



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agentia Nationala de
Administrare Fiscala**

Directia Generala a Finantelor
Publice a judetului ...

Biroul Solutionare contestatii



DECIZIA nr. 420/259/14.03.2013

privind solutionarea contestatiei formulate de catre Persoana Fizica
... inregistrata la D.G.F.P. ... sub nr.

Biroul Solutionarea Contestatiilor din cadrul DGFP ... a fost sesizat
de AIF sub nr. ... inregistrata la DGFP ... sub nr. ... cu privire la contestatia
formulata de Persoana Fizica

Persoana Fizica ... are domiciliul fiscal in Loc. ..., str. ... nr...., ap. ...,
Jud. ... si CIF

Contestatia s-a formulat impotriva masurilor inscise in Decizia de
impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia
fiscala nr. ..., este autentificata cu confirmare de primire prin semnatura si
stampila reprezentantului legal pentru care s-a depus imputernicirea avocatului in
original.

Contestatia a fost formulata in termenul legal prevazut la art. 207
alin. (1) din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX, in raport de data comunicarii
Deciziei de impunere si de data inregistrarii contestatiei la DGFP

Din analiza dosarului contestatiei se constata ca au fost intrunite conditiile
prevazute de art. 205 si art. 206 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX privind
solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele de
control sau impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice;
DGFP ... prin Biroul solutionare contestatii este competenta sa solutioneze pe
fond contestatia.

I. Contestatia este formulata impotriva Deciziei de impunere nr. ... si impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. ... si solicita anulara acestor acte ca fiind netemeinice si nelegale, avand in vedere urmatoarele
MOTIVE:

Petenta apreciaza ca Decizia de impunere nr. ... este lovita de nulitate ca urmare a lipsei din continutul sau a unuia dintre elementele expres prevazute in cuprinsul art. 43 din Codul de Procedura Fiscala, care prevede:

„(2) Actul administrativ fiscal cuprinde urmatoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis si data la care isi produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, dupa caz;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- g) numele si semnatura persoanelor imputernicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) stampila organului fiscal emitent;
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestatiei si organul fiscal la care se depune contestatia;
- j) mentiuni privind audierea contribuabilului."

Petenta precizeaza ca actul administrativ atacat nu contine numele, prenumele si calitatea unei persoane imputernicite potrivit legii sa reprezinte organul fiscal, nefiind semnata de catre directorul general. In acest sens, petenta face trimitere la Decizia Curtii Constitutionale nr. 414/2010, potrivit careia directorul coordonator, persoana numita, care nu a ocupat functia pe care o exercita in urma unui concurs, asadar, prin urmare nu poate reprezenta organul fiscal.

In opinia petentei, sanctiunea pentru incalcarea prevederilor art. 43 din Codul de Procedura Fiscala este prevazuta la art. 46 din acelasi text normativ, care prevede:

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

In plus, petenta invoca nulitatea deciziei de impunere din data de ..., raportat la necompetenta DGFP ... de a efectua inspectii fiscale prin care sa verifice respectarea prevederilor legale privind taxa pe valoare

adaugata aferenta tranzactiilor cu proprietati imobiliare din patrimoniul persoanei fizice, raportat la perioada 01.01.2007 - 30.06.2012.

Contestatoarea face referire la prevederile art. 99 din OG nr. 92/2003 potrivit carora inspectia fiscala se exercita exclusiv, nemijlocit si neingradit prin ANAF sau, dupa caz, de compartimentele de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, conform dispozitiilor prezentului titlu/ori de alte autoritati care sunt competente, potrivit legii, sa administreze impozite, contributii sau alte sume datorate bugetului general consolidat. Potrivit alin. (3) al aceluiasi articol, competenta privind efectuarea inspectiei fiscale se poate delega altui organ fiscal, delegarea stabilindu-se prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala. Totusi, in conformitate cu art. 4 din OMFP nr. 2311/2007 privind conditiile de delegare a competentei de efectuare a inspectiei fiscale altui organ de inspectie fiscala, organul de inspectie fiscala care a primit delegarea de competenta este obligat sa instiinteze contribuabilul verificat asupra acestui fapt, la inceperea inspectiei fiscale.

Petenta apreciaza ca in cazul sau nu au fost respectate prevederile normative la care a facut referire avand in vedere ca nu i-a fost precizat temeiul legal potrivit caruia DGFP ... ar fi avut competenta sa efectueze acte specifice de inspectie fiscala in urma carora sa fie stabilite in sarcina sa obligatii de plata a TVA.

Avand in vedere ca prevederile normative care reglementeaza competenta organelor fiscale de a efectua acte de inspectie fiscala cu caracter de ordine publica, petenta considera ca nerespectarea acestora atrage in mod implicit nulitatea inspectiei fiscale si pe cale de consecinta a actelor administrativ fiscale subsecvente, respectiv nulitatea raportului de inspectie fiscala nr. ... si a Deciziei de impunere din data de

De asemenea, petenta apreciaza ca nulitatea inspectiei fiscale realizate in cazul sau, si pe cale de consecinta a actelor administrativ fiscale emise ca urmare a acestei inspectii, este determinata si de nerespectarea procedurii reglementate de prevederile OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala. In acest sens, petenta face trimitere la art. 101 alin. (1) din OG nr. 92/2003, conform caruia, inaintea desfasurarii inspectiei fiscale, organul fiscal are obligatia sa instiinteze contribuabilul in legatura cu actiunea care urmeaza sa se desfasoare, prin transmiterea unui aviz de inspectie fiscala, potrivit art. 102 alin. (1) lit. b) din acelasi act normativ, aviz care se comunica contribuabilului, in scris, cu 15 zile inainte de inceperea inspectiei fiscale.

In cazul inspectiei fiscale efectuate in cazul sau, petenta precizeaza ca avizul de inspectie fiscala nr. ... a fost comunicat la data de 08.08.2012, prin inmanare sub semnatura, cu data de incepere a inspectiei fiscale in 09.08.2012, perioada supusa verificarii fiind 01.07.2007-30.06.2012.

Petenta invedereaza, de asemenea, ca nerespectarea termenului de minim 15 zile de la data comunicarii avizului de inspectie fiscala pana la data de

incepere a inspectiei fiscale este un motiv de nulitate absoluta a controlului astfel efectuat, precum si a actelor administrativ fiscale întocmite in baza acestuia (respectiv a raportului de inspectie fiscala si a deciziei de impunere), nefiind incidente nici una din derogarile de la caracterul imperativ al acestui termen, astfel cum acestea sunt reglementate in alin. (3) si (4) ale art. 102 din OG nr. 92/2003.

Petenta apreciaza ca nu i-a fost respectat dreptul de exercitare efectiva a dreptului la aparare, stabilindu-se in sarcina sa obligatii de plata a TVA, ca urmare a inspectiei fiscale desfasurate.

Contestatoarea apreciaza ca nu se justifica nicio urgenta in efectuarea inspectiei fiscale cu nerespectarea termenului de minim 15 zile dintre momentul comunicarii avizului de inspectie fiscala si momentul de începere a inspectiei fiscale, avand in vedere si pasivitatea organelor fiscale pana in lunile iulie - august 2012. Asadar, raportat la pasivitatea organului fiscal pentru o perioada de aproximativ 2 ani in ceea ce priveste efectuarea inspectiei fiscale in cazul sau, coroborat cu nerespectarea prevederilor legale care reglementeaza procedura inspectiei fiscale pentru respectarea dreptului la aparare prin stabilirea unui termen de minim 15 zile de la momentul comunicarii avizului de inspectie fiscala pana la data de incepere a acesteia, petenta apreciaza ca este evidenta reaua credinta a organului fiscal si neconformitatea inspectiei fiscale, realizata cu nerespectarea unor prevederi legale imperative.

Petenta solicita desfiintarea in intregime a deciziei atacate si anularea tuturor debitelor stabilite prin aceasta, considerand ca nu ii revin asemenea obligatii fiscale.

Petenta considera de asemenea ca nu are calitatea de persoana impozabila in sensul art. 127 din Codul fiscal si nu are calitatea de producator, comerciant, prestator de servicii si nu a desfășurat prin tranzactiile efectuate activitati extractive, activitati agricole, activitati specifice profesiilor libere sau asimilate acestora.

De asemenea, petenta apreciaza ca tranzactiile imobiliare pe care le-a desfasurat nu constituie activitate economica de exploatare a bunurilor în scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate deoarece o vanzare difera de o activitate de exploatare, fiind vorba de transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri, iar nu o activitate de exploatare propriu-zisa. Exploatarea unui bun este o activitate ce presupune utilizari repetate ale bunului in vederea obtinerii de venituri, iar situatia este extrem de diferita in cazul vanzarii intrucat lipseste elementul folosirii repetate a bunului, fiind vorba de o singura actiune a exploatatorului, aceea de transfer al dreptului de proprietate.

Mai mult, petenta considera ca veniturile cu caracter de continuitate rezulta din exploatarea unui bun; in cazul vanzarii insa nu exista o

continuitate in venituri, ci se obtine un venit o singura data, in schimbul transferului dreptului de proprietate.

Astfel, contestatoarea considera ca datorita diferentelor fundamentale dintre vanzarea si exploatarea unui bun, activitatea desfășurată nu poate fi asimilata exploatarei si prin urmare nu are calitatea de persoana impozabila.

Petenta considera ca asimilarea (vanzarii) livrării de bunuri, (conform normelor legale in vigoare la momentul vanzarilor) unei activitati de exploatare nu este intemeiata si corecta.

De altfel, petenta apreciaza ca asimilarea vanzării unei activitati de exploatare nu este una legala chiar daca s-ar avea in vedere o interpretare fortata in acest sens a HG nr. 44/2004 care cuprinde normele de aplicare a Codului Fiscal. In acest sens, contestatoarea precizeaza ca potrivit art. 139 (1) din Constitutia României „impozitele si taxele si orice alte venituri ale bugetului de stat si bugetului asigurarilor sociale de stat se stabilesc numai prin lege”, dar printr-o hotarare de guvern nu se pot stabili impozite si taxe, pentru ca in caz contrar ar fi incalcat imperativul .

Petenta considera ca nu are calitatea de comerciant, iar vanzarea imobilelor nu este o fapta de comert în sensul art. 3 din Codul comercial, precizand ca in acest sens s-a pronuntat si doctrina juridica care a aratat ca in conceptia Codului comercial vanzarea de imobile reprezintă o operatiune civila, iar nu comerciala. Desi conceptia Codului Comercial a fost criticata, aceste prevederi ale Codului Comercial erau in vigoare pe tot parcursul perioadei in care s-au desfasurat respectivele tranzactii si prin urmare activitatea desfășurata nu este una comerciala.

In ceea ce priveste calitatea de persoana impozabila, petenta precizeaza ca Tribunalul Dolj prin sentinta pronuntata în data de 15.02.2010 in dosarul nr. 13500/63/2009, a retinut intre altele ca lipsa calitatii de comerciant al reclamantilor este un motiv pentru care s-a retinut ca acestia nu datoreaza TVA.

Instanta a retinut ca pentru a fi considerat comerciant si pentru a desfasura o activitate economica supusa TVA, o persoana fizica trebuie sa indeplineasca mai multe conditii cumulative, respectiv sa desfasoare unul sau mai multe acte de comert obiectiv dintre cele enumerate la art. 3 din Codul comercial, sa indeplineasca aceste acte in nume propriu sa le îndeplineasca cu titlu profesioanal, de profesiune obisnuita.

Petenta precizeaza ca daca aceste tranzactii ar fi taxabile, in baza Legii nr. 36/1995, notarul public ar fi trebuit sa asigure mentionarea in actul de vanzare ca operatiunea este taxabila, deoarece TVA intra în cuprinsul pretului pe care trebuie sa-l primeasca vanzatorul. Respectarea Codului fiscal este o obligatie si pentru notar, din moment ce se dau declaratii pe proprie raspundere privind pretul, iar notarul incaseaza impozitul datorat de persoanele fizice din transferul proprietatilor imobiliare. In plus, in cazurile de fata, nu s-a mentionat nimic în contractele de vanzare-cumparare in forma autentica in ceea ce priveste TVA-ul.

In sustinerea celor aratate, petenta face trimitere art. 6 din Legea nr. 36/1995 care prevede ca:

„Notarii publici si celelalte institutii prevazute la art. 5, care desfasoara activitate notariala, au obligatia sa verifice ca actele pe care le instrumenteaza sa nu cuprinda clauze contrare legii si bunelor moravuri, sa ceara si sa dea lamuriri partilor asupra continutului acestor acte spre a se convinge ca le-au inteles sensul si le-au acceptat efectele, in scopul prevenirii litigiilor.

In cazul in care actul solicitat este contrar legii si bunelor moravuri, notarul public va refuza întocmirea lui.

Daca inscrisul prezentat are un continut indoielnic, iar notarul public nu poate refuza instrumentarea actului, va atrage atentia partilor asupra consecintelor juridice la care se expun si va face mentiune expresa in act.

Daca partea se opune la inserarea mentiunii, notarul public va refuza intocmirea actului."

Astfel, petenta considera ca verificarea actului autentic de catre notar este o obligatie legala, iar solicitarea de lamuriri partilor asupra continutului actului pentru a se asigura ca partile le-au inteles sensul si le-au acceptat efectele este obligatorie. Unul din efectele vanzarii, daca se accepta ca aceasta ar fi taxabila din punct de vedere la TVA-ului, ar fi plata de TVA. Din moment ce nici un notar public nu a facut cele de mai sus in ceea ce priveste plata de TVA, ceea ce ridica semne de intrebare asupra interpretarii date de DGFP prin procesul verbal încheiat.

Referitor la caracterul de continuitate al tranzactiilor desfasurate, precum si la relatia dintre acest caracter si actele de vanzare, este deosebit de relevanta si practica CJCE in materie. Astfel, petenta precizeaza ca in cazul *W. M. van Tiem v Staatssecretaris van Financien*, prin hotararea pronuntata la data de 4 decembrie 1990, CJCE a aratat faptul ca, in intelesul Directivei a VI-a TVA, notiunea de „exploatare" este in mod indisolubil legata de obtinerea de venituri astfel generate pe o baza continua. Aceasta jurisprudenta a fost ulterior cristalizata in cazul *C-60/90 Polysar*, in care CJCE a aratat ca din decizia van Tiem nu rezulta ca vanzarea unor bunuri ar trebui privita ca activitate economica conferind de drept detinatorului statutul de persoana impozabila. Simpla achizitie nu echivaleaza cu exploatarea unei proprietati in scopul obtinerii de aceasta de venituri pe o baza de continuitate.

Potrivit art. 13 din OG nr. 92/2003, petenta considera ca interpretarea reglementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiuitorului asa cum este exprimata in lege. In aceste conditii, considera ca nu poate fi acceptata interpretarea prevederilor art. 127 alin. 2 Cod fiscal in sensul ca acestea includ si tranzactiile avand ca obiect transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile din patrimoniul persoanei fizice,

desi acest text normativ prevede expres faptul ca activitatile economice cuprind activitatile producatorilor comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

Petenta apreciaza ca interpretarea data de catre organul fiscal acestei prevederi (in sensul ca tranzactiile avand ca obiect transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri imobile sunt activitati economice din care rezulta venituri cu caracter de continuitate), incalca in mod vadit principiul certitudinii impunerii si securitatii juridice, in conditiile in care in lipsa unei prevederi exprese si accesibile contribuabilul poate sa intuiasca care este interpretarea pe care organul fiscal o va da acestor prevederi (in cazul de fata dupa mai mult de 4 ani de la momentul la care se considera ar fi avut obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA).

