



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția generală de soluționare
a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 461 / 2011
privind soluționarea contestației depusă de
.X., din .X.,
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală
sub nr. 906393 / 08.03.2011

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice sector X .X., prin adresa nr. .X./07.03.2011, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. X/08.03.2011, asupra contestației formulată de persoana fizică .X., domiciliată în .X., Str. X, nr. X, sector X.X. cod numeric personal X, împotriva Deciziei de impunere nr. .X./31.01.2011, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./31.01.2011 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Administrației Finanțelor Publice sector X.X..

Contestația are ca obiect suma totală de **.X. lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** și accesorii în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. .X./31.01.2011, respectiv 01.02.2011, conform semnăturii persoanei fizice .X. aplicată pe titlul de creanță mai sus menționat și de data depunerii contestației la Administrația Finanțelor Publice sector X.X., respectiv 28.02.2011, așa cum rezultă din data înscrisă de registratura acestei instituții pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 și art. 209 alin. (1) lit. c din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Persoana fizică .X. contestă Decizia de impunere nr. .X./31.01.2011 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Administrației Finanțelor Publice sector X.X., precizând următoarele:

În toate contractele încheiate de .X. cu Ministerul Culturii și Cultelor și cu Administrația Monumentelor și Patrimoniului Turistic, la capitolul „Clauze speciale” se stipulează că predarea lucrării de către autor către beneficiar are ca efect transmiterea dreptului de proprietate asupra operei. În calitate de proprietar, beneficiarul este autorizat să devină utilizator al lucrării, având dreptul de a reproduce, precum și de a expune public opera de artă plastică, transpusă în material definitiv. Prezenta autorizare de reproducere și de expunere publică este valabilă pentru toată durata existenței lucrării. De comun acord părțile au convenit ca monumentul să se amplaseze în diverse orașe conform certificatelor de urbanism emise de primăriile acelor orașe.

Totodată, persoana fizică .X. precizează că la capitolul „Obligații contractuale” din contractele încheiate, autorul se obligă să ceseze în mod exclusiv pe durată nedeterminată și pentru toate teritoriile, toate drepturile patrimoniale de autor prevăzute de Legea nr. 8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe, respectiv dreptul de reproducere a operei realizate, distribuirea operei, după caz, importul în vederea comercializării pe piața internă a copiilor realizate, cu consimțământul autorului, închirierea operei, comunicarea publică, direct sau indirect a operei, prin orice mijloace, inclusiv prin punerea la dispoziția publicului astfel încât să poată fi accesată în orice loc și în orice moment ales, în mod individual de către public, radiodifuzarea operei, retransmiterea prin cablu a operei, realizarea de opere derivate, precum și orice alte utilizări solicitate de beneficiar în considerarea calității sale de finanțator exclusiv din fonduri bugetare a lucrării.

Persoana fizică precizează că toate lucrările sale sunt lucrări de artă monumentală de interes general care aparținând beneficiarului sunt puse la dispoziția publicului larg pentru educație culturală și istorică.

Având în vedere cele menționate anterior, persoana fizică .X. precizează că sunt eronate constatările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora veniturile încasate nu pot fi încadrate la art. 141 ca fiind

scutite de TVA având în vedere prevederile alin. (1) lit. k și lit. m ale acestui articol.

De asemenea, persoana fizică precizează că în toate contractele încheiate nu se face nici o referire la calculul și plata TVA, ci numai la impunerea onorariului cu 10% reprezentând venituri din drepturi de proprietate intelectuală provenind din crearea unei lucrări de artă monumentală. Pe de altă parte, autoritățile contractante ținând seama de prevederile codului fiscal nu au avut în vedere posibilitatea suportării de TVA pentru astfel de lucrări, caz în care persoana fizică precizează că ar fi ținut cont la stabilirea onorariului aferent fiecărei lucrări.

