

DECIZIA nr.35 din 2012
privind solutionarea contestatiei formulate de **X**,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ...

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ..., inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ..., completata cu adresa nr. ... inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ..., de catre Administratia Finantelor Publice sector 5 cu privire la contestatia formulata de doamna X domiciliata in Franta, ... si cu resedinta temporara in Romania, municipiul Bucuresti, str.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta la data de **02.09.2011** si inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. ..., il constituie deciziile emise in baza raportului de inspectie fiscala nr. ..., comunicate prin posta in data de **23.08.2011**, si anume:

- 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. ...;
- decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. ...;
- dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.

Suma totala contestata este de **... lei**, din care:

- ... lei taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei dobanzi, penalitati si majorari de intarziere aferente.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 5 au efectuat inspectia fiscala la doamna X pentru perioada 01.02.2007-31.12.2009.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. ..., iar in baza acestora a fost emisa 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. ..., prin care s-au stabilit in sarcina contribuabilei obligatii fiscale reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei si accesoriile aferente in suma totala de ... lei, ca urmare a realizarii veniturilor din cesiunea drepturilor de proprietate intelectuala.

II. Prin contestatia formulata doamna X considera nelegale si netemeinice deciziile de impunere emise in baza raportului de inspectie fiscala nr. ..., pe care intelege sa le conteste din urmatoarele considerente:

- organul fiscal a interpretat gresit dispozitiile art. 153 alin.1 lit.b) din H.G. nr. 44/2004 care face trimitere la art. 125 alin.2 lit.b);
- are domiciliul fiscal permanent stabilit si declarat in Franta din anul 1986, desfasoara activitatea in Franta mai mult de 183 zile/an, avizele de impozit pe venit si certificatele fiscale sunt emise de autoritatile franceze;
- nu este persoana fizica autorizata nici in Franta si nici in Romania, iar asupra veniturilor realizate din activitatile desfasurate in Romania s-au retinut si virat prin stopaj la sursa

toate impozitele si taxele legale datorate de catre persoana juridica romana cu care a avut raporturi juridice;

- nu are sediul fix al activitatii fiscale in Romania, pentru a face declaratii de inregistrare;

- nu locuieste pe teritoriul Romaniei 183 zile/an si ca atare nu este persoana impozabila in Romania. Contestatara mentioneaza ca nu are si nu doreste sa aibe domiciliul fiscal in Romania, iar viza de sedere temporara a solicitat-o la sfarsitul anului 2009;

- pentru veniturile din drepturi de proprietate intelectuala, in calitatea de cetatean francez, dreptul de autor ia nastere in Franta, beneficiarul fiind Franta, taxele le datoreaza statului francez si nu statului roman;

- in Romania este medic, profesor universitar si cercetator reprezentant al unor companii din Franta si nu persoana fizica autorizata;

- veniturile realizate in Romania au fost incasate prin transfer bancar in cont de nerezident;

- activitatile de cercetare didactica si medicala pe teritoriul Romaniei sunt scutite de TVA.

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

3.1. Referitor la TVA in suma de ... lei

Cauza supusa solutionarii este daca cesiunea drepturilor patrimoniale de autor realizata de o persoana fizica constituie o prestare de serviciu ce intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, 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 01.01.2007-31.12.2009.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. ... organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 5 au verificat persoana fizica X pentru veniturile obtinute in baza contractului de cesiune de drepturi de autor nr. ... si a actelor aditionale nr. ..., nr. ... incheiate cu SC Z SRL.

Obiectul contractului de cesiune a drepturilor de autor nr. ... il constituie negocierea si incheierea de contracte cu furnizorii externi din Franta de catre X in calitate de cedent, in vederea elaborarii de protocoale pentru studii clinice si efectuarea acestora in unitati spitalicesti autorizate cu utilizarea produselor farmaceutice in proprietatea lor. Elaborarea, prezentarea de lucrari stiintifice asupra produselor farmaceutice (medicamente) ale firmei SC Z SRL.

Organele fiscale au constatat ca doamna X a realizat in perioada ianuarie - septembrie 2007 venituri in baza contractului mentionat in suma de ... lei, a depasit plafonul de scutire, motiv pentru care era obligata sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA in termen de 10 zile de la depasirea plafonului, respectiv incepand cu data de 1 octombrie 2007.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au colectat TVA aferenta veniturilor realizate de contribuabila in perioada noiembrie 2007 - decembrie 2009, stabilind o diferenta suplimentara de TVA in suma de ... lei.

