

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ**  
**DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI PRAHOVA**  
**Biroul Soluționare Contestații**

**DECIZIA nr. 79 din 20 ianuarie 2012**

Cu adresa nr. .... / ....., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova sub nr. .... / ....., **Activitatea de Inspecție Fiscală** din cadrul D.G.F.P. Prahova a înaintat **dosarul contestației** formulată de **dl. C.M.** domiciliat în ....., jud. Prahova, CNP ....., împotriva *Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. .... din .....2011* întocmită de reprezentanți ai Activității de Inspecție Fiscală Prahova.

Decizia de impunere nr. .... / .....2011 a avut la bază Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de .....2011 și înregistrat la organul fiscal sub nr. .... din .....2011.

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de ..... lei reprezentând:

- ..... lei - TVA de plată;
- ..... lei - accesorii aferente TVA de plată.

**Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile** prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/24.12.2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat contestatorului în data de .....2011, iar contestația a fost depusă și înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr. .... / .....2011.

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

**I. Susținerile din contestație sunt următoarele:**

"[...] 1. Referitor la TVA necolectat și nedepus

*Doresc ca încă din acest moment să precizez că nu avea niciun sens să nu colectez TVA-ul la momentul depășirii plafonului de scutire, dacă acest lucru era cunoscut de mine sau eram atenționat de organul fiscal competent, atâta timp cât nu reprezintă o cheltuială nici pentru mine, nici pentru plătitor, dar, se pare, că la acel moment fiscalul privea altfel această problemă.*

*În susținerea prezentei CONTESTAȚII doresc să prezint următoarele considerente majore care nu au fost avute în vedere de organul fiscal, întocmind, în opinia mea, acte nelegale și netemeinice, respectiv:*

▪ *din Codul fiscal rezultă că, pentru a fi purtătoare de TVA, o operațiune trebuie să fie: o vânzare de bunuri sau o prestare de servicii, care are caracter economic și de continuitate și care este efectuată de o persoană impozabilă cu TVA, situație în care consider că nu ne găsim deoarece:*

*a) cesiunea de drepturi de autor, cum este și cazul meu, nu este nici vânzare de mărfuri, nici prestare de servicii, ci o operațiune juridică distinctă de oricare dintre acestea. [...].*

*[...], cesiunea de drept de autor (drept de proprietate intelectuală) nu se asimilează cu vânzarea de bunuri, întrucât drepturile de autor nu sunt bunuri corporale (materiale), ci valori incorporale.*

*b) o operațiune are caracter economic și de continuitate dacă are regularitatea specifică unei afaceri și dacă cel ce o face în mod regulat își asumă riscul afacerii, adică riscul de a câștiga sau pierde, ceea ce nu este adevărat în cazul de față. [...].*

*c) o persoană este impozabilă cu TVA dacă desfășoară de o manieră independentă activități economice de vânzare de bunuri sau de prestări de servicii, cu caracter de continuitate. [...].*

*În situația de față contractul de cesiune de drept de autor este integrat unui contract / convenții civile de prestări de servicii, care este un instrument juridic care creează un raport de tip angajat/angajator, în care, prin voința părților, s-a stabilit că activitatea principală urmărită este realizarea și punerea la dispoziție a operei, astfel că acest contract/convenție civilă va trebui calificat drept cesiune de drept de autor, cu consecințele în privința TVA care au fost expuse mai sus. [...].*

2. *Cu privire la accesorii (majorări de întârziere/dobânzi și penalități)*

*Având în vedere că asimilarea cesiunii de drepturi de autor cu prestările de servicii este o eroare, iar comportamentul organului fiscal care a decis acum, după 6 ani de aplicare a Codului fiscal, să considere cesiunea*

de drept de autor drept operațiune purtătoare de TVA și să aplice retroactiv TVA asupra unor contracte și venituri pentru care nu s-au emis facturi purtătoare de TVA este nelegală, consider că și calcularea accesoriilor este nelegală. [...]."

