

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

**DECIZIA nr. 1352 din 16 decembrie 2011**

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

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

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

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

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

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

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

*"[...] P.F.A. C.I. s-a înființat și înregistrat la Registrul Comerțului în anul 2010, CUI ..... (iar nu CUI și CNP - cum s-a reținut în Raport), având ca activitate principală "activități de inginerie și consultanță tehnică legată de acestea" - cod CAEN 7112.*

*Organul de control fiscal, în baza unei Circulare interne emisă de ANAF nr.864300/807281 din 21.04.2010 (act de care nu avem cunoștință și pe care îl considerăm inopozabil, nefiind publicat în Monitorul Oficial) a extins controlul fiscal asupra persoanei fizice C.I. (fără a se comunica acestuia un alt aviz de inspecție fiscală conform art.102 CPF), organul de control apreciind că această Circulară îi impune obligația de a verifica și persoana fizică titulară a PFA și pentru o perioadă anterioară înființării PFA.*

*Organul fiscal menționează în Raport că, din consultarea bazei de date a DGFP Prahova și a dosarului fiscal al persoanei fizice C.I. în perioada 2006-2009, rezultă că acesta a realizat venituri din drepturi de proprietate intelectuală, diferit de activitatea autorizată (PFA-ul fiind înființat, cum am precizat mai sus, abia în anul 2010, având un alt obiect de activitate), în baza unui Contract de licență exclusivă. S-a constatat astfel că dl. C.I. a depășit în anul 2007 plafonul stabilit pentru scutire TVA și nu s-ar fi înregistrat ca plătitor de TVA la organele competente.*

*În acest sens, organul de control a apreciat că întrucât Contractul de licență exclusivă nr...../2006 încheiat de persoana impozabilă C.I., în baza căruia acesta a obținut venituri din proprietate intelectuală se suprapune parțial, ca durată, cu activitatea PFA (respectiv în perioada 23.09.2010 - 10.01.2011) se poate proceda la calcularea TVA în sarcina PFA, începând cu data de 01.10.2007 (!?).*

*S-a stabilit astfel TVA în sarcina de plată a PFA suma de ..... lei aferentă perioadei octombrie 2007 - iunie 2011, cu mențiunea că pentru perioada iunie 2009 - iunie 2011 (anume exact perioada care ar include "suprapunerea" amintită) TVA colectată este 0, deoarece din documentele verificate rezultă că PFA nu a realizat venituri.*

*Organul de control a procedat la calcularea bazei de impunere și a stabilit că aceasta este de ..... lei, conform Anexei 15 la Raport, întrucât în opinia acestuia, prețul final al prestațiilor de servicii (de fapt al cesiunii licenței) efectuate de dl. C.I. către beneficiarul SC I SA în baza Contractului de licență exclusivă din 2006 nu ar conține TVA "conform prevederilor contractuale". Contractul stabilește însă un preț final negociat între părți, care, în mod evident, nu poate fi decât prețul brut primit, din care ar trebui să se fi colectat TVA. În mod eronat s-a considerat de organul fiscal acest preț ca neincluzând TVA, pentru maximizarea sumei datorate statului. [...].*

### I. Nelegalitatea constatărilor organului de inspecție fiscală și a sumelor de plată cu titlul de TVA stabilite în sarcina PFA în baza Deciziei de impunere fiscală contestată

Principalele constatări ale organului de control cu ocazia inspecției privind activitatea subscrisei, ce au stat la baza emiterii Deciziei de impunere se referă nu la activitatea PFA, ci la veniturile obținute de persoana fizică C.I., din cesiunea drepturilor de proprietate intelectuală în baza Contractului de licență exclusivă nr...../2006.

La data încheierii acestui Contract, PFA nu exista ca entitate, ca persoană impozabilă distinctă, înființându-se în mod legal mult mai târziu în anul 2010, având așa cum am arătat mai sus și neavând legătură cu brevetul de invenție cu privire la care s-a încheiat Contractul ce aparține în mod exclusiv persoanei fizice autoare a acestuia, singura care deține dreptul de autor și de a obține venituri din cesiunea drepturilor patrimoniale de autor asupra acestuia. [...].

### II. Neîncadrarea cesiunii drepturilor de proprietate intelectuală în categoria activităților economice pentru care se datorează TVA [...]