Prin contestatia formulata contestatara sustine in esenta ca are domiciliul fiscal permanent stabilit si declarat in Franta din 1986, ca nu are sediul fix al activitatii in Romania, ca nu locuieste pe teritoriul Romaniei mai mult de 183 de zile pe an.

In drept, potrivit prevederilor art. 126, art. 127, art. 129 si art. 133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

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

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

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

[...]

(3) Sunt, de asemenea, operatiuni impozabile si urmatoarele operatiuni efectuate cu plata, pentru care locul este considerat a fi în România, potrivit art. 132¹:(...)"

"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) În 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 în 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 creeaza un raport angajator/angajat în 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.

(2) O persoana impozabila, care actioneaza în nume propriu, dar în contul altei persoane, ca intermediar în prestarea de servicii, se considera ca a primit si a prestat ea însasi aceste servicii, în conditiile stabilite prin norme.

(3) Prestarile de servicii cuprind operatiuni cum sunt:

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

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

"Art. 133. - (1) Locul prestarii de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru urmatoarele prestari de servicii, locul prestarii este considerat a fi:

a) locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestarile de servicii efectuate în legatura cu bunurile imobile;

(...)

g) locul unde clientul caruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu conditia ca respectivul client sa fie stabilit sau sa aiba un sediu fix în afara Comunitatii ori sa fie o persoana impozabila actionând ca atare, stabilita sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în acelasi stat cu prestatorul, în cazul urmatoarelor servicii:

1. închirierea bunurilor mobile corporale, cu exceptia mijloacelor de transport;

2. operatiunile de leasing având ca obiect utilizarea bunurilor mobile corporale, cu exceptia mijloacelor de transport;

3. transferul si/sau transmiterea folosintei drepturilor de autor, brevetelor, licentelor, marcilor comerciale si a altor drepturi similare;

4. serviciile de publicitate si marketing;

5. serviciile consultantilor, inginerilor, juristilor si avocatilor, contabililor si expertilor contabili, ale birourilor de studii si alte servicii similare;

6. prelucrarea de date si furnizarea de informatii;

7. operatiunile bancare, financiare si de asigurari, inclusiv reasigurari, cu exceptia închirierii de seifuri;

8. punerea la dispozitie de personal;

(...)"

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".

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

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

20. persoana - orice persoana fizica sau juridica".

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

Potrivit art. 125¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

4. **activitate economica** are intelesul prevazut la art. 127 alin. (2). Atunci când o persoana desfasoara mai multe activitati economice, prin activitate economica se înțelege toate activitatile economice desfasurate de aceasta;

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.

(2) În intelesul prezentului titlu:

a) **o persoana impozabila are un sediu fix în România daca dispune în România de suficiente resurse tehnice si umane pentru a efectua regulat livrari de bunuri si/sau prestari de servicii impozabile**;

b) o persoana impozabila este stabilita în România în cazul în care sunt îndeplinite cumulativ urmatoarele conditii:

1. persoana impozabila are în România un sediu central, o sucursala, o fabrica, un atelier, o agentie, un birou, un birou de vânzari sau cumparari, un depozit sau orice alta structura fixa, cu exceptia santierelor de constructii;

2. structura este condusa de o persoana împuternicita sa angajeze persoana impozabila în relatiile cu clientii si furnizorii;

3. persoana care angajeaza persoana impozabila în relatiile cu clientii si furnizorii sa fie împuternicita sa efectueze achizitii, importuri, livrari de bunuri si prestari pentru persoana impozabila;

4. obiectul de activitate al structurii respective sa fie livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, conform prezentului titlu.”

Normelor metodologice de aplicare a art. 125¹ prevazute la pct. 1 (2) din H.G. nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare:

“1. (2) **În cazul persoanelor fizice care sunt persoane impozabile pentru care nu poate fi identificat un sediu al activitatii economice în sensul alin. (1), domiciliul stabil al acestor persoane va fi considerat sediul activitatii economice, în scopul determinarii statului în care acestea sunt stabilite, în sensul art. 125¹ alin. (2) lit. a) din Codul Fiscal.**”

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** în 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. (3) lit. b) din Codul fiscal, avand in vedere ca prin contractul incheiat contestatara X si-a *transferat, contra unei remuneratii, drepturile de autor* obtinute in calitate de autor de studii clinice si efectuarea acestora in unitati spitalicesti autorizate cu utilizarea produselor farmaceutice in proprietatea acestora conform contractului de cesiune de drepturi de autor nr. ... si a actelor aditionale nr. ..., nr. ... incheiate cu SCZ SRL;

- locul prestarii serviciilor este *in Romania*, in conditiile in care, atat contestatara 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 contestatara 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 si cedarea tuturor drepturilor sale patrimoniale de autor rezultate din aceasta prestatie reprezinta o activitate economica.