Contestatoare precizeaza ca, impreuna cu dl. ..., a realizat in cursul perioadei 2008-2011 un numar de 39 de tranzactii imobiliare care intra, conform sustinerilor organului fiscal in sfera de aplicare a TVA. Organele de inspectie fiscala au precizat ca, in calitate de „asociat administrator” al asocierii fara personalitate juridica, petenta a inceput activitatea economica la data de 27.02.2007, prin efectuarea primei livrari a unui imobil care nu a fost utilizat in scopuri personale; totodata arata ca aceste tranzactii realizate in cursul anului 2007 au avut ca obiect livrari de constructii vechi, operatiuni scutite de TVA fara drept de deducere.

Activitatea economica realizata in anul 2007 nu a implicat operatiuni taxabile, ci numai operatiuni scutite de TVA fara drept de deducere, pentru care petenta a dobandit calitatea de persoana impozabila, dar nu are obligatia de inregistrare in scopuri de TVA. Potrivit organului fiscal emitent al deciziei de impunere, petenta a continuat activitatea economica in anul 2008, an in care a inceput sa realizeze operatiuni taxabile, respectiv incepand cu data de 31.01.2008 cand a obtinut prima autorizatie de construire.

Petenta mai precizeaza ca, conform constatarilor organelor de inspectie fiscala, nu si-a indeplinit obligatia de a se inregistra in termen ca persoana impozabila din punct de vedere al TVA inainte de obtinerea autorizatiei de constructie din data de 31.01.2008, respectiv ca nu a colectat si nu a platit TVA aferenta tranzactiilor avand ca obiect constructii noi, derulate incepand cu anul 2008. Activitatea economica a inceput la data de 30.01.2008 (considerata data initierii costurilor), motiv pentru care orice livrare ulterioara nu mai este considerata ocazionala; prima livrare de apartament nou provenit din activitatea economica este realizata la data de 12.08.2008, in valoare de 206.735 lei, superioara plafonului anual de scutire de TVA de 119.000 lei, astfel ca organele de inspectie fiscala au stabilit ca petenta ar fi avut obligatia de a

solicita inregistrarea in scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (1) lit. a) pct. 1 Cod fiscal, inainte realizarii activitatilor economice ce implica operatiuni taxabile, avand in vedere ca cunostea dinainte valoarea de vanzare a primei livrari de constructii noi (respectiv încheierea contractului din 12.08.2008), din moment ce vanzarea apartamentelor se face numai in forma autentica in fata notarului public, ceea ce presupune cunoasterea de catre vanzator a pretului de vanzare inainte de autentificarea vanzarii.

Petenta precizeaza ca desi organul fiscal emitent al deciziei de impunere a stabilit ca a realizat „activitatea economica” cu dl. ..., considerand ca impreuna constituie o asociere fara personalitate juridica tratata drept asociere in participatiune, in care petenta are rolul de asociat administrator, motiv pentru care depasirea plafonului de scutire de TVA se raporteaza la veniturile obtinute din transferul dreptului de proprietate prin contractul din data de 12.08.2008, in proportie de 1/1, nu in proportie de 1/2 cum ar fi firesc raportat la faptul ca petenta detinea doar 1/2 din dreptul de proprietate asupra imobilului instrainat.

Petenta sustine ca organul fiscal a ignorat faptul ca prevederile OUG nr. 109/2009 au intrat in vigoare doar de la data de 01.01.2010, nefiind posibila aplicarea retroactiva a prevederilor introduse prin acest act normativ pentru a se stabili obligatii de plata raportat la tranzactii efectuate inainte de 2010, raportat la inexistentia pana la acea data a prevederilor art. 127 alin. (2) ind. 1 Cod fiscal.

Persoana fizica ... apreciaza ca in mod gresit organul fiscal a considerat ca ar fi avut obligatia de a se inregistra ca persoana impozabila din punct de vedere al TVA inaintea obtinerii primei autorizatii de construire din data de 31.01.2008, avand in vedere ca astfel se decaleaza intentia de a realiza operatiuni taxabile. In mod evident, aceasta apreciere a organului fiscal este in mod fundamental gresita, deoarece intentia sa nu a fost aceea de a obtine autorizatia de construire in vederea realizarii unor lucrari de constructii in interes personal, ci pentru construirea unui imobil in scopul vanzarii acestuia, astfel ca obtinerea acestei autorizatii nu ar fi putut fi considerata premergatoare unei activitati economice in sensul TVA nici in eventualitatea in care, prin absurd, s-ar accepta interpretarea data de organul fiscal notiunilor de persoana impozabila si activitate economica generatoare de venituri cu caracter de continuitate.

In sustinerea contestatiei, petenta precizeaza ca potrivit jurisprudentei CEDO in cauza D. A. Rompelman si E. A. Rompelman-Van Deelen vs. Minister van Financien, actele pregatitoare anterioare desfasurarii activitatii economice efective (in speta, potrivit conceptiei organului fiscal, obtinerea autorizatiei de construire) prezinta relevanta si permit calificarea autorului lor drept „persoana impozabila”, daca sunt efectuate in scopul desfasurarii unei viitoare activitati taxabile. Ori in mod evident un astfel de scop nu exista la

momentul obtinerii autorizatiei de construire, având in vedere ca nu ar putea nici macar la nivel prezumtiv fi determinata intentia sa de a efectua lucrarile de constructii in alt scop decât personal.

Petenta arata ca nu ar putea fi stabilita cu titlu retroactiv o obligatie in sarcina sa de a se înregistra in scopuri de TVA inainte de momentul obtinerii primei autorizatii de construire la data de 31.01.2008, in conditiile in care inclusiv organul fiscal a considerat ca la acea data nu indeplinea conditiile prevazute pentru a fi considerata persoana impozabila in scopuri de TVA, neputand fi retinut la acea data (respectiv anterior efectuării lucrarilor de constructie) ar fi considerata ulterior ca realizand activitati economice generatoare de venituri cu caracter de continuitate. Astfel, considerarea organului fiscal potrivit careia activitatea economica este începuta la data de 30.01.2008 (data initierii costurilor), orice livrare ulterioara fiind considerata ocazionala, este lipsita de orice fundament legal.

In plus, organul fiscal a considerat ca petenta a depasit plafonul de scutire de 35.000 EURO prin tranzactia efectuata la data de 12.08.2008, retinand totodata ca raportat la aceeasi tranzactie nu si-a îndeplinit obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA inaintea realizarii activitatii economice ce implica operatiuni taxabile, desi ar fi cunoscut dinainte valoarea de vanzare a primei livrari avand in vedere ca vanzarea apartamentelor se face numai in forma autentica in fata notarului public, ceea ce presupune cunaosterea de catre vanzator a pretului de vanzare inainte de autentificarea tranzactiei.

Petenta apreciaza ca solutia organului fiscal de a o considera platitor de TVA incepand cu data de 12.08.2008 este in mod fundamental gresita, sub aspectul îndeplinirii conditiei de depasire a plafonului de scutire de 35.000 euro si in ceea ce priveste momentul exigibilitatii TVA fiind rezultatul interpretarii si aplicarii eronate a mai multor prevederi legale.

Pentru stabilirea cifrei de afaceri realizate, in functie de care a fost apreciat momentul depasirii plafonului de scutire, si consecutiv, obligatia inregistrarii ca platitor de TVA, organul fiscal a luat in calcul veniturile obtinute din contractul de vanzare cumparare avand ca obiect un bun imobil si incheiat la data de 12.08.2008, fara insa sa ia in considerare faptul ca petenta a avut doar o cota de 1/2 din dreptul de proprietate asupra imobilului de instrainat.

Astfel, petenta apreciaza ca organul fiscal a considerat in mod absurd ca in ceea ce priveste activitatea desfasurata, reprezentand vanzari de imobile, impreuna cu dl. ... constituie o asociere fara personalitate juridica, tratata drept asociere in participatiune, chiar daca nu exista nici un contract de asociere in acest sens. Consecutiv, organul fiscal a apreciat ca pentru tranzactiile realizate de catre aceasta asociere, persoana impozabila obligata la îndeplinirea obligatiilor fiscale din punct de vedere al TVA este petenta; in aceasta privinta, desi organul fiscal a retinut aplicabilitatea prevederilor art. 156 alin. (5) din Codul fiscal,

potrivit caruia in cazul asociatiilor in participatiune care nu constituie o persoana impozabila, drepturile si obligatiile legale privind taxa revin asociatului care contabilizeaza veniturile si cheltuielile, potrivit contractului incheiat intre parti (chiar si in lipsa unui astfel de contract incheiat intre petenta si dl. ...), organul fiscal a depasit sfera de aplicare a acestei prevederi, interpretand ca din asa zisa calitate de asociat administrator rezulta in sarcina sa in calitate de persoana fizica obligatii de plata a TVA calculate raportat la veniturile integrale obtinute cu titlu de pret al bunurilor imobile, fara sa se raporteze la cota de 1/2 apartinand petentei din dreptul de proprietate.

In consecinta, petenta apreciaza ca organul fiscal face doua confuzii, avand in vedere: (1) ignorarea prevederilor legale care stabilesc ca in cazul unei asocieri fara personalitate juridica, veniturile si cheltuielile înregistrate se atribuie fiecarui asociat, corespunzator cotei de participare in asociere, in contextul in care organul fiscal este cel care retine ca acesta ar fi regimul fiscal aplicabil in cazul tranzactiilor incheiate de petenta impreuna cu dl. ...; (2) considerarea petentei ca reprezentant al asocierii - respectiv asociat administrator, chiar si in lipsa unei prevederi contractuale in acest sens, privita ca o asociere in participatiune, si totodata stabilirea momentului de la care a fost depasit plafonul de scutire de TVA de catre petenta prin luarea in considerare a veniturilor obtinute de ambii „asociati”, desi nivelul plafonului se raporteaza la o singura persoana, si nu la „asocierea fara personalitate juridica” formata din doua persoane fizice avand patrimoniul distincte, deci si obligatii fiscale distincte.

Asadar, petenta considera ca solutia organului fiscal de a considera ca datoreaza TVA incepand cu data de 12.08.2008 este in mod fundamental gresita, sub aspectul indeplinirii conditiei de depasire a plafonului de scutire de 35.000 euro, raportat si la faptul ca organul fiscal a constatat ca petenta, impreuna cu dl. ... a realizat in anul 2008, pana la data de 12 august, prin intermediul unei singure tranzactii, venituri care depasesc plafonul de scutire de 35.000 euro. Cu toate acestea, decizia de impunere a fost emisa pe numele petentei, raportat la cuantumul integral al pretului obtinut prin contractul de vanzare cumparare perfectat in 12.08.2008, fiind folosite datele sale de identificare pe motiv ca ar avea calitatea de asociat administrator al asocierii. La considerarea depasirii plafonului s-a luat in considerare pretul integral, respectiv suma de 206.735 lei, raportat la plafonul de scutire de TVA de 35.000 euro (119.000 lei), fara insa sa se tina cont de faptul ca petentei ii revenea din acest pret, corespunzator cotei de vanzare din dreptul de proprietate, suma de 103.367,5 lei, suma ce in mod evident nu poate fi considerata ca depasind plafonul de scutire de TVA.

Persoana fizica ... considera ca aceasta practica incalca in mod flagrant principiul certitudinii impunerii fiscale, consacrat de art. 3 lit. b)

Cod Fiscal, conform caruia modalitatea si sumele de plata trebuie sa fie precis stabilite pentru fiecare platitor, neputand fi impuse in sarcina petentei obligatii de plata raportat la veniturile obtinute impreuna cu dl. ..., considerandu-se ca desfasoara activitati sub forma unei asocieri in participatiune, fara sa existe o conventie a partilor in acest sens, si mai mult, retinand ca petenta ar avea calitatea de asociat administrator al acestei asocieri, si pe cale de consecinta contribuabil din punct de vedere al TVA raportat la veniturile integrale obtinute cu titlu de pret.

Petenta precizeaza ca stabilirea in mod ilegal a obligatiilor fiscale de plata a TVA in sarcina sa rezulta si din prevederile art. 28 si 72 Cod de Procedura Fiscala, potrivit carora fiecare persoana raspunde individual de obligatiile fiscale, fiind identificata de decizia ANAF cu codul de identificare fiscala, fara sa poata fi creata in mod artificial de catre organul fiscal, in lipsa unei conventii in acest sens si cu incalcarea principiului autonomiei de vointa, o entitate distincta ale carei obligatii fiscale sa fie puse in sarcina sa.

Asadar, petenta considera ca momentul la care s-a considerat ca a depasit plafonul de scutire de TVA a fost stabilit in mod nelegal, dat fiind faptul ca organul fiscal a omis faptul ca pretul obtinut din vanzarea unor bunuri detinute in coproprietate nu poate genera obligatii fiscale de plata a TVA in sarcina sa, cu ignorarea cotei de 1/2 care ii revine pentru stabilirea momentului de depasire al plafonului de scutire de TVA.

Referitor la momentul de la care se considera ca petenta datoreaza TVA, respectiv luarea in considerare a unei tranzactii unice (respectiv contractul de vanzare cumparare perfectat la data de 12.08.2008), petenta apreciaza ca aceasta conceptie este in mod fundamental gresita si din perspectiva faptului ca aprecierea conform careia dintr-o singura tranzactie reiese caracterul de continuitate al veniturilor astfel obtinute de contribuabil, de natura sa determine obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA. Chiar daca sintagma de „venituri cu caracter de continuitate” nu este definita in legislatia fiscala, fiind astfel incalcat imperativul certitudinii fiscale, in nici un caz nu s-ar putea interpreta ca acest caracter de continuitate ar putea rezulta dintr-o singura tranzactie, asa cum in mod absurd a considerat organul fiscal in cazul sau.

Petenta apreciaza ca decizia de impunere care face obiectul contestatiei este ilegala si netemeinica avand in vedere si modalitatea in care a fost stabilita baza impozabila asupra careia au fost calculate obligatii de plata a TVA in sarcina sa. Astfel cum reiese din cuprinsul deciziei de impunere din data de ... si al raportului de inspectie fiscala nr. ..., cu privire la situatia privind tranzactiile imobiliare efectuate in perioada supusa controlului, baza impozabila stabilita pentru calcularea obligatiilor fiscale privind TVA ce revin petentei a fost de ... lei si s-a raportat la veniturile integrale obtinute impreuna cu dl. ... reprezentand pretul primit in

temeiul contractelor de vanzare cumparare incheiate, corelativ transferului dreptului de proprietate detinut in coproprietate.

Astfel, aceasta considera ca in mod gresit a fost considerata impreuna cu dl. ... ca reprezentand o entitate, pentru care obligatiile de plata privind TVA sunt stabilite raportat la intreaga suma obtinuta cu titlu de pret, obligatiile fiscale datorate de aceasta „entitate” fiind puse integral in sarcina sa. In consecinta, petenta apreciaza ca impunerea stabilita prin decizia care face obiectul prezentei contestatii este nelegala, fiind contrara principiului fundamental in materie fiscala, potrivit caruia raspunderea in materie fiscala este personala, in conformitate cu art. 28 si art. 72 Cod procedura fiscala.