În ceea ce privește calculul accesoriilor în sumă de .X. lei, acesta precizează că în toate deciziile care i-au fost comunicate în perioada 2007 – 2010 de către organele fiscale nu este menționată obligația de a calcula și plăti TVA pentru veniturile din drepturi de autor obținute dintr-o activitate independentă, această obligație fiind menționată pentru prima dată în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./31.01.2011.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X. încheiat la data de 31.01.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./31.01.2011, organele de inspecție fiscală ale Administrației finanțelor publice sector X.X. – Activitatea de inspecție fiscală, au constatat următoarele:

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.10.2006 – 31.07.2010.

Din verificările efectuate în perioada supusă inspecției fiscale s-a constatat că persoana fizică .X. a realizat venituri din cedare drepturi de proprietate intelectuală în baza contractelor de comandă nr. .X./31.10.2006 pentru „Statuia ecvestră a Regelui Carol I” și nr. .X./07.12.2007 pentru „Monumentul Marii Uniri de la 1918” în municipiul .X. încheiate cu Ministerul Culturii și Cultelor, precum și a contractului nr. .X./21.12.2006 care are ca obiect realizarea machetei pentru statuia ecvestră a Regelui Carol , 1/6, în ipsoz și în bronz, contractului nr. .X./18.12.2007 care are ca obiect lucrarea de artă plastică monumentală statuia ecvestra „Ansamblul monumental Carol I” și contractului nr. .X./21.12.2009 pentru lucrările de artă „Simfonia neagră” și „Simfonia roz”, contracte încheiate cu Administrația Monumentelor și a Patrimoniului Turistic.

Prin contractele încheiate, „Beneficiarul comandă și Autorul se obligă să execute lucrările de artă care intră în proprietatea Beneficiarului împreună cu drepturile de reproducere, expunere publică, publicitate și

orice drepturi conexe drepturilor patrimoniale ale Autorului” asupra acestui exemplar.

Conform adeverințelor de venit eliberate de Ministerul Culturii și Cultelor și Administrația Monumentelor și a Patrimoniului Turistic, persoana fizică .X. a realizat următoarele venituri brute din activitate independentă, respectiv realizarea unor lucrări de artă monumentală și cedarea drepturilor conexe: în anul 2006 suma totală de .X. lei, în anul 2007 suma totală de .X. lei, în anul 2008 suma totală de .X. lei, în anul 2009 suma totală de .X. lei, iar în anul 2010 suma totală de .X. lei.

Din analiza documentelor prezentate organelor de inspecție fiscală, respectiv contracte/comenzi, acte adiționale, adeverințe de venit, extrase de cont, s-a constatat că operațiunile efectuate de persoana fizică .X. îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, fiind operațiuni impozabile.

Având în vedere prevederile art. 126 alin. (1) lit. a – lit. d, art. 129 alin. (1) lit. b, art. 127 alin. (1) și alin. (2), art. 46 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. a efectuat o prestare de servicii, fiind cesionate drepturile de autor către o instituție publică, pentru care a fost plătit, conform adeverințelor de venit prezentate organelor de inspecție fiscală, prestarea de servicii în cauză a fost efectuată în România, respectiv .X. și .X. pentru Ministerul Culturii și Cultelor și Administrația Monumentelor și a Patrimoniului Turistic, persoana fizică .X. fiind persoană impozabilă din punct de vedere al TVA, care desfășoară activități independente.

Organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. a realizat venituri din activitate independentă prin contractele încheiate cu Ministerul Culturii și Cultelor și Administrația Monumentelor și a Patrimoniului Turistic prin care „Beneficiarul comandă și Autorul se obligă să execute lucrările de artă care intră în proprietatea Beneficiarului împreună cu drepturile de reproducere, expunere publică, publicitate și orice drepturi conexe drepturilor patrimoniale ale Autorului asupra acestui exemplar”, pentru care a fost plătit, așa cum s-a precizat anterior, pentru perioada 2006 – iulie 2010.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. este persoană impozabilă, iar operațiunile efectuate de aceasta intră în sfera de aplicare a TVA, fiind îndeplinite cumulativ cele patru condiții prevăzute la lit.

a – lit. d ale art. 126 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile în cauză nu se regăsesc în operațiunile scutite de TVA prevăzute la art. 141 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare celor menționate anterior, organele de inspecție fiscală, având în vedere prevederile art. 152 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au constatat că în luna noiembrie 2006 a fost depășit plafonul de scutire de TVA, respectiv suma de .X. lei, astfel că începând cu data de 01.01.2007 persoana fizică .X. devine plătitor de TVA.

Pentru anul 2007, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit art. 156¹, perioada fiscală este luna calendaristică, deoarece veniturile brute realizate în anul precedent au fost de .X. lei, peste 100.000 euro.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2007 persoana fizică a realizat venituri brute în sumă de .X. lei, suma impozabilă, pentru care datorează TVA în sumă de .X. lei.

La stabilirea TVA în sumă de .X. lei organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile pct. 62 alin. (2) lit. a din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 137 alin. (1) lit. b și alin. (2), precum și art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru TVA în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere și dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Pentru anii 2008 și 2009, având în vedere prevederile art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 62 alin. (2) lit. a din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică a realizat venituri brute în sumă de .X. lei, respectiv de .X. lei, sume impozabile, pentru care datorează TVA în sumă de .X. lei, respectiv de .X. lei, precum și majorări de întârziere și dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, respectiv majorări de întârziere și dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Pentru perioada 01.01.2010 – 31.07.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică a realizat venituri brute în sumă de .X. lei, suma impozabilă, pentru care persoana fizică .X.

datorează TVA în sumă de .X. lei, pentru care au fost calculate majorări și dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Întrucât contribuabilul a devenit persoană impozabilă plătitoare de TVA, trebuia să îndeplinească obligațiile fiscale prevăzute la art. 22 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de persoana fizică, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă persoana fizică .X. datorează taxă pe valoarea adăugată aferentă serviciilor prestate în baza contractelor încheiate cu Ministerul Culturii și Cultelor și Administrația Monumentelor și a Patrimoniului Turistic în perioada 2006 - 2010, în condițiile în care aceasta nu a solicitat și nu s-a înregistrat în scopuri de TVA la depășirea plafonului de scutire de .X. lei.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.10.2006 – 31.07.2010, persoana fizică .X. a realizat venituri din efectuarea unor lucrări de artă monumentală și cedarea drepturilor de autor și drepturilor conexe, în baza contractelor de comandă nr. .X./31.10.2006 pentru „Statuia ecvestră a Regelui Carol I” și nr. .X./07.12.2007 pentru „Monumentul Marii Uniri de la 1918”, contracte încheiate cu Ministerul Culturii și Cultelor, precum și în baza contractului nr. .X./21.12.2006 care are ca obiect realizarea machetei pentru statuia ecvestră a Regelui Carol, 1/6, în ipsoz și în bronz, contractului nr. .X./18.12.2007 care are ca obiect lucrarea de artă plastică monumentală statuia ecvestra „Ansamblul monumental Carol I” și contractului nr. .X./21.12.2009 pentru lucrările de artă „Simfonia neagră” și „Simfonia roz”, contracte încheiate cu Administrația Monumentelor și a Patrimoniului Turistic.

Conform contractelor mai sus menționate, beneficiarul comandă și autorul se obligă să execute lucrările de artă care intră în proprietatea beneficiarului împreună cu drepturile de autor și drepturile conexe.