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

"**Art. 152.** - (1) Persoana impozabila stabilita în România, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 35.000 euro, al carui echivalent în lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a României la data aderarii si se rotunjesteste la urmatoarea mie poate solicita scutirea de taxa, numita în continuare regim special de scutire, pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin. (1), cu exceptia livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

6) Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului. Data atingerii sau depasirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei în care plafonul a fost atins sau depasit. Regimul special de scutire se aplica pâna la data înregistrarii în scopuri de TVA, conform art. 153. Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie înregistrat în scopuri de taxa, conform art. 153".

In acest sens, pct. 62 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice date in aplicarea art. 152 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare stabileste ca, in cazul in care o persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat inregistrarea ca platitor de TVA, iar organele fiscale au identificat aceasta situatie inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA, acestea au dreptul sa solicite "**plata taxei pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa** conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale".

Rezulta ca, in cazul persoanelor impozabile care nu au solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea lor in scopuri de taxa, organele fiscale sunt indreptatite sa solicite plata la

buget a taxei pe care aceste persoane ar fi datorat-o daca ar fi fost inregistrate normal in scopuri de taxa, cu respectarea conditiilor si obligatiilor specifice ale persoanelor inregistrate in scopuri de TVA.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca doamna X a realizat venituri din cesiunea drepturilor de autor, in suma totala de ... lei, in baza contractelor incheiate cu SC Z SRL, a depasit plafonul de scutire de TVA in data de 30.09.2007 inregistrand un venit de ... lei si in conformitate cu art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, avea obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau a depasit acest plafon, in conformitate cu art. 153 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, respectiv incepand cu data de 01.10.2007.

Cum contestatara nu si-a respectat aceasta obligatie, organele de inspectie fiscala au dreptul, in temeiul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, sa procedeze la stabilirea taxei pe valoarea adaugata de plata incepand cu data de 01.11.2007, prin colectarea taxei aferente prestarilor de servicii constand in activitate de cercetare didactica si medicala, in conformitate cu prevederile art. 150 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"Art. 150. - (1) **Urmatoarele persoane sunt obligate la plata taxei**, daca aceasta este datorata in conformitate cu prevederile prezentului titlu:

a) persoana impozabila care efectueaza livrari de bunuri sau **prestari de servicii taxabile**, conform prevederilor prezentului titlu, cu exceptia cazurilor pentru care se aplica prevederile lit. B)-g)".

Totodata, **calitatea de persoana impozabila ce are domiciliul in Romania in perioada 2007-2009 a doamnei X rezulta din** urmatoarele elemente ce au fost avute in vedere de organul de inspectie fiscala:

- domiciliul fiscal al contribuabilei este in Bucuresti, sector 5, str. ... asa cum rezulta din extrasul din registrul contribuabilului emis de organul fiscal din care rezulta ca are domiciliul in Romania, pe raza sectorului 5, inca din 04.11.1998;

- resedinta in municipiul Bucuresti str. ... atestat de documentul anexat - CI seria ... nr. ... eliberat de DGEPMB perioada 11.01.2011-10.01.2012;

- doamna X desfasoara activitatea in Romania in relatie cu SC Z SRL, asa cum rezulta din baza de date a AFP sector 5 unde se regasesc veniturile din salarii declarate de societatea angajatoare prin Fisa Fiscala in perioada 2007-2010, din care rezulta ca domiciliul doamnei X este in Bucuresti, sector 5, str. ...;

- in evidentele AFP sector 5 contestatara figureaza cu venituri din cedarea folosintei bunurilor si venituri din drepturi de proprietate intelectuala. In anul 2005 si 2006 contribuabila a depus *Declaratia speciala privind veniturile realizate* referitoare la veniturile obtinute din cedarea folosintei bunurilor;

- in anii 2007, 2008 si 2009 d-na X a depus D200 *Declaratia speciala privind veniturile realizate* care cuprinde venituri obtinute din cedarea folosintei bunurilor si venituri obtinute din drepturi de proprietate intelectuala anexand in original Adeverinta de venit de la SC Z SRL, CUI ...;

- SC Z SRL a depus declaratia informativa (205) privind impozitul obtinut pe veniturile cu regim de retinere la sursa, cu beneficiari de venit pentru anul 2007 unde la pozitia nr. 5 se regasesc doamna X.