Petenta considera ca, potrivit art. 137 alin. (2) Cod procedura fiscala, baza de impozitare in materie de TVA include impozitele si taxele, cu exceptia taxei pe valoare adaugata. Cu alte cuvinte, TVA se calculeaza asupra pretului brut in cazul vanzarii unui bun, anterior platii oricarei alte taxe sau a oricarui alt impozit. Aceasta a fost de altfel si modalitatea de calcul in speta de fata, TVA-ul fiind calculat asupra pretului de vanzare al bunurilor. Cu toate acestea, impozitul pe venit, calculat si platit cu ocazia vanzarilor, a fost de asemenea calculat tot asupra intregului pret, desi conform dispozitiilor in materie de TVA mai sus indicate acesta trebuia calculat ulterior platii de TVA (in cazul in care aceasta ar fi fost intr-adevar datorata), baza de impunere fiind mai mica in raport de pretul vanzarii.

Din cele aratate mai sus, petenta considera ca este imposibil de stabilit care este modalitatea corecta de calcul a celor doua taxe. In cazul in care se respecta reglementarile in materie de TVA cu prioritate fata de cele in materia impozitului pe venit, impozitul pe venit nu a fost calculat asupra sumei corecte, impunandu-se returnarea in favoarea sa a impozitului platit suplimentar. In cazul in care se respecta cu prioritate reglementarile in materia impozitului pe venit, se produce in mod automat imposibilitatea aplicarii dispozitiilor imperative cu privire la baza de impunere pentru TVA si , in egala masura, se calculează TVA si asupra sumelor achitate deja in favoarea statului cu titlu de impozit pe venit.

In opinia petentei, nu exista o solutie corecta in aceasta situatie, fiind evident faptul ca dispozitiile in materie de TVA si cele in materia impozitului pe venit sunt total incompatibile, tocmai pentru ca plata de TVA nu a fost imaginata pentru astfel de situatii, fiind in sine incompatibila cu astfel de operatiuni si tranzactii.

Petenta considera ca daca se accepta reincadrarea retroactiva a tranzactiilor realizate, practic are loc o transformare a impozitului veniturilor persoanei fizice in impozit pe profit rezultat din activitati independente si ar fi necesara, practic, o corectare a tuturor actelor

notariale intocmite in baza procedurii prevazute la art. 77 indice I Cod Fiscal.

Contestatoarea apreciaza ca organele de control au stabilit in mod eronat in sarcina sa obligatii fiscale, in urma unei interpretari si aplicari eronate si subiective a textelor normative in vigoare, aplicand prevederile Ordinului 1873 din data de 12 aprilie 2011, potrivit caruia „pentru livrarile taxabile de constructii si de terenuri, taxa pe valoare adaugata colectata aferenta se determina in functie de vointa partilor rezultata din contracte sau alte mijloace de proba administrate (...), dupa cum urmeaza:

a) prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrarii conform prevederilor pct. 23 al. 1 din Normele metodologice de aplicare a titlului VI-Taxa pe Valoare Adaugata, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in cazul in care rezulta ca:

1. partile au convenit ca TVA nu este inclusa in contravaloarea livrarii; sau
2. partile nu au convenit nimic cu privire la TVA;

b) prin aplicarea procedurii sutei marite prevazut la pct. 23 al. 2 din Normele metodologice de aplicare a titlului VI- Taxa pe Valoare Adaugata, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, in cazul in care rezulta ca partile au convenit ca TVA este inclusa in contravaloarea livrarii".

In speta, conchide organul fiscal, avand in vedere faptul ca contractele de vanzare cumparare nu fac referire la TVA, acesta a fost calculat prin aplicarea cotei standard de 19% asupra valorii tranzactiei.

Petenta considera ca normele legale invocate de catre organul fiscal au fost aplicabile de-abia incepand cu data de 20.04.2011. Asadar, aceste norme nu isi gasesc aplicarea decat la un moment ulterior intrarii lor in vigoare, fiind exclusa incidenta retroactiva a acestui text legal in ceea ce priveste operatiunile realizate pana la data de 20.04.2011, relevante in stabilirea bazei impozabile fiind prevederile legale existente la data efectuarii respectivelor operatiuni, si nu cele in vigoare la data stabilirii din oficiu a calitatii de persoana impozabila de catre organul fiscal.

In al doilea rand, petenta apreciaza caci chiar daca prin absurd ar accepta incidenta ordinului mentionat in ceea ce priveste operatiunile retinute in speta si perfectate pana la data de 20.04.2011, aceste prevederi nu contrazic cu nimic sustinerile anterioare, avand in vedere faptul ca normele metodologice fac referire, la alineatul 2 al punctului 23, la operatiuni pentru care nu este necesara emiterea unei facturi si la alte situatii in care prin natura operatiunii sau conform prevederilor contractuale pretul include si taxa. Ipoteza prevederilor contractuale vizează in realitate situatia existentei unei prevederi contractuale expruse in cuprinsul contractului (care in cazul contractelor de vanzare cumparare incidente in speta nu exista), ramanand asadar doar ipoteza naturii operatiunilor realizate.

Petenta considera ca organul fiscal face in mod neconstitucional o aplicare retroactiva a prevederilor fiscale in materie de TVA raportat la tranzactiile cu imobile efectuate de persoane fizice. In acest context face referire la faptul ca prevederile art. 127 alin. 2 ind. 1 din Legea nr. 571/2003, introduse prin OUG nr. 109/2009 au intrat in vigoare doar la data de 01.01.2010, astfel ca exigibilitatea TVA pentru persoanele fizice raportat la veniturile obtinute din tranzactii imobiliare nu avea temei legal expres, din punct de vedere al stabilirii in mod conform a unor obligatii fiscale pana la aceasta data. Potrivit acestei prevederi situatiile in care persoanele fizice care efectuează livrari de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme, astfel ca raportat la principiul certitudinii impunerii si securitatii juridice, nu se poate considera ca un text de lege care face trimitere la norme de aplicare adoptate prin hotarare de guvern poate constitui un temei legal valabil pentru stabilirea de obligatii fiscale in sarcina contribuabililor, inainte de intrarea in vigoare a acestor prevederi, singurele referiri la obligatia persoanelor fizice de a achita TVA erau incluse in cuprinsul Normelor metodologice de aplicare a TVA, respectiv prevederile pct. 3 alin. 1 conform carora „in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal. Transferul bunurilor sau serviciilor achizitionate in scop personal de persoanele fizice in patrimoniul comercial in scopul utilizării pentru desfasurarea de activitati economice, nu este o operatiune asimilata unei livrari de bunuri/prestari de servicii, efectuate cu plata, iar persoana fizica nu poate deduce taxa aferenta bunurilor/serviciilor respective prin aplicarea procedurii de ajustare prevăzuta la art. 148 si 149 din Codul fiscal, precum si prevederile pct. 3 alin. 5

Contestatoarea considera ca prevederile din cuprinsul HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de Aplicare a TVA sunt nelegale, avand in vedere ca acestea nu stipuleaza conditiile de aplicare a unor prevederi din cuprinsul codului fiscal, ci adauga la lege, extinzand in mod nelegal si nejustificat domeniul activitatilor economice generatoare de obligatie de plata a TVA. Petenta apreciaza ca temeiul de drept al obligatiilor de plata a TVA pentru veniturile obtinute din tranzactii imobiliare nu il poate constitui pct. 3 al Normelor metodologice de aplicare a art. 127, deoarece aceste norme de aplicare adauga in mod nepermis la textul fiscal, domeniul activitatilor economice generatoare de obligatie de plata

de TVA, fiind astfel incalcate prevederile art. 1 alin. 1 teza a II-a si art. 5 Cod fiscal, precum si prevederile art. 139 alin. 1 din Constitutia României, care statueaza ca impozitele, taxele si orice alte venituri ale bugetului de stat si ale bugetului asigurarilor sociale de stat se stabilesc numai prin lege.

Raportat la aceste prevederi, coroborat cu principiul certitudinii in materie fiscala si al securitatii juridice, petenta arata ca este abuziva stabilirea in sarcina persoanelor fizice a unor obligatii de plata a TVA raportat la veniturile obtinute din tranzactii imobiliare, fara respectarea principiului fortei juridice a actelor normative, prin invocarea ca temei legal a prevederilor unor norme metodologice; in plus, chiar daca prin absurd s-ar retine ca prin art. 127 alin. 2 ind. 1 se stabileste in mod conform obligatia de plata a TVA pentru veniturile obtinute de persoanele fizice din tranzactii imobiliare, o astfel de prevedere nu a existat pana la data de 01.01.2010, motiv pentru care exigibilitatea TVA nu poate fi retinuta decat cel mai devreme dupa data de 01.01.2010 referitor la contractele de vanzare cumparare avand ca obiect bunuri imobile, incheiate cu persoane fizice avand calitatea de vanzator.

Petenta considera ca o alta interpretare ar fi in mod vadit contrara principiului certitudinii in materie fiscala si securitatii juridice, precum si jurisprudentei CEDO in materie fiscala, in contextul in care contribuabilii nu ar fi avut posibilitatea sa cunoasca obligatiile incidente in materie de TVA, dat fiind faptul ca anterior datei de 1 ianuarie 2010 nu exista nici macar o norma cu caracter general (chiar incert), de trimitere la normele metodologice, care sa sugereze ca regulile in materie de TVA s-ar aplica si in privinta persoanelor fizice care perfecteaza contracte de vanzare cumparare avand ca obiect bunuri imobile. Incertitudinea vadita cu privire la aceste obligatii ale persoanelor fizice in materie de TVA este confirmata inclusiv de conduita organelor fiscale care, desi sustin ca regulile in materie de TVA se aplica de la data de 01.01.2007 si pentru tranzactiile imobiliare incheiate de persoane fizice, in mod vadit contradictoriu nu au realizat nici o activitate de inspectie fiscala pentru stabilirea de obligatii de plata a TVA de catre persoanele fizice care au incheiat astfel de tranzactii anterior intrarii in vigoare a prevederilor art. 127 alin. 2 ind. 1 Cod fiscal.

In contextul incertitudinii vadite in ceea ce priveste regulile aplicabile in materie de TVA in privinta persoanelor fizice care au perfectat in calitate de vanzator contracte de vanzare cumparare avand ca obiect bunuri imobile, coroborat cu reaua-credinta a organelor fiscale care desi pretind ca regulile in materie de TVA se aplica in aceste cazuri de la 01.01.2007, nu au efectuat nici o activitate de inspectie fiscala pana in luna august 2012, petenta considera ca arata ca nu ii pot fi imputate obligatii de plata ale accesoriilor stabilite la obligatia de plata a TVA, respectiv majorari de intarziere in cuantum de ... lei, dobanzi de intarziere in cuantum de ... lei si penalitati de intarziere in cuantum de 48.835 lei.

Astfel, petenta apreciaza ca calcularea obligatiilor accesorii in sarcina sa nu poate avea decat rol sanctionator pentru nerespectarea unor obligatii legale; insa, in conditiile in care aceste obligatii legale nu sunt clare nici macar la nivelul organelor fiscale (fapt ce rezulta nu doar din pasivitatea acestora pentru o lunga perioada de timp in ceea ce priveste activitatea de inspectie fiscala in aceasta materie, dar si din modalitatea incoerenta si complet neuniforma in care structuri din cadrul ANAF aplica in mod vadit diferit aceleasi reguli la situatii identice), ar fi absurd sa se sustina ca sfera de aplicare a TVA putea fi decelata cu usurinta de catre persoanele fizice fara pregatire de specialitate si sa se pretinda ca in sarcina acestora poate fi retinuta o culpa raportat la faptul ca nu au putut sa prevada ca au anumite obligatii fiscale, care nu sunt prevazute expres si in mod clar si pe care de altfel nici macar organele fiscale nu le cunosc.

Astfel, petenta considera ca accesoriile stabilite cu titlu de majorari de intarziere, dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere, ce constituie o sanctiune pentru neexecutarea in termen a obligatiei fiscale legale, pot fi aplicate numai in masura in care obligatia legala clara nu a fost indeplinita sau a fost indeplinita cu intarziere.

Raportat la neacordarea dreptului de deducere in ceea ce priveste operatiunile care au fost incluse de catre organul fiscal in sfera de aplicare a TVA, petenta a retinut faptul ca, conform raportului de inspectie fiscala, nu a indeplinit conditiile prevazute de art. 147 indice 1 alineat (1) din Codul Fiscal, respectiv ca nu avea la acel moment calitatea de persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA.

Aceasta considera ca organul fiscal a interpretat in mod gresit normele legale in vigoare. Astfel, normele legale invocate de catre organul fiscal trebuie interpretate in sensul ca, chiar daca posibilitatea exercitarii dreptului de deducere ia nastere doar ulterior momentului in care este stabilita calitatea de platitor TVA pentru perioada relevanta, aspectele mentionate trebuie insa in mod necesar coroborate cu prevederile art. 145 al. 1 Cod Fiscal, conform caruia „dreptul de deducere ia nastere in momentul in care taxa pe valoare adaugata deductibila devine exigibila”.

Din coroborarea acestor prevederi, petenta precizeaza ca TVA-ul deductibil aferent perioadei pentru care s-au stabilit obligatiile de plata devine exigibil cu ocazia incheierii fiecareia dintre operatiunile de vanzare cumparare de imobile (asadar, tot in cursul acestei perioade) deoarece este simultana exigibilitatii TVA. Cu toate acestea, dreptul de deducere nu putea fi in mod efectiv exercitat decat ulterior momentului înregistrării in scopuri de TVA pentru perioada in discutie, asadar ulterior emiterii deciziei de impunere. In acest caz, fiind indeplinite toate conditiile legale, petenta considera ca organul fiscal este obligat sa scada din valoarea TVA colectata valoarea TVA deductibila pentru respectiva

perioada (nascuta la acelasi moment la care s-a nascut obligatia de plata TVA), de vreme ce exigibilitatea dreptului de deducere a intervenit la momentul incheierii contractelor de vanzare-cumparare, iar exercitarea efectiva a acestui drept (desi deja nascut) este posibila de-abia ulterior inspectiei fiscale.

Petenta considera ca organul de inspectie fiscala nesocoteste complet, in mod eronat si abuziv, aceste prevederi speciale in materie de deducere a taxei, respectiv reconsiderarea intregii situatii fiscale in ceea ce priveste TVA, ca si cum ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, inclusiv dreptul de deducere in fiecare perioada fiscala si nu doar la depunerea primului decont de TVA, considerand de fapt in tot cuprinsul raportului de inspectie fiscala cat si in tot cuprinsul decizie de impunere faptul ca dreptul de deducere nu ar lua nastere de fapt la momentul la care TVA a devenit exigibila, ci doar daca la acel moment avea calitatea de persoana inregistrata in scopuri de TVA.

Contestatoarea apreciaza ca ii sunt aplicabile toate reglementarile pe linie de TVA, nu numai in ceea ce priveste obligatia colectarii la vanzare, ci si a scaderii din TVA-ul colectat, aferent vanzarilor, a taxei aferenta achizitiilor pentru realizarea veniturilor respective. Din moment ce organul fiscal dispunea de informatiile necesare in vederea declararii unei persoane ca fiind platitoare de TVA, nu poate impune conditii suplimentare care sa anihileze dreptul de deducere aferent acestei taxe.

