



GVERNUL ROMÂNIEI
PRIMUL – MINISTRU

NR. 2074 / 11
DATA 02.09.2011

PARLAMENTUL ROMÂNIEI
608/14.09.2011

Domnule președinte,

În conformitate cu prevederile art. 111 alin. (1) din Constituție, Guvernul României formulează următorul

PUNCT DE VEDERE

referitor la propunerea legislativă intitulată „*Lege pentru completarea art. 141 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal*”, inițiată de domnul senator Dan-Coman Șova și domnul deputat Victor-Viorel Ponta – Grupul parlamentar al PSD (Bp. 364/2011).

I. Principalele reglementări

Această propunere legislativă are ca obiect de reglementare completarea art. 141 alin. (2) din *Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare*, cu o nouă literă, **lit. h**, în sensul scutirii de taxa pe valoarea adăugată (TVA) a operațiunilor de cesionare a „*drepturilor de proprietate intelectuală, cum ar fi: transferul și/sau cesiunea drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare, de către persoane fizice*”, deoarece, conform inițiativei legislative, „*cesionarea drepturilor de proprietate intelectuală în cazul cedențelor și cesionarilor persoane fizice nu îndeplinește condițiile de independență necesare pentru a putea fi considerată prestări de servicii în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată*”.

II. Observații

1. Din punct de vedere al legislației în domeniul TVA sunt incidente următoarele prevederi legale:

- art. 126 alin. (1) din *Codul fiscal*, potrivit căruia “*Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

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

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

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

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

- la art. 127 alin. (1) – (3) din *Codul fiscal* este definită atât noțiunea de activitate economică, cât și cea de persoană impozabilă, astfel:

„(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.*

[...]

(3) *Nu acționează de o manieră independentă angajații sau oricare alte persoane legate de angajator printr-un contract individual de muncă sau prin orice alte instrumente juridice care creează un raport angajator/angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea sau alte obligații ale angajatorului”.*

În raport cu dispozițiile legale mai sus menționate, rezultă că pentru ca o operațiune să se cuprindă în sfera de aplicare a TVA trebuie, între altele, să fie realizată de o persoană impozabilă. Din punct de vedere al

TVA este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară de o manieră independentă și indiferent de loc o activitate economică de natura celor enumerate în textul de lege, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

Din prevederile art. 127 alin. (1) din *Codul fiscal* rezultă că voința legiuitorului a fost aceea ca doar acele persoane care acționează de o manieră independentă să fie considerate persoane impozabile.

Însă, prin norma instituită la art. 127 alin. (3) din *Codul fiscal*, legiuitorul a dorit să scoată din sfera persoanelor care acționează de o manieră independentă angajații sau orice alte persoane legate de angajator printr-un contract individual de muncă sau prin orice alte instrumente juridice care creează un raport angajator/angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerare sau alte obligații ale angajatorului.

În acest sens, art. 10 din *Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată*, transpusă în legislația națională, prevede următoarele: “*Condiția prevăzută la articolul 9 alin.(1) ca activitatea economică să fie efectuată „în mod independent” exclude de la plata TVA salariații și alte persoane în măsura în care acestea sunt legate de un angajator printr-un contract de muncă sau prin orice alte legături juridice care dau naștere unei relații angajator-angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea și răspunderea angajatorului*”.

2. În ceea ce privește caracterul “*independent*” al activității, menționăm că și literatura juridică reține explicațiile date de Avocatul General Tesaro, în *Cauza C-202/90 Ayuntamiento de Sevilla c. Recaudadores de Tributos de la Zonas primera y segunda*, în opinia căruia activitatea economică este considerată că are un caracter independent atunci când activitatea este exercitată de o persoană care nu este organic integrată într-o întreprindere sau un organ al administrației publice, respectiv persoana în cauză dispune de o libertate de organizare corespunzătoare, cât privește resursele materiale și umane folosite pentru exercițiul activității în discuție (libertatea de a alege colaboratorii, orarul de lucru, baza materială necesară desfășurării activității sale) și riscul economic inerent acestei activități este suportat de această persoană.

Pe cale de consecință, o activitate care nu îndeplinește aceste condiții nu este considerată independentă, respectiv dacă persoana în cauză este organic integrată într-o întreprindere sau un organ al administrației publice, ceea ce înseamnă că persoana în cauză nu dispune de o libertate

de organizare corespunzătoare, cât privește resursele materiale și umane folosite pentru exercițiul activității în discuție (nu are libertatea de a alege: colaboratorii, orarul de lucru, baza materială necesară desfășurării activității sale, ș.a.) și riscul economic inerent acestei activități nu este suportat de această persoană.

Totodată, precizăm că art. 126 alin. (1) lit. c) din *Codul fiscal* prevede că prestarea de servicii, pentru a fi cuprinsă în sfera de aplicare a TVA, trebuie să fie realizată de o persoană impozabilă care acționează ca atare.

