

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

DECIZIA nr. 372 din 13 aprilie 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. **D.T.** 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./31.01.2012, a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr./31.01.2012 și a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr./31.01.2012*, acte administrative fiscale întocmite de reprezentanți ai Activității de Inspecție Fiscală Prahova.

Deciziile nr./31.01.2012 au avut la bază Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 30.01.2012 și înregistrat la organul fiscal sub nr./31.01.2012.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei reprezentând:

- lei - TVA de plată;
- lei - accesorii aferente TVA de plată;
- lei - impozit pe venit;
- lei - accesorii aferente impozitului pe venit.

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*".

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

I. Susținerile din contestație sunt următoarele:

"[...] Activitatea de regie depusă de mine între 2007 - 2009, s-a desfășurat în baza unor contracte de regie film încheiate cu Producătorul M.P. prin care mi-am asumat obligații și răspunderi privind participarea mea la regia filmelor seriale enumerate în raport, anexa 31 - 32.

Menționez că NU am avut nici un aport financiar personal (capital propriu) sau tehnico-material la realizarea acestor filme, NU am folosit proprietăți personale imobiliare sau pe care să le închiriez în numele meu pentru locațiile filmului (platouri) și NU am avut o relație de parteneriat cu producătorul prin care să particip ca independent la pierderea sau profitul rezultat din valorificarea ulterioară a filmului. Am participat doar cu propriul efort fizic și intelectual, cu experiența și pregătirea anterioară acumulată. [...].

[...] activitatea depusă de mine între anii 2007 - 2010 s-a desfășurat într-o manieră DEPENDENTĂ - conf. Cap IV pct.4, privind Obligațiile Producătorului și cap IX pct.2.2-Clauza de Exclusivitate.

Remunerația primită, cuprinde două sume: o sumă principală-pentru activitatea depusă precum și o sumă secundară, pentru cesionarea drepturilor de autor.

Cesiunea drepturilor de autor, prevăzută la cap.V, pct.8 din Contract, acceptată de mine (este opțională - conf. Legii 8/1996 Legea drepturilor de autor), îmi permite încasarea unei remunerații echitabile pe care Producătorul nu a specificat-o separat ci a inclus-o în remunerația de bază, fiind vorba de o sumă practică uzual în domeniu de 10-15% din valoarea de bază a contractului. [...].

[...] este eronat înțelesul pe care echipa de inspectori fiscali o atribuie Contractului prezentat mai sus ca fiind un contract de valorificare a drepturilor de autor prin simpla existență a clauzei de CESIUNE, adică de prestări servicii.

Obligațiile atât ale Producătorului cât și ale mele față de el sunt corelate direct cu obiectul de activitate al contractului - realizarea filmului. Clauza de cesiune e nesemnificativă în raport cu fondul contractului privit sub toate aspectele esențiale.

Cesiunea drepturilor de autor nu face parte din Obiectul de activitate al Contractului de realizare a regiei de film, iar remunerația este subsidiară remunerației de bază. [...].

Activitatea mea efectivă este Regia, nu Cesiunea drepturilor de autor. Cesiunea-sub forma unei clauze, are un rol juridic, de a lăsa Producătorul să valorifice liniștit filmul după aducerea acestuia la cunoștința publică. [...].

Așa cum am prezentat mai sus, activitatea depusă de mine s-a făcut de o manieră DEPENDENTĂ, singurul bun personal folosit în exercitarea profesiei de regizor fiind exclusiv propriul efort fizic și intelectual.

Spre deosebire de maniera Dependentă de practicare a unei meserii, Legea 571/2003, actualizată și în vigoare pentru perioada 2007-2009, face o deosebire clară și precisă stabilind criteriile care în mod preponderent definesc o activitate Independentă, [...].

Legea 571/2003, în Cap. III, la art 46 pct.19 din Normele metodologice de aplicare explică ce înseamnă și cum se desfășoară o activitate în manieră Independentă, și anume, să fie pe cont propriu iar criteriile prezentate elimină orice posibilitate de eroare sau confuzie cu activitatea în manieră Dependentă desfășurată de mine.

- Nu am lucrat pe cont propriu ci în baza unui contract cu M.P., CA SUBORDONAT al acestei companii

- Nu pot să aleg liber când și cum să-mi desfășor activitatea, depind de inițiativa unui Producător de film

- Nu am stabilit niciodată, liber, programul de lucru, locul activității

- Nu am avut cum să lucrez pentru mai mulți clienți odată

- Nu am rol de întreprinzător, deci nu-mi asum nici un risc al afacerii (pierdere), (afacerea nu este a mea), am aceleași riscuri cu ale oricărui angajat (să nu placă ce fac și să fiu reziliat, să se oprească activitatea, etc.) Încasez sume fixe/episod raportate la munca efectiv desfășurată. [...].

Față de cele prezentate mai sus, susțin că activitatea reală, de creație depusă de mine, nu se regăsește decât parțial în Codul fiscal, astfel că nu pot fi încadrat ca persoană de tip "microîntreprindere" care prestează servicii de cesiune a drepturilor de autor, așa cum se practică cu regularitate de fapt prin Organismele de Gestiune colectivă a Drepturilor de autor, ca activitate cu caracter de regularitate și în mod continuu. [...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 30.01.2012 de reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. Prahova la persoana fizică D.T. din, s-au menționat următoarele:

"[...] Din analiza documentelor care au fost nominalizate la capitolul I, respectiv fotocopii ale celor 4 contracte pentru realizarea regiei serialelor de televiziune încheiate cu S.C. M.P. S.A. și a contractului de cesiune a drepturilor de autor încheiat cu S.C. H.P. S.R.L., a rezultat că operațiunile efectuate de persoana impozabilă D.T. intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, îndeplinind condițiile prevăzute de art.126, alin.(1) din Legea nr.571/2003, [...].

Persoana impozabilă D.T. a efectuat prestări de servicii în sensul art.129, alin.(1) și (3), lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cesionând drepturile de autor conform celor 4 contracte pentru realizarea regiei serialelor de televiziune încheiate cu S.C. M.P. S.A. și a contractului de cesiune a drepturilor de autor încheiat cu S.C. H.P. S.R.L.

