în sarcina domnului X nu vizează stabilirea de obligații fiscale de plată la bugetul general consolidat și nici o măsură de diminuare a pierderii fiscale, se reține că soluționarea contestației, pentru acest capăt de cerere, intră în competența organelor fiscale emitente, potrivit art. 209 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

"(2) Contestațiile formulate împotriva unor alte acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente".

D.G.R.F.P. București constată necompetența materială a Serviciului Soluționare Contestații privind contestația depusă de domnul X împotriva dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ..., motiv pentru care acest capăt de cerere, contestația va fi transmisă, spre competența soluționare, Administrației Sector ... a Finanțelor Publice - Activitatea de Inspecție Fiscală, în calitate de organ fiscal emitent al dispoziției de măsuri.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 119, art. 120, art.120¹, art. 205 alin. (1) si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct. 5.3 – 5.5. din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014, O.M.F.P. nr. 1.939/2004, pct. 62 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice date in aplicarea art. 152 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 125¹, art. 126, art.127, art. 129, art. 152 si art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

DECIDE:

1. Respinge contestatia formulata de persoana fizica X impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..., emisa de AS..FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. ..., pentru TVA si accesorii aferente in suma totala de .. lei.

2. Constata necompetenta materiala a Serviciului Solutionare Contestatii din cadrul DGRFP Bucuresti privind contestatia depusa de domnul X impotriva dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. .. si transmite dosarul contestatiei pentru acest capat de cerere organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal.

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