Astfel, sustinerile contestatarei privind faptul ca nu are domiciliul in Romania nu poate fi sustinut in solutionarea favorabila a cauzei.

Referitor la stabilirea locului in care este prestat un serviciu si, pe cale de consecinta, a locului unde va fi impozitat, se retin urmatoarele:

Stabilirea locului in care este prestat un serviciu si, pe cale de consecinta, a locului unde va fi impozitat este esentiala, avand in vedere dispozitiile imperative din art. 126 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, care conditioneaza operatiunile din sfera de TVA in sensul ca acestea sa fie desfasurate in Romania. Per a contrario, prestarile de servicii care au locul prestarii in afara Romaniei nu sunt impozabile in Romania, chiar daca sunt prestate de catre o persoana care actioneaza ca atare, in sensul art. 126 alin. (1) lit. c).

Pentru stabilirea locului impozitarii pentru prestarile de servicii, legiuitorul a utilizat, un criteriu combinat intre locul prestarii si natura serviciului prestat.

Locul prestarii de servicii este reglementat de art. 133 din Codul fiscal, sub forma unei reguli generale alin. (1) si a mai multor exceptii, enumerate la alin. (2) si (3).

Potrivit art. 133 alin. (1) din Codul fiscal in vigoare pana la data de 31 decembrie 2009, se retine ca regula generala este ca locul prestarii de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.

De asemenea, se retine si faptul ca regulile generale prezentate anterior se aplica numai in situatia in care serviciile nu se pot incadra pe niciuna dintre exceptiile prevazute la art. 133 alin. (2) si (3) din Codul fiscal. Daca insa serviciile pot fi incadrate pe una dintre aceste exceptii, exceptia prevaleaza intotdeauna.

In speta, se retine ca *cedarea tuturor drepturilor patrimoniale de autor*, asa cum este prevazut in contractul de cesiune de drepturi de autor nr. ... si a actelor aditionale nr. ..., nr. ... incheiate cu SC Z SRL, reprezinta prestari de servicii ce se impoziteaza in Romania.

Totodata, **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).

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei invocarea de catre contestatara a prevederilor Conventiei dintre Guvernul Romaniei si Guvernul Republicii Franceze privind evitarea dublei impuneri pe venit si avere aprobata prin Decretul 240/1974, intrucat aceasta se aplica impozitelor pe venit si pe avere percepute in contul fiecaruia dintre statele contractante, al subdiviziunilor lor administrativ-teritoriale si al colectivitatilor lor teritoriale, indiferent de sistemul de percepere. Impozitele care cad sub incidenta Conventiei, in ceea ce priveste Romania sunt urmatoarele:

“1. impozitul asupra veniturilor din salarii, opere literare, artistice si stiintifice, asupra veniturilor din colaborari la publicatii si la spectacole si asupra veniturilor din expertize si din alte surse;

2. impozitul pe veniturile societăților mixte constituite cu participarea organizațiilor economice române și a partenerilor străini;
3. impozitul pe veniturile realizate de către persoanele fizice și juridice nerezidente;
4. impozitul pe veniturile din închirieri de clădiri și terenuri;
5. impozitul pe veniturile din activități lucrative, meserii, libere profesii, ca și din întreprinderi, altele decât cele de stat;
6. impozitul asupra venitului realizat din activități agricole;"

Având în vedere cele mai sus precizate rezultă ca doamna X a realizat pe teritoriul României în perioada 2007 - 2010, a avut/are domiciliul în România și are sediul activității economice, respectiv ca este stabilită în România în sensul art. 125¹ alin. 2 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și a Normelor metodologice de aplicare a acestuia prevăzute la pct. 1 (2) din H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

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

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

Cauza supusă soluționării este dacă persoana fizică impozabilă datorează accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care în sarcină sa s-au reținut ca fiind datorat debitul stabilit prin decizia de impunere contestată.

