

## **D E C I Z I A nr.281/549/25.03.2014**

privind soluționarea contestației formulată de domnul X, reprezentat prin Cabinet de Avocat Y, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.../19.02.2014

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr.../19.02.2014 de către Administrația județeană a finanțelor publice Timiș, Inspecție fiscală asupra contestației formulată de domnul X, județul Timiș, prin Cabinet de Avocat Y, județul Timiș, conform împuternicirii avocațiale nr.../06.02.2014, aflată în original la dosarul cauzei.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../18.12.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice, care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, încheiată de către Inspecția fiscală și care vizează suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente
- ... lei - penalități de întârziere aferente.

Decizia de impunere nr.../18.12.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice, care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere a fost emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../16.12.2013.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală și îndeplinește cerințele care privesc semnătura și ștampila reprezentantului legal avocat Y.

Constatând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.207 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I.** Prin contestația formulată, contestatorul solicită revocarea actelor administrative fiscale ca fiind nelegale, susținând următoarele:

Inspecția fiscală a fost efectuată cu încălcarea dispozițiilor art.98 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, referitoare la perioada supusă inspecției fiscale, potrivit căroră, inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale.

În aceste condiții, o inspecție fiscală desfășurată în decembrie 2013 ar fi trebuit să vizeze perioada decembrie 2010 - decembrie 2013, întrucât în acest

interval de timp se includ cei trei ani prevăzuți de textul legal. Cu nerespectarea acestor prevederi legale, inspecția fiscală a vizat în mod esențial anul 2008, permițând inspectorilor fiscali să săvârșească un abuz de drept, stabilind obligații de plată împovărătoare și inechitabile.

Nu sunt îndeplinite condițiile indicate de către inspectorii fiscali referitoare la desfășurarea de activități economice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, câtă vreme dintre cele patru operațiuni efectuate, inspectorii fiscali au reținut doar o vânzare. Unicitatea acesteia nu îndeplinește cerința legii - continuitate.

Este de netăgăduit dreptul statului de a percepe taxe și impozite, însă în baza unor legi reale, disponibile într-o redactare accesibilă contribuabililor. În condițiile în care în perioada 2007-2009 nu au existat dispoziții exprese ale legislației fiscale care să reglementeze tratamentul fiscal din perspectiva TVA al acestor operațiuni economice, în condițiile în care statul nu a efectuat în toată această perioadă vreun demers de impunere a contribuabililor sau de mediatizare a presupuselor obligații fiscale, în condițiile în care asupra operațiunilor încheiate, ANAF a fost înștiințată la momentul încheierii lor prin declarațiile depuse de către notarii publici care au instrumentat actele, măsura administrativă ulterioară a statului român de a solicita TVA retroactiv și majorări de întârziere care depășesc quantumul debitului principal, apare ca fiind o încălcare flagrantă a principiului proporționalității reglementat la nivel european și național. Un astfel de demers reprezintă și încălcarea principiului bunei credințe, reglementat de art.12 din Codul fiscal.

Cu privire la modul de calcul al TVA, contestatorul susține că organul fiscal, deși constată încadrarea în categoria persoanelor impozabile sub aspectul TVA începând cu data de 28.03.2008, acesta stabilește obligația de plată a TVA începând cu 01.01.2008.

De asemenea, calculul sumelor datorate este eronat având în vedere Hotărârea Curții Europene de Justiție din 07.11.2013, care în vederea aplicării unitare a dispozițiilor Directivei 2006/112/CE, stabilește că aceasta trebuie interpretată în sensul că, atunci când prețul unui bun a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la TVA, iar furnizorul bunului este persoana obligată la plata TVA datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoare adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoare adăugată.

Concluzionând, calculul TVA este eronat, taxa fiind calculată prin adăugare la prețul final convenit de părțile contractului, iar nu prin considerarea ei ca fiind parte integrantă a prețului, așa cum a clarificat și a impus cu titlu de aplicabilitate generală obligatorie, hotărârea Curții.

