

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA nr. 178 din 17.05.2011 privind solutionarea
contestatiei formulata de domnul **AG**,
cu domiciliul in str., sector y, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.2011

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr.2011, inregistrata sub nr.2011, de catre Administratia Finantelor Publice sector y cu privire la contestatia formulata de domnul AG formulata prin avocat si inregistrata la registratura organului fiscal teritorial sub nr.2011. O contestatie cu un continut identic a fost inregistrata sub nr.2011.

Obiectul contestatiei il constituie urmatoarele acte fiscale comunicate prin posta, cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire in data de2011:

• Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. dim1/2011, prin care s-au stabilit contribuabilului urmatoarele obligatii de plata in suma totala de **TSC lei**, din care:

- DC lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- MC lei reprezentand dobanzi de intarziere aferente;
- PC lei reprezentand penalitati de intarziere aferente;
- Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. dis2/2011;
- Raportul de inspectie fiscala nr. rif3/2011.

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

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. In baza raportului de inspectie fiscala nr. rif3/2011 organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector y au emis Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. dim1/2011, prin care au stabilit in sarcina domnului AG urmatoarele obligatii de plata:

- DC lei TVA de plata aferenta perioadei 01.02.2007-31.12.2009;
- MC lei dobanzi de intarziere aferente, calculate pentru perioada 26.04.2007-02.02.2011;
- PC lei penalitati de intarziere aferente, calculate pentru perioada 01.07.2010-02.02.2011.

De asemenea, in baza constatarilor din acelasi raport au fost emise decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. dnm/2011 (pentru impozitul pe venit 01.01.2006-31.12.2009) si dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. dis2/2011 (pentru inregistrarea in scopuri de TVA).

II. Prin contestatia formulata domnul AG intelege sa invoce exceptia nulitatii raportului de inspectie fiscala si a actelor subsecvente acestuia, datorita imprejurarii ca inspectorii prezentati in raport nu au fost imputerniciti in fata contribuabilului, asa cum se precizeaza la art. 3 din Ordinul nr. 709/2007 deoarece acest ordin a fost abrogat prin Ordinul nr. 1.156/2009. De la data intrarii in vigoare vechiul ordin nu mai poate produce efecte juridice si practice, abrogarea fiind definitiva conform art. 62 alin. (3) si art. 64 din Legea nr. 24/2000. Incepand cu data 1 octombrie 2009, cand a incetat efectul suspendarii Ordinului nr. 1.156/2009 prin Ordinul nr. 1.384/2009 legitimitatile inspectorilor fiscali emise in temeiul Ordinului nr. 709/2007 sunt nule, de unde reiese ca acestia nu aveau "imputernicirea speciala in fata contribuabilului" potrivit art. 2 din Ordinul nr. 364/2009, ceea ce atrage nulitatea actelor de inspectie fiscala in temeiul art. 46 din Codul de procedura fiscala.

De asemenea, contribuabilul reclama faptul ca a fost supus unui control nelegal si abuziv deoarece ordinul de serviciu a fost semnat ulterior datei emiterii avizului de inspectie fiscala, iar reprogramarea datei initiale de incepere a inspectiei fiscale reprezinta o recunoastere a faptului ca s-a incalcat procedura de emitere a avizului prevazuta de O.P.A.N.A.F. nr. 364/2009.

Tot abuziv si nelegal seful serviciului coordonator si seful administratiei adjunct au asistat si au condus discutiile cu prilejul discutiei finale, ceea ce reprezinta o imixtiune grava in activitatea echipei de inspectie fiscala, singura in masura sa aprecieze relevanta starilor de fapt conform art. 6 din Codul de procedura fiscala, dar si procedura prevazuta de Ordinul nr. 364/2009. Nelegalitatea actelor contestate rezulta si din depasirea termenului de 3 luni pentru efectuarea inspectiei fiscale prevazut de art. 104 din Codul de procedura fiscala, in conditiile in care, cu intentie, pentru eludarea prevederilor acestui articol de lege a fost intocmit ordinul de serviciu nr. 1809 in data de 04.11.2010.

Pe fondul cauzei, domnul AG sustine ca nu are calitate de persoana impozabila din punct de vedere al TVA intrucat nu desfasoara activitate economica, nefiind producator de bunuri, comerciant, prestator de servicii si nedesfasurand activitati extractive, agricole sau o profesie libera.

In baza Decretului nr. 31/1954, Decretului-lege nr. 54/1990, Legii nr. 507/2002, Legii nr. 300/2004, O.U.G. nr. 44/2008 si Normei BNR nr. 26/2006 domnul AG se identifica prin datele de stare civila si CNP, in timp ce persoanele juridice se legitimeaza prin datele de inregistrare si autorizare a acestora, asa cum se precizeaza in Decretul nr. 31/1954. Din art. 2 din O.U.G. nr. 44/2008 si art. 1 din Norma BNR nr. 26/2006 activitatile economice pot fi desfasurate numai de persoanele fizice autorizate si de persoanele juridice, nu si de persoanele fizice pur si simplu, iar in clasificatia CAEN nr. 656/2007 nu exista mentionata activitatea de scriitor de texte literare, eseuri, comentarii, dialoguri reprezentand creatia intelectuala a autorului AG. Lipsa calitatii de persoana fizica care desfasoara activitati economice reiese si din art. 1 din Legea nr. 12/1990, republicata si art. 7 din Codul comercial si face inutila combaterea lipsei de obiect a incadrarilor in drept cu referire la art. 125, art. 126, art. 129, art. 153, art. 134, art. 156, art. 152, art. 46 din Codul fiscal.