Pentru operațiunile taxabile din România, persoana impozabilă D.T. este obligată la plata taxei în baza art.150, alin.(1), lit.a) din Codul fiscal [...].

La control s-a constatat că în luna iulie an 2009 urmare a veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală obținute de la plătitorul de venit S.C. M.P. S.A., în baza contractelor pentru realizarea regiei unor seriale de televiziune, contribuabilul a înregistrat, cumulativ, o cifră de afaceri de lei (anexa nr.23), 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 2009 [...].

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

În urma inspecției fiscale, aferent perioadei septembrie 2009-noiembrie 2011, a rezultat TVA colectată de lei (anexa nr.23) prin aplicarea cotei standard de 19% în perioada noiembrie 2007-iunie 2010, respectiv 24% în perioada iulie 2010-noiembrie 2011, [...], asupra bazei impozabile de lei, stabilită în baza adevărilor numerale/12.09.2011,/12.09.2011,/14.12.2011 eliberate de plătitorul de venit, S.C. M.P. S.A. [...] și Adeverința pentru anul 2010 eliberată de plătitorul de venit S.C. H.P. S.R.L., [...].

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

Pentru perioada verificată, septembrie 2009-noiembrie 2011, persoana impozabilă D.T. 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 septembrie 2009-noiembrie 2011, în sumă de lei (anexa nr.23), 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) și art.120 alin.(1) din O.G. nr.92/2003, republicat, cu modificările și completările ulterioare, au fost calculate majorări în sumă de lei de la data de 26.10.2009 până la data de 12.01.2012, iar aferent diferenței în sumă de lei, scadentă la 25.07.2011, potrivit art.119 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 republicat, cu modificările și completările ulterioare, au fost calculate penalități în sumă de lei (anexa nr.23). [...].

CAPITOLUL IV - Constatări privind impozitul pe venit [...]

Veniturile din valorificarea sub orice formă a drepturilor de proprietate intelectuală fac parte din categoria veniturilor din activități independente. [...].

An 2007, [...].

- conform adeverinței nr. /12.09.2011 (anexa nr.14) eliberată de S.C. M.P. S.A., impozitul reținut pentru veniturile din drepturi de autor a fost în sumă de lei, iar la control a fost stabilit impozit în sumă de lei cu lei mai puțin.

În conformitate cu prevederile art.50 alin.(1) și art.84 alin.(1), suma de lei reprezintă diferență stabilită în minus la control.

An 2008 [...]

La control nu au fost stabilite diferențe suplimentare de impozit pe venit pentru anul 2008.

An 2009 [...]

- conform adeverinței nr. /12.09.2011 (anexa nr.12) eliberată de S.C. M.P. S.A., impozitul reținut la sursă, aferent veniturilor din drepturi de autor obținute în anul 2009, a fost în sumă de lei, iar la control a fost stabilit impozit în sumă de lei cu lei mai puțin.

- față de impozitul stabilit în minus în sumă de lei prin decizia de impunere anuală aferentă anului 2009 nr. /18.06.2010 (anexa nr.27) emisă de A.F.P.M. Ploiești, la control a fost stabilit impozit în minus în sumă de lei, cu lei mai mult.

În conformitate cu prevederile art.50 alin.(1) și art.84 alin.(1), suma de lei reprezintă diferență suplimentară de impozit stabilită la control.

Pentru diferența suplimentară în sumă de lei, în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și (7) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003, republicat, cu modificările și completările ulterioare, au fost calculate dobânzi și penalități în sumă totală de lei. [...].

An 2010 [...]

- conform adeverinței nr. /12.09.2011 (anexa nr.11) eliberată de S.C. M.P. S.A. și adeverinței înregistrată la AIF Prahova sub nr. /21.12.2011 (anexa nr.19) de la H.P. S.R.L., impozitul reținut pentru veniturile din drepturi de autor a fost în sumă de lei (..... lei - S.C. M.P. S.A. și lei - H.P. S.R.L.), iar la control a fost stabilit impozit în sumă de lei cu lei mai mult.

În conformitate cu prevederile art.50 alin.(1) și art.84 alin.(1), suma de lei reprezintă diferență suplimentară de impozit stabilită la control.

Pentru diferența suplimentară în sumă de lei, în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și (7) și art.120¹ 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 30.01.2012** 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 și impozitului pe venit datorate bugetului general consolidat de către dl. D.T. din Ploiești.

Verificarea a cuprins perioada 01 iunie 2007 - 30 noiembrie 2011.

La inspecția fiscală au fost stabilite obligații suplimentare de plată în sumă totală de lei, din care lei TVA de plată, lei impozit pe venit și lei accesorii aferente (..... lei + lei), contestate integral de către dl. D.T..

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

- în baza Contractului pentru realizarea regiei serialului de televiziune intitulat temporar "C....." nr. din 02 iulie 2007 încheiat între S.C. "M.P." S.A. din în calitate de producător și dl. D.T. în calitate de regizor;

- în baza Contractului pentru realizarea regiei serialului de televiziune intitulat temporar "Î....." nr. din 16 iulie 2008 încheiat între S.C. "M.P." S.A. din în calitate de producător și dl. D.T. în calitate de regizor;

- în baza Contractului pentru realizarea regiei serialului de televiziune intitulat temporar "A....." nr. din 02 iulie 2009 încheiat între S.C. "M.P." S.A. din în calitate de producător și dl. D.T. în calitate de regizor;

- în baza Contractului pentru realizarea regiei serialului de televiziune intitulat temporar "T....." nr. din 27 aprilie 2010 încheiat între S.C. "M.P." S.A. din în calitate de producător și dl. D.T. în calitate de regizor;

Obiectul celor patru contracte îl constituie asigurarea de către regizor a regiei celor patru seriale de televiziune produse de către producător.