**II.** Prin Raportul de inspecție fiscală nr.../16.12.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../18.12.2013 contestată, organele de

inspecție fiscală din cadrul AJFP Timiș, Inspecție fiscală, urmare efectuării inspecției fiscale care a vizat taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2008 - 31.12.2012, au constatat următoarele:

Intrucât prin procesele verbale nr.../29.10.2013 și nr.../29.10.2013 întocmite pentru persoanele fizice X, respectiv X1, încheiate ca urmare a controlului inopinat efectuat în vederea stabilirii tratamentului fiscal al veniturilor obținute de persoane fizice din tranzacționarea proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, s-a constatat că în anul 2008, acestea au desfășurat activitate economică și au obținut venituri cu caracter de continuitate din tranzacționarea proprietăților imobiliare din patrimoniul personal și nu s-au înregistrat în scopuri de TVA la organul fiscal teritorial, a fost propusă efectuarea unei inspecții fiscale pentru determinarea taxei pe valoarea adăugată.

În perioada verificată, contribuabilul desfășoară activități impozabile pe teritoriul României respectiv, tranzacționează terenuri arabile în extravilan, terenuri arabile în intravilan extins, cât și terenuri construibile (curți construcții intravilan extins), obținând venituri cu caracter de continuitate și dobândind astfel calitatea de persoană impozabilă.

În anul 2008, persoana fizică X a efectuat un număr de 4 tranzacții imobiliare reprezentând vânzare terenuri (deținute în coproprietate de familia X), realizând o cifră de afaceri în sumă de ... lei, astfel:

1. Contractul de vânzare-cumpărare nr.../22.01.2008, în valoare de ... lei, având ca obiect transferul de proprietate asupra unui teren constructibil, având categoria de folosință “curți construcții intravilan extins”.
2. Contractul de vânzare-cumpărare nr.../07.02.2008, în valoare de ... lei, având ca obiect transferul de proprietate asupra a două terenuri construibile, având categoria de folosință “teren intravilan”.
3. Contractul de vânzare-cumpărare nr.../28.03.2008, în valoare de ... lei, având ca obiect transferul de proprietate asupra unui teren constructibil, având categoria de folosință “curți construcții intravilan extins”, precum și asupra unui teren neconstructibil, având categoria de folosință “arabil intravilan extins”.
4. Contractul de vânzare-cumpărare nr.../23.12.2008, în valoare de ... lei, având ca obiect transferul de proprietate asupra unui teren neconstructibil, având categoria de folosință “arabil extravilan”.

Tranzacțiile efectuate în anul 2008, constau în teren arabil extravilan și teren arabil intravilan extins, în sumă totală de ... lei, care sunt operațiuni scutite din punct de vedere al TVA, precum și terenuri construibile în sumă totală de ... lei, pentru care nu se aplică scutirea prevăzută la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Analizând contractele de vânzare-cumpărare aferente anului 2008, organele de inspecție fiscală au constatat că începând cu prima tranzacție

efectuată la data de 22.01.2008, persoana fizică X, depășește plafonul de scutire prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv 119.000 lei, realizând o cifră de afaceri în sumă de ... lei.

În această situație, contribuabilul avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, în regim normal în termen de 10 zile de la data constatării depășirii plafonului de scutire respectiv, până la data de 10.02.2008, așa cum prevede art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, urmând a fi înregistrat în scopuri de TVA începând cu data de 01.03.2008.

Deoarece contribuabilul nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea obligației privind TVA de plată (01.03.2008 - 31.12.2012) și accesoriile aferente, conform prevederilor art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.62 alin.(2) lit.a) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, întrucât vânzarea unui teren construibil pentru suma de ... lei efectuată de contribuabil în data de 28.03.2008, prin încheierea contractului de vânzare-cumpărare nr.../28.03.2008, este o operațiune taxabilă din punct de vedere al TVA, acesta avea obligația de a colecta TVA aferentă în sumă totală de ... lei.

De asemenea, întrucât în contractul de vânzare a terenului, părțile contractante nu au convenit în ceea ce privește TVA, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul taxei pe valoarea adăugată aferentă veniturilor realizate de contribuabil în perioada când nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA, prin aplicarea cotei standard de 19 % asupra bazei de impozitare de ... lei, conform prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și a Deciziei nr.2/2011 emisă de Comisia Centrală Fiscală.