In conformitate cu prevederile Legii nr. 8/1996, domnul AG a cedat numai drepturile patrimoniale asupra creatiei sale intelectuale, in timp ce in definirea prestarilor de servicii la art. 129 din Codul fiscal se face trimitere la "transferul si/sau cesiunea drepturilor de autor". Activitatea de creatie intelectuala a mintii domnului AG nu reprezinta nici practic si nici legal o prestare de servicii, fiind aberant ca scriitorii, pictorii si alti creatori de opere ale intelectului lor sa fie considerati "bieti prestatori de servicii". Dimpotriva, in baza principiului de

drept "specialis generalibus derogant", contractul de cesiune reglementat de Legea nr. 8/1996 este un contract de drept civil si nu un contract de prestare de servicii.

Contestatarul precizeaza ca SC TPP SRL, ca parte a contractelor de comanda si de cesiune a facturat catre terti utilizarea operei contestatarului, inclusiv cu TVA si a platit bugetului de stat contravaloarea taxei colectate, fara sa deduca TVA pentru aceste opere, bugetul de stat nefiind prejudiciat.

In concluzie, contestatarul AG solicita constatarea nelegalitatii constatarilor din raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere, acestea aducand atingere art. 6 din Conventia europeana a drepturilor omului.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile contestatarului, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se retin următoarele:

3.1. Referitor la nulitatea raportului de inspectie fiscala

Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare se poate investi cu solutionarea pe fond a cererii privind constatarea nulitatii raportului de inspectie fiscala, in conditiile in care acesta nu constituie act administrativ fiscal susceptibil a fi contestat.

In fapt, contribuabilul AG a fost supus inspectiei fiscale pentru perioada 01.01.2006-31.12.2009, constatările inspectiei fiscale fiind consemnate în raportul nr. rif3/2011, în baza cărora au fost emise deciziile de impunere nr. dim1/2011 (pentru TVA) și nr. xxx/2011 (pentru impozitul pe venit) și dispoziția de masuri nr. dis2/2011.

Prin contestația formulată contribuabilul invocă nulitatea raportului de inspectie fiscala nr. rif3/2011 ca act administrativ principal și a actelor administrative subsecvente - decizia de impunere nr. dim1/2011 și dispoziția de masuri nr. dis2/2011.

In drept, potrivit art. 85, art. 109, art. 206 și art. 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 85. - (1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat **se stabilesc** astfel:

- a) prin declarație fiscala, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);
- b) prin **decizie emisa de organul fiscal**, în celelalte cazuri".

"Art. 109. - (2) La finalizarea inspectiei fiscale, **raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere** care va cuprinde și diferite în plus sau în minus, după caz, fata de creanța fiscala existentă la momentul începerii inspectiei fiscale. **In cazul în care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere**".

"Art. 206. - (2) **Obiectul contestatiei îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanța sau în actul administrativ fiscal atacat**, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emiteră a actului administrativ fiscal."

"Art. 209. - (1) Contestatiile **formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situatiei emise în conformitate cu legislatia în materie vamala, a masurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de masuri**, se soluționează de către:

- a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamala, accesoriile ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei".

Totodata, conform pct. 106.1-106.3 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004:

"106.1. Rezultatul inspectiei fiscale generale sau partiale va fi consemnat intr-un raport de inspectie fiscala.

106.2. La raportul privind rezultatele inspectiei fiscale se vor anexa, ori de cate ori este cazul, actele privind constatarile preliminare, cum sunt procesele-verbale incheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate si/sau incrucisate si orice alte acte.

106.3. Raportul de inspectie fiscala se semneaza de catre organele de inspectie fiscala, se verifica si se avizeaza de seful de serviciu. **Dupa aprobarea raportului de catre conducatorul organului de inspectie fiscala, se va emite decizia de impunere de catre organul fiscal competent teritorial".**

Se retine ca impozitele, taxele si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc in urma inspectiei fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanta si este susceptibila de a fi contestata, la baza acesteia stand constatarile din raportul de inspectie fiscala.

Astfel, titlu de creanta fiscala si act administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este **numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creaza o situatie juridica noua prin stabilirea obligatiilor fiscale in sarcina** contribuabilei. De altfel, in art. 206 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003, republicata se prevede cu claritate faptul ca obiectul contestatiei il poate constitui numai sumele si masurile stabilite intr-un titlu de creanta sau intr-un act administrativ fiscal.

Raportul de inspectie fiscala nu creeaza prin el insusi o situatie juridica noua, el fiind supus avizarii sefului de serviciu si aprobarii conducatorului organului de inspectie fiscala si stand la baza emiterii deciziei de impunere. *Sumele inscrise in raport reprezinta doar constatari ale organului de inspectie, care nu se pot concretiza in obligatii de plata opozabile contribuabilului si susceptibile a fi supuse executarii silite in caz de neplata in lipsa unei decizii de impunere*, in conditiile in care legiuitorul a prevazut in mod expres faptul ca numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanta in materie fiscala.

Ca atare, contrar sustinerilor contestatarului, raportul de inspectie fiscala nr. rif3/2011 nu este act administrativ fiscal (nici principal, nici subsecvent) deoarece nu stabileste, modifica ori stinge drepturi sau obligatii fiscale, dovada in acest sens fiind insusi faptul ca a fost necesara emiterea deciziei de impunere nr. dim1/2011 si dispozitiei de masuri nr. dis2/2011 in care raportul este o anexa a deciziei de impunere, dupa cum se precizeaza chiar in formularul deciziilor comunicate contestatarului. De altfel, chiar si in situatia in care nu se stabilesc debite suplimentare, nu raportul de inspectie fiscala este actul administrativ fiscal care confirma aceasta situatie, ci decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. dnm/2011.

Fata de cele anterior prezentate, capatul de cerere din contestatie privind constatarea nulitatii raportului de inspectie fiscala nr. rif3/2011 urmeaza a fi respins ca inadmisibil.