La capitolul V din contracte, intitulat "*Drepturi de autor*", se precizează: "*8. REGIZORUL cedează cu titlu exclusiv PRODUCĂTORULUI, pentru o perioadă de 50 de ani și în orice teritoriu, următoarele drepturi exclusive privind exploatarea serialului în ansamblul său [...].*"

Conform contractelor încheiate, producătorul S.C. "M.P." S.A. se obligă să plătească regizorului - dl. D.T., pentru activitatea depusă în condițiile stabilite prin contracte, precum și pentru cesiunea drepturilor de autor prevăzută la art.V din contracte, pentru fiecare episod produs și difuzat, o remunerație stabilită de comun acord între părți care, conform pct.11 din contracte, "*reprezintă cuantumul net determinat după reținerea de către PRODUCĂTOR a impozitelor și taxelor prevăzute a fi achitate de către acesta de legislația financiar-fiscală în materia veniturilor din drepturi intelectuale.*"

- în baza Contractului de cesiune a drepturilor de autor nr. din 03 februarie 2010 încheiat între S.C. "H.P." S.R.L. din în calitate de cesionar și dl. D.T. în calitate de cedent.

Obiectul contractului îl constituie cedarea în mod exclusiv și pe o perioadă de timp nelimitată a drepturilor de autor privind activitatea de "*servicii regie*" pentru proiectul P.....

Conform contractului încheiat, cesionarul S.C. "H.P." S.R.L. se obligă să plătească cedentului - dl. D.T., pentru drepturile sale de autor, un onorariu net stabilit de comun acord între părți, precum și să vireze impozitul din venitul brut realizat de către cedent în baza contractului, ca beneficiar de venituri realizate din cesionarea de drepturi de autor.

a) Referitor la diferența de impozit pe venit în sumă de lei și la accesoriile aferente în sumă de lei, precum și la solicitarea de reconsiderare a activității desfășurate ca fiind activitate dependentă, precizăm următoarele:

* Verificarea impozitului pe venit a cuprins perioada 01 iunie 2007 - 31 decembrie 2010.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată dl. D.T. a realizat venituri din valorificarea drepturilor de proprietate intelectuală - drepturi de autor, care se încadrează în categoria veniturilor din activități independente, așa cum sunt definite la art.46 "Definirea veniturilor din activități independente" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Persoanele juridice plătitoare de venituri din drepturi de proprietate intelectuală au obligația de a calcula, de a reține și de a vira impozit prin reținere la sursă, reprezentând plăți anticipate, conform prevederilor art.52 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prin aplicarea unei cote de impunere de 10% asupra venitului brut plătit.

Venitul net din drepturile de proprietate intelectuală se calculează ca diferență între venitul brut și cota de cheltuieli forfetare (40%) și contribuțiile sociale obligatorii plătite, conform prevederilor art.50 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Impozitul pe venitul net anual impozabil se stabilește prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului net anual impozabil declarat de contribuabil, conform prevederilor art.84 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În urma inspecției fiscale, s-au stabilit următoarele, pe ani fiscali:

Pentru **anul 2007** contribuabilul D.T. nu a depus declarația privind veniturile realizate - formular 200. Plătitorul de venituri S.C. "M.P." S.A. a declarat conform declarației informative 205 venituri din drepturi de proprietate intelectuală - drepturi de autor obținute de dl. D.T. în anul 2007 în sumă de lei, aferent cărora a reținut impozit în sumă de lei (10%). Organul fiscal teritorial nu a emis decizie de impunere anuală pe anul 2007 pentru dl. D.T..

Față de cele de mai sus, având în vedere adeverința de venit nr. /12.09.2011 eliberată de S.C. "M.P." S.A. și prevederile legale mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au calculat venitul net anual impozabil din drepturi de proprietate intelectuală realizat de contribuabil în anul 2007 în sumă de lei (..... lei venit brut - lei cotă cheltuieli forfetare) și un impozit pe venit datorat în sumă de lei, **cu lei mai puțin** decât plățile

anticipate realizate de contribuabil (..... lei - lei), sumă înscrisă cu semnul minus în Decizia de impunere nr./31.01.2012, contestată.

Pentru **anul 2008** contribuabilul D.T. a declarat venit brut din drepturi de proprietate intelectuală în sumă de lei. Plătitorul de venituri S.C. "M.P." S.A. a declarat conform declarației informative 205 venituri din drepturi de proprietate intelectuală - drepturi de autor obținute de dl. D.T. în anul 2008 în sumă de lei, aferent cărora a reținut impozit în sumă de lei (10%). În baza acestor declarații, A.F.P.M. Ploiești a emis pentru dl. D.T. Decizia de impunere anuală pe anul 2008 nr./21.07.2009 cuprinzând un venit net în sumă de lei (..... lei venit brut - lei cotă cheltuieli forfetare) și un impozit pe venit datorat în sumă de lei, **cu lei mai puțin** decât impozitul reținut la sursă.

Față de cele de mai sus, având în vedere adeverința de venit nr./12.09.2011 eliberată de S.C. "M.P." S.A. și prevederile legale mai sus menționate, la inspecția fiscală nu au fost stabilite diferențe suplimentare privind impozitul pe venit pentru anul 2008, drept pentru care s-a emis Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr./31.01.2012, contestată.

Pentru **anul 2009** contribuabilul D.T. a declarat venit brut din drepturi de proprietate intelectuală în sumă de lei. Plătitorul de venituri S.C. "M.P." S.A. a declarat conform declarației informative 205 venituri din drepturi de proprietate intelectuală - drepturi de autor obținute de dl. D.T. în anul 2009 în sumă de lei, aferent cărora a reținut impozit în sumă de lei (10%). În baza acestor declarații, A.F.P.M. Ploiești a emis pentru dl. D.T. Decizia de impunere anuală pe anul 2009 nr./18.06.2010 cuprinzând un venit net în sumă de lei și un impozit pe venit în sumă de lei, **cu lei mai puțin** decât impozitul reținut la sursă.