Astfel, taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită suplimentar este în sumă de ... lei (... lei x 19%).

Pentru diferența de TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei, au fost calculate majorări/dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de ... lei, în baza art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**III.** Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de persoana fizică, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestator și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara prin Serviciul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă persoana fizică X datorează taxă pe valoarea adăugată pentru tranzacțiile efectuate în perioada 01.03.2008 - 31.12.2012 respectiv, vânzarea unui teren construibil, în condițiile în care a desfășurat activități economice cu caracter de continuitate și a depășit plafonul de scutire fără a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, la data depășirii plafonului de scutire.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică X a efectuat în perioada 01.01.2008 - 31.12.2012 tranzacții imobiliare care au avut ca obiect vânzarea de terenuri arabile în extravilan, terenuri arabile în intravilan extins, cât și terenuri construibile (curți construcții în intravilan extins).

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică X a efectuat în perioada 01.01.2008 - 31.12.2012 tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, devenind persoană impozabilă și desfășurând activitate economică conform art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.3 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile art.141 alin.(2) lit.f) și ale art.153 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică X a depășit la data de 22.01.2008 plafonul prevăzut de regimul special de scutire la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent până la data de 10.02.2008, conform art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare celor constatate și având în vedere pct.62 alin.(2) din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că persoana fizică X avea obligația să aplice taxa pe valoarea adăugată la tranzacțiile cu terenurile construibile începând cu data de 01.03.2008 și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică X este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei pe care avea obligația să o colecteze pe perioada cuprinsă între data de 01.03.2008 și data de 31.12.2012, data până la care a fost efectuată inspecția fiscală, pentru tranzacțiile imobiliare efectuate după data de 01.03.2008, data la care acesta trebuia să devină plătitor de taxă pe valoarea adăugată și să se comporte ca atare, prin aplicarea cotei de 19% la baza de calcul constituită din încasarea



obținută din vânzarea terenului construibil, având categoria de folosință “curți construcții intravilan extins”, în valoare de ... lei, conform contract de vânzare-cumpărare nr.../28.03.2008.

În drept, potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, din punct de vedere al taxei, sunt operațiuni impozabile în România, livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate cu plată pe teritoriul României, în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă așa cum a fost definită la art.127 alin.(1) iar livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor rezultă din una dintre activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2).

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționat sunt condiționate de cerința cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții determină neîncadrarea operațiunilor în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a - lit.d art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însuși legiuitorul la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

*“2. (1) În sensul art.126 alin.(1) din Codul fiscal, operațiunea nu este impozabilă în România dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit. a) - d) nu este îndeplinită.”*

Potrivit art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(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.”*

In explicitarea prevederilor art.127 alin.(2) enunțat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct.(3) alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit pct.3 alin.(1):

*“3. (1) În sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal.[...]”*

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acesta pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică în sfera de aplicare a taxei și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.

Având în vedere prevederile legale mai sus citate se reține că persoana fizică X este o persoană impozabilă pentru activitățile economice desfășurate, constând în vânzarea de terenuri construibile, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, respectiv operațiuni impozabile din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, potrivit art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”*

Inregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA a fost reglementată la art.153 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(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 taxa 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;”*

In ceea ce privește regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea au fost reglementate la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) și alin.(2) stipulează:

*“(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), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art.143 alin.(2) lit.b).*

*(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestărilor 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, cu excepția următoarelor:*

*a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125<sup>1</sup> alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;*

*b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).”*

iar potrivit prevederilor art.152 alin.(6) din același act normativ :

*“(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 accesorii aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.”*



Prin urmare, potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, se reține că persoana impozabilă care este stabilită în România și care 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 în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată în sensul prevederilor legale, este superioară plafonului de 35.000 euro.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal.

Astfel, potrivit pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal:

*“(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 perioadă 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. Totodată organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art.153 alin.(7) din Codul fiscal;...”*

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de TVA, înainte de înregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Prevederile art.141 alin.(2) lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru următoarele operațiuni:

*“... f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a*

*unei părți a acesteia sau a unui teren construibil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:*

*1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;[...]*”.