3.2. Referitor la nulitatea deciziei de impunere

Cauza supusa solutionarii este daca motivele invocate de contestatar privind nevalabilitatea legitimatilor inspectorilor fiscali, neemiterea concomitenta a ordinului de serviciu cu avizul de inspectie fiscala ori participarea conducatorilor organului de inspectie fiscala la discutia finala cu prilejul incheierii inspectiei atrag nulitatea deciziei de impunere emisa in urma inspectiei fiscale.

In fapt, prin contestatia formulata contribuabilul AG solicita si constatarea nulitatii deciziei de impunere nr. dim1/2011, pentru aceleasi motive pentru care a solicitat constatarea nulitatii raportului de inspectie fiscala nr. rif3/2011, respectiv pentru faptul ca inspectorii fiscali nu au avut calitatea de imputerniciti in fata contribuabilului urmare abrogarii Ordinului nr. 709/2007 in baza careia legitimatiile emise in temeiul acestui ordin au devenit nule.

De asemenea, contribuabilul reclama depasirea termenului de 3 luni pentru efectuarea inspectiei fiscale si nerespectarea procedurii de efectuare a inspectiei fiscale prevazute de O.P.A.N.A.F. nr. 364/2009 prin faptul ca ordinul de serviciu nu a fost emis concomitent cu avizul de inspectie fiscala si ca sefii echipei de inspectori au asistat si au condus discutiile cu prilejul discutiei finale.

In drept, conform art. 6, art. 9, art. 46, art. 101, art. 102, art. 104 si art. 105 si art. 106 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 6. - Organul fiscale este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce îi revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia emisa admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza".

"Art. 9. - (1) Inaintea luarii deciziei organul fiscal este obligat sa asigure contribuabilului posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere cu privire la faptele si imprejurarile relevante in luarea deciziei".

"Art. 46. - **Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei imputernicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal**, cu exceptia prevazuta la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. *Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu*".

"Art. 101. - (1) Inaintea desfasurarii inspectiei fiscale, organul fiscal are obligatia sa instiinteze contribuabilul in legatura cu actiunea care urmeaza sa se desfasoare, prin transmiterea unui aviz de inspectie fiscala".

"Art. 102. - (1) Avizul de inspectie fiscala se comunica contribuabilului, in scris, inaintea de inceperea inspectiei fiscale, astfel:

- a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;
- b) cu 15 zile pentru ceilalti contribuabili".

"Art. 104. - (1) *Durata efectuării inspectiei fiscale este stabilita de organele de inspectie fiscala sau, dupa caz, de compartimentele de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, in functie de obiectivele inspectiei, si nu poate fi mai mare de 3 luni*".

" Art. 105. - (7) **La inceperea inspectiei fiscale, inspectorul este obligat sa prezinte contribuabilului legitimatia de inspectie si ordinul de serviciu semnat de conducatorul organului de control**. Inceperea inspectiei fiscale trebuie consemnata in registrul unic de control".

Totodata, conform Instructiunilor privind continutul si obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscala incheiat la persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere din Anexa nr. 2 la O.P.A.N.A.F. nr. 357/2007:

"Capitolul VI - Discutia finala cu contribuabilul

1. *Prezentarea punctului de vedere al contribuabilului*

In acest capitol se vor consemna, in mod obligatoriu, numarul si data documentului prin care contribuabilul este instiintat despre data, ora si locul de desfasurare a discutiei finale. In caz de refuz al contribuabilului de a se prezenta la discutia finala, acest fapt va fi mentionat expres în raport.

Punctul de vedere al contribuabilului va fi anexat la Raportul de inspectie fiscala.

2. *Consideratii asupra punctului de vedere al contribuabilului*

Se vor prezenta consideratiile organelor de inspectie fiscala asupra punctului de vedere al contribuabilului, in masura in care sustinerile acestuia sunt argumentate.

Tot în acest capitol se va preciza daca reprezentantul legal al contribuabilului sau imputernicitul acestuia a declarat sau nu ca a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala toate documentele si informatiile solicitate.

Declaratia va fi anexata la Raportul de inspectie fiscala.

Refuzul contribuabilului de a da aceasta declaratie va fi consemnat in Raportul de inspectie fiscala".

Conform O.P.A.N.A.F. nr. 1.156/2009 privind legitimiile de inspectie fiscala, modificat prin O.P.A.N.A.F. nr. 13/2010:

"Art. 3. - (1) *Legitimiile de inspectie fiscala prevazute la art. 1 atesta imputernicirea speciala a titularului in fata contribuabilului, ce implica exercitiul autoritatii de stat, acordata pe timpul indeplinirii atributiilor ce îi revin, potrivit titlului VII "Inspectia fiscala" din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.*

(2) *Legitimatia de inspectie fiscala este valabila numai insotita de ordinul de serviciu semnat de conducatorul organului de inspectie fiscala".*

"Art. 5. - *Actualele legitimatii de inspectie fiscala sunt valabile si vor fi utilizate pentru efectuarea inspectiilor fiscale de catre personalul cu atributii de inspectie fiscala pana la emiterea noilor legitimatii de inspectie fiscala, conform dispozitiilor prezentului ordin.*"

Din textele legale sus-citate, rezulta ca elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres **acele elemente din continutul actelor administrative fiscale** a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (D. Dascalu, C. Alexandru, *Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

De asemenea, pentru a fi lovite de nulitate, avand in vedere prevederile art. 105 alin. (2) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actele administrative fiscale "**se vor declara nule numai daca prin aceasta s-a pricinuit partii o vatamare ce nu se poate inlatura decat prin anulara lor**".