Astfel, Codul fiscal stabilește că, pentru a fi purtătoare de TVA, o operațiune trebuie să fie o vânzare de bunuri sau o prestare de servicii care are caracter economic și de continuitate și care este efectuată de o persoană impozabilă cu TVA.

Or, prin cesiunea drepturilor de autor se conferă beneficiarului exclusivitatea exploatarea creației intelectuale (brevetul de invenție aparținând d-lui C.I., în speța de față). Autorul/cedentul în contractul de cesiune își asumă practic o obligație de a nu face, de a se abține de la acte sau fapte care ar fi de natură să stânjenească exploatarea operei de către cesionar, primind în schimb un preț, global sau eșalonat.

Deci o cesiune de drepturi de proprietate intelectuală nu poate fi asimilată cu vânzarea de bunuri, întrucât drepturile de autor nu sunt bunuri corporale (materiale), ci valori încorporale.

De asemenea, cesiunea dreptului de proprietate intelectuală nu poate fi asimilată nici prestărilor de servicii, întrucât nu presupune practic nicio activitate/prestație în favoarea beneficiarului. [...]."

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

#### **"[...] CAPITOLUL III - Constatări fiscale privind taxa pe valoarea adăugată [...]**

Din analiza veniturilor declarate de dl. C.I. în perioada 2006 - 2009, s-a constatat că acesta a realizat în anul 2007, venituri din drepturi de proprietate intelectuală în sumă de ..... lei, depășind astfel plafonul de scutire a taxei pe valoarea adăugată, respectiv suma de 119.000 lei, pentru care nu s-a înregistrat ca plătitor de taxă. [...].

În vederea clarificării stării de fapt, dl. C.I., a pus la dispoziția organelor de control, în copie xerox, contractul de licență exclusivă a drepturilor de autor nr...../10.01.2006 (anexa nr.9) și actul adițional nr.1 (anexa nr.9A), încheiate cu S.C. I S.A. - Ploiești [...].

Durata de valabilitate a acestui contract este de 5 ani, de la data încheierii (10.01.2006 - 10.01.2011), așa cum este prevăzut la art.12 din contract, perioada contractului suprapunându-se parțial cu activitatea autorizată (23.09.2010 - 10.01.2011).

Ca urmare a derulării acestui contract, contribuabilul a obținut în anul 2007, un venit brut din drepturile de proprietate intelectuală, în sumă de ..... lei, fapt ce rezultă și din adeverința nr...../.....2008, eliberată de SC I SA - Ploiești (anexa nr.6). [...].

Urmare analizei sumelor încasate, s-a constatat că în luna august 2007 dl. C.I. a înregistrat cumulativ o cifră de afaceri de ..... lei (anexa nr.13), peste plafonul de scutire de 35.000 euro, pentru întreprinderi mici, la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării (3,3817 lei), echivalentul a 119.000 lei, prevăzut la art.152, alin.(1) și alin.(2), din Legea nr.571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de acest fapt, în conformitate cu prevederile art.152, alin.6) și art.153, alin.1), lit.b) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, contribuabilul avea obligația ca în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins și depășit plafonul de scutire, să se înregistreze în scopuri de T.V.A. la organul fiscal competent, respectiv până la data de 10.09.2007, devenind în fapt plătitor de T.V.A. începând cu 01.10.2007. [...].

La analiza și stabilirea calității de plătitor de taxă, s-au avut în vedere prevederile Circularei A.N.A.F. nr.864300/807281 din 21.04.2011, cu privire la identificarea persoanelor fizice care au înregistrat venituri anuale din activități impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată și prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare [...].

În concluzie, la control, pentru depășirea plafonului de scutire la plata TVA în luna august 2007, în conformitate cu prevederile art.152, alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.62, alin.2), lit.a) din H.G. nr.44/2004, [...], la control s-a procedat la stabilirea taxei pe valoarea adăugată datorată de dl. C.I. aferentă perioadei octombrie 2007 - iunie 2011 (luna următoare lunii în care avea obligația depunerii declarației pentru înregistrarea în scopuri de TVA), după cum urmează:

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

În urma inspecției fiscale, aferent perioadei octombrie 2007 - iunie 2011, a rezultat TVA colectată de ..... lei (anexa nr.15) prin aplicarea cotei standard de 19% prevăzută la art.140, alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, asupra bazei impozabile de ..... lei (anexa nr.15), stabilită asupra veniturilor brute realizate în baza contractului de licență exclusivă nr...../10.01.2006. Precizăm că pentru perioada iunie 2009 - iunie 2011, TVA colectată este 0 lei, deoarece din documentele verificate, rezultă că P.F.A. C.I. nu a realizat venituri. [...].