Față de cele de mai sus, având în vedere adeverința de venit nr./12.09.2011 eliberată de S.C. "M.P." S.A. și prevederile legale mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au calculat venitul net anual impozabil din drepturi de proprietate intelectuală realizat de contribuabil în anul 2009 în sumă de lei (..... lei venit brut - lei cotă cheltuieli forfetare) și impozitul pe venit datorat, la inspecția fiscală rezultând un impozit pe venit datorat în sumă de lei, cu lei mai puțin decât plățile anticipate realizate de contribuabil (..... lei - lei), însă **cu lei mai mult** decât impozitul stabilit prin decizia de impunere anuală emisă de A.F.P.M. Ploiești (..... lei impozit stabilit în minus prin decizia de impunere anuală - lei impozit stabilit în minus la control). Impozitul în sumă de lei s-a constituit în diferență suplimentară stabilită la control, aferent căreia au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă de lei (..... lei + lei), sume care au fost înscrise în Decizia de impunere nr./31.01.2012, contestată.

Pentru **anul 2010** contribuabilul D.T. nu a depus declarația privind veniturile realizate - formular 200. Plătitorul de venituri S.C. "M.P." S.A. a declarat conform declarației informative 205 venituri din drepturi de proprietate intelectuală - drepturi de autor obținute de dl. D.T. în anul 2010 în sumă de lei, aferent cărora a reținut impozit în sumă de lei (10%). De asemenea, plătitorul de venituri S.C. "H.P." S.R.L. a declarat conform declarației informative 205 venituri din drepturi de proprietate intelectuală - drepturi de autor obținute de dl. D.T. în anul 2010 în sumă de lei, aferent cărora a reținut impozit în sumă de lei (10%). Organul fiscal teritorial nu a emis decizie de impunere anuală pe anul 2010 pentru dl. D.T..

Față de cele de mai sus, având în vedere adeverința de venit nr./12.09.2011 eliberată de S.C. "M.P." S.A., adeverința de venit nr./21.12.2011 emisă de S.C. "H.P." S.R.L. și prevederile legale mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au calculat venitul net anual impozabil din drepturi de proprietate intelectuală, realizat de contribuabil în anul 2010 în sumă de lei (..... lei venit brut - lei cotă cheltuieli forfetare) și un impozit pe venit datorat în sumă de lei, **cu lei mai mult** decât plățile anticipate realizate de contribuabil (..... lei - lei - lei). Impozitul în sumă de lei s-a constituit în diferență suplimentară stabilită la control, aferent căreia au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă de lei (..... lei + lei), sume care au fost înscrise în Decizia de impunere nr./31.01.2012, contestată.

Se face precizarea că în anul 2007 dl. D.T. a obținut venituri din salarii de la angajatorul S.C. "Z" S.R.L., iar în anul 2009 a obținut venituri din salarii de la angajatorul S.C. "B" S.R.L., venituri care nu au făcut obiectul inspecției fiscale.

Pe total perioadă verificată, respectiv anii 2007 - 2010, la inspecția fiscală a rezultat o obligație de plată privind impozitul pe venit în sumă de lei (..... lei pentru anul 2009 + lei pentru anul 2010), aferent căreia au fost calculate accesorii în sumă de lei.

* Dl. D.T. contestă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr./31.01.2012 și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr./31.01.2012 și solicită reconsiderarea activității desfășurate ca fiind activitate dependentă.

Se susține că activitatea depusă s-a făcut de o manieră dependentă - conform cap. IV pct.4 și cap. IX pct.2.2 din contractele încheiate cu S.C. "M.P." S.A., singurul bun personal folosit în exercitarea profesiei de regizor fiind exclusiv propriul efort fizic și intelectual. Spre deosebire de maniera dependentă de practicare a unei meserii, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare în perioada 2007 - 2009 face o deosebire clară și precisă stabilind criteriile care în mod preponderent definesc o activitate independentă, activitatea desfășurată de contribuabil neîndeplinind criteriile de independentă.

Este eronat înțelesul pe care inspectorii fiscali îl atribuie contractelor încheiate cu S.C. "M.P." S.A., ca fiind contracte de valorificare a drepturilor de autor prin simpla existență a clauzei de cesiune, întrucât atât obligațiile producătorului, cât și obligațiile regizorului față de producător sunt corelate direct cu obiectul de activitate al contractelor - realizarea filmului, clauza de cesiune a drepturilor de autor fiind ne semnificativă în raport cu fondul contractului privit sub toate aspectele esențiale.

Se menționează că din analiza contractelor din perioada 2007 - 2009 rezultă clar că acestea s-au finalizat înainte de intrarea în vigoare a H.G. nr.791/2010 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 și pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor art.III din OUG nr.58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiare, astfel că este legală reîncadrarea activității desfășurate de contribuabil.

*** Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:**

Dl. D.T. nu contestă modul de stabilire de către organele de inspecție fiscală a impozitului pe venit pentru perioada 2007 - 2010, ci susține că activitatea desfășurată de dumnealui - regie film, este o activitate dependentă și nu este o activitate independentă, fapt pentru care solicită reconsiderarea acesteia.

În fapt, activitatea de regie este o activitate ce se circumscrie drepturilor de autor, fiind reglementată de Legea nr. 8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe, cu modificările și completările ulterioare. Conform prevederilor acestei legi:

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

Art. 5. - (1) Este operă comună opera creată de mai mulți coautori, în colaborare. [...].

Art. 64. - Opera audiovizuală este opera cinematografică, operă exprimată printr-un procedeu similar cinematografiei sau orice altă operă constând dintr-o succesiune de imagini în mișcare, însoțite sau nu de sunete.

Art. 65. - (1) Regizorul sau, după caz, realizatorul opereii audiovizuale este persoana fizică care, în contractul cu producătorul, își asumă conducerea creării și realizării opereii audiovizuale, în calitate de autor principal.

(2) Producătorul unei opere audiovizuale este persoana fizică sau juridică ce își asumă responsabilitatea producerii opereii și, în această calitate, organizează realizarea opereii și furnizează mijloacele necesare tehnice și financiare. [...].

Art. 66. - Sunt autori ai opereii audiovizuale, în condițiile prevăzute la art. 5, regizorul sau realizatorul, autorul adaptării, autorul scenariului, autorul dialogului, autorul muzicii special create pentru opera audiovizuală și autorul

grafic pentru operele de animație sau al secvențelor de animație, când acestea din urmă reprezintă o parte importantă a operei. [...]."