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, este scutită de taxă pe valoarea adăugată livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren.

Totodată, se reține că prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată sau care nu sunt supuse cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la 2008:

*“(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.”*

Aceste prevederi se coroborează cu pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare ale art.140 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la 2008, care stipulează:

*“23. (1) Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotelor 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 și  $9 \times 100/109$  sau  $5 \times 100/105$  în cazul cotelor reduse, 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, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.*

Totodată, potrivit art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la 2008:

*“(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 contrapartida 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;”*

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de

impozitare determinate pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr.../16.12.2013, se reține faptul că în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat în perioada supusă verificării 01.01.2008 - 31.12.2012 persoana fizică încheie un număr de 4 de contracte de vânzare prin care livrează terenuri.

În urma verificării contractelor de vânzare-cumpărare, organele de inspecție fiscală au constatat că domnul X a efectuat tranzacții imobiliare cu:

- terenuri construibile având categoria de folosință “curți construcții intravilan extins” și “teren intravilan”, conform contractelor de vânzare-cumpărare:

- nr.../22.01.2008, în valoare de ... lei

- nr.../07.02.2008, în valoare de ... lei

- nr.../28.03.2008, în valoare de ... lei

- terenuri neconstruibile, având categoria de folosință “arabil intravilan extins” și “arabil extravilan”, conform contractelor de vânzare-cumpărare:

- nr.../28.03.2008, în valoare de ... lei

- nr.../23.12.2008), în valoare de ... lei,

obținând venituri cu caracter de continuitate, dobândind astfel calitatea de persoană impozabilă.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au reținut că persoana fizică X a depășit la data de 22.01.2008 plafonul prevăzut de regimul special de scutire, fapt pentru care avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA și să aplice taxa pe valoarea adăugată la tranzacțiile cu terenurile construibile începând cu data de 01.03.2008 și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică X este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei pe care avea obligația să o colecteze pe perioada cuprinsă între data de 01.03.2008 și data de 31.12.2012, data până la care a fost efectuată inspecția fiscală, pentru tranzacțiile imobiliare efectuate de persoana fizică X după data de 01.03.2008, data la care acesta trebuia să devină plătitor de taxă pe valoarea adăugată și să se comporte ca atare, prin aplicarea cotei de 19% la baza de calcul constituită din încasarea obținută din vânzarea terenului construibil, având categoria de folosință “curți construcții intravilan extins”, în valoare de ... lei, conform contract de vânzare-cumpărare nr.../28.03.2008.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că o persoană fizică care realizează operațiuni imobiliare care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de terenuri construibile, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoană impozabilă din perspectiva TVA.

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală precum și prevederile legale incidente în cauză, faptul că operațiunile din

punct de vedere fiscal au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale și analizând operațiunile efectuate de către persoana fizică X, respectiv efectuarea de tranzacții imobiliare care au avut ca obiect terenuri construibile situate în intravilanul extins și terenuri arabile în extravilan și intravilan extins, rezultă că aceasta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice și devenind persoană impozabilă din perspectiva TVA, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală citate mai sus.

Pe cale de consecință, contestatorul, prin operațiunile pe care le-a desfășurat în perioada verificată a avut calitate de persoană impozabilă, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă.

Astfel, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală referitoare la operațiunile efectuate de persoana fizică în perioada verificată, se reține că persoana impozabilă X, a realizat la data de 22.01.2008 o cifră de afaceri din tranzacții imobiliare superioară plafonului de scutire de 35.000 euro prevăzut la art. 152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având astfel obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent până la data de 10.02.2008, potrivit prevederilor art.153 alin.(1) lit.b) și art.152 alin.(6) din același act normativ, înregistrarea în scopuri de TVA considerând-se valabilă începând cu data de 01.03.2008 potrivit prevederilor pct.66 alin.(1) lit.c) din Normele metodologice de aplicare a art.153 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, având în vedere că persoana fizică X are calitatea de persoană impozabilă, desfășurând activități economice, urmare tranzacțiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, precum și faptul că bunurile tranzacționate, constau în vânzarea de terenuri construibile, rezultă că operațiunile efectuate de către contestatar intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, prin îndeplinirea condițiilor prevăzute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, născându-se totodată obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA, în condițiile în care a depășit plafonul de scutire de 35.000 euro.