Potrivit adeverințelor de venit eliberate de Ministerul Culturii și Cultelor și de Administrația Monumentelor și a Patrimoniului Turistic, în perioada 2006 – 2010, persoana fizică .X. a realizat venituri brute în sumă totală de .X. lei.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că persoana fizică .X. este persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, precum și faptul că activitatea desfășurată de aceasta se cuprinde în sfera de aplicare a TVA, nefiind o operațiune scutită de TVA conform art. 141 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. nu a solicitat organului fiscal înregistrarea ca plătitor de TVA deși a depășit plafonul de scutire de TVA în luna noiembrie 2006.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizică .X. avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA în termen de 10 zile de la data depășirii plafonului, devenind persoană impozabilă plătitoare de TVA începând cu data de 01.01.2007.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina persoanei fizice TVA de plată pentru perioada 2007 – 2010, în sumă totală de .X. lei, calculată prin aplicarea cotei standard de 19% asupra veniturilor brute încasate în baza contractelor încheiate cu Ministerul Culturii și Cultelor și Administrația Monumentelor și a Patrimoniului Turistic.

În drept, potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 26.08.2006 – 31.12.2006:

(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;

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

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

În acest sens sunt și prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007 care precizează:

„(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);”

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

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

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

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

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

(2) *În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora.[...].*

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice în sensul taxei pe valoarea adăugată, inclusiv activitățile prestatorilor de servicii, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestor activități, dobândește calitatea de persoană impozabilă.

Se reține că potrivit art. 129 alin. (1) și alin. (2) lit. b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 26.08.2006 – 31.12.2006:

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

(2) 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;.”

Aceste prevederi legale au fost menținute și în perioada 01.01.2007 – 31.12.2009, cu precizarea că alin. (1) stipulează că „se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.”

Începând cu data de 01.01.2010 alin. (1) al art. 129 a fost menținut în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007, iar alin. (3) lit. b al aceluiași articol a fost modificat astfel:

“b) cesiunea bunurilor necorporale, indiferent dacă acestea fac sau nu obiectul unui drept de proprietate, cum sunt: transferul și/sau cesiunea drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare;.”

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./31.01.2011, se reține că în perioada 01.10.2006 – 31.07.2010 persoana fizică .X., conform adeverințelor de venit eliberate de Ministerul Culturii și Cultelor și de Administrația Monumentelor și a Patrimoniului Turistic, a realizat venituri brute în sumă totală de .X. lei din efectuarea unor lucrări de artă monumentală și cedarea drepturilor de autor și drepturilor conexe asupra acestora, în baza contractelor de comandă nr. .X./31.10.2006 și nr. .X./07.12.2007 încheiate cu Ministerul Culturii și Cultelor, precum și în

baza contractelor nr. .X./21.12.2006, nr. .X./18.12.2007 și nr. .X./21.12.2009, contracte încheiate cu Administrația Monumentelor și a Patrimoniului Turistic.

Astfel, se reține că activitatea desfășurată de persoana fizică .X., respectiv cesiunea drepturilor de autor către Ministerul Culturii și Cultelor și Administrația Monumentelor și a Patrimoniului Turistic asupra operelor de artă monumentală realizate, conform prevederilor legale anterior precizate reprezintă o prestare de servicii efectuată cu plată.

Prin urmare, se reține că persoana fizică .X. a desfășurat activități economice în sensul taxei pe valoarea adăugată, în speța în cauză activitățile prestatorilor de servicii, dobândind astfel calitatea de persoană impozabilă.

Conform art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 26.08.2006 - 31.12.2006:

*„(1) **Orice persoană impozabilă trebuie să declare începerea, schimbarea și încetarea activității sale ca persoană impozabilă.** Condițiile în care persoanele impozabile se înregistrează ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată sunt prevăzute de legislația privind înregistrarea fiscală a plătitorilor de impozite și taxe.”*, iar, în ceea ce privește sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art.152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale cărui prevederi sunt completate de pct. 56 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art.152 din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*„56. (1) **Regimul special de scutire prevede o scutire de taxă pe valoarea adăugată care operează asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate sunt taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau operațiuni care nu sunt în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.[...]**”*

Astfel, potrivit alin. (1) al art. 152 din Codul fiscal, în forma aplicabilă în perioada 26.08.2006 - 31.12.2006:

*„(1) **Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de .X. lei, denumit în continuare plafon de scutire, dar***

acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată.”