Din continutul deciziei de impunere nr. dim1/2011 reiese ca aceasta poarta numele si prenumele persoanelor care au intocmit, avizat si aprobat decizia respectiva

(mentionate in clar la pg. 3 din decizie), calitatea acestora (consilier superior/inspector asistent, sef serviciu si sef administratie adjunct), semnatura acestor persoane, inclusiv stampila pe semnatura conducatorului organului de inspectie fiscala, numele, prenumele si alte date de identificare ale contribuabilului si obiectul actului administrativ fiscal (datele privind creanta fiscala). Prin urmare, se constata ca **decizia de impunere cuprinde toate elementele** prevazute la art. 46 din Codul de procedura fiscala, **astfel ca nici nu poate fi vorba de nulitatea absoluta a acesteia.**

Se retine ca, invocand faptul ca legitimitiile inspectorilor fiscali nu sunt conforme modelului prestabilit de O.P.A.N.A.F. nr. 1.156/2009 ca motiv de nulitate, contestatarul *confunda elementele de continut ale actului administrativ fiscal si calitatea intrinseca a persoanelor ce intocmesc acest act cu dovezile ce atesta extrinsec aceasta calitate pentru persoanele care au efectuat inspectia fiscala*; or, contestatarul nu a adus nicio dovada ca aceste persoane nu ar fi avut calitatea de imputerniciti ai fiscului si nici nu o poate aduce, de altfel, intrucat cei trei inspectori fiscali sunt functionari ai administratiei fiscale cu atributii in realizarea inspectiilor fiscale in raza lor de competenta; numai in situatia in care inspectia fiscala ar fi fost realizata de persoane care n-ar fi avut ca atributii de serviciu realizarea inspectiilor fiscale, contestatarul ar fi fost indrituit sa reclame vatamarea in drepturile sale si sa solicite anularea actului vatamator.

Totodata, faptul ca O.P.A.N.A.F. nr. 709/2007 a fost abrogat prin O.P.A.N.A.F. nr. 1.156/2009 si consideratiile contestatarului privind efectele definitive ale abrogarii si suspendarii unui act normativ nu are nicio relevanta in ceea ce priveste valabilitatea modelelor de legitimatii de inspectie fiscala. Mai mult, prin O.P.A.N.A.F. nr. 13/2010, care a modificat art. 5 din O.P.A.N.A.F. nr. 1.156/2009 s-a reglementat in mod expres ca "**actualele legitimatii de inspectie fiscala sunt valabile si vor fi utilizate pentru efectuarea inspectiilor fiscale de catre personalul cu atributii de inspectie fiscala pana la emiterea noilor legitimatii de inspectie fiscala**, conform dispozitiilor prezentului ordin". Or, **aceasta reglementare priveste valabilitatea legitimatii existente la data emiterii si publicarii O.P.A.N.A.F. nr. 13/2010, fara nicio referire la modelele legitimatii prevazute de Ordinul nr. 709/2007 abrogat**, dovada fiind sintagma "actualele legitimatii de inspectie fiscala". Astfel, legitimitiile existente la data publicarii Ordinului nr. 13/2010, ca si cele eliberate ulterior atesta imputernicirea speciala a inspectorilor fiscali titulari in fata contribuabilului, conform art. 3 alin. (1) din O.P.A.N.A.F. nr. 1.156/2009. De asemenea, toate sustinerile contestatarului reprezinta o simpla analiza teoretica a succesiunii actelor normative ce reglementeaza modelele legitimatii de inspectie fiscala, fara nicio legatura cu privire la legitimitiile propriu-zise ale inspectorilor fiscali ce i-au fost prezentate la inceputul inspectiei fiscale.

In mod similar, emiterea ordinului de serviciu nr. 1809/04.11.2010 ulterior datei emiterii avizului de inspectie fiscala nu implica in niciun fel nelegalitatea inspectiei fiscale; dimpotriva, in conditiile in care inspectia fiscala a fost inceputa in data de 10.12.2010, iar ordinul de serviciu a fost emis in data de 04.11.2010 **sunt pe deplin respectate prevederile art. 105 alin. (7) din Codul de procedura fiscala**, conform carora inspectorul este obligat sa prezinte contribuabilului ordinul de serviciu **la inceperea inspectiei fiscale**. Or, textul de lege nu conditioneaza in niciun fel valabilitatea inspectiei fiscale de emiterea concomitenta a ordinului de serviciu cu avizul de inspectie fiscala, astfel ca invocarea nulitatii pentru un motiv legal inexistent este vadit neintemeiata.

Prevederile O.P.A.N.A.F. nr. 364/2009 care aproba "Sistemul de proceduri pentru inspectia fiscala" nu pot fi retinute in solutionarea cauzei, iar invocarea lor nu are niciun temei legal, in conditiile in care **acest ordin nu este publicat in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I**. Or, in conformitate cu normele de tehnica legislativa, altminteri invocate de contestatar in motivarea actiunii sale, actele normative emise de conducatorii organelor administratiei publice centrale de specialitate intra in vigoare de la data publicarii lor in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I sau de la o data ulterioara [art. 11 alin. (1) si art. 12 alin. 3 din Legea nr. 24/2000, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare]. Ca atare, chiar si in situatia

existentei acestui ordin, prevederile acestuia nu pot avea decat caracter intern, **fara sa poate fi opozabile contribuabililor supusi inspectiei fiscale**; *mutatis mutandis*, nici contribuabilii nu pot invoca prevederile acestui ordin intrucat, din punct de vedere juridic, el nu poate produce efecte in relatia organ fiscal - contribuabil, nefiind publicat. Reiese ca organul de solutionare a contestatiei nu poate fi tinut sa verifice respectarea procedurilor interne de realizare a inspectiei fiscale si, cu atat mai mult, sa constate eventuala nulitate a unor acte administrative fiscale in temeiul prevederilor unui act normativ nepublicat in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I.