In fapt, prin decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspectia fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. ... doamna X a fost obligat la plata majorărilor, dobânzilor și penalităților de întârziere în suma de ... lei, calculate până în data de 04.08.2011.

In drept, potrivit dispozițiilor art. 119 și art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere".

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

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care sa stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv".

Ulterior, începând cu data de 1 iulie 2010 majorările de întârziere au fost înlocuite cu "dobânzi" și "penalități" de întârziere, în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările 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. 120'** - (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 contestatara datoreaza taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata de catre organele de inspectie fiscala, rezulta ca aceasta 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.

3.3. Referitor la decizia privind nemodificarea bazei de impunere

Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiei se poate pronunta asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care contestatara nu precizeaza motivele de fapt si de drept pentru care se considera lezata prin decizia atacata.

In fapt, in urma verificarii veniturilor obtinute de doamna X in baza contractului de cesiune de drepturi de autor nr. ... si a actelor aditionale nr. ..., nr. ... incheiate cu SC Z SRL organele de inspectie fiscala nu au stabilit nicio diferenta si au emis decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.

Prin contestatia formulata doamna X solicita si desfiintarea deciziei nr. ..., fara sa precizeze motive de fapt si de drept pentru care intelege sa solicite acest lucru.

In drept, potrivit art. 109, art. 205 si art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"**Art. 109.** - (2) La finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferente in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale. **In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere**".

"**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.

(2) **Este indreptatit la contestatie numai cel care considera ca a fost lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia**".

"**Art. 206.** - (1) **Contestatia** se formuleaza in scris si **va cuprinde:**

[...] c) **motivele de fapt si de drept**".

Avand in vedere ca doamna X nu a adus niciun argument de fapt si de drept din care sa rezulte ca a fost lezata in vreun fel prin decizia nr. ..., in conditiile in care prin aceasta organele de inspectie fiscala nu au modificat baza de impunere si nu au stabilit diferente suplimentare de impozit pe venit, contestatia urmeaza a fi respinsa ca nemotivata si lipsita de interes pentru acest capat de cerere.

3.4. Cu privire la dispozitia de masuri nr. ...:

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 majorari de intarziere ale acestora, ci la masuri de indeplinit de catre contribuabila, neavand caracterul unei decizii de impunere ce intra in competenta Serviciului solutionare contestatii.

In fapt, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. ..., organele de inspectie fiscala au dispus ca doamna X sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA pentru depasirea plafonului de scutire de TVA, pe motiv ca a depasit plafonul de scutire de TVA in data de 30.09.2007 si nu s-a inregistrat ca persoana impozabila in scopuri de TVA.

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

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

"**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 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 dispozitie de masuri, precum si împotriva deciziei de reverificare 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, în a caror raza teritoriala își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, accesorii ale acestora, masura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de pâna la 3 milioane lei, precum si pentru contestatiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu exceptia celor emise de organele centrale cu atributii de inspectie fiscala; (...)*".

De asemenea, OMFP 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. 5.3 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011 , care stabileste:

"5.3. **Alte acte administrative fiscale pot fi: dispozitia de masuri**, decizia privind stabilirea raspunderii reglementata de art. 28 din Codul de procedura fiscala, notele de compensare, înstiintari de plata, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului, declaratiile vamale de punere în libera circulatie etc".

Intrucat masurile dispuse in sarcina doamnei **X** nu vizeaza stabilirea de obligatii fiscale de plata la bugetul general consolidat, 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 5 - Activitatea de Inspecție Fiscala, in calitate de organ fiscal emitent al dispozitiei de masuri.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 7, art. 125¹, art.126, art.127, art.129, art.133, art. 150, art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. Nr. 44/2004, art.109, art.119, art.120, art. 120¹, art.205, art.206, art.209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct. 5.3 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011, OMFP nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala",

DECIDE:

1. Respinge contestatia formulata de doamna **X** 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. ..., emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 5 pentru TVA si accesorii aferente in suma totala de ... lei.

2. Respinge ca nemotivata si lipsita de interes contestatia formulata de doamna **X** impotriva deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.

3. Transmite Administratiei Finantelor Publice Sector 5 - Activitatea de Inspecție Fiscala contestatia formulata de doamna **X** impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.

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