O astfel de abordare este in acord si cu jurisprudenta CJCE in materie, in considerarea principiului neutralitatii fiscale. Astfel, petenta apreciaza ca dreptul de deducere TVA trebuie sa fie acordat daca au fost indeplinite cerintele de fond, chiar daca au fost omise de catre persoanele impozabile anumite cerinte de forma. Totodata, Curtea a apreciat ca TVA nu trebuie sa reprezinte o cheltuiala ocazionata de desfasurarea unei afaceri (un cost), ci trebuie sa poata fi aplicat dreptul de deducere pentru toate operatiunile realizate in amonte. Nu in ultimul rand, desi Directiva a VI-a TVA are ca si obiectiv lupta impotriva fraudei si a evaziunii fiscale, acest scop nu poate fi depasit de practici abuzive ale statelor membre, de natura sa lipseasca dreptul de deducere de insusi continutul acestuia. O astfel de masura, conform jurisprudentei Curtii, poate fi adoptata de catre statele semnatare doar in situatia in care tranzactia din care deriva dreptul de deducere reprezinta o practica abuziva. Or, pentru a califica o practica ca fiind abuziva, tranzactia desfasurata ar trebui sa nu respecte prevederile Directivei si ale legislatiei de transpunere, astfel incat valorificarea dreptului de deducere ar fi contrara insusi scopului acestor prevederi. Ba mai mult decat atat, ar trebui ca scopul efectiv al tranzactiei sa fie tocmai acela de a obtine rambursarea taxei, aceasta neavand in realitate nicio baza reala. Aceste ipoteze sunt insa excluse in speta de fata.

Petenta considera ca sustinerile sale cu privire la necesitatea acordarii dreptului de deducere sunt confirmate la nivel jurisprudential. Aceasta face referire la Sentinta civila nr. 420/2012 pronuntata in dosarul nr. 1101/33/2011 de Curtea de Apel Cluj prin care s-a retinut de vreme ce organul fiscal a stabilit ca reclamantul era obligat sa se înregistreze ca platitor de TVA dispunand înregistrarea din oficiu, este cu atat mai evident ca de la data inregistrarii reclamantul are si dreptul de deducere al TVA aferent achizitiilor efectuate. Totodata, Curtea face referire la relevanta jurisprudentei Curtii de Justitie Europene de la Luxembourg, care in cauza Rompelman (cauza 268/83) a statuat caci contribuabilul are dreptul la deducere TVA nu numai pentru achizitiile efectuate ulterior momentului de la care a devenit platitor de TVA dar si pentru achizitiile efectuate anterior datei la care s-a stabilit calitatea de platitor de TVA, in vederea realizarii de operatiuni impozabile dupa aceasta data.

Astfel, petenta apreciaza ca nu este lipsit de relevanta ca o astfel de abordare pare a fi in acord cu jurisprudenta CEJ in materie, Curtea statuand in sensul ca dreptul de deducere constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara in materie de TVA.

Contestatoarea a mai mentionat ca instanta apreciaza ca principiul neutralitatii fiscale impune ca deducerea taxei pe valoare adaugata aferenta intrarilor sa fie acordata daca cerintele de fond sunt îndeplinite, chiar daca anumite cerinte de fond au fost omise de catre persoanele impozabile (in acest sens instanta face trimitere la hotararea din 27 septembrie 2007, Collee, C-1 46/2005). Totodata apreciaza ca, din moment ce administratia fiscala dispunde de informatiile necesare pentru a stabili ca persoana impozabila este obligata la plata TVA, aceasta nu ar putea impune, in ceea ce priveste dreptul persoanei impozabile de a deduce aceasta taxa, conditii suplimentare care ar avea ca efect anihilarea exercitarii acestui drept (hotărârea din 1 aprilie 2004, Bockemuhl, C-90/02). Curtea a valorificat pe deplin principiul neutralitatii TVA, in sensul in care ea nu trebuie sa reprezinte un cost pentru afacere. In absenta unei dispozitii a legislatiei nationale care limiteaza dreptul la deducere al persoanelor taxabile, acesta trebuie exercitat pentru totalitatea taxelor aplicate in amonte(hotararea din 29 aprilie 2004, Faxworld, C-137/02). Desi instanta europeana a afirmat in repetate randuri ca lupta impotriva abuzurilor, a fraudei si a evaziunii fiscale este un obiectiv recunoscut si incurajat prin a sasea directiva TVA, masurile pe care statele membre au dreptul sa le adopte nu trebuie sa depaseasca ceea ce este necesar pentru evitarea fraudei si nu pot fi folosite in asa fel incat sa puna in discutie neutralitatea TVA, neputand sa lipsească dreptul de deducere de insusi continutul lui.

In plus, petenta precizeaza ca instanta a reamintit de cauza Halifax si altii (hotărârea din 21 februarie 2006, in cauza C-255/02), in care Curtea a statuat in sensul in care Directiva a sasea trebuie interpretata in sensul in care este exclus dreptul de deducere al unei persoane impozabile doar in ipoteza in care tranzactia din care deriva acest drept este o practica abuziva, ori pentru ca o practica sa fie considerata abuziva, este necesar sa se constate, in primul rand ca tranzactia respectiva, din punct de vedere al formei, nu respecta prevederile incidente ale directivei si ale legislatiei de transpunere, astfel incat valorificarea unui astfel de drept ar fi contrara insusi scopului acestor prevederi. In al doilea rand trebuie sa transpara, in lumina unor factori obiectivi, ca scopul esential al tranzactiei in litigiu este acela de a obtine rambursarea TVA, respectiv ca ea nu are nici o baza economica reala.

Petenta mai mentioneaza ca in Sentinta anterior mentionata, s-a mai retinut ca neutralitatea TVA se asigura tocmai prin instituirea mecanismului de deducere a taxei deductibile, in baza caruia, indiferent cate persoane impozabile inregistrate in scopuri de TVA intervin in procesul de productie si distributie a unui anumit bun sau serviciu, suma totala a TVA colectat va fi intotdeauna aceeaasi, deoarece depinde numai de pretul facturat consumatorului final care nu are drept de deducere, precum si de cota TVA aplicabila.

In acelasi sens, petenta precizeaza ca s-a pronuntat si instanta prin Sentinta civila nr. 695/2011 in dosarul nr. 167/33/2012 al Curtii de Apel Cluj, prin care s-a stabilit ca data de la care reclamanta a devenit de drept platitoare de TVA este si data de la care este indreptatita sa i se acorde dreptul de deducere a taxei aferenta achizitiilor de bunuri si servicii utilizate in scopul operatiunilor care au fost taxate. Instanta a retinut in aceea speta faptul ca reclamanta are dreptul ca pentru fiecare perioada fiscala sa scada din valoarea totala a taxei colectate valoarea totala a taxei deductibile, iar dreptul de deducere va putea fi exercitat prin inscrierea taxei deductibile in decontul de taxa prevazuta la art. 156² din Codul Fiscal, depus dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA, conform art. 153 din Codul fiscal. Curtea a retinut astfel ca de la momentul la care persoana devine platitoare de taxa pe valoare adaugata, acesteia ii sunt aplicabile toate reglementările pe linie TVA, nu doar in ceea ce priveste obligatia colectarii la vanzare, ci si a scaderii din TVA-ul colectat, aferent vanzarilor, a taxei aferenta achizitiilor pentru realizarea veniturilor respective.

Petenta considera ca faptul ca organul fiscal nu a acordat drept de deducere pentru operatiunile realizate de la momentul exigibilitatii taxei, atrage dupa sine calculare gresita a accesoriilor, acestea neputand fi in fapt calculate decat asupra TVA datorata, si nu asupra TVA colectata.

Contestatoarea mai precizeaza ca organul fiscal a retinut totodata ca, din analiza tranzactiilor perfectate impreuna cu dl. ..., in calitate de vanzator, rezulta ca nu sunt indeplinite conditiile privind cota redusa TVA de

5%, ignorand insa ca din punct de vedere fiscal la data efectuării tranzacțiilor cu imobile pentru persoane fizice neînregistrate în scopuri de TVA, declarațiilor notariale privind justificarea nivelului taxei nu erau necesare, determinand astfel imposibilitatea ca petenta să prevadă ca o să-i fie necesare astfel de declarații la momentul la care organele fiscale vor reține ca sunt aplicabile în mod retroactiv prevederi legale ce nu erau în vigoare la data înstrăinării imobilelor. În acest context, organul fiscal a făcut referire la prevederile art. 140 alin. 2 ind. 1 lit. c pct. 1 și 2 din Codul fiscal, considerand ca aplicabilitatea acestei prevederi este conditionată de existența declarației pe proprie răspundere a cumparatorului, care să fi fost pusă la dispoziția vânzătorului anterior sau cel târziu concomitent cu momentul livrării bunului imobil.

Petenta considera că, cu toate că organul fiscal reține în mod corect temeiurile legale aplicabile acestor tranzacții, afirmând chiar că cota redusă de 5% se aplică în cazul în care la data vânzării condițiile legale sunt îndeplinite, a ignorat cu desăvârșire contextul legislativ din perioada 2008-2009, respectiv importanțele modificări pe care le-au suferit normele metodologice în acest domeniu, dând un complet alt sens acestor norme legale în vigoare la data tranzacțiilor, în sensul în care „aplicarea cotei reduse de 5% este conditionată de prezentarea declarației cumparatorului înainte sau la data perfectării tranzacției”.

Persoana fizică ... considera că în conformitate cu art. 140 Cod Fiscal în forma în vigoare în intervalul respectiv, cotele TVA aplicabile sunt: cota standard de 19% ce se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse, respectiv cota redusă de 5% care se aplică bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Cota aplicabilă este în toate situațiile cota în vigoare la data la care intervine faptul generator. Pentru livările de bunuri imobile în baza prevederilor art. 134 indice 1 Cod Fiscal, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul proprietății, respectiv la momentul încheierii contractelor de vânzare cumpărare.

Regimul de impozitare cu cota redusă de 5% a fost reglementat prin OUG 200/2008, care a intrat în vigoare la data de 15.12.2008. Normele metodologice de aplicare a acestor prevederi au fost adoptate prin HG 1618/2008, intrată în vigoare la data de 22.12.2008.

Asadar, petenta apreciază că există un decalaj temporar între momentul la care a intrat în vigoare legea fiscală și momentul intrării în vigoare a normelor metodologice (obligatia prezentării declarației notariale fiind reglementată strict de aceasta din urmă). Pentru vânzarile realizate în perioada 15.12.2008-22.12.2008, nu poate fi

aplicabila conditia prezentării unei declaratii notariale in vederea aplicării cotei reduse de TVA, deoarece persoanele impozabile nu puteau anticipa, pana la data de 22.12.2008, obligativitatea detinerii unei declaratii notariale. Ba mai mult decat atat, potrivit principiului neretroactivitatii legii civile noi, o lege se aplica numai situatiilor care se ivesc ulterior intrarii ei in vigoare. Rezulta pe cale de consecinta ca asupra vanzarilor realizate anterior datei de 22.12.2008 se va aplica cota redusa de 5%, fara a fi necesara prezentarea declaratiei notariale mentionate.

Petenta precizeaza ca referitor la tranzactiile incheiate ulterior adoptarii HG 1618/2008, aplicarea cotei reduse de 5% era conditionata de prezentarea unei declaratii notariale pe baza careia cumparatorii sa declare ca la data incheierii contractului de vanzare cumparare indeplinesc conditiile impuse de art. 140 al. 2 indice 1 litera c Cod Fiscal. Aceasta considera ca se pune insa problema daca declaratiile notariale prezentate ulterior, insa care mentioneaza in mod exact indeplinirea conditiilor necesare la data incheierii vanzarii, fac ca aceasta conditie sa fie indeplinita.

Astfel, petenta considera ca din formularea exacta a textului legal in discutie reiese cu claritate faptul ca aplicarea la momentul livrării bunului a cotei reduse este conditionata de prezentarea declaratiei notariale chiar si in viitor. Acest aspect rezulta si din faptul ca aceasta declaratie doar consfinteste in mod definitiv indeplinirea conditiilor necesare la data vanzarii, forta sa fiind o forta pur probanta, si nu constitutiva. Astfel, daca un asemenea act juridic emis la data livrării este prezumat ca facand proba indeplinirii conditiilor prevazute de art. 140 al. 2 indice 1 lit. c pct. 1 si 2 Cod Fiscal, in egala masura o asemenea declaratie intocmita ulterior livrării va genera aceeasi prezumtie. Altfel spus, declaratia intocmita ulterior livrării va acoperi nu doar perioada anterioara tranzactiei, ci si perioada scursa de la data livrării pana la data emiterii declaratiei. In speta, exista astfel de declaratii notariale pentru toate vanzarile incheiate in intervalul 2008-2009, fiind astfel indeplinite pe deplin conditiile necesare aplicării cotei reduse de 5%.

De-abia prin adoptarea HG 1620/2009 au fost modificate normele metodologice de aplicare a cotei reduse de 5%, modificare constand in mentionarea clara a faptului ca declaratia notariala trebuie prezentata inainte sau in momentul livrării locuintei. Petenta apreciaza ca aceste modificari sunt insa aplicabile doar incepand cu data de 01.01.2010.

Petenta mai precizeaza ca a avut cunostinta de obligatia de plata a TVA doar in urma controlului efectuat, la data vanzării imobilelor neavand cum sa solicite si sa obtina declaratia prevazuta de reglementarile procedurale, nestiind ca pentru perioada in discutie este persoana impozabila din punct de vedere TVA.

Aceasta mai mentioneaza ca asupra tuturor aspectelor mai sus mentionate s-a pronuntat si Curtea de Apel Cluj, in dosarul 167/33/2011, validand aceste argumente.

In concluzie, petenta apreciaza ca obligatiile de plata stabilite in urma aplicarii cotei standard nu pot fi justificate, motiv pentru care solicita anulara acestor obligatii de plata.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. ... - Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit TVA de plata ... lei si au calculat majorari de intarziere in suma de ... lei, dobanzi de intarziere in suma de ... si penalitati de intarziere in suma de ... lei. Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ..., contestata de d-na ..., rezulta urmatoarele:

Urmare adresei emise de catre ANAF - Directia generala legislatie si proceduri fiscale nr. 866013/08.09.2009, inregistrata la DGFP ... cu nr. ... si la SAF-AIF cu nr. ... si a adresei ANAF nr. ..., înregistrata la DGFP ... cu nr. ... si la SAF-AIF cu nr. ..., s-a solicitat si s-a primit de la AFP ..., lista nominala a beneficiarului de venit ... si a beneficiarului de venit ..., conform Declaratiei informative privind veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal, formular 208, depuse de catre notarii publici in perioada 01.01.2007-30.06.2012.

In declaratiile informative D 208 tranzactiile efectuate de ... impreuna cu ..., au fost declarate de notarii publici pe numele ambilor coproprietari in cota de $\frac{1}{2}$ din venitul realizat.

La solicitarea organelor fiscale, doamna ... a prezentat partial contractele de vanzare/cumparare autentificate de catre notarii publici si declarate de acestia prin Declaratia informativa privind veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal, formular 208, in perioada 01.01.2007-30.06.2012; o parte a contractelor de vanzare -cumparare vizand transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile au fost transmise de catre notarii publici, la solicitarea organului de inspectie fiscala.