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de .....2011 de reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. Prahova la persoana fizică C.M. din ....., s-au menționat următoarele, referitor la suma contestată:**

"[...] din analiza convențiilor civile de prestări servicii prezentate în fotocopie, la control s-a reținut că obiectul convențiilor civile încheiate între domnul C.M. și S.C. H S.R.L., S.C. O S.R.L., S.C. F S.R.L., S.C. E S.R.L., s-au concretizat în: "Consultanță și asistență didactică pentru desfășurarea și evaluarea cursului de "Inspector Protecția muncii", cod COR 241204, prin întocmirea și punerea la dispoziție a suportului de curs și a testelor finale pentru verificarea cunoștințelor necesare, respectiv Consultanță și asistență didactică pentru desfășurarea și evaluarea cursurilor în domeniul securității și securității în muncă, coduri COR 241204, 241220 și 315219, prin întocmirea și punerea la dispoziție a suportului de curs și a testelor finale pentru verificarea cunoștințelor necesare."

Programele de inițiere/perfecționare/specializare erau organizate de S.C. H S.R.L., S.C. O S.R.L., S.C. F S.R.L., S.C. E S.R.L., în baza suportului de curs pus la dispoziție de dl. C.M., conform convențiilor civile încheiate, iar beneficiarii menționați mai sus se obligă să plătească executantului pentru drepturile sale de proprietate intelectuală asupra materialelor didactice care fac obiectul convențiilor civile o remunerație, funcție de fiecare convenție în parte.

Astfel, față de cele prezentate anterior, activitatea prestată de domnul C.M. către S.C. H S.R.L., S.C. O S.R.L., S.C. F S.R.L., S.C. E S.R.L., se circumscrie drepturilor de proprietate intelectuală-drepturi de autor, [...].

La control s-a constatat că în luna septembrie an 2007 urmare a veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală obținute de la plătitorii de venit, S.C. H S.R.L., S.C. O S.R.L., în baza convențiilor civile, contribuabilul a înregistrat, cumulativ, o cifră de afaceri de ..... lei (anexa nr.13), peste plafonul de scutire de 35.000 euro, pentru întreprinderi mici, la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării (3,3817 lei), echivalentul a 119.000 lei, conform art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile art.152 alin.(2) din același act normativ, în vigoare în anul 2007 [...].

Față de acest fapt, în conformitate cu prevederile art.152 alin.(6) și art.153 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, contribuabilul avea obligația ca în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins și depășit plafonul de scutire, să se înregistreze în scopuri de TVA la organul fiscal competent, respectiv până la 10 octombrie 2007, devenind în fapt plătitor de TVA începând cu 01.11.2007. [...].

Față de cele constatate la control, respectiv depășirea plafonului de scutire la plata TVA în luna septembrie 2007, în conformitate cu prevederile art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.62 alin.(2) lit.a) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la control s-a procedat la stabilirea taxei pe valoarea adăugată datorată de C.M. aferentă perioadei noiembrie 2007 (luna următoare lunii în care avea obligația depunerii declarației pentru înregistrarea în scopuri de TVA) - iulie 2011 (luna până la care au fost identificate venituri de la plătitorii de venit), după cum urmează:

#### 1.1. Taxa pe valoarea adăugată colectată [...]

În urma inspecției fiscale, aferent perioadei noiembrie 2007 - iulie 2011, a rezultat TVA colectată de ..... lei (anexa nr.13) prin aplicarea cotei standard de 19% în perioada noiembrie 2007-iunie 2010, respectiv de 24% în perioada iulie 2010-iulie 2011, prevăzută la art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, asupra bazei impozabile de ..... lei, stabilită în baza adeverințelor numerele ...../.....2011 eliberată de S.C. H S.R.L. (anexa nr.2), ...../.....2011 eliberată de S.C. O S.R.L. (anexa nr.3), ...../.....2009 eliberată de S.C. F S.R.L. (anexa nr.4) și ...../.....2011 (anexa nr.5) eliberată de S.C. E S.R.L., care au avut la bază convențiile civile încheiate.