Mai mult, chiar si in ipoteza in care nu s-ar fi respectat anumite aspecte de procedura interna reglementate de ordinul intern invocat, o atare situatie nu ar atrage in niciun caz nulitatea deciziei de impunere, cata vreme contestatarul nu arata cum aspectele reclamate i-au pricinuit o vatamare ce nu poate fi inlaturata decat prin anularea deciziei; faptul ca in urma inspectiei fiscale au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina contribuabilului nu conduce, prin el insusi, la vatamarea contribuabilului, iar o anulare a deciziei, indiferent de circumstante si indiferent daca aspectele reclamate au produs sau nu vatamarea persoanei controlate, nu ar atrage decat supunerea contribuabilului la o noua inspectie fiscala, cu consecinte in ceea ce priveste afectarea activitatii curente a acestuia si ar conduce finalmente la eludarea scopului pentru care a fost reglementata prin lege procedura de efectuare a inspectiei fiscale.

Referitor la "nelegalitatea" participarii sefului de serviciu si a sefului de administratie adjunct la discutia finala avuta de contribuabil cu membrii echipei de inspectie fiscala, in raport de prevederile art. 6 din Codul de procedura fiscala, se retine ca exercitarea dreptului de apreciere este un atribut al tuturor organelor fiscale, in limitele atributiilor si competentelor ce revin fiecarei persoane din cadrul acestor organe. Or, *seful de serviciu si seful de administratie adjunct, in calitate de conducatori ai inspectorilor fiscali, nu sunt terti in raport cu inspectia fiscala realizata la contribuabil*, cu atat mai mult cu cat aceste persoane sunt cele care avizeaza (seful de serviciu) si aproba (seful de administratie adjunct) decizia de impunere, ca act administrativ fiscal emis in urma realizarii inspectiei fiscale. Prin urmare, dreptul acestor persoane de a participa la discutia finala in care se prezinta constatările inspectiei si argumentele contribuabilului este pe deplin justificat in virtutea argumentului *a majori ad minus*, cata vreme rezultatul acestei discutii se consemneaza in raportul ce sta la baza emiterii actului administrativ avizat si aprobat de aceste persoane.

In ceea ce priveste invocarea depasirii termenului de 3 luni pentru efectuarea inspectiei fiscale, contestatarul nu aduce niciun argument concret, marginandu-se la simple afirmatii. Or, din punct de vedere legal, *termenul de 3 luni* pentru durata efectuării inspectiei fiscale, prevazut de art. 104 din Codul de procedura fiscala *este un termen de recomandare*, avand ca scop minima afectare a activitatii contribuabilului, iar depasirea lui nu este sanctionata cu nulitatea deciziei de impunere emisa in urma inspectiei, in lipsa unei dispozitii legale exprese in acest sens. Din punct de vedere faptic, se constata ca inspectia fiscala a inceput in data de 10.12.2010, iar raportul de inspectie fiscala s-a finalizat in data de 22.02.2011, astfel ca termenul de 3 luni nici macar nu este depasit. Se constata ca, si in aceasta situatie, contestatarul *confunda data emiterii avizului de inspectie fiscala si data emiterii ordinului de deplasare cu data inceperii inspectiei fiscale propriu-zise*, simpla citire logica a dispozitiilor legale relevante ducand la concluzia ca inspectia fiscala nu poate incepe decat ulterior emiterii celor doua documente.

De asemenea, invocarea faptului ca prin constatările inscrise in actele emise de organele fiscale s-a adus atingere prevederilor art. 6 din Conventia europeana a drepturilor omului este o simpla alegatie, cata vreme obligatiile fiscale stabilite in sarcina contribuabililor in urma unei inspectii fiscale sunt legal datorate, iar contribuabilii au obligatia constitutională sa contribuie, prin impozite si taxe, la cheltuielile publice, fara ca o atare contributie sa fie considerata ca o vatamare a drepturilor si intereselor lor legitime. De altfel, contestatarul nu

explica cum au fost incalcate prevederile art. 6 din Conventie, in conditiile in care stabilirea obligatiilor sale fiscale s-a facut cu respectarea unei proceduri prevazute de lege, iar impotriva modului de stabilire a acestor obligatii poate uza de caile de atac prevazute de lege, lucru care, de altfel, s-a si intamplat.

Rezulta ca decizia de impunere nr. dim1/2011 cuprinde toate elementele prevazute de legislatia in vigoare, inclusiv cele prevazute la art. 46 din Codul de procedura fiscala, iar inspectia fiscala s-a realizat cu respectarea normelor aplicabile in materie, argumentele contestatarului vadind o interpretare trunchiata ori formalist excesiva a dispozitiilor legale in materie.

Fata de aspectele prezentate contestatia domnului AG vizand nulitatea deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. dim1/2011 este neintemeiata si urmeaza a fi respinsa ca atare.

3.3. Referitor la TVA in suma de DC lei

Cauza supusa solutionarii este daca cesiunea drepturilor patrimoniale de autor realizata de o persoana fizica constituie o prestare de serviciu ce intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, pentru care persoana impozabila avea obligatia colectarii taxei si inregistrarii in scopuri de TVA in termen de 10 zile de la data la care a depasit plafonul de scutire.

Perioada supusa inspectiei fiscale a fost 01.01.2006-31.12.2009.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. rif3/2011 organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector y au verificat persoana fizica AG pentru veniturile obtinute din cesiunile de drepturi de proprietate intelectuala obtinute in baza contractelor incheiate cu SC TPP SRL si SC EDP SA.

Organele fiscale au constatat ca domnul AG a realizat in perioada ianuarie - decembrie 2006 venituri de natura celor anterior precizate in suma de X lei, depasind plafonul de scutire la data de 31 decembrie 2006, motiv pentru care era obligat sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA in termen de 10 zile de la depasirea plafonului, respectiv incepand cu data de 1 februarie 2007.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au colectat TVA aferenta veniturilor realizate de contribuabil in perioada februarie 2007 - decembrie 2009, stabilind o diferenta suplimentara de TVA in suma de DC lei prin decizia de impunere nr. dim1/2011.

Prin contestatia formulata domnul AG invoca, in esenta, doua motive pentru care considera ca nu datoreaza taxa pe valoarea adaugata, respectiv lipsa calitatii de persoana impozabila si nedesfasurarea de activitati economice urmare cedarii drepturilor patrimoniale rezultate din activitatea de creatie intelectuala.