Interpretând noțiunea „*acționează ca atare*” se poate concluziona că persoana respectivă acționează în mod autonom, organizându-și singură desfășurarea unei activități economice în vederea atingerii unui scop circumscris activității economice.

3. Din interpretarea textului art. 127 alin. (3) din *Codul fiscal* rezultă că norma în discuție vizează două raporturi/situații care conduc la excluderea din sfera de aplicare a TVA a unei persoane, și anume:

a) angajații sau alte persoane care sunt legate de angajator printr-un contract individual de muncă; și

b) oricare persoană legată de o altă persoană-angajator prin orice alte instrumente juridice care creează un raport angajator/angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea sau alte obligații ale angajatorului.

Pe cale de consecință, norma legală mai sus invocată are în vedere raportul în baza căruia acționează persoana, respectiv contractul individual de muncă, precum și orice alte instrumente juridice care creează un raport de dependență între persoanele implicate în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea sau alte obligații ale angajatorului.

În ceea ce privește sintagma „*alte instrumente juridice*”, aceasta poate cuprinde orice tip de contract, inclusiv convenția civilă, care este de natură a naște drepturi și obligații, deci de a crea o stare de dependență cu privire la condițiile de muncă, remunerare și răspunderea angajatorului în ceea ce privește riscul activității.

Așadar, prin inserarea sintagmei „*sau prin orice alte instrumente juridice (...)*” după sintagma „*(...) printr-un contract individual de muncă*”, rezultă că voința legiuitorului a fost aceea de a extinde situația dată și către alte contracte de natură, a crea o relație de dependență în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerare sau alte obligații ale

angajatorului, fără a se limita doar la relația de dependență dintre angajat/angajator creată de existența unui contract individual de muncă.

Art. 7 alin. (1) pct. 2.1 din *Codul fiscal*, prevede următoarele:

„În înțelesul Codului fiscal, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: [...]

2.1. Orice activitate poate fi reconsiderată ca activitate dependentă dacă îndeplinește cel puțin unul dintre următoarele criterii:

a) beneficiarul de venit se află într-o relație de subordonare față de plătitorul de venit, respectiv organele de conducere ale plătitorului de venit, și respectă condițiile de muncă impuse de acesta, cum ar fi: atribuțiile ce îi revin și modul de îndeplinire a acestora, locul desfășurării activității, programul de lucru;

b) în prestarea activității, beneficiarul de venit folosește baza materială a plătitorului de venit, respectiv spații cu înzestrare corespunzătoare, echipament special de lucru sau de protecție, unelte de muncă și altele asemenea;

c) beneficiarul de venit contribuie numai cu prestația fizică sau cu capacitatea intelectuală, nu și cu capitalul propriu;

d) plătitorul de venit suportă în interesul desfășurării activității cheltuielile de deplasare ale beneficiarului de venit, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, precum și alte cheltuieli de această natură;

e) plătitorul de venit suportă indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă, în contul beneficiarului de venit;

f) orice alte elemente care reflectă natura dependentă a activității.

2.2. În cazul reconsiderării unei activități ca activitate dependentă, impozitul pe venit și contribuțiile sociale obligatorii, stabilite potrivit legii, vor fi recalulate și virate, fiind datorate solidar de către plătitorul și beneficiarul de venit. În acest caz se aplică regulile de determinare a impozitului pentru veniturile din salarii realizate în afara funcției de bază”.

La pct. 1 din normele metodologice date în aplicarea art. 7 alin. (1) pct. 2.1 din *Codul fiscal* se prevede:

„1. O activitate poate fi reconsiderată, potrivit criteriilor prevăzute la art. 7 alin. (1) pct. 2.1 din Codul fiscal, ca activitate dependentă, în cazul în care raportul juridic în baza căruia se desfășoară activitatea nu reflectă conținutul economic al acestuia.

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

Cu toate că definițiile de la art. 7 din *Codul fiscal* nu sunt aplicabile în cazul TVA, totuși, la pct. 7¹ din normele metodologice date în aplicarea Titlului VI al *Codului fiscal* se prevede că, în sensul art. 127 alin. (3) din *Codul fiscal*, se consideră că nu acționează de o manieră independentă persoana care desfășoară o activitate dependentă potrivit art. 7 din *Codul fiscal*.

Prin urmare, începând cu data de 1 iulie 2010, criteriile conform cărora o activitate poate fi considerată dependentă, prevăzute la art. 7 alin. (1) pct. 2.1 din *Codul fiscal*, sunt aplicabile și în cazul tratamentului din punct de vedere al TVA, pentru a determina dacă o persoană acționează sau nu de o manieră independentă.