Din analiza contractelor încheiate de dl. D.T. în calitate de regizor cu S.C. "M.P." S.R.L. în calitate de producător, precum și având în vedere prevederile Legii nr. 8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citate, rezultă următoarele:

Obiectul contractelor îl reprezintă asigurarea de către Regizor a regiei serialelor de televiziune menționate în contract (pct.1).

Regizorul se obligă să conducă întreaga activitate de regie a serialelor (pct.3), având ca obligații (pct.6), printre altele:

- în perioada de pregătire: să coordoneze elaborarea proiectului planului calendaristic general și a devizului general al serialului; să efectueze prospecțiile și să facă propuneri pentru stabilirea locurilor de filmare; să aducă la cunoștința principalilor factori de creație și producție din echipa de filmare concepția artistică de realizare a serialului; să verifice și să aprobe extrasele de scenariu pe obiecte; să stabilească cu autorul muzicii temele muzicale și durata muzicii de fond; să stabilească cu operatorul de sunet concepția coloanei sonore a serialului; să stabilească cu operatorul șef, scenograful și pictorul de costume concepția plastică a serialului și necesitățile tehnice pentru realizarea acesteia; să propună spre aprobare Producătorului distribuția rolurilor principale și secundare.

- în perioada de filmare: să conducă filmările; să realizeze regia momentelor de sponsor și ale secvențelor de product placement; să verifice zilnic, înainte de începerea filmărilor, dacă sunt pregătite toate lucrările și sunt asigurate toate forțele umane și tehnice; să supună spre aprobare Producătorului genericul serialului.

- în perioada de montaj-sonorizare: să participe și să conducă toate lucrările de montaj; să avizeze setul de fotografii de lucru și de publicitate; să participe și să conducă executarea mixajului și să avizeze varianta finală a fiecărui episod al serialului; să participe, la solicitarea Producătorului, la spectacolele și/sau emisiunile de promovare a serialului realizat.

Din cele prezentate mai sus, rezultă că Regizorul este autorul principal al serialelor de televiziune, el fiind implicat în toate fazele de realizare a unui serial, începând de la faza de organizare a creației și terminând cu promovarea produsului creat.

Contractele încheiate de regizorul D.T. cu S.C. "M.P." S.R.L. poartă denumirea generică de "Contract pentru realizarea regiei serialului de televiziune [...]", însă acestea au fost încheiate cu respectarea prevederilor Legii nr.8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în cuprinsul contractelor este prevăzută cesionarea exclusivă de către Regizor în favoarea Producătorului a drepturilor de autor pe care le deține asupra operelor create, respectiv serialele de televiziune regizate (capitolul V din Contract - "*Drepturi de autor*": "8. REGIZORUL cesează exclusiv PRODUCĂTORULUI, pentru o perioadă de 50 de ani și în orice teritoriu, următoarele drepturi exclusive privind exploatarea serialului în ansamblul său: [...]"). Cesiunea exclusivă a drepturilor de autor este reglementată la art. 39 din Legea nr.8/1996.

La capitolul VI din Contract - "*Retribuție și modalități de plată*", se stabilește de comun acord, retribuirea netă pentru fiecare episod creat și difuzat, suma stabilită reprezentând remunerarea activității depuse de Regizor și contravaloarea cesiunii drepturilor de autor, așa cum se prevede de altfel și la art.43 din Legea nr.8/1996 ("*(1) Remunerația convenită în temeiul unui contract de cesiune a drepturilor patrimoniale se stabilește prin acordul părților. Cuantumul remunerației se calculează fie proporțional cu încasările provenite din utilizarea operei, fie în sumă fixă sau în orice alt mod.*").

Conform prevederilor art.1166 din Codul civil, "*Contractul este acordul de voințe dintre două sau mai multe persoane cu intenția de a constitui, modifica sau stinge un raport juridic.*", iar conform prevederilor art. 1266 din Codul civil, "*(1) Contractele se interpretează după voința concordantă a părților, iar nu după sensul literal al termenilor.*

(2) La stabilirea voinței concordante se va ține seama, între altele, de scopul contractului, de negocierile purtate de părți, de practicile statornicite între acestea și de comportamentul lor ulterior încheierii contractului."

Față de cele prezentate mai sus, rezultă clar că cele patru contracte încheiate de dl. D.T. (Regizor) cu S.C. "M.P." S.A. (Producător) în perioada anilor 2007 - 2010 reprezintă contracte de cesiune a drepturilor de autor, voința părților fiind aceea ca Regizorul să creeze opere de artă - seriale de televiziune, ale căror drepturi de exploatare să aparțină exclusiv Producătorului.

Acest lucru rezultă și din faptul că pe întreaga perioadă de desfășurare a celor patru contracte, respectiv 01.05.2007 - 31.05.2011, plătitorul de venituri S.C. "M.P." S.A. a plătit Regizorului suma netă negociată, respectiv *"quantum net determinat după reținerea de către PRODUCĂTOR a impozitelor și taxelor prevăzute a fi achitate de către acesta de legislația financiar-fiscală în materia veniturilor din drepturi intelectuale."* (pct.11 din Contracte), plătitorul de venit depunând pentru această perioadă declarațiile informative privind impozitul reținut pe veniturile obținute din valorificarea sub orice formă a drepturilor de proprietate intelectuală (formular 205) pentru beneficiarul de venituri D.T.. De asemenea, plătitorul de venituri S.C. "M.P." S.A. a eliberat în luna septembrie 2011 adeverințe privind veniturile obținute în perioada 2007 - 2010 de dl. D.T. din valorificarea drepturilor de proprietate intelectuală, prezentate organului fiscal teritorial.

Precizăm că pentru anii 2008 și 2009 dl. D.T. a declarat la organul fiscal teritorial obținerea de venituri din drepturi de proprietate intelectuală, pentru anii 2007 și 2010 neîndeplinindu-și obligațiile declarative deși, așa cum am prezentat mai sus, cele patru contracte încheiate în perioada 2007 - 2010 cu S.C. "M.P." S.A. sunt identice ca și conținut și, în plus, în anul 2010 a obținut venituri din drepturi de proprietate intelectuală și în baza Contractului de cesiune a drepturilor de autor încheiat cu S.C. "H.P." S.R.L.