In drept, potrivit prevederilor art. 7, art. 126, art. 127, art. 129, art. 152 si art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

20. persoana - orice persoana fizica sau juridica".

"Art. 126. - (1) **In sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind operatiunile care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:**

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

b) **locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania;**

c) **livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila**, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1);

d) **livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2).**

(2) In sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprinde si importul de bunuri.

(3) Operatiunile care se cuprind in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata sunt denumite în continuare operatiuni impozabile.

"Art. 127. - (1) **Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc**, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), **oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.**

(2) In sensul prezentului titlu, **activitatile economice cuprind activitatile** producatorilor, comerciantilor sau **prestatorilor de servicii**, inclusiv activitatile extractive, agricole si **activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora**. De asemenea, **constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.**

(3) *Nu actioneaza de o maniera independenta angajatii sau orice alte persoane legate de angajator printr-un contract individual de munca sau prin orice alte instrumente juridice care creeaza un raport angajator/angajat in ceea ce priveste conditiile de munca, remunerarea sau alte obligatii ale angajatorului".*

"Art. 129. - (1) **Se considera prestare de servicii orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri.**

(2) **Prestarile de servicii cuprind operatiuni cum sunt:**

[...]

b) **transferul** si/sau transmiterea folosintei **drepturilor de autor**, brevetelor, licentelor, marcilor comerciale si a altor drepturi similare [...]"

"Art. 152. - (1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata persoanele impozabile a caror cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 2 miliarde lei [$\ll 200.000 \text{ RON} \gg$], denumit in continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxa pe valoarea adaugata.

(3) **Persoanele impozabile, care depasesc in cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii.** Pentru persoanele nou-infiintate, anul fiscal reprezinta perioada din anul calendaristic, reprezentata prin luni calendaristice scurse de la data inregistrarii pana la finele anului. Fractiunile de luna vor fi considerate o luna calendaristica intreaga. Persoanele care se afla in regim special de scutire trebuie sa tina evidenta livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii, care intra sub incidenta prezentului articol, cu ajutorul jurnalului pentru vanzari. **Data depasirii plafonului este considerata sfarsitul lunii calendaristice in care a avut loc depasirea de plafon.** Pana la data inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal se va aplica regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata. **In situatia in care se constata ca persoana in cauza a solicitat cu intarziere atribuirea calitatii de platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, autoritatea fiscala este indreptatita sa solicite plata taxei pe valoarea adaugata pe perioada scursa intre data la care persoana in cauza avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data de la care inregistrarea a devenit efectiva, conform procedurii prevazute prin norme".**

"Art. 153. - (1) Orice persoana impozabila trebuie sa declare inceperea, schimbarea si incetarea activitatii sale ca persoana impozabila. Conditiiile in care persoanele impozabile se inregistreaza ca platitor de taxa pe valoarea adaugata sunt prevazute de legislatia privind inregistrarea fiscala a platitorilor de impozite si taxe".

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

"1. (1) In sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, daca cel putin una dintre conditiile stipulate la lit. a)-d) nu este indeplinita, operatiunea nu se cuprinde in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

(3) *Pentru a se cuprinde in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata livrarile de bunuri si/sau prestarile de servicii trebuie sa fie efectuate cu plata. Aceasta conditie implica existenta unei legaturi directe intre operatiune si contrapartida obtinuta.* Pentru a se determina daca o operatiune poate fi plasata in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata trebuie ca aceasta sa aduca un avantaj clientului si pretul sa fie in legatura cu avantajul primit, astfel:

a) conditia referitoare la existenta unui avantaj in folosul clientului este indeplinita atunci cand exista un angajament al furnizorului sau al prestatorului de a furniza un bun sau un serviciu determinabil unei persoane care asigura finantarea sau, in absenta acestuia, atunci cand operatiunea a fost efectuata, sa permita sa se stabileasca un asemenea angajament. Aceasta conditie este compatibila cu faptul ca serviciul a fost colectiv, nu a fost masurabil cu exactitate sau se inscrie in cadrul unei obligatii legale;

b) conditia referitoare la existenta unei legaturi intre operatiune si contrapartida obtinuta este respectata chiar daca pretul nu reflecta valoarea normala a operatiunii, este achitat sub forma de abonamente, servicii sau bunuri, ia forma unei sume calificate drept reducere de pret, nu este platit de catre beneficiar, ci de un tert".

Incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt incidente si prevederile art. 125¹, art. 126, art. 127 si art. 129 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

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

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

"Art. 126. - (1) **Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:**

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

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2)".

"Art. 127. - (1) **Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.**

(2) In sensul prezentului titlu, **activitatile economice cuprind activitatile** producatorilor, comerciantilor sau **prestatorilor de servicii**, inclusiv activitatile extractive, agricole si **activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.**

(3) Nu actioneaza de o maniera independenta angajatii sau oricare alte persoane legate de angajator printr-un contract individual de munca sau prin orice alte instrumente juridice care

creaza un raport angajator/angajat in ceea ce priveste conditiile de munca, remunerarea sau alte obligatii ale angajatorului".

"Art. 129. - (1) Se considera prestare de servicii orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri, asa cum este definita la art. 128.

(3) **Prestarile de servicii cuprind operatiuni cum sunt:**

[...]

b) transferul si/sau **transmiterea folosintei drepturilor de autor**, brevetelor, licentelor, marcilor comerciale si **a altor drepturi similare**".