Referitor la baza de impozitare a TVA, aceasta este prevăzută la art.137 alin.(1) lit.a) din Codul Fiscal și este dată de contrapartida obținută de furnizor din partea cumpărătorului [...].

La control s-a aplicat cota standard de 19% respectiv 24% prevăzută la art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că potrivit prevederilor contractuale, prețul final al prestațiilor de servicii efectuate către S.C. H S.R.L., S.C. O S.R.L., S.C. F S.R.L., S.C. E S.R.L., nu conține TVA. [...].

La control s-a procedat la stabilirea taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze, în sumă de ..... lei, dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă, conform H.G. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, pct.62, alin.(2) lit.a) [...].

#### 1.2. Taxa pe valoarea adăugată deductibilă [...]

Pentru perioada verificată, noiembrie 2007-iulie 2011, persoana impozabilă C.M. nu a prezentat documente privind cheltuielile efectuate. [...].

#### 1.3. TVA de plată/tva de recuperat

Urmare verificării efectuate, conform art.150 alin.1 lit.a), art.157 alin.1) și art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată de plată aferentă perioadei noiembrie 2007-iulie 2011, în sumă de ..... lei (anexa nr.13), diferența între TVA colectată în sumă de ..... lei și TVA deductibilă în sumă de 0 lei.

*Pentru diferența suplimentară în sumă de ..... lei, potrivit art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 republicat, cu modificările și completările ulterioare, au fost calculate dobânzi și penalități în sumă totală de ..... lei [...]."*

**III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:**

\* Prin **Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de .....2011** de organele fiscale aparținând D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Inspecție Fiscală a fost consemnată verificarea în ceea ce privește modul de constituire, evidențiere și declarare a taxei pe valoarea adăugată datorată bugetului general consolidat de către dl. C.M. din .....

Verificarea a cuprins perioada 01 ianuarie 2007 - 31 iulie 2011.

La inspecția fiscală au fost stabilite obligații suplimentare de plată în sumă totală de ..... lei, din care ..... lei TVA de plată și ..... lei accesorii aferente TVA de plată, contestate integral de către dl. C.M..

În fapt, începând cu anul 2007 dl. C.M. a obținut venituri din drepturi de proprietate intelectuală - drepturi de autor, astfel:

- în baza Actului adițional la Convenția de prestări servicii nr. ..../2006 încheiată între dl. C.M. în calitate de executant și S.C. "H" S.R.L. .... în calitate de beneficiar;

- în baza Convenției civile de prestări servicii nr. ..../2007 încheiată între dl. C.M. în calitate de executant și S.C. "O" S.R.L. .... în calitate de beneficiar;

- în baza Convenției civile de prestări servicii nr. ..../2008 încheiată între dl. C.M. în calitate de executant și S.C. "E" S.R.L. .... în calitate de beneficiar.

Obiectul celor trei convenții îl constituie asigurarea serviciilor de "*Consultanță și asistență didactică pentru desfășurarea și evaluarea cursului de "Inspector Protecția muncii", cod COR 241204, prin întocmirea și punerea la dispoziție a suportului de curs și a testelor finale pentru verificarea cunoștințelor necesare.*"

- în baza Convenției civile de prestări servicii nr. ..../2008 încheiată între dl. C.M. în calitate de executant și S.C. "F" S.R.L. .... în calitate de beneficiar.