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

De asemenea arătăm că după data autorizării, în perioada 23.09.2010 - 30.06.2011, nu au fost identificate documente din care să rezulte că P.F.A. C.I. a realizat venituri din activități independente. [...].

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

[...] pentru perioada octombrie 2007 - iunie 2011 s-a stabilit o TVA deductibilă de 0 lei.

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

Urmare verificării efectuate, conform art.150, alin.1, lit.a), art.157, alin.1) și art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată de plată aferentă perioadei octombrie 2007 - iunie 2011, în sumă de ..... lei (anexa nr.15), diferența între TVA colectată în sumă de ..... lei și TVA deductibilă în sumă de 0 lei.

Pentru TVA de plată, stabilită la control în sumă de ..... lei, potrivit art.119 alin.(1), art.120, alin.(1) și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au fost calculate dobânzi și penalități în sumă totală de ..... lei, dobânzi - .... lei de la data de 25.01.2008 până la data de 14.10.2011 și penalități - ..... lei de la data de 01.10.2010 până la data de 14.10.2011 (anexa nr.15). [...]."

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

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

Verificarea taxei pe valoarea adăugată a cuprins perioada 01 octombrie 2007 - 30 iunie 2011.

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

În fapt, începând cu anul 2006 dl. C.I. a obținut venituri din drepturi de proprietate intelectuală în baza Contractului de licență exclusivă nr...../10.01.2006 încheiat între S.C. I S.A. în calitate de beneficiar și dl. C.I. în calitate de cedent.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna august 2007 dl. C.I. a înregistrat cumulativ o cifră de afaceri în sumă de ..... lei, depășind astfel plafonul de scutire de 35.000 euro (echivalentul a 119.000 lei) prevăzut la art.152 alin.(1) din Codul fiscal, fără însă a solicita înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal teritorial, conform prevederilor art. 153 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, până la data de 10.09.2007.

Astfel, având în vedere data depășirii plafonului (luna august 2007), la inspecția fiscală s-a calculat TVA datorată începând cu luna octombrie 2007 și până la data de 30 iunie 2011, rezultând TVA colectată în sumă de ..... lei (..... lei total venituri brute realizate x 19%), devenită TVA de plată conform prevederilor art.152 alin.(6) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.62 alin.(2) lit.b) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

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

\* Dl. C.I. susține următoarele:

- sumele de plată cu titlu de TVA au fost stabilite în sarcina P.F.A. C.I., deși această entitate există doar începând cu data de 23 septembrie 2010, data înregistrării la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Prahova, iar veniturile aferente cărora s-a colectat TVA au fost obținute de persoana fizică C.I. și într-o perioadă anterioară înființării persoanei fizice autorizate. Persoana fizică C.I. și P.F.A. C.I. sunt entități distincte, persoane impozabile diferite.

- modul de stabilire a TVA colectată prin aplicarea procentului de 19% asupra veniturilor încasate este eronat, întrucât contractul în baza căruia persoana fizică a încasat venituri

stabilește un preț final negociat între părți, care în mod evident nu poate fi decât prețul brut primit, din care ar fi trebuit să se scadă TVA.

- cesiunea drepturilor de proprietate intelectuală nu se încadrează în categoria activităților economice pentru care se datorează TVA.

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

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

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

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

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

Art. 152. - (1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), [...].

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, [...].

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.

Art. 153. - (1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează: [...]

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon; [...]."

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

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

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

62. - [...]

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

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. [...];

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

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

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

În urma verificării documentelor justificative, organele de inspecție fiscală au stabilit că la data de 31 august 2007 dl. C.I. a realizat o cifră de afaceri reprezentând venituri din drepturi de proprietate intelectuală în sumă totală de ..... lei, sumă care a depășit plafonul de scutire de TVA în sumă de 119.000 lei prevăzut la art. 152 alin.(1) din Codul fiscal (119.000 lei, echivalentul a 35.000 Euro anual la cursul de schimb comunicat de B.N.R. la data aderării).