In Lista nominala a beneficiarului de venit, intocmita pe baza declaratiilor informative D 208 depuse de notarii publici pentru perioada 01.01.2007-30.06.2012, pentru d-na ... au fost inregistrate 39 contracte de vanzare, pozitiile 4 si 5 reprezentand un singur contract de vanzare (cel autentificat cu nr. ... si nu doua contracte de vanzare, fiind declarate de 2 ori de notarul public BNP ... in declaratia D208 iar pozitia nr. 7 doamna ..., nu are calitatea de vanzatoare, din eroare fiind trecut CNP-ul acesteia, urmand a se proceda la rectificarea declaratiei de catre BNP Asociati..., conform raspunsului dat de acestia cu adresa nr. ... inregistrata la Activitatea de Inspectie Fiscala cu nr.

Pe baza contractelor de vanzare/cumparare prezentate de catre contribuabil si notarii publici, organele de inspectie fiscala au intocmit situatia privind tranzactiile imobiliare efectuate in perioada 01.01.2007 -30.06.2012.

Pentru stabilirea tratamentului fiscal al operatiunilor derulate impreuna organul de control a solicitat informatii suplimentare celor doi coproprietari privind modul in care au fost derulate achizitia, construirea imobilelor si vanzarea acestora.

Prin nota explicativa, d-l. ... a precizat ca operatiunile de construire a apartamentelor au fost realizate impreuna de ... si ..., acestia convietuind impreuna intr-o uniune liber consensuala, iar cea mai mare parte a achizitiilor de materiale au fost efectuate de doamna ..., pe numele acesteia fiind intocmite facturile de achizitii.

Prin nota explicativa prezentata, d-na ... a confirmat ca operatiunile au fost derulate impreuna cu dl. ... -si a lasat la latitudinea organului de control sa desemneze persoana obligata la indeplinirea obligatiilor fiscale privind TVA, conform legii.

In sustinerea celor din notele explicative, au fost prezentate facturi de achizitii de materiale din care rezulta ca beneficiarul acestor achizitii este in cea mai mare parte doamna

De asemenea, au fost prezentate doua contracte cu prestatori de servicii, respectiv contractul încheiat cu SC... SRL, pentru realizarea lucrarilor de constructii aferente imobilului din ... str.... nr. 2 sc. A si B a carei beneficiar al lucrarilor a fost doamna ... si contractul de vanzare cumparare si garantie pentru realizarea tamplariei PVC pentru imobilele din ... str. ... care de asemenea este intocmit cu beneficiarul

Pentru 5 contracte de vanzare cumparare, d-na ... identificata prin CNP 2610425354779 a realizat operatiunile impreuna cu dl. ... identificat prin CNP 1621206354721 ambii cu domiciliul in ... str. ... nr. 34/A.

Organele de inspectie fiscala au apreciat ca pentru tranzactiile realizate in asociere fara personalitate juridica tratata drept asociere in participatiune conform prevederilor art. 127 alin. (10) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu dl. ..., persoana impozabila obligata la îndeplinirea obligatiilor fiscale, din punct de vedere al TVA este d-na ..., potrivit prevederilor art. 156 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca operatiunile economice au fost realizate in asociere in scopuri comerciale, care conform prevederilor art. 127 alin. (10) din Legea nr. 571/2003, cu modificările si completările ulterioare, nu dau nastere unei persoane impozabile separate. Elementele care au stat la baza constatarii realizarii activitati economice in asociere sunt urmatoarele:

- facturile de achizitie materiale de constructii prezentate au ca beneficiar pe d-na ..., pentru lucrarile de constructii realizate in regie proprie impreuna cu ...;

- contractul de prestari servicii pentru lucrarile de constructii mansarda efectuata pe str.... nr. 2 sc. A si B este întocmit de ... cu prestatorul de servicii SC... SRL CUI ... înregistrat cu nr. ORC, cu sediul in... nr.1131, jud....;
- Chitantele platite la SC ... SA pentru organizare de santier au ca platitor pe d-na ..., de asemenea si facturile emise de ... SA au ca beneficiar pe d-na ... pentru locatiile din str.... nr.2 si ... nr.21;
- Contractul de vanzare cumparare si garantie incheiat la data de 09.02.2009 a fost incheiat intre SC ... SRL ... CIF ..., in calitate de prestator si d-na ... in calitate de beneficiar.

Organele de inspectie fiscala au precizat caci conform prevederilor art. 127 alin. (10) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asociere in scopuri comerciale care nu au personalitate juridica si sunt constituite in temeniul legii sunt tratate drept asocieri in participatiune, iar asocierile intre persoane fizice sunt prevăzute de Codul civil.

Potrivit art. 156 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in cazul asocierilor in participatiune care nu constituie o persoana impozabila, drepturile si obligatiile legale privind taxa revin asociatului care contabilizează veniturile si cheltuielile, potrivit contractului incheiat intre parti. Desi nu a fost prezentat niciun contract de asociere intre cele doua persoane fizice, organele de inspectie fiscala au apreciat ca cele doua persoane fizice in desfasurarea activitatii economice s-au comportat ca orice asociere in scopuri comerciale, iar d-na ... a angajat in cea mai mare parte costurile aferente realizarii investitiilor destinate vanzarii, avand si dreptul de a deducere pentru achizitiile destinate realizarii de operatiuni taxabile cat si obligatia de colectare TVA aferenta vanzarilor taxabile.

Organele de inspectie fiscala au precizat ca in cazul asocierilor in participatiune sau al altor asocieri in scopuri comerciale tratate drept asocieri in participatiune conform prevederilor art. 127 alin. (10) din Codul fiscal, denumite in continuare asocieri, drepturile si obligatiile legale privind TVA prevazute de titlul VI din Codul fiscal revin asociatului desemnat in acest scop care contabilizează veniturile si cheltuielile, denumit asociat administrator. Prin drepturi si obligatii se intelege atat dreptul de a exercita deducerea taxei pentru achizitii conform prevederilor art. 145-147¹ din Codul fiscal, cat si obligatia de a emite facturi catre beneficiari si de a colecta taxa in cazul operatiunilor taxabile, cat si dreptul respectiv obligatia de ajustare a taxei conform art. 148, art. 149 si art. 161 din Codul fiscal.

Echipele de inspectie fiscala a apreciat ca asociatul administrator are dreptul/obligatia de ajustare a taxei pe valoarea adaugata pentru bunurile si serviciile achizitionate de asociatul administrator, după constituirea asocierii, care sunt destinate utilizarii in scopul pentru care a fost constituita asocierea.

Alocarea veniturilor si cheltuielile asocierii de catre asociatul administrator catre membrii asociati nu constituie operatiune impozabila in sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, daca alocarea se face proportional cu cota de participare a fiecarui membru al asocierii.

Din documentele prezentate, respectiv facturi de achizitii materiale de constructii si contracte de prestari servicii, organele de inspectie fiscala au constatat ca doamna ... a făcut achizitiile in numele asocierii, destinate in scopul in care a fost constituita asocierea, respectiv pentru construirea de apartamente noi la mansarde, dobândind astfel calitatea de persoana impozabila cu drepturi si obligatii din punct de vedere TVA asa cum sunt prevazute la Titlul VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

Din analiza tuturor livrarilor constructii vechi (in anul 2007) si de constructii noi respectiv apartamente efectuate la mansarda (in anul 2008-2011) organele de inspectie fiscala au apreciat ca tranzactiile efectuate impreuna reprezinta vanzari efectuate in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate si care nu au fost utilizate in scopuri personale, indeplinind prevederile art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, dupa cum urmeaza:

- a) Sunt livrari de bunuri imobile efectuate cu plata, asa cum rezulta din contractele de vanzare incheiate in forma autentica, in fata notarului;
- b) Locul livarii este in Romania conform art. art. 132 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv acolo unde se gasesc bunurile imobile în momentul în care are loc livrarea si sunt puse la dispozitia beneficiarului, pentru bunurile care nu sunt expediate sau transportate, terenurile fiind situate in localitatea ..., judetul
- c) Persoana fizică ... si ... in asociere, realizeaza de o maniera independenta activitati economice constand in livrari de bunuri imobile din patrimoniul personal care au fost construite in asociere in cote de participare de 1/2 fiecare, destinate vanzarii, pentru obtinerea de venituri cu caracter de continuitate.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca d-na ... a dobandit calitatea de persoana impozabila ca asociat administrator asa cum este definita la art. 127 alin. (10) si art. 127 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ca fiind „orice persoana care desfasoara de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati”. Conform prevederilor art. 125¹ punctul 18 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, persoana impozabila are intelesul art. 127 alin. (1), reprezentand si orice entitate capabila sa desfasoare o activitate economica. Conform prevederilor art. 156 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 cu aplicare in perioada verificata in cazul asocierilor care nu dau nastere unei persoane impozabile, drepturile si obligatiile legale privind TVA revin asociatului care contabilizeaza veniturile si cheltuielile, potrivit contractului incheiat intre parti.

Echipa de inspectie fiscala a stabilit ca pentru tranzactiile efectuate in comun de cele doua persoana fizice, doamna ... s-a comportat ca orice asociat administrator, angajand in numele asocierii costurile pentru realizarea constructiilor. Potrivit art. 156 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, drepturile si obligatiile legale privind TVA revin asociatului administrator, respectiv d-nei

Plafonul de scutire TVA prevazut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru determinarea existentei obligatiei de inregistrare fiscala a fost determinat de catre organele de inspectie fiscala la nivelul asocierii.

d) Livrarea bunurilor imobile a rezultat din activitati economice de exploatare a bunurilor corporale, cumpararea in scopul revanzarii si construirea de apartamente (asa cum au fost descrise), conform prevederilor pct. 3 alin. (1) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare valabile de la data de 01.01.2007 in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, „obtinerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuintelor proprietate personala sau altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata în scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.” si ulterior cu modificarile aduse de HG nr. 1620/2009, cu aplicare din 01.01.2010.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca cele doua persoane fizice ... si ... au efectuat urmatoarele operatiuni :

In anul 2007, a efectuat 4 tranzactii cu uscatorii neamenajate, constructii vechi-dobandite impreuna prin cumparare in scopul revanzarii, care intra in sfera de aplicare a TVA, obtinand o cifra de afaceri de ... lei determinata conform art. 152 alin. (2) din Legea 571/2003, inferioara plafonului de scutire TVA, redus proportional cu perioada efectiv lucrata.

In anul 2008, dl. ... si d-na ... au obtinut impreuna urmatoarele autorizatii de constructii:

1. autorizatia de construire nr. ... eliberata de Primăria ... sub nr. ... pentru executia constructie de tipul locuinte la mansarda, pe imobilul situat ih ..., str....., nr.11, bl.B14;
2. autorizatiei de construire nr.... eliberata de Primăria ... sub nr. ... pentru executia constructie de tipul locuinte la mansarda, 2 apartamente (str. N. ... nr. 21, sc. H), receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr. ..., pentru care a fost emisa autorizatia de functionare
3. autorizatiei de construire nr.... eliberata de Primaria ... sub nr. ... pentru executia constructie de tipul locuinte la mansarda, 2 apartamente (str. N. ... nr.

21, sc.B), receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr. ..., pentru care a fost emisa autorizatia de functionare

4. autorizatiei de construire nr. ... eliberata de Primaria ... sub nr. ... pentru executia constructie de tipul locuinte la mansarda, 2 apartamente (str. N. ... nr. 21, sc. C), receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr. ..., pentru care a fost emisa autorizatia de functionare

5. autorizatiei de construire nr. ... eliberata de Primaria ... sub nr. ... pentru executia constructie de tipul locuinte la mansarda, 2 apartamente (str. N. ... nr. 21, sc. G), receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr. ..., pentru care a fost emisa autorizatia de functionare

6. autorizatiei de construire nr. ... eliberata de Primaria ... sub nr. ... pentru executia constructie de tipul locuinte la mansarda, 2 apartamente (str. N. ... nr. 21, sc. D), receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr. ..., pentru care a fost emisa autorizatia de functionare

7. autorizatiei de construire nr. ... eliberata de Primaria ... sub nr. ... pentru executia constructie de tipul locuinte la mansarda, 2 apartamente la sc. I iar la sc. J mansarda neamenajata (str. N. ... nr.21, sc.I si J), receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr. ..., pentru care a fost emisa autorizatia de functionare

8. autorizatiei de construire nr.... eliberata de Primaria ... sub nr. ... pentru executia constructie de tipul locuinte la mansarda, 2 apartamente (str. N. ... nr .21, sc. A), receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr. ..., pentru care a fost emisa autorizatia de functionare

Tot in anul 2008, organele de inspectie fiscala au constatat ca au fost executate in regie proprie de ... si ..., finalizate si receptionate 10 apartamente la mansarda, a caror constructie a fost autorizata prin autorizatiile nr. ..., nr. ..., nr.

Din cele 10 apartamente receptionate in anul 2008 au fost vandute prin 6 contracte de vanzare 6 apartamente noi.

Fata de cele 6 apartamente noi finalizate, ... împreuna cu ... au vandut prin doua contracte de vanzare si doua mansarde nefinalizate pentru care a fost obtinută autorizatia de construire nr.

In anul 2009, organele de inspectie fiscala au stabilit ca persoana fizica ... si ... au obtinut impreuna urmatoarele autorizatii de construire :

1. autorizatiei de construire nr. ... eliberata de Primaria ... sub nr. ... pentru executia constructie de tipul locuinte la mansarda, 3 apartamente (str.... nr. 2, sc. A), receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr...., pentru care a fost emisa autorizatia de functionare ...

2. autorizatiei de construire nr. ... eliberata de Primaria ... sub nr. ... pentru executia constructie de tipul locuinte la mansarda, 3 apartamente (str.... nr. 2, sc. B), receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr. ..., pentru care a fost emisa autorizatia de functionare

In anul 2009 au fost finalizate si receptionate un numar de 12 de apartamente noi la mansarda, a caror construire a fost autorizata prin autorizatiile nr. ..., nr. ..., nr. ..., nr.

Tot in anul 2009 ... si ... au vandut 9 apartamente noi receptionate (prima ocupare) in anii 2008 si 2009.

In anul 2010, ... si ... au realizat impreuna urmatoarele operatiuni:

- Au finalizat si receptionat 7 apartamente noi la mansarda construite in regie proprie in baza autorizatiilor de construire nr. ... si nr.
- Au vandut 11 apartamente noi, a caror prima ocupare a fost anul 2009 si 2010.
- Au vandut parti de constructii vechi, respectiv 2 terase neamenajate ale blocurilor a vechi.
- Au vandut imobilul situat in ... str. N. ... nr. 21, sc. F, ap. 12, care a fost utilizat in scopuri personale ca domiciliu atat de ... cat si de Organele de inspectie fiscala au apreciat ca operatiunea nu intra in sfera de aplicare a TVA, nefiind îndeplinite cumulativ conditiile prevazute la art. 126 din Legea nr. 571/2003.

In anul 2011 ... si ... au vandut prin doua contracte de vanzare 2 mansarde vechi construite in baza autorizatiilor de construire nr. ..., a caror prima ocupare a fost data de 17.05.2009, data receptiei finale a apartamentelor.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca persoana impozabila intentioneaza sa desfasoare activitatea economica ce implica operatiuni taxabile la data de 31.01.2008 cand a obtinut prima autorizatie de construire si incepe sa avanseze costuri si sa efectueze lucrari premergatoare activitatii economice ce implica operatiuni taxabile. Prima livrare de apartament nou provenit din activitatea economica a fost realizata la data de 12.08.2008, la valoarea de 206.735 lei, superioara plafonului anual de scutire TVA de 119.000 lei.