Obiectul convenției îl constituie cesionarea neexclusivă a serviciilor de "*Consultanță și asistență didactică pentru desfășurarea și evaluarea cursurilor în domeniul securității și securității în muncă, coduri COR 241204, 241220 și 315219, prin întocmirea și punerea la dispoziție a suportului de curs și a testelor finale pentru verificarea cunoștințelor necesare.*"

Conform convențiilor civile încheiate, societățile comerciale beneficiare se obligă să plătească executantului - dl. C.M., pentru drepturile sale de proprietate intelectuală asupra materialelor didactice care fac obiectul convențiilor civile, o remunerație stabilită de comun acord între părți.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna septembrie 2007 dl. C.M. a înregistrat cumulativ o cifră de afaceri în sumă de ..... lei, depășind astfel plafonul de scutire de 35.000 euro (echivalentul a 119.000 lei) prevăzut la art.152 alin.(1) din Codul fiscal, fără însă a solicita înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal teritorial, conform prevederilor art. 153 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, până la data de 10.10.2007.

Astfel, având în vedere data depășirii plafonului (luna septembrie 2007), la inspecția fiscală s-a calculat TVA datorată începând cu luna noiembrie 2007 și până la data de 31 iulie 2011, rezultând TVA colectată în sumă de ..... lei (..... lei total venituri brute realizate, din care ..... lei din perioada noiembrie 2007 - iunie 2010 x 19% și ..... lei din perioada iulie 2010 - iulie 2011 x 24%), devenită TVA de plată conform prevederilor art.152 alin.(6) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.62 alin.(2) lit.b) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Aferent TVA de plată în sumă de ..... lei, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă totală de ..... lei, conform prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

\* Dl. C.M. susține că nu datorează TVA aferentă veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală, întrucât:

- cesiunea drepturilor de autor nu se asimilează cu vânzarea de bunuri, drepturile de autor nefiind bunuri corporale (materiale), ci valori incorporale;

- autorul care își cedează creația nu desfășoară prin această cesiune o activitate economică (activitatea este creația intelectuală și nu cesiunea) și autorul, chiar dacă încasează periodic sume de bani din cesiunea dreptului de autor, nu face din această încasare periodică o activitate continuă, întrucât el își asumă de fapt obligația de a nu împiedica exploatarea și valorificarea de către cesionar a operei;

- contractul de cesiune de drept de autor este integrat unui contract/convenție civilă de prestări servicii, care este un instrument juridic care creează un raport de tip angajat/angajator.

\* **Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:**

- **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare (forma valabilă la data depășirii plafonului de scutire, respectiv septembrie 2007):

"Art. 137. - (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni; [...].

Art. 140. - (1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse. [...].

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), [...].

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, 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, [...].

(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. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează: [...]

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; [...]."

- **Norme metodologice de aplicare a Codului fiscal**, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare (forma valabilă la data depășirii plafonului de scutire, respectiv septembrie 2009) - referitoare la art.140, art.152 și art.153 din lege:

"23. - (1) Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv  $19 \times 100/119$  în cazul cotei standard [...], atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, [...].

62. - [...]

(2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita 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. [...];

66. (1) În cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile art. 153 alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu: [...]

a) data comunicării certificatului de înregistrare în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. a) și, după caz, alin. (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal; [...]."

\* Față de prevederile legale mai sus citate, rezultă că TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de ..... lei este legal datorată bugetului consolidat al statului, întrucât:

În urma verificării documentelor justificative, organele de inspecție fiscală au stabilit că la data de 30 septembrie 2007, dl. C.M. a realizat o cifră de afaceri reprezentând venituri din drepturi de proprietate intelectuală - drepturi de autor în sumă totală de ..... lei, sumă care a depășit plafonul de scutire de TVA în sumă de 119.000 lei prevăzut la art. 152 alin.(1) din Codul fiscal (..... lei, echivalentul a 35.000 Euro anual la cursul de schimb comunicat de B.N.R. la data aderării).

Conform prevederilor art.152 alin.(6) și art. 153 alin.(1) din Codul fiscal, în termen de 10 zile de la data depășirii plafonului de scutire de TVA, respectiv până la data de 10 octombrie 2007, contribuabilul avea obligația solicitării înregistrării ca plătitor de TVA la A.F.P.M. Ploiești.