De asemenea, precizăm că cele patru contracte încheiate de dl. D.T. cu S.C. "M.P." S.A. nu au fost denunțate de către contribuabilul contestator, în ceea ce privește încadrarea la contracte de cesiune a drepturilor de autor.

Astfel, comportamentul celor două părți contractante, ulterior încheierii contractelor pentru realizarea regiei unor seriale de televiziune, a fost acela de plătitor / beneficiar al veniturilor obținute din drepturi de proprietate intelectuală - drepturi de autor.

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, forma valabilă în anul 2007, precizează următoarele la art.46 "Venituri din activități independente":

"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 [...] drepturi de autor și drepturi conexe dreptului de autor și altele asemenea."

Acest articol nu a suferit modificări ulterioare.

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, forma valabilă din anul 2007, precizează:

"24. Veniturile din drepturi de proprietate intelectuală sunt venituri realizate din valorificarea [...] drepturilor de autor, inclusiv a drepturilor conexe drepturilor de autor [...].

Veniturile rezultate din cesiunile de drepturi de proprietate intelectuală prevăzute în mod expres în contractul încheiat între părți reprezintă venituri din drepturi de proprietate intelectuală. [...]"

Astfel, încă din anul 2007 - anul încheierii primului contract cu S.C. "M.P." S.A., legislația fiscală prevedea clar faptul că veniturile rezultate din cesiunea drepturilor de autor sunt venituri din activități independente.

Legiuitorul a avut în vedere și posibilitatea realizării de venituri din drepturi de autor în urma unei activități dependente, însă considerarea acestora ca venituri de natură salarială, conform aceluiași pct.24 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, a fost condiționată de precizarea în mod expres a acestui fapt în contractul dintre angajat și angajator: *"În situația existenței unei activități dependente ca urmare a unei relații de angajare, remunerația prestărilor rezultate din cesiunile de drepturi de proprietate intelectuală care intră în sfera sarcinilor de serviciu reprezintă venituri de natură salarială, conform prevederilor menționate în mod expres în contractul dintre angajat și angajator, [...]"*

Însă, din analiza contractelor de realizare a regiei unor seriale de televiziune a rezultat faptul că acestea nu cuprind prevederi menționate expres cu privire la veniturile de natură salarială ci din contră, cuprind prevederi explicite cu privire la cesiunea drepturilor de autor.

Concluzionând cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației nu poate reține solicitarea formulată de contribuabil cu privire la reconsiderarea activității desfășurate de acesta în baza contractelor încheiate cu S.C. "M.P." S.A., ca fiind activitate dependentă, întrucât legislația în vigoare în perioada desfășurării contractelor precizează cu claritate că sunt venituri din activități independente veniturile obținute din cedarea drepturilor de autor, includerea acestora în categoria veniturilor din activități dependente realizându-se doar cu obligația îndeplinirii unor condiții expres prevăzute de legiuitor, caz în care contestatorul nu se încadrează.

Mai mult, conform prevederilor pct. 1 din H.G. nr.791 din 2 august 2010 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, precum și pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor art. III din O.U.G. nr.58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale, "1. O activitate poate fi reconsiderată, potrivit criteriilor prevăzute la art. 7 alin. (1) pct. 2.1 din Codul fiscal, ca activitate dependentă, în cazul în care raportul juridic în baza căruia se desfășoară activitatea nu reflectă conținutul economic al acestuia.

Activitățile desfășurate în mod independent, în condițiile legii, care generează venituri din profesii libere, precum și drepturile de autor și drepturile conexe definite potrivit prevederilor Legii nr. 8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe, cu modificările și completările ulterioare, nu pot fi reconsiderate ca activități dependente potrivit prevederilor art. 7 alin. (1) pct.2.1 și 2.2 din Codul fiscal."

Astfel, legiuitorul interzice reconsiderarea activităților desfășurate în mod independent, care generează venituri din drepturi de autor definite potrivit prevederilor Legii nr. 8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe ca activități dependente, stabilind clar că activitatea privind drepturile de autor și drepturile conexe reprezintă activitate independentă și nu reprezintă activitate dependentă, așa cum susține contestatorul.

De asemenea, tot prin H.G. nr.791 din 2 august 2010 s-a introdus și pct.24¹ din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, respectiv: "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.", prevedere care se adaugă la celelalte prevederi menționate anterior de legiuitor (încă din anul 2007) și din care rezultă clar că veniturile din drepturi de autor realizate în baza Legii nr.8/1996 sunt venituri din activități independente. Aceste texte de lege introduse în august 2010 fac referire la legea specială privind dreptul de autor, respectiv Legea nr.8/1996, însă încadrarea veniturilor din drepturi de autor în categoria veniturilor din activități independente a fost stabilită de legiuitor și pentru perioada 2007 - 2010, așa cum am arătat mai sus.

Precizăm că în data de 23.12.2011, după primirea în data de 14.12.2011 a avizului de inspecție fiscală nr./21.11.2011, dl. D.T. a depus la A.F.P.M. Ploiești declarații rectificative pentru anii 2007 - 2010.

Întrucât prin avizul de inspecție fiscală nr./21.11.2011 A.I.F. Prahova a notificat A.F.P.M. Ploiești că începând cu data de 16.12.2012 dl. D.T. va face obiectul unei inspecții fiscale, declarațiile rectificative nu au fost prelucrate de organul fiscal teritorial până la data terminării inspecției fiscale, astfel că în mod corect organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare declarațiile rectificative depuse de contribuabil.

Având în vedere cele prezentate mai sus, pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru diferența de impozit pe venit în sumă de lei, ca și pentru accesoriile aferente în sumă de lei calculate conform prevederilor art.119 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, **se va respinge contestația ca neîntemeiată.**

b) Referitor la TVA de plată în sumă de lei și la accesoriile aferente în sumă de lei, precizăm următoarele:

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna iulie 2009 dl. D.T. 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 august 2009.