Echipa de inspectie fiscala a concluzionat ca d-na ... avea obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (1) lit. a) punctul 1 din Legea nr. 571/2003, respectiv inaintea realizarii activitatii economice ce implica operatiuni taxabile, cunoscand dinainte valoarea de vanzare a primei livrari, avand in vedere faptul ca vanzarea apartamentelor se face numai in forma autentica in fata notarului public, ceea ce presupune cunoasterea de catre vanzator a pretului de vanzare inainte de autentificarea tranzactiei. Persoana impozabila inca de la data la care a intentionat sa realizeze activitati economice ce implica operatiuni taxabile avea prefigurarea veniturilor ce urmează a fi realizate, avand in vedere faptul ca vanzarea apartamentelor se facea numai in forma autentica in fata notarului public, ceea ce presupune cunoasterea de catre vanzator a pretului de vanzare inainte de autentificarea tranzactiei.

Organele de inspectie fiscala au apreciat ca si comerciant sau producator la Oficiul registrului Comerului, a desfasurat activitate similara cu activitatea producatorilor si comerciantilor, respectiv a achizitionat terase si poduri, le-a apartamentat, a angajat prestatori de servicii autorizati care sa efectueze lucrari urbanistice si astfel transformate au fost destinate vânzării. Mai mult persoana fizica ... a exploatat podurile si terasele, prin lucrari de amenajare a acestora, lucrari topografice, pentru a obtine mai multe apartamente la mansarda cu scopul de a obtine venituri cu caracter de continuitate.

Organele de inspectie fiscala au mai precizat ca persoana impozabila ... pentru operatiunile realizate in asociere cu ... nu a declarat cifra de afaceri pe care o putea estima in mod real, de cel putin 206.735 lei, superioara plafonului anual de scutire TVA de 119.000 Iei, prin depunerea declaratiei de inregistrare fiscala, formular 020, prevăzut de OMFP nr. 262/2007 si nu a solicitat, conform prevederilor art.153 din Codul Fiscal inregistrarea anticipata in scopuri de TVA, respectiv, inainte de realizarea activitatii economice ce implica operatiunile taxabile.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca persoana impozabila nu si-a exercitat dreptul de deducere pentru serviciile de transformare a podurilor si teraselor de la următoarele locatii: ... str. Nicolae ... nr. ... sc. ... str.... nr. 2, Sc. A, B si ... str. ... nr. 11, bl. B14. Acestia au apreciat ca neexercitarea dreptului nu este o rezultanta a respectării si aplicării Codului Fiscal ci rezulta din insasi nerespectarea prevederilor legale.

Referitor la prevederile legale incidente, echipa de inspectie fiscala a precizat ca exercitarea dreptului de deducere se efectuează de persoana impozabila numai prin decontul de TVA, conform prevederilor art. 147¹ din Codul Fiscal, in conditiile respectarii prevederilor art. 145-146 si in conformitate cu prevederile art. 149 alin. (1) lit. d) din Legea nr. 571/2003 cu aplicabilitate in anul 2008, taxa deductibila aferenta bunurilor de capital reprezinta taxa achitata sau datorata, aferenta, oricarei operatiuni legate de achizitia, fabricarea, constructia, transformarea sau modernizarea acestor bunuri respective.

Referitor la modul de exercitarea al dreptului de deducere, organele de inspectie fiscala au facut referire la punctul 66 (13) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completările ulterioare: „in situatia în care art. 153 prevede că persoana Impozabila trebuie să solicite inregistrarea in scopuri de TVA anticipat, respectiv inainte de realizarea unei operatiuni, dar aceasta obligatie este îndeplinita ulterior, organele fiscale vor inregistra persoana respectiva atunci cand aceasta solicita inregistrarea, daca intre timp nu a fost inregistrată din oficiu. Pentru neinregistrarea anticipata prevazuta de lege, organele fiscale vor stabili consecintele acesteia în conformitate cu prevederile prezentului titlu, precum si ale Codului de procedură fiscala."

Pe întreaga perioadă verificată - 01.01.2007-30.06.2012 - pentru tranzacțiile cu bunuri imobile efectuate care intra în sfera de aplicare a TVA, organele de inspecție fiscală au stabilit ca d-na ..., în calitate de reprezentant al asocierii, nu a colectat TVA pentru operațiunile taxabile.

Pentru determinarea TVA de plată, echipa de inspecție fiscală a procedat conform prevederilor punctului 66 (13) din HG nr. 44/2004 Titlul VI coroborat cu prevederile punctului 62 alin. (2) lit. a) din HG nr. 44/2004, Titlul VI, modificată.

Baza impozabilă a fost determinată numai pentru operațiunile taxabile, constituită din contravaloarea livrării bunurilor, așa cum prevede art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 precum și conform Deciziei nr. 2/2011 privind 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. având în vedere faptul că în contractele de vânzare nu se prevede nimic cu privire la TVA, prin aplicarea cotei TVA la contravaloarea livrării (conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din NM de aplicare a titlului VI „Taxa pe valoarea adăugată”, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare), în cazul în care rezultă ca:

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

Echipa de inspecție fiscală a constatat că persoana fizică ..., în calitate de reprezentant al asocierii a efectuat în perioada 01.01.2007-30.06.2012, 37 de tranzacții de vânzare -cumpărare astfel:

- în anul 2007 - 4 tranzacții care intra în sfera de aplicare a TVA;
- în anul 2008 - 8 tranzacții care intra în sfera de aplicare a TVA;
- în anul 2009 - 9 tranzacții care intra în sfera de aplicare a TVA;
- în anul 2010 - 13 tranzacții care intra în sfera de aplicare a TVA;
- în anul 2011 - 3 tranzacții care intra în sfera de aplicare a TVA.

Pe întreaga perioadă verificată 01.01.2007- 30.06.2012, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată colectată în suma de ... lei, conform prevederilor art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a deciziei nr. 2/2011, prin aplicarea cotei standard de TVA de 19% respectiv 24% și a cotei reduse de 5% asupra bazei impozabile în suma de ... lei ce reprezintă contrapartida obținută de d-na ... din vânzarea imobilelor proprietate personală și care a rămas la dispoziția vânzătorului.

_____ Pentru TVA colectată suplimentar aferentă perioadei 01.01.2007-30.06.2012, în suma totală de ... lei, conform prevederilor OG nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, art. 119 și respectiv art. 120, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în suma de ...

lei prin aplicarea cotei de 0,10 %, de la scadenta in functie de perioada fiscala si pana la data de 30.06.2010.

_____Echipa de inspectie fiscala a calculat dobanzi de intarziere in suma de ... lei prin aplicarea cotei de 0,05 %, de la data de 01.07.2010 si pana la data de 30.09.2010 si prin aplicarea cotei de 0,04 % de la data de 01.10.2010 si pana la data de 21.09.2012.

_____Penalitati de intarziere in suma de ... lei prin aplicarea cotei de 15% au fost calculate conform pct. 11 alin. (1) si alin. (2) lit. c) din OUG 39/21.04.2010, astfel ... lei x 15% = ... Iei, pentru obligatiile fiscale ce inregistreaza intarzieri la plata mai mari de 90 de zile.

III. Avand in vedere constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile petentului, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, invocate de catre organele de inspectie fiscala si de catre contestator, biroul investit cu solutionarea contestatiei retine ca d-na ... si ... au obtinut venituri din tranzactionarea proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal si nu s-a inregistrat in termenul legal in scopuri de TVA la organul fiscal.

Prin contestatia formulata petenta contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. ... prin care s-au stabilit in sarcina acesteia obligatii fiscale suplimentare contestate reprezentand:

- TVA = ... lei;
- majorari de intarziere = ... lei;
- dobanzi de intarziere = ... lei;
- penalitati de intarziere = ... lei.

1. Referitor la faptul ca decizia de impunere contestata nu este semnata de directorul general

Contestatoarea solicita ca organul de solutionare a contestatiei sa constate nulitatea deciziei atacate si anulara tuturor debitelor stabilite prin aceasta intrucat actul administrativ fiscal mai sus indicat (decizia de impunere) este lovit de nulitate ca urmare a lipsei din continutul sau a unuia dintre elementele expres prevazute in art. 43 din Codul de Procedura Fiscala, respectiv actul administrativ atacat nu contine numele, prenumele si calitatea unei persoane imputernicite potrivit legii sa reprezinte organul fiscal, nefiind semnata de catre directorul general.

Fata de sustinerile petentei organul fiscal imputernicit cu solutionarea contestatiei precizeaza urmatoarele :

- Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarete organelor fiscale este reglementata prin ORDINUL ANAF nr. 1.415 din 11 august 2009 privind aprobarea modelului si continutului unor documente si formulare utilizate in activitatea de inspectie fiscala la persoane fizice:

“ Formularul "Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarete organelor fiscale" reprezinta actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala la finalizarea inspectiei fiscale pentru stabilirea taxei pe valoarea adaugata si a altor obligatii fiscale (cu exceptia impozitului pe venit) la persoana fizica sau asocierile de persoane fizice neanregistrate la organele fiscale.

"Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarete organelor fiscale" va cuprinde taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale suplimentare impreuna cu accesoriile aferente acestora, inscrise in "Raportul de inspectie fiscala incheiat la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarete organelor fiscale".

Formularul "Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarete organelor fiscale" se intocmeste de catre echipa de inspectie fiscala, se avizeaza de seful de serviciu/birou/compartiment si se aproba de conducatorul activitatii de inspectie fiscala de care apartine echipa de inspectie fiscala.”

Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarete organelor fiscale nr. ... contestata de petenta a fost emisa cu respectarea prevederilor legale, fiind semnata de seful de serviciu si de catre conducatorul activitatii de inspectie fiscala a carui competenta nu poate fi contestata, prin urmare sustinerile petentei sunt neintemeiate.

2. Referitor la sustinerea petentei ca DGFP ... nu are competenta de a efectua inspectii fiscale prin care sa verifice respectarea prevederilor legale privind TVA aferenta tranzactiilor cu proprietati imobiliare din patrimoniul persoanei fizice

In drept, avand in vedere calificarea d-nei ... ca persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, in ceea ce priveste competenta de a controla persoanele fizice din perspectiva TVA, sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

- art. 6 din OG nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare:

„Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza.”

- art. 14 din OG nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare:

„Criteriile economice

(1) Veniturile, alte beneficii si valori patrimoniale sunt supuse legii fiscale indiferent daca sunt obtinute din activitati ce indeplinesc sau nu cerintele altor dispozitii legale.

(2) Situatiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciaza de organul fiscal dupa continutul lor economic.”

- art. 15 din OG nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare:

„Eludarea legislatiei fiscale

(1) In cazul in care, eludandu-se scopul legii fiscale, obligatia fiscala nu a fost stabilita ori nu a fost raportata la baza de impunere reala, obligatia datorata si, respectiv, creanta fiscala corelativa sunt cele legal determinate.

(2) Pentru situatiile prevazute la alin. (1) sunt aplicabile prevederile art. 23.”

- art. 23 din OG nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare:

„Nasterea creantelor si obligatiilor fiscale

(1) Daca legea nu prevede altfel, dreptul de creanta fiscala si obligatia fiscala corelativa se nasc in momentul in care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le genereaza.

(2) Potrivit alin. (1) se naste dreptul organului fiscal de a stabili si a determina obligatia fiscala datorata.”

- art. 94 alin. (1) din OG nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare:

„(1) Inspectia fiscala are ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora.”

- art. 95 din OG nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Persoanele supuse inspectiei fiscale

Inspectia fiscala se exercita asupra tuturor persoanelor, indiferent de forma lor de organizare, care au obligatii de stabilire, retinere si plata a impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat, prevazute de lege.”

- art. 99 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala - republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Competenta

(1) Insectia fiscala se exercita exclusiv, nemijlocit si neingradit prin Agentia Nationala de Administrare Fiscala sau, dupa caz, de compartimentele de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, conform dispozitiilor prezentului titlu, ori de alte autoritati care sunt competente, potrivit legii, sa administreze impozite, taxe, contributii sau alte sume datorate bugetului general consolidat.”

In consecinta, organele Ministerului Finantelor Publice au dreptul de a controla persoanele fizice din perspectiva TVA si in situatia in care acestea nu au solicitat, conform prevederilor legale, inregistrarea in scopuri de TVA.

3. Referitor la sustinerea petentei ca avizul de inspectie fiscala nu i-a fost inmanat cu 15 zile inainte de inceperea inspectiei fiscale

In fapt, avizul de inspectie fiscala nr. ... a fost comunicat d-nei ... la data de 08.08.2012, prin inmanare sub semantura, cu data de incepere a inspectiei fiscale la data de 09.08.2012, pentru perioada supusa verificarii 01.01.2007-30.06.2012.

In drept sunt aplicabile prevederile urmatoarelor acte normative:

- art. 101 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala - republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

„Inaintea desfasurarii inspectiei fiscale, organul fiscal are obligatia sa instiinteze contribuabilul in legatura cu actiunea care urmeaza sa se desfasoare, prin transmiterea unui aviz de inspectie fiscala.”

- art. 102 alin. (1) lit. a) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala - republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

„(1) Avizul de inspectie fiscala se comunica contribuabilului, in scris, inainte de inceperea inspectiei fiscale, astfel:

... b) cu 15 zile pentru ceilalti contribuabili.”

Conform acestui text de lege, avizul de inspectie fiscala se transmite inainte de inceperea inspectiei fiscale si are ca scop informarea contribuabilului cu privire la actiunea ce urmeaza sa se desfasoare. De asemenea, conform textului de lege mentionat, avizul de inspectie fiscala se comunica contribuabilului, in scris, cu 15 zile inainte de inceperea inspectiei fiscale.

Avizul de inspectie fiscala nr. ... a fost adus la cunostinta contribuabilului la data de 08.08.2012, cu mai putin de 15 zile cat prevede OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala - republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, la art. 102 alin. (1) lit. b).

Facem precizarea ca sunt aplicabile în acest sens prevederile Ordinului nr. 364/2009 pentru aprobarea Sistemului de proceduri pentru inspectia fiscala, care stipuleaza ca:

„3.3. ”Avizul de inspectie fiscala” va fi transmis inainte cu 30 de zile pentru marii contribuabili si cu 15 zile pentru ceilalti contribuabili, de inceperea efectuarii acesteia. Termenele de mai sus incep de la data la care contribuabilul a luat la cunostinta de programarea inspectiei fiscale.

...

3.8. La solicitarea contribuabilului sau a echipei de inspectie fiscala, controlul poate fi inceput si mai devreme decat termenul prevazut de Codul de procedura fiscala (15, respectiv 30 de zile). In acest caz se solicita acceptul scris al contribuabilului. Acceptul consta in semnarea pe exemplarul de „Aviz de inspectie fiscala” si inscrierea datei de incepere a inspectiei fiscale”

Conform acestor prevederi legale, inspectia fiscala poate incepe si mai devreme de 15 zile de la data comunicarii avizului, dar numai in situatia in care contribuabilul isi da acceptul scris.

Din copia dupa avizul de inspectie fiscala nr. ..., existent la dosarul cauzei, rezulta ca d-na ... si-a exprimat in scris acordul inceperii mai devreme a controlului prin preluarea sub semnatura a acestuia, avand in vedere ca nu a prezentat obiectiuni referitoare la acest aspect.