Totodată, potrivit alin. (3) al art. 152 din Codul fiscal, în forma aplicabilă în perioada 26.08.2006 - 31.12.2006:

„(3) Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii. [...] Până la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal se va aplica regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată.[...]”

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, aplicabile în perioada 26.08.2006 - 31.12.2006, orice persoană impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de .X. lei, regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, având în vedere că persoana fizică .X. are calitatea de persoană impozabilă încă din anul 2006, desfășurând activități economice urmare prestării serviciilor constând în executarea lucrărilor și cesiunea drepturilor de autor asupra acestora, rezultă că operațiunile efectuate de către contestatar intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, prin îndeplinirea condițiilor prevăzute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, născându-se totodată obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, respectiv înregistrarea ca plătitor de TVA, în condițiile în care depășește plafonul de scutire de .X. lei.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin. (3) din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2006, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal. Astfel, potrivit pct. 56 alin. (4) din Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin. (3) din Codul fiscal:

„(4) În cazul persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, conform prevederilor art. 152 alin. (3) din Codul fiscal, organele fiscale vor proceda astfel:

a) în situația în care abaterea de la prevederile legale se constată înainte de înregistrarea persoanelor impozabile ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, organul fiscal va solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii. Pe perioada cuprinsă între data constatării de către organele fiscale a nerespectării obligației de a solicita înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și data înregistrării efective, persoana impozabilă aplică regimul special de scutire prevăzut de art. 152 din Codul fiscal, însă are obligația de a plăti la buget taxa pe care ar fi trebuit să o colecteze pentru livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate în această perioadă;[...]”

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, înainte de înregistrare, vor solicita **plata taxei pe valoarea adăugată** pe care **persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii.**

Prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2007 – 2008, potrivit pct.62 alin.2 de aplicare a art. 152 alin. (6) din Codul fiscal:

„(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 perioadă 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. Totodată organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;”

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de TVA în regim normal, înainte de înregistrare vor solicita plata TVA pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 09.03.2009 – 31.12.2009, potrivit pct.62 alin.2 dat în aplicarea art. 152 alin. (6) din Codul fiscal:

„(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 trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioadă 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. Totodată, organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;”

Începând cu data de 01.01.2010, pct.62 alin.2 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art. 152 alin. (6) din Codul fiscal precizează:

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

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecție fiscală 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 trebuit să o colecteze 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. Totodată, organele fiscale competente vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă. Prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală se va stabili data de la care persoanele respective vor fi înregistrate în scopuri de taxă:[...]”

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de TVA în regim normal, înainte de înregistrare vor solicita plata TVA pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Așa cum s-a reținut în cuprinsul prezentei decizii, persoana fizică .X. a desfășurat activități economice în sensul taxei pe valoarea adăugată, respectiv efectuarea unor lucrări de artă monumentală și cesiunea drepturilor de autor asupra acestora către Ministerul Culturii și Cultelor și Administrația Monumentelor și a Patrimoniului Turistic, dobândind astfel calitatea de persoană impozabilă, fără să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA după depășirea plafonului de venituri realizate din operațiuni impozabile în decursul unui an calendaristic.

Astfel, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./31.01.2011, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că persoana fizică .X. este persoană impozabilă, iar activitățile desfășurate intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Pentru determinarea cifrei de afaceri, respectiv a datei depășirii plafonului de scutire de TVA de .X. lei, prevăzut la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au avut în vedere valoarea primelor venituri încasate, respectiv a veniturilor încasate în luna noiembrie 2006, în sumă de X lei, sumă ce depășește plafonul de scutire de TVA de .X. lei, persoana fizică

.X. având obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului de scutire.