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

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

La stabilirea obligației de plată privind TVA în sumă de ..... lei aferentă perioadei 01 octombrie 2007 - 30 iunie 2011, organele de inspecție fiscală au avut în vedere următoarele:

- **pentru TVA colectată**: baza de impozitare reprezentând veniturile încasate în sumă totală de ..... lei realizate în perioada 01 octombrie 2007 - 30 iunie 2011, la care s-a aplicat cota standard de TVA de 19% (..... lei x 19% = ..... lei).

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

În cazul de față, baza de impozitare pentru TVA colectată este constituită din totalul veniturilor realizate de contribuabil în perioada 01 octombrie 2007 - 30 iunie 2011, respectiv suma de ..... lei.

Conform prevederilor art. 140 alin.(1) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.23 alin.(1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, întrucât prețul prestației stabilit prin Contractul de licență exclusivă nr. ..../10.01.2006 nu cuprinde și TVA, la data încheierii contractului persoana fizică C.I. nefiind plătitoare de TVA, pentru determinarea TVA colectată s-a aplicat cota standard de 19% asupra bazei de impozitare reprezentând contrapartida obținută în baza Contractului nr. ..../2006, respectiv venituri din drepturi de proprietate intelectuală x 19 %, așa cum am arătat mai sus.

- **pentru TVA deductibilă**: pentru perioada octombrie 2007 - iunie 2011 contribuabilul nu a înregistrat achiziții purtătoare de TVA, astfel că TVA deductibilă stabilită la control a fost 0 (zero) lei.

- **pentru TVA de plată**: TVA colectată suplimentar în sumă de ..... lei aferentă perioadei 01 octombrie 2007 (data la care contribuabilul trebuia înregistrat ca plătitor de TVA) - 30 iunie 2011, a devenit TVA de plată, conform prevederilor pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv: "a) *în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.*

Constatările din Raportul de inspecție fiscală nr...../.....2011 s-au realizat pe baza adeverințelor, declarațiilor anuale de venit, deciziilor de impunere anuală pentru perioada 2006 - 2009 și adresei nr...../.....2011 prin care S.C. I S.A. Ploiești a transmis A.I.F. Prahova situația

plăților efectuate către dl. C.I. reprezentând venituri din drepturi de proprietate intelectuală obținute ca urmare a derulării Contractului nr...../10.01.2006.

Referitor la susținerile din contestație, precizăm următoarele:

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

**“Operațiuni impozabile**

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

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

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

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

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

**Persoane impozabile și activitatea economică**

*Art.127. - (1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități*

*(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.*

**Prestarea de servicii**

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

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

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

*c) angajamentul de a nu desfășura o activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau de a tolera o acțiune ori o situație; [...].”*

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

Față de cele prezentate, rezultă ca d-lui C.I. i se aplică toate prevederile legale sus menționate care dovedesc faptul că acesta are calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al TVA pentru prestarea de servicii efectuată conform Contractului de licență exclusivă nr...../2006, deci avea obligația să se înregistreze la organul fiscal teritorial ca plătitor de TVA ca urmare a depășirii plafonului de scutire de TVA, respectiv până la data de 01.10.2007, având obligația colectării taxei la veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, activitate economică din care persoana fizică contestatoare a obținut venituri cu caracter de continuitate în baza Contractului nr...../2006.

Precizăm că, potrivit prevederilor art.127 alin.(2) din Codul fiscal, mai sus citat, activitățile prestatorilor de servicii reprezintă activități economice cuprinse în sfera de aplicare a TVA, iar potrivit prevederilor art.129 alin.(3) lit.b) și c) din Codul fiscal, mai sus citat, constituie prestare de servicii și "*b) transferul și/sau transmiterea folosinței drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare*", precum și "*c) angajamentul de a nu desfășura o activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau de a tolera o acțiune ori o situație*". Astfel, susținerea din contestație conform căreia cesiunea drepturilor de proprietate intelectuală nu se încadrează în categoria activităților economice pentru care se datorează TVA, nu are susținere legală.