Cu toate acestea, deși norma de la pct.1 din normele metodologice date în aplicarea art. 7 alin. (1) din *Codul fiscal* prevede la alin. (2) că activitățile desfășurate în mod independent, în condițiile legii, care generează venituri din profesii libere, precum și drepturile de autor și drepturile conexe definite potrivit prevederilor Legii nr. 8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe, cu modificările și completările ulterioare, nu pot fi reconsiderate ca activități dependente potrivit prevederilor art. 7 alin. (1) pct. 2.1 și 2.2 din *Codul fiscal*, apreciem că în cazul în care raportul juridic în baza căruia se desfășoară activitatea nu reflectă conținutul economic al acestuia, aceste activități pot fi reconsiderate ca activități dependente.

Având în vedere aceste prevederi legale, pe lângă cele menționate mai sus, după data de 1 iulie 2010 o activitate desfășurată de o persoană nu va fi considerată a fi efectuată de o manieră independentă dacă aceasta este sau poate fi reconsiderată ca dependentă din perspectiva art. 7 din *Codul fiscal*.

În consecință, pe lângă angajații cu contract de muncă, care nu desfășoară activități de o manieră independentă, orice persoane care îndeplinesc cel puțin unul din criteriile prevăzute la art. 7 alin. (1) pct. 2.1 din *Codul fiscal* vor fi considerate că nu acționează de o manieră independentă din perspectiva TVA. Aceste criterii se referă în fapt la alte

instrumente juridice decât contractul de muncă, ce sunt de natură a naște drepturi și obligații, deci de a crea o stare de dependență cu privire la condițiile de muncă, remunerare și alte obligații ale angajatorului.

4. Prin urmare, în ceea ce privește veniturile obținute de o persoană fizică din cesionarea drepturilor de proprietate intelectuală, cum ar fi: transferul și/sau cesiunea drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare, având în vedere considerentele la care am făcut referire mai sus, se impune o analiză de la caz la caz pentru a determina dacă respectiva persoană realizează activități economice de o manieră independentă, respectiv dacă din punct de vedere al TVA este considerată sau nu o persoană impozabilă ce acționează ca atare.

În situația în care, din analiza naturii economice a activităților, a modului de desfășurare efectivă a acestora, precum și a prevederilor contractuale rezultă că respectiva persoană nu este persoană impozabilă în sensul art. 127 din *Codul fiscal* pentru aceste activități, veniturile din aceste operațiuni nu sunt cuprinse în sfera de aplicare a TVA potrivit art. 126 alin. (1) din *Codul fiscal* și nici în plafonul de scutire prevăzut la art. 152 din *Codul fiscal*.

Dacă în urma analizei naturii economice a activităților, a modului de desfășurare efectivă a acestora, precum și a prevederilor contractuale, rezultă că respectiva persoană este o persoană impozabilă din punct de vedere al TVA pentru respectivele activități, atunci operațiunile desfășurate de către aceasta se cuprind în sfera de aplicare a TVA conform prevederilor art. 126 din *Codul fiscal*.

5. În ceea ce privește aplicabilitatea unei scutiri de TVA pentru astfel de operațiuni, conform propunerii legislative în cauză, menționăm că acest lucru nu este posibil, deoarece o eventuală completare a art. 141 din *Codul fiscal* cu operațiunile propuse ar conduce la o încălcare a prevederilor *Directivei 112/2006/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare*, și ar putea determina astfel declanșarea de către Comisia Europeană a procedurii de infringement.

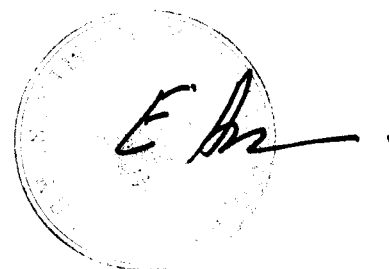
6. Totodată, precizăm că, în situația în care sunt cuprinse în sfera de aplicare a TVA, operațiunile la care se face referire în propunerea

legislativă sunt taxabile cu cota standard de TVA de 24%, prevăzută la art. 140 alin. (1) din *Codul fiscal*, iar activitățile desfășurate de persoana impozabilă sunt cuprinse în cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1) din *Codul fiscal*. Dacă cifra de afaceri realizată din astfel de operațiuni și/sau din alte operațiuni taxabile este mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1) din *Codul fiscal*, persoana impozabilă trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA conform art. 153 din *Codul fiscal* și îi revin toate drepturile și obligațiile în materie de TVA instituite de Titlul VI al *Codului fiscal*.

III. Punctul de vedere al Guvernului

Având în vedere considerentele menționate, **Guvernul nu susține adoptarea acestei propuneri legislative.**

Cu stimă,



Emil BOC

Domnului senator **Mircea Dan GEOANĂ**
Președintele Senatului