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

In speta, se retine ca toate cele patru conditii prevazute de lege pentru cuprinderea unei operatiuni in sfera de aplicare a TVA sunt indeplinite, dupa cum urmeaza:

- cesiunea drepturilor patrimoniale de autor reprezinta o prestare de servicii cu plata, definita ca atare in mod expres la art. 129 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, avand in vedere ca prin contractele incheiate contestatarul AG **si-a cesionat, contra unei remuneratii, drepturile patrimoniale** asupra textelor, articolelor, eseurilor, comentariilor, analizelor, dialogurilor etc. difuzate in cadrul productiei "Cronica carcotasilor" (contractul incheiat cu SC TPP SRL), respectiv dreptul de editare si difuzare a operei cu titlul provizoriu "P....." (contractul incheiat cu SC EDP SA);

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

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

- prestarea serviciilor *constand in cedarea drepturilor sale patrimoniale de autor* reprezinta o activitate economica.

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

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

In consecinta, in materie fiscala nu conteaza nici modul de identificare a unei persoane fizice, nici inexistenta obligatiei autorizarii pentru desfasurarea de activitati supuse taxarii, astfel ca toate actele normative invocate de contestatar (Decretul nr. 31/1954,

Decretul-lege nr. 54/1990, Legea nr. 507/2002, Legea nr. 300/2004, O.U.G. nr. 44/2008, Norma BNR nr. 26/2006, H.G. nr. 656/2007, Legea nr. 12/1990 si Codul comercial) nu au nicio relevanta in solutionarea cauzei.

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

In speta, domnul AG a incheiat succesiv contracte de comanda pentru opere viitoare (contractul nr. 1/01.06.2006 2006 incheiat cu SC TPP SRL pentru predarea operei aferenta unui numar de 21 de emisiuni "C.....", contractul nr. 1/02.02.2007 - 7 emisiuni, contractul nr. 2/02.04.2007 - 12 emisiuni, contractul nr. 3/30.08.2007 - 4 emisiuni, contractul nr. 4/01.10.2007 - 13 emisiuni, idem pentru anii 2008 si 2009) si contracte de cesiune a drepturilor patrimoniale de autor (contractul nr. 1/02.06.2006 pentru operele realizate in baza contractului nr. 1/01.06.2006, contractul nr. 1/05.02.2007 pentru operele realizate in baza contractului nr. 1/02.02.2007, contractul nr. 2/03.04.2007 pentru operele realizate in baza contractului nr. 1/02.04.2007, contractul nr. 3/03.09.2007 pentru operele realizate in baza contractului nr. 3/30.08.2007, contractul nr. 4/02.10.2007 pentru operele realizate in baza contractului nr. 4/01.10.2007, idem pentru anii 2008 si 2009). Se constata ca acesta a desfasurat, cu caracter permanent si in mod independent, in baza comenzilor contractate de solicitantul - initiator al comenzii SC TPP SRL, o activitate de creare/realizare a operei reprezentand texte, articole, comentarii, dialoguri difuzate intr-o emisiune, cu termene de predare comandate de solicitant, in schimbul unor remuneratii succesive pentru cesiunea drepturilor patrimoniale, caracterul de "economicitate" al activitatii fiind pe deplin dovedit in sensul jurisprudentei comunitare in materie.

Ca activitatea autorilor/creatorilor de opere, indiferent de natura acestor opere (literara, cinematografica, muzicala etc.) **este o activitate economica de natura prestarilor de servicii ce intra in sfera de aplicare a TVA reiese indubitabil** din faptul ca, prin Directiva 112/2006/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata, legiuitorul comunitar a acordat, in regim de derogare pentru vechile state membre ale Uniunii si anumite state ce au aderat ulterior, scutire de plata TVA pentru prestarea de servicii de catre autori, artisti, interpreti etc. (anexa X partea B pct. 2 la directiva), scutire inaplicabila in Romania.

3. Faptul ca autorul a obtinut veniturile numai din cesiunea drepturilor patrimoniale asupra creatiei sale intelectuale, in timp ce la art. 129 din Codul fiscal se face trimitere la "transferul si/sau cesiunea drepturilor de autor" nu prezinta nicio relevanta, **contestatarul ignorand caracterul complex al continutului dreptului de autor, care include, pe langa drepturile morale** ce nu pot, intr-adevar, face obiectul unei renuntari sau instrainari, **si drepturile patrimoniale**, ce pot face obiectul cesiunii. Or, textul art. 129 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal se refera la "drepturile de autor" in general, fara sa faca nicio distinctie intre drepturile morale si drepturile patrimoniale din continutul acestor drepturi, asa cum incearca, in mod nejustificat, sa invoce contestatarul.

4. Nici invocarea faptului ca, in baza principiului de drept "specialis generalibus derogant", contractul de cesiune reglementat de Legea nr. 8/1996 este un contract de drept civil si nu un contract de prestare de servicii nu are nicio relevanta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat tratamentul fiscal al operatiunilor nu depinde de continutul lor juridic.

Relevante in acest sens sunt dispozitiile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, conform carora:

"Art. 11. - (1) **La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei**".

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, **principiul prevalentei economicului asupra juridicului**, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al continutului ei economic. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.**

In acest sens, invocarea aspectelor juridice in legatura cu natura drepturilor de autor nu pot fi retinute in solutionarea cauzei, in conditiile in care prioritatea economicului asupra juridicului este consacrata la nivel legislativ prin art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, iar clauzele din contractele de cesiune incheiate de contestatar *produc efecte juridice doar intre partile semnatare si luarea lor in considerare de catre organele fiscale doar pe considerente strict juridice ar echivala cu ignorarea evidenta a continutului economic al operatiunii si cu lipsirea de orice efecte a prevalentei economicului asupra juridicului, stipulata la nivel de principiu in legislatia fiscala.*

Mai mult, chiar art. 1 alin. (3) din Codul fiscal prevede ca "**in materie fiscala, dispozitiile prezentului cod prevaleaza asupra oricaror prevederi din alte acte normative, in caz de conflict intre acestea aplicandu-se dispozitiile Codului fiscal**".