În ceea ce privește modul de calcul al TVA colectată, precizăm că organele de inspecție fiscală au procedat în mod corect la stabilirea TVA colectată prin aplicarea cotei standard de 19% asupra veniturilor încasate de contribuabil, și nu prin aplicarea procedurii sutei mărite (venituri încasate x 19 x 100/119), așa cum solicită contribuabilul, întrucât, conform prevederilor pct. 23 alin.(2) din Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, "(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv  $19 \times 100/119$  în cazul cotei standard [...], atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, [...]". Rezultă astfel că în cazul de față nu pot fi aplicate aceste prevederi legale, întrucât prețul prestației nu cuprinde și TVA.

O.U.G. nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele:

*"Art.1. - (1) Prezenta ordonanță de urgență reglementează accesul la activitatea economică, procedura de înregistrare în registrul comerțului și de autorizare a funcționării și regimul juridic al persoanelor fizice autorizate să desfășoare activități economice, precum și al întreprinderilor individuale și familiale.*

*Art.2. - În sensul prezentei ordonanțe de urgență, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

*a) activitate economică - activitatea agricolă, industrială, comercială, desfășurată pentru obținerea unor bunuri sau servicii a căror valoare poate fi exprimată în bani și care sunt destinate vânzării ori schimbului pe piețele organizate sau unor beneficiari determinați ori determinabili, în scopul obținerii unui profit; [...]*

*i) persoană fizică autorizată - persoana fizică autorizată să desfășoare orice formă de activitate economică permisă de lege, folosind în principal forța sa de muncă; [...]*

*Art. 19. - (1) PFA își desfășoară activitatea folosind în principal forța de muncă și aptitudinile sale profesionale. [...]"*

Aceleași prevederi au fost cuprinse și în Legea nr. 300/2004 privind autorizarea persoanelor fizice și a asociațiilor familiale care desfășoară activități economice în mod independent, în vigoare până la data de 25 aprilie 2008.

Față de prevederile legale mai sus citate rezultă că pentru a desfășura o activitate economică orice persoană fizică trebuie să fie autorizată. În sensul O.U.G. nr.44/2008, ca și în sensul Codului fiscal, activitatea economică reprezintă orice activitate desfășurată de o manieră repetitivă în scopul obținerii de profit.

Din analiza Contractului de licență exclusivă nr. ..../10.01.2006 încheiat între S.C. I S.A. Ploiești în calitate de beneficiar și dl. C.I. în calitate de cedent se rețin următoarele:

- conform art.3 din Contract, *"Beneficiarul se obligă să achite prețul negociat sub formă de redevențe lunare, pe perioada de valabilitate a contractului, drepturi care reprezintă suma de ..... RON/kg produs realizat [...]"*.

- conform art.6 din Contract, *"Cedentul va elabora know-how-ul (tehnologia de fabricație și standardul de firmă) pentru exploatarea invenției pe care îl va transmite beneficiarului contra unei sume forfetare agreată de părți în valoare de .... Euro."*

- conform art.7 din Contract, *"Cedentul va acorda beneficiarului, în mod gratuit, întreaga asistență tehnică necesară exploatării invenției care face obiectul cererii de brevet de invenție [...]"*.

Rezultă deci că dl. C.I. a desfășurat activitate economică în baza Contractului nr...../10.01.2006, întrucât este implicat direct în exploatarea invenției, care reprezintă o activitate industrială din care a obținut profit.

Astfel, autorizarea la data de 23.09.2010 a d-lui C.I. ca persoană fizică autorizată pentru activitatea principală *"Activități de inginerie și consultanță tehnică legate de acestea"* - Cod CAEN 7112, conform Certificatului de înregistrare la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Prahova, nu reprezintă altceva decât încadrarea cu întârziere a d-lui C.I. în prevederile legale privind desfășurarea unor activități economice de către persoanele fizice.

Precizăm faptul că dl. C.I. a obținut autorizația în perioada în care Contractul de licență exclusivă nr...../10.01.2006 era în vigoare (contractul este în vigoare până la data de 10.01.2011) și s-a autorizat pentru aceeași activitate ca și cea cuprinsă în Contractul nr...../10.01.2006 (o invenție reprezintă în fapt o activitate de inginerie), astfel că în mod legal organele de inspecție fiscală au asimilat activitatea P.F.A. C.I. cu activitatea desfășurată anterior autorizării de către dl. C.I..

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

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

#### **DECIDE :**

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

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

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

**DIRECTOR EXECUTIV,**