Întrucât această obligație nu a fost îndeplinită de către contribuabil în termenul legal, conform prevederilor art.152 alin.(6) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct. 62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, acte normative în vigoare la data depășirii plafonului de scutire (septembrie 2007), organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea obligațiilor privind TVA de plată începând cu data de 01 noiembrie 2007 (prima zi a lunii următoare lunii octombrie 2007, în care persoana impozabilă trebuia să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA).

La stabilirea obligației de plată privind TVA în sumă de ..... lei aferentă perioadei 01 noiembrie 2007 - 31 iulie 2011, organele de inspecție fiscală au avut în vedere următoarele:

- **pentru TVA colectată**: baza de impozitare reprezentând veniturile încasate în sumă totală de ..... lei realizate în perioada 01 noiembrie 2007 - 31 iulie 2011, la care s-a aplicat cota standard de TVA de 19% (perioada noiembrie 2007 - iunie 2010), respectiv 24% (perioada iulie 2010 - iulie 2011); ..... lei = ..... lei x 19% + ..... lei x 24%.

Astfel, conform prevederilor art.137 alin.(1) din Codul fiscal, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată pentru prestările de servicii este constituită din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de prestator din partea beneficiarului.

În cazul de față, baza de impozitare pentru TVA colectată este constituită din totalul veniturilor realizate de contribuabil în perioada 01 noiembrie 2007 - 31 iulie 2011, respectiv suma de ..... lei.

Conform prevederilor art. 140 alin.(1) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.23 alin.(1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, întrucât prețul prestației stabilit prin cele patru convenții civile de prestări servicii nu cuprinde și TVA, la data încheierii convențiilor persoana fizică C.M. nefiind plătitoare de TVA, pentru determinarea TVA colectată s-a aplicat cota standard de 19% până la 30 iunie 2010, respectiv 24% începând cu 01 iulie 2010, asupra bazei de impozitare reprezentând contrapartida obținută în baza convențiilor civile de prestări servicii, respectiv venituri din drepturi de proprietate intelectuală x 19 % / 24%, așa cum am arătat mai sus.

- **pentru TVA deductibila**: pentru perioada noiembrie 2007 - iulie 2011 contribuabilul nu a prezentat documente privind achiziții purtătoare de TVA, astfel că TVA deductibilă stabilită la control a fost 0 (zero) lei.

- **pentru TVA de plată**: TVA colectată suplimentar în sumă de ..... lei aferentă perioadei 01 noiembrie 2007 (data la care contribuabilul trebuia înregistrat ca plătitor de TVA) - 31 iulie 2011, a devenit TVA de plată, conform prevederilor pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv: "a)

în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita 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.

Constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. ....../.....2011 s-au realizat pe baza convențiilor civile de prestări servicii încheiate de dl. C.M. cu S.C. "H" S.R.L., S.C. "O" S.R.L., S.C. "E" S.R.L. și S.C. "F" S.R.L., adeverințelor de venit emise de cele patru societăți comerciale beneficiare, declarațiilor anuale de venit și deciziilor de impunere anuală pentru perioada 2007 - 2010.

Referitor la susținerile din contestație, precizăm următoarele:

La art.126, art.127 și art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal sunt prezentate operațiunile care intră în sfera de aplicare a TVA, persoanele impozabile care desfășoară activități economice enumerate de legiuitor, printre care și exploatarea bunurilor corporale și necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, și totodată este definită prestarea de servicii, astfel:

**"Operațiuni impozabile**

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

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

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

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

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

**Persoane impozabile și activitatea economică**

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.

**Prestarea de servicii**

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

(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt: [...]

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

La art.153 alin.(1) din Codul fiscal se prevede obligativitatea înregistrării în scopuri de TVA a persoanelor impozabile, iar la art.150 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal se prevede obligația persoanelor impozabile de a plăti taxa pe valoare adăugată.