Astfel, organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că prin depășirea în luna noiembrie a plafonului de scutire de TVA de .X. lei, persoana fizică .X. devine plătitor de TVA începând cu data de 01.01.2007.

Pentru operațiunile impozabile efectuate de persoana fizică, organele de inspecție fiscală au determinat în mod legal o bază impozabilă în sumă de .X. lei constituită din veniturile obținute în perioada 2007 – 31.07.2010 din efectuarea lucrărilor de artă monumentală și cedarea drepturilor de autor și drepturilor conexe, stabilind în sarcina contestatarului TVA în sumă de .X. lei.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatarului, TVA în sumă de .X. lei aferentă prestărilor de servicii efectuate de acesta, astfel că potrivit art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care prevede:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.“

coroborat cu pct.11.1 lit.a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică .X., împotriva Deciziei de impunere nr. .X./31.01.2011, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./31.01.2011 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Administrației Finanțelor Publice Sector X.X. – Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru acest capăt de cerere.

Argumentele contestatarului referitoare la faptul că operațiunile de realizare a lucrărilor de artă monumentală și cedarea drepturilor de autor și drepturilor conexe sunt operațiuni scutite de TVA, potrivit art. 141 alin. (1) lit. k și lit. m din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât:

Potrivit prevederilor legale invocate de contestatar, "următoarele operațiuni de interes general sunt scutite de taxă:

[...]

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

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

Or, în speță au fost efectuate alte prestări de servicii decât cele mai sus menționate pentru care se aplică scutirea de TVA, în speță fiind vorba de prestări de servicii constând în lucrări de artă monumentală și cedarea drepturilor de autor și drepturilor conexe, prestări de servicii care reprezintă activități economice în sensul taxei pe valoarea adăugată și pentru care persoana fizică .X. a dobândit calitatea de persoană impozabilă.

Mai mult, se reține că operațiunile invocate de contestatar și pentru care se aplică scutirea de TVA anterior precizată, sunt efectuate de organizații fără scop patrimonial, respectiv de instituții publice sau de alte organisme culturale fără scop patrimonial, or persoana fizică .X. nu are această calitate.

De asemenea, argumentele persoanei fizice referitoare la faptul că în toate contractele încheiate nu se face nici o referire la calculul și plata TVA ci numai la „impunerea onorariului cu 10% reprezentând venituri din drepturi de proprietate intelectuală provenind din crearea unei lucrări de artă monumentală”, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii este supusă legii fiscale, respectiv Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, drept pentru care, operațiunile efectuate de contribuabili constând în lucrări de artă monumentală și cedarea drepturilor de autor și drepturilor conexe, trebuie analizate din punct de vedere fiscal, ținând cont de prevederile Codului fiscal.

2. Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, având în vedere că la pct. 1 din prezenta decizie a fost respinsă contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr. .X./31.01.2011 pentru TVA în sumă de .X. lei, iar stabilirea de accesorii

aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, se va respinge contestația și pentru suma de **.X. lei** cu titlu de accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

Se reține că persoana fizică **.X.** nu contestă modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada și cota aplicată.

În ceea ce privește afirmația contestatarului potrivit căreia în toate deciziile comunicate de organele fiscale în perioada 2007 – 2010 nu este menționată obligația de calcul și plata TVA pentru veniturile din drepturi de autor dintr-o activitate independentă, așa cum s-a reținut în cuprinsul prezentei decizii obligația solicitării înregistrării ca plătitor de TVA după depășirea plafonului de venituri realizate din operațiuni impozabile în decursul unui an calendaristic revine persoanei fizice **.X.** și nu organelor fiscale, acestea înregistrând din oficiu persoana impozabilă numai în situația în care constată, cu ocazia verificării, nerespectarea prevederilor legale.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii și în baza art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de persoana fizică **.X.** împotriva Deciziei de impunere nr. **.X./31.01.2011** pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** și accesorii în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel **.X.** în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL

X