În ceea ce privește argumentele persoanei fizice X potrivit cărora în perioada 2007-2009 nu au existat dispoziții exprese ale legislației fiscale care să reglementeze tratamentul fiscal din perspectiva TVA al acestor operațiuni economice, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât legislația în domeniul TVA nu a fost modificată semnificativ, existând în Codul fiscal, încă de la publicare, așa cum rezultă și din prevederile legale citate mai sus.

Mai mult, prevederea că orice activitate economică este supusă taxării exista în legislația românească încă de la implementarea TVA.

Practic, încă din 1 iunie 2002, la apariția Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, persoanele fizice care realizau tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, aveau obligația să se înregistreze și să plătească TVA, deoarece până la 1 ianuarie 2007, data aderării României la UE, nu exista nicio scutire de TVA pentru vânzările de clădiri și terenuri, orice tranzacție era taxabilă dacă era realizată de o persoană impozabilă.

Cu privire la invocarea de către petent a inexistenței unei activități economice cu caracter de continuitate, trebuie subliniat că acest caracter de continuitate a activității desfășurate de către un contribuabil este dat de existența contractelor succesive de vânzare a unor bunuri imobile, caz în care legiuitorul încadrează persoana fizică vânzătoare în categoria persoanelor impozabile.

Cu alte cuvinte, cuantumul și repetabilitatea tranzacțiilor imobiliare care generează venituri din vânzarea bunurilor imobile, determină caracterul de continuitate al veniturilor obținute din astfel de activități economice.

Având în vedere că operațiunile economice au din punct de vedere fiscal caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale și analizând operațiunile efectuate de către petent în perioada 01.01.2008 - 31.12.2012, respectiv efectuarea a unui număr de 4 de tranzacții imobiliare în valoare totală de ... lei, din care 3 sunt operațiuni impozabile reprezentând livrări de terenuri construibile, în valoare de ... lei, rezultă că aceasta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală citate în cuprinsul prezentei.

Ori, în situația în care o persoană fizică vinde succesiv bunuri imobile și obține continuu venituri din astfel de activități, veniturile obținute se încadrează la operațiuni economice și se supun taxării din punctul de vedere al TVA.

Prin urmare, petentul a realizat în perioada analizată mai mult de o operațiune imobiliară, fapt ce determină caracterul de continuitate al acesteia, dat de existența contractelor succesive de vânzare a bunurilor imobile, contrar susținerilor acesteia, caz în care legiuitorul încadrează persoana fizică vânzătoare în categoria persoanelor impozabile.

Totodată, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei nici susținerea persoanei fizice X potrivit căreia, inspecția fiscală a fost efectuată cu încălcarea dispozițiilor art.98 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora, inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale.

Prevederile art.98 “Perioada supusă inspecției fiscale” din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:



*“(1) Inspekția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.*

*(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspekției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).*

*(3) La celelalte categorii de contribuabili inspekția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspekția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:*

*a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;*

*b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;*

*c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.”*

De asemenea, în ceea ce privește argumentul persoanei fizice potrivit căruia, procedeul de calcul al TVA ar fi fost cel al sutei mărite, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că în contractele de vânzare - cumpărare, părțile contractante nu au convenit în ceea ce privește TVA, respectiv nu este prevăzut în mod expres faptul că prețul de vânzare stabilit include și taxa pe valoarea adăugată, fapt pentru care în speță sunt aplicabile prevederile pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.”*

În același sens s-a pronunțat și Comisia Fiscală Centrală prin Decizia nr.2/2011, aprobată prin OMFP nr.1873/12.04.2011, potrivit căruia:

*“În interpretarea și aplicarea unitară a art.137 alin.(1) lit.a) și art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct.23 alin.(1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pentru livrările taxabile de construcții și de terenuri, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:*

*a) prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrării [conform prevederilor pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că:*

1. părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării; sau
2. părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA;

b) prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzut la pct.23 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării."