Astfel, având în vedere data depășirii plafonului (luna iulie 2009), la inspecția fiscală s-a calculat TVA datorată începând cu luna septembrie 2009 și până la data de 30 noiembrie 2011, rezultând TVA colectată în sumă de lei (..... lei total venituri brute realizate, din care lei din perioada septembrie 2009 - iunie 2010 x 19% și lei din perioada iulie 2010 - noiembrie 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.a) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Aferent TVA de plată în sumă de lei, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de lei (..... lei + lei), conform prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

* Dl. D.T. susține că nu datorează TVA stabilită prin Decizia de impunere nr...../31.01.2012, întrucât activitatea desfășurată - regie film, este o activitate dependentă, așa cum rezultă din prevederile contractelor încheiate cu beneficiarul S.C. "M.P." S.A., veniturile încasate fiind venituri de natură salarială și nu venituri din cedarea drepturilor de autor.

Astfel, este eronat înțelesul pe care inspectorii fiscali îl atribuie contractelor încheiate cu S.C. "M.P." S.A., ca fiind contracte de valorificare a drepturilor de autor prin simpla existență a clauzei de cesiune, întrucât atât obligațiile producătorului, cât și obligațiile regizorului față de producător sunt corelate direct cu obiectul de activitate al contractelor - realizarea filmului, clauza de cesiune a drepturilor de autor fiind ne semnificativă în raport cu fondul contractului privit sub toate aspectele esențiale.

Cesiunea drepturilor de autor nu face parte din obiectul de activitate al contractelor de realizare a regiei de film, iar remunerația este subsidiară remunerației de bază.

Se susține că activitatea reală, de creație, desfășurată de contribuabil, nu se regăsește decât parțial în Codul fiscal, astfel că acesta nu poate fi încadrat ca persoană de tip "microîntreprindere" care prestează servicii de cesiune a drepturilor de autor, așa cum se practică cu regularitate de fapt prin Organismele de Gestiune colectivă a Drepturilor de autor, ca activitate cu caracter de regularitate și în mod continuu.

*** 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 iulie 2009):

"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 a livrărilor de bunuri și a prestațiilor 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. 125¹ 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 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. [...];

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 31 iulie 2009, dl. D.T. 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 (119.000 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 august 2009, 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 (iulie 2009), organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea obligațiilor privind TVA de plată începând cu data de 01 septembrie 2009 (prima zi a lunii următoare lunii august 2009, 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 septembrie 2009 - 30 noiembrie 2011, organele de inspecție fiscală au avut în vedere următoarele:

- **pentru TVA colectată:** baza de impozitare reprezentând veniturile încasate în sumă totală de lei (..... lei + lei) realizate în perioada 01 septembrie 2009 - 30 noiembrie 2011, la care s-a aplicat cota standard de TVA de 19% (perioada septembrie 2009 - iunie 2010), respectiv 24% (perioada iulie 2010 - noiembrie 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 septembrie 2009 - 30 noiembrie 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 cinci contracte nu cuprinde și TVA, la data încheierii contractelor persoana fizică D.T. 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 contractelor încheiate cu beneficiarii S.C. "M.P." S.A. și S.C. "H.P." S.R.L., respectiv venituri din drepturi de proprietate intelectuală - drepturi de autor x 19 % / 24%, așa cum am arătat mai sus.

- **pentru TVA deductibila:** pentru perioada septembrie 2009 - noiembrie 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 septembrie 2009 (data la care contribuabilul trebuia înregistrat ca plătitor de TVA) - 30 noiembrie 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./31.01.2012 s-au realizat pe baza celor patru contracte pentru realizarea regiei unor seriale de televiziune încheiate de dl. D.T. cu S.C. "M.P." S.A., a contractului de cesiune a dreptului de autor încheiat de dl. D.T. cu S.C. "H.P." S.R.L., a adeverințelor de venit emise de cele două societăți comerciale beneficiare, a declarațiilor anuale de venit depuse de contribuabil, a declarațiilor informative privind impozitul reținut pe veniturile obținute din valorificarea sub orice formă a drepturilor de proprietate intelectuală depuse de cele două societăți comerciale beneficiare și a 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 Financieel Acties/Staatssecretaris van Financien [1989] ECR 1737, punctul 10).

Față de cele prezentate, rezultă ca d-lui D.T. i 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 contractelor încheiate cu beneficiarii S.C. "M.P." S.A. și S.C. "H.P." 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 august 2009, 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 contractelor încheiate.

În susținerea contestației și în ceea ce privește relația sa cu partenerul contractual S.C. "M.P." S.A., dl. D.T. 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 manieră independentă și indiferent de loc de către o persoană impozabilă, situație în care consideră că nu se încadrează, citând în acest sens și opinia Cabinetului de avocatură "Piperea și Asociații".

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 (activitatea de regie) reprezintă bunuri necorporale valorificate de creatorul D.T. prin cedarea drepturilor de proprietate intelectuală - drepturi de autor în schimbul unor remunerații stabilite prin contract.

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

Astfel, prin cele patru contracte încheiate cu beneficiarul S.C. "M.P." S.A., la capitolul VI "Retribuția și modalități de plată" se prevăd următoarele: "9. Pentru activitatea depusă de REGIZOR în condițiile stabilite prin prezentul contract, precum și pentru cesiunea de drepturi prevăzută la CAP. V,

PRODUCĂTORUL se obligă să achite acestuia suma de RON, valoare netă, pentru fiecare episod produs și difuzat.

10. Plata se va face săptămânal, [...], pe baza unei situații cu numărul de episoade produse și difuzate în săptămâna respectivă, pentru care Regizorul a semnat regia [...]. "

Contractele au fost încheiate pe perioade de aproximativ un an pentru fiecare serial realizat, respectiv: perioada 01.05.2007 - 30.06.2008 (Contractul nr. /02.07.2007), perioada 16.07.2008 - 31.05.2009 (Contractul nr. /16.07.2008), perioada 01.06.2009 - 31.05.2010 (Contractul nr. /02.07.2009) și perioada 26.04.2010 - 31.05.2011 (Contractul nr. /27.04.2010).

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.