Prevederile art.127 alin.(1) din Codul fiscal reprezintă transpunerea în legislația națională a dispozițiilor art.9 alin.(1) a doua propoziție din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, articol care conferă un domeniu foarte larg de aplicare a TVA, domeniu care cuprinde toate etapele de producție, distribuție și furnizare de servicii (a se vedea hotărârile Curții în Cauza 235/85 Țările de Jos/Comisia [1987] ECR 1487, punctul 7 și în cauza 348/87 Stichting Uitvoering Financiële Acties/Staatssecretaris van Financien [1989] ECR 1737, punctul 10).

Față de cele prezentate, rezultă că d-lui C.M. se aplică toate prevederile legale sus menționate care dovedesc faptul că acesta are calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al TVA pentru prestarea de servicii efectuată conform convențiilor civile de prestări servicii încheiate cu beneficiarii S.C. "H" S.R.L., S.C. "O" S.R.L., S.C. "E" S.R.L. și S.C. "F"

S.R.L., deci avea obligația să se înregistreze la organul fiscal teritorial ca plătitor de TVA ca urmare a depășirii plafonului de scutire de TVA, respectiv până la data de 10.10.2007, având obligația colectării taxei la veniturile din drepturi de proprietate intelectuală - drepturi de autor, activitate economică din care persoana fizică contestatoare a obținut venituri cu caracter de continuitate în baza convențiilor civile de prestări servicii.

În susținerea contestației, dl. C.M. precizează că, potrivit Codului fiscal, pentru a fi purtătoare de TVA o operațiune trebuie să fie: o vânzare de bunuri sau o prestare de servicii care are caracter economic și de continuitate și care este efectuată de o persoană impozabilă, situație în care consideră că nu se încadrează.

Însă, conform prevederilor art.127 alin.(2) din Codul fiscal, constituie activitate economică și exploatarea bunurilor necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, iar creația intelectuală (suporturile de curs și testele finale de verificare a cunoștințelor) reprezintă bunuri necorporale valorificate de creatorul C.M. prin cedarea drepturilor de proprietate intelectuală în schimbul unor remunerații lunare.

Caracterul de continuitate al afacerii este dat tocmai de încasarea periodică de către creator a veniturilor din drepturile de proprietate intelectuală.

De asemenea, în sensul art.127 alin.(1) din Codul fiscal, 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.

Veniturile din activități independente sunt definite la art. 46 din Codul fiscal, iar la pct. 19 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, sunt enumerate criteriile care definesc această activitate:

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*"Art. 46. - (1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.*

*(4) Veniturile din valorificarea sub orice formă a drepturilor de proprietate intelectuală provin din brevete de invenție, desene și modele, mostre, mărci de fabrică și de comerț, procedee tehnice, know-how, din drepturi de autor și drepturi conexe dreptului de autor și altele asemenea."*

- Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004:

*"19. Exercițarea unei activități independente presupune desfășurarea acesteia în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ. Printre criteriile care definesc preponderent existența unei activități independente sunt: libera alegere a desfășurării activității, a programului de lucru și a locului de desfășurare a activității; riscul pe care și-l asumă întreprinzătorul; activitatea se desfășoară pentru mai mulți clienți; activitatea se poate desfășura nu numai direct, ci și cu personalul angajat de întreprinzător în condițiile legii.*

*24. Veniturile din drepturi de proprietate intelectuală sunt venituri realizate din valorificarea drepturilor industriale, cum ar fi: invenții, mai puțin realizările tehnice, know-how, mărci înregistrate, franciza și altele asemenea, recunoscute și protejate prin înregistrări ale instituțiilor specializate, precum și a drepturilor de autor, inclusiv a drepturilor conexe drepturilor de autor [...].*

*24'. Sunt considerate venituri din activități independente veniturile din drepturi de autor și drepturile conexe definite potrivit prevederilor Legii nr.8/1996, cu modificările și completările ulterioare."*

Conform Notei explicative dată în data de .....2011 în fața organelor de inspecție fiscală de către d-na C.A. în calitate de reprezentant al contribuabilului verificat, dl. C.M. nu a utilizat baza materială a plătitorilor de venit ci doar mijloace proprii, iar plătitorii de venit nu au achitat d-lui C.M. cheltuieli de cazare, transport și masă.