5. In sfarsit, facturarea ulterioara catre terti a utilizarii operei contestatarului de catre cesionarul SC TPP SRL nu are nicio influenta in privinta obligatiilor contestatarului de a colecta el insusi taxa datorata bugetului de stat, in conditiile in care taxa pe valoarea adaugata este un impozit indirect, ce se colecteaza in fiecare stadiu al operatiunilor economice succesive pana ajunge sa fie suportata de beneficiarul final, iar fiecare dintre cele doua parti (autorul si societatea careia i-a cesionat drepturile patrimoniale) au actionat in mod independent, in nume propriu, in modul de derulare a operatiunilor.

Fata de cele mai sus prezentate, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind TVA in suma de DC lei stabilita prin decizia de impunere nr. dim1/2011.

3.4. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de MC+PC lei

Cauza supusa solutionarii este daca persoana fizica impozabila datoreaza accesoriile aferente taxei pe valoarea adaugata, in conditiile in care in sarcina sa a fost retinut ca fiind datorat debitul stabilit prin decizia de impunere contestata.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. dim1/2011 domnul AG a fost obligat la plata majorarilor, dobanzilor si penalitatilor de intarziere in suma de MC+PC lei, din care:

- MC lei dobanzi/majorari de intarziere aferente, calculate pentru perioada 26.04.2007-02.02.2011;

- PC lei penalitati de intarziere aferente, calculate pentru perioada 01.07.2010-02.02.2011.

In drept, incepand cu data de 01.01.2004 a intrat in vigoare O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care, la art. 108 alin. (1) [devenit ulterior, in formele republicate ale ordonantei, art. 114 alin. (1), respectiv art. 115 alin. (1)], prevede ca **“pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere”**.

Potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) **Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv**.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) **Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv**.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

"Art. 120¹. - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o **penalitate de intarziere** datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) **daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;**

b) **daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;**

c) **dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.**

(3) **Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor**".

Avand in vedere cele retinute anterior prin prezenta decizie, potrivit carora contestatarul datoreaza taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata de catre organele de inspectie fiscala, rezulta ca acesta datoreaza si accesoriile aferente, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

3.5. Referitor la dispozitia de masuri

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

In fapt, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. dis2/2011, organele de inspectie fiscala au dispus domnului AG sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA urmare depasirii plafonului de scutire. Prin contestatia formulata, contribuabilul solicita si anulara Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. dis2/2011.

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

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

"Art. 209. - (1) Contestatiile formulate impotriva **deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situatiei emise in conformitate cu legislatia in materie vamala, a masurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispozitie de masuri**, se solutioneaza de catre:

a) structura specializata de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale ale finantelor publice judetene sau a municipiului Bucuresti, dupa caz, in a caror raza teritoriala isi au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, accesorii ale acestora, precum si masura de diminuare a pierderii fiscale, in cuantum de pana la 3 milioane lei".

De asemenea, O.M.F.P. nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18 prevede:

"1. Formularul "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" reprezinta *actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala* in aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a indeplini masurile stabilite. **Nu va cuprinde masuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului general consolidat al statului**".

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 5.2 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 , care stabileste:

"**Alte acte administrative fiscale pot fi: dispozitia de masuri**, decizia privind stabilirea raspunderii reglementata de art. 28 din Codul de procedura fiscala, republicat, notele de compensare, instiintari de plata, procesul-verbal privind calculul dobanzilor cuvenite contribuabilului etc. "

Intrucat masurile dispuse in sarcina domnului AG nu vizeaza stabilirea de obligatii fiscale de plata la bugetul general consolidat si nici o masura de diminuare a pierderii fiscale, se retine ca solutionarea contestatiei, pentru acest capat de cerere, intra in competenta organelor fiscale emitente, potrivit art. 209 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

"(2) **Contestatiile formulate impotriva unor alte acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente**".

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, contestatia va fi transmisa, spre competenta solutionare, Administratiei Finantelor Publice Sector y - Activitatea de Inspecție Fiscala, in calitate de organ fiscal emitent al dispozitiei de masuri.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 1 alin. (3), art. 7 alin. (1) pct. 20, art. 11 alin. (1), art. 125¹ alin. (1) pct. 18, pct. 20 si pct. 21, art. 126 alin. (1), art. 127 alin. (1)-(3), art. 129 alin. (1) si alin. (3) [fost alin. (2)] lit. b), art. 152 alin. (1) si alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 2 alin. (1) si alin. (2) [fost pct. 1 alin. (1) si alin. (3)] din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 2 alin. (3), art. 6, art. 9 alin. (1), art. 46, art. 85 alin. (1) lit. b), art. 101 alin. (1), art. 102 alin. (1), art. 104 alin. (1), art. 105 alin. (7), art. 109 alin. (2), art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) si alin. (2), art. 120¹, art. 205 alin. (1), art. 206 alin. (2), art. 209 alin. (1) si alin. (2) si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 105 alin. (2) din Codul procedura civila, pct. 106.3 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004, Instructiunilor privind continutul si obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscala incheiat la persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere din Anexa nr. 2 la O.P.A.N.A.F. nr. 357/2007, art. 5 din O.P.A.N.A.F. nr. 1.156/2009 privind legitimatiile de inspectie fiscala, modificat prin O.P.A.N.A.F. nr. 13/2010, O.M.F.P. nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18 si pct. 5.2 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005

DECIDE:

1. Respinge ca inadmisibila contestatia formulata de domnul AG impotriva raportului de inspectie fiscala nr. rif3/2011.

2. Respinge contestatia formulata de domnul AG impotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. dim1/2011, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector y pentru TVA si accesorii aferente in suma totala de TSC lei.

3. Transmite Administratiei Finantelor Publice Sector y - Activitatea de Inspecție Fiscala contestatia formulata de domnul AG impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. dis2/2011.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Curtea de Apel Bucuresti.