Conform textului de lege, pentru livrările taxabile de terenuri, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate conform OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Referitor la solicitarea transunerii interpretării date prin Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene privind dispozițiile în materie de TVA și anume "atunci când prețul unui bun a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul nu are posibilitatea de recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată", menționăm că pe plan intern, pentru livrările taxabile de terenuri a fost admisă determinarea taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă prin aplicarea procedurii sutei mărite, conform textului de lege din Decizia nr.2/2011 a Comisiei Fiscal Centrală și anume, voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate, iar organul de control a respectat prevederile legale astfel cum sunt ele legiferate prin actele normative aplicabile în acest domeniu.

Se face precizarea că, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice Timiș, sunt organe executive care au ca principală sarcină aplicarea prevederilor legale în vigoare din domeniul fiscal, fără însă a avea competențe în ceea ce privește elaborarea și aprobarea cadrului legislativ aplicabil acestui domeniu, competențe care revin altor instituții ale statului român.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie în perioada verificată, se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatarului TVA în sumă de ... lei aferentă livrării de terenuri construibile, astfel că, potrivit prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: "Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă", coroborate cu pct.11.1 lit.a din OANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia "Contestația poate fi respinsă ca:

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică X, împotriva Deciziei de impunere nr.../18.12.2013, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../16.12.2013 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Administrației județene a finanțelor publice Timiș, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă unei baze impozabile în sumă de ... lei.

**B.** Referitor la dobânzile/majorările de întârziere și penalitățile de întârziere în sumă totală de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect ca suplimentar de plată obligații fiscale accesorii, în condițiile în care, prin prezenta, s-a reținut ca fiind datorat debitul reprezentând TVA.

În fapt, prin Decizia de impunere nr.../18.12.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice, care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, Inspecția fiscală din cadrul AJFP Timiș a stabilit în sarcina contribuabilului dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, aferente TVA în sumă de ... lei și calculate de la data scadenței până la data de 06.12.2013.

În speța, sunt incidente prevederile din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*Art.119 “Dispoziții generale privind majorări de întârziere*

*(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere”.*

*\*) Conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr.39/2010, începând cu data de 1 iulie 2010, articolul 119 se modifică și va avea următorul cuprins:*

*Art.119 “Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere*

*(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere”.*

*Art.120 “ Majorări de întârziere*

*(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, inclusive”.*

*\*) Conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr.39/2010, începând cu data de 1 iulie 2010, articolul 120 se modifică și va avea următorul cuprins:*

Art.120 “Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusive”.

Art.120<sup>1</sup> “Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale”.

\*) 1. Conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr.39/2010, prevederile art.120<sup>1</sup> intră în vigoare începând cu data de 1 iulie 2010.

În temeiul acestor prevederi legale, se reține că, majorările de întârziere, dobânzile și penalitățile de întârziere se calculează asupra sumelor datorate și neachitate, începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

În consecință, față de cele reținute, obligațiile fiscale accesorii se datorează în condițiile în care acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul stabilit, precum și principiului de drept, potrivit căruia accesoriul urmează principalul.

Deoarece prin prezenta a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru TVA de plată în sumă de ... lei, urmează să se respingă contestația ca neîntemeiată și pentru obligațiile fiscale accesorii aferente în sumă totală de ... lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, titlul IX privind soluționarea contestațiilor formulate împotriva măsurilor dispuse prin actele administrative fiscale, în baza referatului nr. \_\_\_\_\_, se

### **DECIDE:**

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de domnul X împotriva Deciziei de impunere nr.../18.12.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice, care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asocieră, încheiată de către Inspecția fiscală și care vizează suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente
- ... lei - penalități de întârziere aferente.

Prezenta decizie se comunică la:

- domnul X
- Administrația județeană a finanțelor publice Timiș, Inspecția fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OANAF nr.450/2013

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR GENERAL,**