Rezultă astfel că activitatea economică realizată de contribuabil s-a desfășurat de o manieră independentă, între societățile comerciale beneficiare și executantul C.M. neexistând raporturi de muncă angajator/angajat, așa cum eronat se susține în contestație.

Precizăm că stabilirea naturii contractului încheiat se realizează în funcție de conținutul acestuia și nu de titlul purtat, așa cum prevede art. 977 din Codul civil, "*Interpretarea contractelor se face după intenția comună a părților contractante, iar nu după sensul literal al termenilor.*", iar în cazul de față conținutul convențiilor civile de prestări servicii impun încadrarea activității desfășurate de executantul C.M. într-o activitate independentă, fiind excluse raporturile de muncă de tip angajator/angajat.

De asemenea, din textele de lege mai sus citate, rezultă clar că activitatea desfășurată de contestator, respectiv cesiunea drepturilor de proprietate intelectuală - drepturi de autor, reprezintă o activitate economică, respectiv o prestare de servicii, activitate ce intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Față de cele prezentate mai sus, susținerea din contestație conform căreia cesiunea drepturilor de proprietate intelectuală nu se încadrează în categoria activităților economice pentru care se datorează TVA, nu are susținere legală.

În ceea ce privește susținerea din contestație referitoare la dispunerea de către Curtea de Apel București, în dosarul nr.7511/2/2011, a suspendării executării actelor normative care au stat la baza stabilirii retroactive a obligației de plată a TVA asupra drepturilor de proprietate intelectuală, drept pentru care, la data finalizării inspecției fiscale (25 noiembrie 2011) nu mai exista temei legal pentru calcularea diferenței suplimentare de TVA, precizăm următoarele:

- Codul fiscal și normele de aplicare a acestuia constituie cadrul legal pentru stabilirea impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, astfel încât prevederile referitoare la înregistrarea contribuabililor în scopuri de TVA, inclusiv pentru veniturile obținute din drepturi de autor, sunt obligatorii.

- Reprezentanții legali ai A.N.A.F. au precizat că urmează să formuleze recurs împotriva sentinței emisă de Curtea de Apel București.

Drept urmare, pentru activitatea economică desfășurată de dl. C.M., respectiv drepturi de autor, acesta avea obligația să se înregistreze la organul fiscal în scopuri de TVA după depășirea plafonului de scutire, conform prevederilor art.153 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare a neînregistrării ca plătitor de TVA la data de mai sus, organele fiscale în mod corect au procedat la stabilirea TVA colectată, respectiv TVA de plată, pe care contribuabilul o datorează bugetului de stat, conform prevederilor pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

**Având în vedere cele prezentate mai sus**, rezultă că TVA de plată în sumă de ..... lei calculată la inspecția fiscală conform prevederilor legale mai sus menționate este legal datorată bugetului de stat împreună cu accesoriile aferente în sumă de ..... lei calculate conform art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, drept pentru care **se va respinge ca neîntemeiată contestației formulată**.

**IV. Concluzionând** analiza pe fond a contestației formulată de dl. C.M. din ....., în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

#### **DECIDE :**

**1. Respingerea contestației ca neîntemeiată** pentru suma totală de ..... lei reprezentând:

- ..... lei - TVA de plată;
- ..... lei - accesorii aferente TVA de plată.

**2. Conform** prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, actualizată și ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Prahova în termen de 6 luni de la data primirii.

**DIRECTOR EXECUTIV,**