In drept, conform art. 46 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei*

imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

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

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

Din cele prezentate anterior se retin urmatoarele:

Sanctionarea cu nulitatea (absoluta) unui act de impunere datorita nerespectarii conditiilor procedurale, indiferent de circumstantele care au determinat aceasta situatie si indiferent daca nerespectarea, prin ea insasi, a produs sau nu vatamarea persoanei controlate nu ar atrage decat supunerea contribuabilului la o noua verificare, cu consecinte in ceea ce priveste afectarea activitatii curente a acestuia si ar conduce la eludarea scopului pentru care a fost prevazut prin lege un termen pentru inceperea inspectiei fiscale.

In speta, din documentele existente rezulta ca petenta a luat la cunostinta despre data inceperii inspectiei fiscala sub semnatura de primire, fapt ce presupune acceptul scris al acesteia cu privire la aceasta data, respectiv 09.08.2012.

Fata de aspectele prezentate, contestatia d-nei ... vizand nulitatea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

4. Referitor la desfasurarea de activitati economice continue si calificarea ca si persoana impozabila

In fapt, in perioada verificata 2007-2012, petenta a efectuat, impreuna cu ..., 39 tranzactii de natura transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile care nu au fost utilizate in scopuri personale, pentru obtinerea de venituri cu caracter de continuitate dobandind astfel calitatea de persoana impozabila conform prevederilor legale astfel:

- art. 127 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

- art. 128 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(1) Prin livrare de bunuri se intelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre o alta persoana, direct sau prin persoane care actioneaza in numele acestuia.

(2) In intelesul prezentului titlu, prin bunuri se intelege bunurile corporale mobile si imobile, prin natura lor sau prin destinatie.”

Din numarul tranzactiilor efectuate, respectiv mai mult de 1 pe an (39 in total) rezulta caracterul de continuitate al veniturilor obtinute; astfel livrarile de bunuri efectuate de petenta in perioada 2007-2012 rezulta din activitati economice asa cum sunt definite la art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 coroborat cu NM de aplicare a acestuia care precizeaza ca *„nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art. 127 alin. 2 din Codul fiscal.”*

Livrarile de bunuri care fac obiectul verificarii sunt efectuate in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate si reprezinta in marea majoritate apartamente pentru care contribuabila are calitatea de proprietar, in cota de 1/2.

Aceasta prevedere legala este aplicabila si petentei deoarece din verificarea fiscala efectuata a reesit faptul ca acesta a derulat in perioada verificata mai mult de o tranzactie intr-un an calendaristic.

Trebuie precizat ca prin desfasurarea de activitati economice in intelesul art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal nu se presupune exercitarea unei activitati aducatoare de profit, ci se refera doar la activitati permanente, efectuate contra plata.

In mod corect organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunile efectuate de d-na ... nu constituie o simpla exercitare a dreptului de proprietate dobandit initial, ci reprezinta o activitate economica de dezvoltare imobiliara desfasurata de petent care a luat toate masurile active similare cu cele ale producatorilor si comerciantilor, in sensul ca a achizitionat poduri pentru construirea de mansarde si a obtinut, impreuna cu dl. ..., urmatoarele autorizatii de constructii:

1. autorizatia de construire nr. ... eliberata de Primăria ... sub nr. ... pentru executia constructie de tipul locuinte la mansarda, pe imobilul situat in ..., str. ..., nr. 11, bI. B14;
2. autorizatia de construire nr.... eliberata de Primăria ... sub nr. ... pentru executia constructie de tipul locuinte la mansarda, 2 apartamente (str. N. ... nr. 21, sc. H), receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr. ..., pentru care a fost emisa autorizatia de functionare
3. autorizatia de construire nr.... eliberata de Primaria ... sub nr. ... pentru executia constructie de tipul locuinte la mansarda, 2 apartamente (str. N. ... nr. 21, sc.B), receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr. ..., pentru care a fost emisa autorizatia de functionare
4. autorizatia de construire nr. ... eliberata de Primaria ... sub nr. ... pentru executia constructie de tipul locuinte la mansarda, 2 apartamente (str. N. ... nr. 21, sc. C), receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr. ..., pentru care a fost emisa autorizatia de functionare
5. autorizatia de construire nr. ... eliberata de Primaria ... sub nr. ... pentru executia constructie de tipul locuinte la mansarda, 2 apartamente (str. N. ... nr. 21, sc. G), receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr. ..., pentru care a fost emisa autorizatia de functionare
6. autorizatia de construire nr. ... eliberata de Primaria ... sub nr. ... pentru executia constructie de tipul locuinte la mansarda, 2 apartamente (str. N. ... nr. 21, sc. D), receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr. ..., pentru care a fost emisa autorizatia de functionare
7. autorizatia de construire nr. ... eliberata de Primaria ... sub nr. ... pentru executia constructie de tipul locuinte la mansarda, 2 apartamente la sc. I iar la sc. J mansarda neamenajata (str. N. ... nr. 21), receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr. ..., pentru care a fost emisa autorizatia de functionare
8. autorizatia de construire nr.... eliberata de Primaria ... sub nr. ... pentru executia constructie de tipul locuinte la mansarda, 2 apartamente (str. N. ... nr. .21, sc. A), receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr. ..., pentru care a fost emisa autorizatia de functionare

Din cele aratate mai sus, rezulta in mod clar ca petenta a facut demersurile necesare pentru construirea de apartamente in vederea vanzarii.

In baza prevederilor legale mai sus mentionate se retine ca d-na ... este o persoana impozabila din punct de vedere al TVA pentru activitatile economice desfasurate, constand in vanzarea apartamente in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate indeplinind cumulativ conditiile prevazute la art. 126 alin. (1) lit. a)- d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„Operatiuni impozabile
ART. 126

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

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

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

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

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

Potrivit prevederilor legale enuntate, persoanele fizice care obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale nu se considera a fi desfasurat o activitate economica si pe cale de consecinta nu intra in categoria persoanelor impozabile, exceptie facand situatiile in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, in atare situatie acestea dobandind calitatea de persoana impozabila.

Ori, in speta este demonstrat ca acele imobile au fost destinate vanzarii si deci afectate folosirii lor in alte scopuri decat cele personale, iar pe cale de consecinta operatiunile de vanzare intra in sfera de aplicare a TVA.

Se retine ca, independent de calificarea tranzactiilor din Codul Civil, în materia fiscala determinant este continutul economic al tranzactiilor, autoritatile fiscale fiind îndreptatite sa reincadreze forma si continutul juridic al tranzactiilor pentru a reflecta continutul economic propriu-zis al acestora, dupa cum prevad dispozitiile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, coroborate cu cele ale art. 1 alin. (3) din acelasi act normativ, conform carora:

„în materie fiscala, dispozitiile prezentului cod prevaleaza asupra oricaror prevederi din alte acte normative, in caz de conflict intre acestea aplicandu-se dispozitiile Codului fiscal.”

Astfel, din aprofundarea dispozitiilor legale de mai sus, se desprinde concluzia potrivit careia legiuitorul a urmarit sa impună Codul fiscal ca reglementare interna suprema în domeniul fiscalitatii, iar potrivit doctrinei, interpretarea se face în strictă concordantă cu intentia legiuitorului.

In concluzie tranzactiile imobiliare desfasurate de petenta constituie activitate economica de exploatare a bunurilor in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate sustinerile petentei referitoare la acest capat de cerere fiind neintemeiate .

In speta este evidenta vointa petentei de a desfasura o activitate economica, fiind de neinteles ca o constructie gen mansarda a fost destinata

pentru uzul personal al proprietarilor, dovada fiind chiar efectuarea tranzactiilor la scurt timp dupa finalizarea constructiilor, tranzactii generatoare de venituri obtinute in mod constant, ceea ce imprima caracterul de continuitate a veniturilor realizate, demonstrand in acest fel desfasurarea unei activitati economice si, deci, ca doamna ... este o persoana impozabila.

Transferul dreptului de proprietate de la proprietar catre o alta persoana pentru bunuri corporale, inclusiv imobile, este considerata livrare de bunuri, fapt care, coroborat cu concluzia desprinsa anterior in sensul ca livrarea s-a realizat de catre o persoana impozabila urmare a desfasurarii unei activitati economice, asa cum este ea prezentata in cuprinsul art. 127 alin. (1) si (2) din Codul fiscal, denota ca operatiunea efectuata intra in sfera de aplicare a taxei pe valoare adaugata conform prevederilor art.126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

5.Referitor la aplicarea partiala a cotei reduse de 5%

Organul de inspectie fiscala a stabilit TVA aferenta tranzactiilor imobiliare in cota de 19% , respectiv 24%, cat si cota redusa de 5% la tranzactiile care indeplineau conditiile, baza de impozitare astfel stabilita fiind in suma de 3.074.060 lei.

In continutul contestatiei petenta sustine ca pentru tranzactiile derulate in perioada 15.12.2008 (data intrarii in vigoare a cotei de 5% reglementata prin OUG nr. 200/2008) si data de 22.12.2008 (data publicarii in MO a HG nr. 2618/2008) nu este aplicabila conditia prezentarii unei declaratii notariale intrucat aceasta a fost introdusa doar prin HG nr. 2618/2008 .

Totodata, petenta sustine ca prezentarea ulterioara a declaratiilor notariale care contin expres indeplinirea conditiilor necesare la data vanzarii vor fi luate in considerare la aplicarea cotei reduse de TVA, intrucat doar prin HG nr.1620/2009 au fost modificate normele in sensul ca declaratia notariala trebuie prezentata inainte sau in momentul livrarii locuintei.

In drept, potrivit prevederilor art. 140 alin. 2¹ lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“ (2¹) Cota redusa de 5% se aplica asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuintelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construita locuinta include si amprenta la sol a locuintei. In sensul prezentului titlu, prin locuinta livrata ca parte a politicii sociale se intelege:

(...)

c) livrarea de locuinte care au o suprafata utila de maximum 120 mp, exclusiv anexele gospodaresti, a caror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depaseste suma de 380.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea

adaugata, achizitionate de orice persoana necasatorita sau familie. Suprafata utila a locuintei este cea definita prin Legea locuintei nr. 114/1996, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare. Anexele gospodaresti sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare. Cota redusa se aplica numai in cazul locuintelor care in momentul vanzarii pot fi locuite ca atare si daca terenul pe care este construita locuinta nu depaseste suprafata de 250 mp, inclusiv amprenta la sol a locuintei, in cazul caselor de locuit individuale. In cazul imobilelor care au mai mult de doua locuinte, cota indiviza a terenului aferent fiecarei locuinte nu poate depasi suprafata de 250 mp, inclusiv amprenta la sol aferenta fiecarei locuinte. Orice persoana necasatorita sau familie pot achizitiona o singura locuinta cu cota redusa de 5%, respectiv:

1. in cazul persoanelor necasatorite, sa nu fi detinut si sa nu detina nicio locuinta in proprietate pe care au achizitionat-o cu cota de 5%;

2. in cazul familiilor, sotul sau sotia sa nu fi detinut si sa nu detina, fiecare sau impreuna nicio locuinta in proprietate pe care au achizitionat-o cu cota de 5%.

coroborat cu pct. 23 alin. (7), (8) si (9) din HG nr. 44/2004 privind NM date in aplicarea Codului fiscal care prevad:

“ (7) Cota redusa de taxa de 5% prevazuta la art. 140 alin. (2¹) din Codul fiscal se aplica numai pentru livrarea, astfel cum este definita la art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, a locuintelor ca parte a politicii sociale, respectiv pentru transferul dreptului de a dispune ca si un proprietar de bunurile prevazute la art. 140 alin. (2¹) lit. a)-d) din Codul fiscal. Pentru livrarile prevazute la art. 140 alin. (2¹) lit. a), b) si d) din Codul fiscal, cota redusa de TVA de 5% se aplica inclusiv pentru terenul pe care este construita locuinta, in conditiile in care terenul urmeaza regimul constructiei conform pct. 37 alin. (1).

(8) In aplicarea art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, prin locuinta se intelege constructia alcatuita din una sau mai multe camere de locuit, cu dependintele, dotarile si utilitatile necesare, care satisface cerintele de locuit ale unei persoane sau familii.

(9) Pentru locuintele prevazute la art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, **vanzatorul poate aplica cota de TVA de 5% daca cumparatorul va prezenta o declaratie pe propria raspundere, autentificata de un notar, din care sa rezulte ca sunt indeplinite conditiile stabilite la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 1 si 2 din Codul fiscal, care va fi pastrata de vanzator pentru justificarea aplicarii cotei reduse de TVA de 5%. (...)** “

Deoarece exigibilitatea TVA a intervenit in momentul vanzarii imobilelor, deci la momentul incheierii contractelor de vanzare cumparare, cumparatorii aveau obligatia sa prezinte declaratii pe propria raspundere in acel moment si nu ulterior, pentru a beneficia de cota redusa de 5%.

De asemenea, aplicarea cotei reduse de 5% este punctuala, respectiv doar pentru cazurile in care cumparatorul demonstreaza ca sunt indeplinite conditiile prevazute de legislatia in vigoare.

De altfel, organul de inspectie fiscala a luat in considerare un numar de 19 declaratii care indeplineau conditiile impuse si pentru care au fost prezentate documente si a stabilit TVA in cota de 5%.

Prin HG nr. 1620/2009 au fost completate Normele metodologice, in sensul ca a fost introdus pct. 10, respectiv:

„(10) In vederea indeplinirii conditiei prevazute la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 1 si 2 din Codul fiscal, cumparatorul va pune la dispozitia vanzatorului, inainte sau in momentul livrarii bunului imobil, o declaratie pe propria raspundere, autentificata de un notar, din care sa rezulte ca sunt indeplinite conditiile stabilite la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 1 si 2 din Codul fiscal, care va fi pastrata de vanzator pentru justificarea aplicarii cotei reduse de TVA de 5%.”

Prevederile pct. 10 reglementat prin HG nr. 1620/2009 nu anuleaza prevederile Codului fiscal referitoare la conditiile impuse de legiuitor pentru a beneficia de cota redusa ci se explica mai elaborat ca se impune prezentarea acestora la momentul vanzarii imobilelor deci la momentul cand TVA devine exigibila.

Normele metodologice sunt date doar in aplicarea prevederilor Codului fiscal, acestea nu schimba in fapt ceea ce legiuitorul a intentionat sa reglementeze prin Codul fiscal.

In consecinta, pentru tranzactiile pentru care nu au fost prezentate dovezi ca sunt indeplinite conditiile de acordare a cotei reduse nu pot fi aplicabile prevederile art. 140 alin. (2¹) lit.c), la dosarul contestatiei nefiind depuse documente noi in acest sens.

6. Referitor la modul de calcul al TVA

Avand in vedere ca preturile cuprinse si stipulate in contracte nu au in componenta lor si TVA colectata, fiind constituite numai din contrapartida obtinuta de vanzator de la cumparator si care a ramas la dispozitia vanzatorului, respectiv a persoanei fizice ... si ..., sunt aplicabile prevederile urmatoarelor acte normative:

- art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: *„Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din: a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decat cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni;”*

-art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: „Cota standard a taxei pe valoarea adaugata este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru orice operatiune impozabila care nu este scutita de taxa pe valoarea adaugata sau care nu este supusa cotei reduse a taxei pe valoarea adaugata.” coroborat cu pct. 23 alin. (1) din NM de aplicare a titlului VI, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/ 2004, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad: „Taxa se determina prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare potrivit legii”.