Așa cum am prezentat mai sus la **pct.a)** din prezenta decizie, contribuabilul D.T. a desfășurat pe întreaga perioadă verificată, respectiv iunie 2007 - noiembrie 2011, activitate independentă, respectiv activitate de regie film (creație intelectuală - drepturi de autor).

În plus, din toate prevederile contractelor încheiate cu S.C. "M.P." S.A. rezultă că activitatea regizorală desfășurată de dl. D.T. se circumscrie activității independente și nu activității dependente, așa cum susține contribuabilul contestator. Astfel:

Cele patru contracte de realizare a regiei unor seriale conțin clauze referitoare la răspunderile contractuale, despăgubiri și penalități ce vor fi aplicate atât Regizorului, cât și Producătorului în situația în care nu se respectă prevederile contractuale, prevederi care nu se regăsesc în contractele de muncă (activitate dependentă) supuse Codului muncii, ci se regăsesc în legea specială pentru drepturile de autor (activitate independentă), Legea nr.8/1996.

Activitatea independentă este dovedită, printre altele, și de prevederile pct.17 lit.b) din Contracte, respectiv în cazul în care Regizorul se îmbolnăvește sau suferă un accident care îl face indisponibil pentru mai mult de 5 zile calendaristice, de comun acord se va alege un alt regizor care va continua producția serialelor, iar Producătorul va plăti Regizorului o sumă calculată proporțional din retribuție, în raport cu munca prestată până la data rezilierii și, în plus, Regizorul va avea dreptul să figureze pe genericul serialului, în calitate de coregizor. În cazul activității dependente, angajatorul nu are dreptul să rezilieze contractul de muncă în cazul în care angajatul se îmbolnăvește. Retribuția plătită în cazul rezilierii contractului, ca și dreptul Regizorului de a figura pe genericul serialului și după data rezilierii contractului dovedesc drepturile de autor ale Regizorului, care fac parte din activitatea independentă.

Drepturile de autor - în speță activitatea regizorală, sunt reglementate prin Legea nr.8/1996 privind drepturile de autor și drepturile conexe, care reprezintă legea specială în materie. Conform prevederilor art.7 din acest act normativ, "Constituie obiect al dreptului de autor operele originale de creație intelectuală în domeniul literar, artistic sau științific, oricare ar fi modalitatea de creație, modul sau forma de exprimare și independent de valoarea și destinația lor, cum sunt: [...] e) operele cinematografice, precum și orice alte opere audiovizuale; [...].". Coroborând aceste prevederi cu definiția Producătorului prezentată la art.65 alin.(2) din Legea nr.8/1996 ("(2) Producătorul unei opere audiovizuale este persoana fizică sau juridică ce își asumă responsabilitatea producerii operei și, în această calitate, organizează realizarea operei și furnizează mijloacele necesare tehnice și financiare."), rezultă că activitatea regizorală nu devine automat activitate dependentă prin simplul fapt că Regizorul folosește baza materială a Producătorului.

Tot prin Legea nr.8/1996 se prevede și posibilitatea ca activitatea regizorală să se desfășoare în cadrul unei relații angajat-angajator pe baza unui contract de muncă, caz în care s-a aflat și dl. D.T. în cursul anului 2007, când a fost angajat cu contract de muncă la S.C. "Z" S.R.L. și în cursul anului 2009, când a fost angajat cu contract de muncă la S.A. "B" S.R.L..

Însă la art. 44 din lege se prevede: "(1) În lipsa unei clauze contractuale contrare, pentru operele create în îndeplinirea atribuțiilor de serviciu precizate în contractul individual de muncă, drepturile patrimoniale aparțin autorului operei create. În acest caz, autorul poate autoriza utilizarea operei de către terți, numai cu consimțământul angajatorului și cu recompensarea acestuia pentru contribuția la costurile creației. Utilizarea operei de către angajator, în cadrul obiectului de activitate, nu necesită autorizarea angajatului autor.

(5) Autorul unei opere create în cadrul unui contract individual de muncă își păstrează dreptul exclusiv de utilizare a operei, ca parte din ansamblul creației sale.,

iar din analiza contractelor încheiate de contribuabil cu S.C. "M.P." S.A. rezultă că în speță nu poate fi vorba de o relație de dependență. Din contră, cele patru contracte de realizare a regiei de film cuprind prevederi cu trimitere la activitatea independentă, fiind în fapt contracte de realizare a unor opere de artă (filme) cu cedare exclusivă a drepturilor de autor de către autorul principal (regizorul) în favoarea inițiatorului creației (producătorul), supuse reglementărilor cuprinse în Legea nr.8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe dreptului de autor, cu modificările și completările ulterioare, așa cum se precizează și la pct.29 din contracte.

De altfel, în susținerea afirmației privind desfășurarea unei activități dependente, dl. D.T. nu a prezentat organelor de inspecție fiscală contract de muncă încheiat pentru perioada verificată cu beneficiarul serviciilor prestate, respectiv S.C. "M.P." S.A., și nici fișele fiscale emise de această societate comercială pentru contestator, fapt ce ar fi demonstrat susținerea din contestație.

Din contră, așa cum am arătat mai sus, dl. D.T. a depus la organul fiscal teritorial pentru anii 2008 și 2009 declarația "200" privind veniturile realizate din România, declarație care se depune de către persoanele fizice care realizează venituri din activități independente, recunoscând astfel că veniturile obținute din activitatea de cesiune a drepturilor de autor sunt venituri din activități economice, care reprezintă operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că activitatea economică realizată de contribuabil s-a desfășurat de o manieră independentă, între S.C. "M.P." S.A. și dl. D.T. neexistând raporturi de muncă angajator/angajat, așa cum eronat se susține în contestație.

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 autor nu se încadrează în categoria activităților economice pentru care se datorează TVA, nu are susținere legală.

Drept urmare, pentru activitatea economică desfășurată de dl. D.T., 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.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, drept pentru care pentru acest capăt de cerere **se va respinge ca neîntemeiată contestației formulate**.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulate de dl. D.T. din Ploiești, 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;
- lei - impozit pe venit;
- lei - accesorii aferente impozitului pe venit.

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,