In acest sens a fost data Decizia nr. 2 a COMISIEI CENTRALE FISCALA, publicata in MO al Romaniei nr. 278 din 20 aprilie 2011, care prevede:

„In interpretarea si aplicarea unitara a art. 137 alin. (1) lit. a) si art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si a pct. 23 alin. (1) si (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru livrarile taxabile de constructii si de terenuri, taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta se determina in functie de vointa partilor rezultata din contracte sau alte mijloace de proba administrate conform Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, dupa cum urmeaza:

a) prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrarii [conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adaugata", aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare], in cazul in care rezulta ca:

1. partile au convenit ca TVA nu este inclusa in contravaloarea livrarii; sau

2. partile nu au convenit nimic cu privire la TVA;

b) prin aplicarea procedurii sutei marite [prevazut la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adaugata", aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare], in cazul in care rezulta ca partile au convenit ca TVA este inclusa in contravaloarea livrarii."

7. In ceea ce priveste nedefalcarea veniturilor intre d-na ... si ... si stabilirea ca platitor de TVA a d-nei ... incepand cu data de 01.08.2008

Prin contestatia formulata **d-na ...** invoca faptul ca in mod abuziv a fost numita reprezentantul asocierii, intrucat in contractele de vanzare-cumparare sunt precizate cotele indivize de proprietate ale fiecarui coproprietar in parte si astfel poate fi stabilita obligatia de plata a TVA a fiecaruia.

Pentru clarificarea notiunii de persoana impozabila, precum si tratamentul fiscal aplicat asocierilor, din punct de vedere al TVA sunt aplicabile dispozitiile

art. 125¹ si art. 127 alin. (9) si (10) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabile incepand cu data de 01.01.2007:

"Art. 125¹. - (1) În sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au

urmatoarele semnificatii:

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

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

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

"Art. 127 - (9) Orice asociat sau partener al unei asocieri sau organizatii fara

personalitate juridica este considerat persoana impozabila separata pentru acele activitati economice care nu sunt desfasurate în numele asocierii sau organizatiei respective.

(10) Asocierile în participatiune constituite exclusiv din persoane impozabile române nu dau nastere unei persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridica si sunt constituite în temeiul legii, sunt tratate drept asocieri în participatiune."

Cu privire la determinarea cifrei de afaceri in baza careia se stabileste plafonul de scutire, art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil in anul 2008, prevede:

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

...

*(6) Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire in decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, conform art. 153, **in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului. Data atingerii sau depasirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care plafonul a fost atins sau depasit.** Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de TVA, conform art. 153. Daca*

persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153.”

Avand in vedere prevederile legale invocate mai sus, in situatia in care persoanele fizice vand bunuri detinute in coproprietate, pentru stabilirea plafonului, acestea pot fi analizate ca reprezentand o forma de asociere in scopuri comerciale, fara personalitate juridica, asociatia sau coproprietarii bunurilor pot actiona in scopul vanzarii acestora in numele propriu.

Conform precizarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. ... si tinand cont de precizarile din continutul contractelor de vanzare-cumparare :

- tranzactiile imobiliare care fac obiectul cauzei supuse solutionarii au fost realizate, asa cum am subliniat anterior, de persoana fizica ... impreuna cu ..., motiv pentru care fiecare persoana reprezinta parte in aceste operatiuni/activitati economice desfasurate;
- intre persoanele fizice coproprietare nu exista un contract de asociere;
- conform contractelor de vanzare-cumparare autentificate la notarii publici, imobilele tranzactionate au fost dobandite prin cumparare in cote indivize de 1/2 parte, ca bunuri proprii.

In acest sens, organele de solutionare constata ca in cazul asocierilor in participatiune constituite exclusiv din persoane impozabile romane, impozitarea nu se face separat pentru fiecare membru asociat.

Codul comercial la art. 251-256 defineste contractul de asociatiune în participatiune ca are loc atunci cand un comerciant sau o societate comerciala acorda uneia sau mai multor persoane ori societati o participatiune la beneficiile si pierderile uneia sau mai multor operatiuni sau chiar asupra intregului comert.

Partile se numesc asociati si se diferentiaza printr-o particula (prim, secund etc.).

Din punct de vedere al caracterului juridic al unui asemenea contract:

- asociatiunea poate avea loc si pentru operatii comerciale facute de necomercianti;
- asociatiune în participatiune nu este o persoana juridica distincta de cei care o constituie;
- participantii nu au nici un drept de proprietate asupra bunurilor cu care participa la asociatiune ;
- drepturile asociatilor se limiteaza in a li se da socoteala de lucrurile aduse in asociatiune si de beneficii si pierderi;
- asociatiunile in participatiune sunt scutite de formalitatile stabilite pentru societatile comerciale, **dar trebuie probate prin act scris.**

Drept urmare, coroborind prevederile legale invocate, organele de solutionare apreciaza ca simpla declaratie data de dl. ... caci convietuieste „*intr-o uniune liber consensuala*” cu d-na ... nu intruneste conditiile prevazute la art.

251-256 din Codul comercial si nu poate fi asimilat unui contract de asociere in participatiune deoarece tranzactiile efectuate de ... si ... nu reprezinta bunuri comune, ci sunt in cota de 1/2, asa cum apare stipulat in contractele de vanzare-cumparare incheiate de acestia si autentificate de notarii publici.

Una dintre caracteristicile juridice ale asocierii in participatiune este aceea ca participantii nu au niciun drept asupra bunurilor cu care participa la asociatiune, fapt ce nu poate fi luat in considerare in ceea ce priveste relatiile dintre d-na ... si dl. d-na ... si dl. ... sunt proprietari ai imobilelor detinute, fiecare cu o cota indiviza de 1/2, iar instrainarea imobilelor ai caror proprietari sunt nu este conditionata de acceptul celuilalt, acestia putand actiona independent in realizarea tranzactiilor, ca si orice proprietar de imobil.

Potrivit contractului de asociere in participatiune reglementat de Codul comercial participantii nu au nici un drept de proprietate asupra bunurilor cu care participa la asociatiune.

Astfel in lipsa unui act scris, respectiv a unui contract incheiat in temeiul dispozitiilor art. 251-256 Codul comercial, care sa prevada principiile asociatiunii, durata, aporturile partilor, conducerea si administrarea asociatiunii, repartizarea beneficiilor sau pierderilor, incetarea contractului etc. organele de solutionare apreciaza ca nu poate fi vorba de o asociere in participatiune intre d-na ... si dl.

Asocierile in participatiune la care face referire alin. (10) al art.127 Cod fiscal reprezinta fara echivoc asocieri in scopuri comerciale, care nu au personalitate juridica dar care sunt constituite in temeiul legii, or simpla declaratie data de dl. ... caci convietuiesc „*intr-o uniune liber consensuala*” nu poate tine loc de contract de asociere in participatiune.

Mai mult decat atat, unul dintre principiile fiscalitatii prevazute la art. 3 litera c) din Codul fiscal, este urmatorul :

"c) echitatea fiscala la nivelul persoanelor fizice, prin impunerea diferita a veniturilor, în functie de marimea acestora;"

Asadar, fata de cele de mai sus se retine ca regimul de impunere trebuia stabilit in functie de statutul fiscal al contribuabilului, respectiv stabilirea fara echivoc a persoanei impozabile functie de forma de organizare, activitatea impozabila si principiile fiscalitatii ce trebuiau respectate.

In acest context, organele de solutionare apreciaza ca pornind invers de la efect la cauza, impunerea trebuia efectuata in situatia d-nei ... si d-lui ..., avand in vedere evitarea oricarui risc de natura juridica si certitudinea impunerii si pe aceasta cale a incasarii la bugetul de stat a sumelor datorate de persoanele impozabile ... si

In acest caz nu poate fi aplicata nici prevederea art. 127 alin. (10) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal deoarece se cunosc cotele parti de proprietate tranzactionate si nu constituie o familie.

Astfel fata de confuzia de patrimoniu efectuata de organele de inspectie fiscala precum si lipsa documentului care sa ateste existenta asocierii in participatiune fara personalitate juridica, organele de solutionare se afla in imposibilitatea de a se pronunta asupra legalitatii impunerii efectuate si implicit a sumelor datorate de cele doua persoane fizice ... si

Avand in vedere cele mai sus prezentate, nu se poate considera ca d-na ... reprezinta asocierea, in conditiile in care in contractele de vanzare-cumparare au fost precizate cotele indivize de proprietate ale fiecarui coproprietar in parte.

Prin urmare, contrar sustinerilor organului de inspectie fiscala, plafonul pentru determinarea existentei obligatiei de inregistrare in scopuri de TVA nu poate fi analizat la nivelul asocierii, iar obligatia de plata vizand TVA nu se poate stabili la nivelul asocierii, d-na ... nu poate reprezenta asocierea, intrucat nu exista o asociere unica, clar definita, iar persoana fizica in cauza a efectuat in perioada 2007-2012 si tranzactii imobiliare cu imobile al caror proprietar era in cota de 1.

Drept urmare, in conformitate prevederile art. 216 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza ca **„Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare”**, coroborat cu prevederile pct. 11.6 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 2137/2011, care precizeaza ca : **„Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”**, se va desfiinta decizia de impunere nr. ... emisa de DGFP ... - AIF - Serviciul Inspectie Fiscala ... pentru taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de ... lei, majorari de intarziere in suma de ... lei, dobanzi de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei, urmand ca organele de inspectie fiscala printr-o alta echipa de control decat cea care a incheiat actul de control contestat sa efectueze o noua inspectie fiscala prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si aceeasi obligatie bugetara si sa stabileasca conform documentelor si informatiilor obtinute taxa pe valoarea adaugata datorata si accesoriile aferente.

La reverificare organele de inspectie fiscala vor analiza daca in speta sunt aplicabile si prevederile art. 126, 127, 137 alin. (1) lit. a), art. 140, art. 141 alin. (2) lit. f), art. 145, art. 146, art. 150, art. 152 alin. (1) si (3), art. 153 alin. (1), art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si art. 70 alin. (1) lit. c) si alin. (5) lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala - republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

8. Referitor la neacordarea dreptului de deducere

Privind dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in cazul persoanelor care nu au solicitat inregistrarea in scopuri de TVA ca urmare a depasirii plafonului de scutire, in speta sunt aplicabile, pentru perioada 2008, prevederile urmatoarelor acte normative:

- art. 145 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile aplicabile in anul 2008, care prevede:

„In conditiile stabilite prin norme se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, conform art. 153.” coroborat cu pct. 45 din HG nr. 44/2004 privind NM date in aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal care prevede: „ In sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa din momentul in care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica, cu conditia sa nu se depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intentia persoanei trebuie evaluata in baza elementelor obiective cum ar fi faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice.”

- art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile aplicabile in anul 2008, care prevede:

„Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire in decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, conform art. 153, in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului. Data atingerii sau depasirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care plafonul a fost atins sau depasit. Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de TVA, conform art. 153. Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153.” coroborat cu pct. 62 din HG nr. 44/2004 privind NM date in aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal care prevede:

„62. (1) Persoanele care aplica regimul special de scutire, conform art. 152 din Codul fiscal, au obligatia sa tina evidenta livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii care ar fi taxabile daca nu ar fi realizate de o mica intreprindere, cu ajutorul jurnalului pentru vanzari, precum si evidenta bunurilor si serviciilor taxabile achizitionate, cu ajutorul jurnalului pentru cumparari.

(2) In sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, in cazul in care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat

inregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, in termenul prevazut de lege, organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:

a) in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele fiscale competente inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale. Totodata organele de control vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;

Fata de cadrul legal mentionat, rezulta ca pentru anul 2008, in situatia in care d-na ... a depasit plafonul de scutire prevazut de art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organul de inspectie fiscala ar fi trebuit sa solicite plate taxei pe valoarea adaugata pe care petenta ar fi datorat-o daca ar fi fost inregistrata in mod normal in scopuri de TVA, cu conditia sa nu se depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.

Pentru perioada 2009 sunt aplicabile prevederile urmatoarelor acte normative:

-art. 145 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile aplicabile in anul 2009 coroborat cu pct. 45 din HG nr. 44/2004 privind NM date in aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal care prevede:

„(1) In sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa din momentul in care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica, cu conditia sa nu se depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intentia persoanei trebuie evaluata in baza elementelor obiective, cum ar fi faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice. Deducerea se exercita prin inscrierea taxei deductibile in decontul de taxa prevazut la art. 156² din Codul fiscal, dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte:

a) bunurile respective urmeaza a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabila trebuie sa detina o factura sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.

c) sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

- art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile aplicabile in anul 2009 coroborat cu pct. 62 din HG nr. 44/2004 privind NM date in aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal care prevede:

„(1) Persoanele care aplica regimul special de scutire, conform art. 152 din Codul fiscal, au obligatia sa tina evidenta livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii care ar fi taxabile daca nu ar fi realizate de o mica intreprindere, cu ajutorul jurnalului pentru vanzari, precum si evidenta bunurilor si serviciilor taxabile achizitionate, cu ajutorul jurnalului pentru cumparari.

(2) In sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, in cazul in care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat inregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, in termenul prevazut de lege, organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:

a) in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele fiscale competente inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale. Totodata, organele de control vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal”

Fata de cadrul legal mentionat, rezulta ca pentru anul 2009, in situatia in care d-na ... a depasit plafonul de scutire prevazut de art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organul de inspectie fiscala ar fi trebuit sa solicite plata taxei pe valoarea adaugata pe care petenta ar fi trebuit s-o colecteze daca ar fi fost inregistrata in mod normal in scopuri de TVA si are dreptul sa deduca taxa din momentul in care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica, cu conditia sa nu se depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal, iar deducerea se exercita prin inscrierea taxei deductibile in decontul de taxa prevazut la art. 156² din Codul fiscal, depus dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

Prevederile legale invocate pentru anul 2009 au fost aplicabile si in anii 2010, 2011 si 2012.

Astfel, se constata si faptul ca, pentru perioada cuprinsa intre 2009 - 2012, in mod corect si legal organele de inspectie fiscala au aplicat prevederile pct. 62 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a

Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificat, respectiv au solicitat plata taxei pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze daca ar fi fost înregistrata normal in scopuri de taxa si are dreptul sa deduca taxa din momentul in care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica, cu conditia sa nu se depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal, iar deducerea se exercita prin inscrierea taxei deductibile in decontul de taxa prevazut la art. 156² din Codul fiscal, depus dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 206 ai art. 207 din OG nr. 92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala Titlul IX solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele administrativ fiscale, in baza referatului nr.:

DECIDE

- desfiintarea deciziei de impunere nr. ... emise de D.G.F.P. ... - Activitatea de inspectie fiscala - Serviciul Inspectie Fiscala ... pentru suma de ... reprezentand TVA de plata stabilita suplimentar si pentru accesoriile aferente, respectiv majorari de intarziere in suma de ... lei, dobanzi de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei, urmand ca organele de inspectie fiscala prin alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata sa procedeze la refacerea acesteia, avand in vedere cele precizate in continutul deciziei.

- prezenta decizie se comunica la :

- Persoana Fizica ...;
- Activ. de insp. fiscala - Serviciul Inspectie Fiscala ... cu respectarea prevederilor pct. 7.5 din OANAF nr. 2137/2011.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul ... in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR EXECUTIV

...

