

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului XXX a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 1 cu adresa nr. XXX/XX.2010, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului XXX sub nr. XXX/XX.2010 asupra contestației formulate de

**XXX**  
**CNP: XXX**  
**cu domiciliul în XXX, jud. XXX și domiciliul procesual ales la**  
**Cabinete de avocat XXX, str. XXX, jud. XXX**

înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. XXX/XX.2010 și a procedat la analizarea dosarului cauzei, constatând următoarele:

Referitor la *obiectul contestației*, arătăm următoarele:

XXX formulează plângere prealabilă împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. XXX/XX.2010 și a Raportului de inspecție fiscală nr. XXX/XX.2010 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului XXX.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului XXX cu adresa nr. XXX/XX.2010, în considerarea dispozițiilor art. 7 din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ în condițiile în care plângerea prealabilă a fost formulată în temeiul art. 205 și art. 207 din Titlul IX „Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale” din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care reglementează dreptul la contestație și procedura de soluționare a acesteia, ca lege specială, a solicitat petentei precizarea acțiunii sale, cu scopul investirii cu soluționarea cauzei a organului de soluționare competent, conform actelor normative invocate.

Petentul a răspuns solicitării cu adresa FN, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului XXX sub nr. XXX/XX.2010, în care a arătat că înțelege să îndrepte eroarea materială în sensul că plângerea prealabilă va purta denumirea de contestație, astfel că Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului XXX este investită să o soluționeze în conformitate cu Titlul IX „Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale” din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

**Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de XXX, împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. XXX/XX.2010, s-au reținut următoarele:**

În drept, Codul de procedură Fiscală, republicat prevede:

*“ART. 85*

*Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat*

*(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

*a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);*

*b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

*[...]*

*ART. 86*

*Decizia de impunere*

*(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere.*

*(2) Pentru creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili și alte competențe pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.*

*(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 89.*

*[...]*

*ART. 87*

*Forma și conținutul deciziei de impunere*

*Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.”*

coroborat cu art. 106 din Hotărârea Guvernului nr. 1050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală:

*“ART. 109*

*Raportul privind rezultatul inspecției fiscale*

*(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere factual și legal.*

*(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.*

*Norme metodologice:*

*106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.*

*106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucisate și orice alte acte.*

*106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifica și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.*

*106.4. Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aproba prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”*

Posibilitatea de soluționare conferită de art. 205 și următoarele din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este limitată astfel:

*“ART. 205*

*Posibilitatea de contestare*

*(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.*

*(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.*

*(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.*

*(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.*

*(5) În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. (1), contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.*

*(6) Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”*

Având în vedere că raportul de inspecție fiscală pe care petentul îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal, raport care a stat la baza emiterii

deciziei de impunere, conform dispozițiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de Procedură Fiscală, republicat, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului XXX se va pronunța asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală, în situația în care, în Ordinul nr. 972/2006 privind aprobarea formularului “Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală” se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere astfel:

*“La prezenta Decizie de impunere se anexează Raportul de inspecție fiscală care, împreună cu anexele, conține \_\_ pagini.*

*În conformitate cu art. 205 și art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, împotriva sumelor de plată și/sau aprobate la rambursare prin prezenta se poate face contestație, care se depune, în termen de 30 zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii. Prezenta reprezintă titlu de creanță.”*

În condițiile în care Decizia de impunere este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă petentei și aceasta produce efecte față de petent și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere din contestația formulată de XXX împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. XXX/XX.2010, contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

**Referitor la capătul de cerere privind Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. XXX/XX.2010 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală XXX,** se rețin următoarele:

Suma totală contestată este în cuantum de **XXX lei** reprezentând XXX lei taxa pe valoarea adăugată și XXX lei majorări de întârziere aferente.

Contestația a fost formulată în termenul prevăzut de art. 207 alin. 1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, titlul IX, față de data comunicării Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. XXX/XX.2010.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, Cabinete de avocat asociate XXX, la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială în original, așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. În contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală XXX sub nr. XXX/XX.2010, petentul solicită anularea Deciziei de impunere nr. XXX/XX.2010 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, invocând următoarele motive:

- susținerea organelor de control conform căreia între soți se consideră asociere dacă ambele persoane sunt parte în operațiunea sau activitatea desfășurată în cauză fiind aplicabile dispozițiile OPANAF nr. 1415/2009, contravine art. 11 din același act normativ în condițiile în care actele administrative se emit pentru fiecare persoană fizică în parte, precizând totodată că OPANAF nr. 1415/2009 nu au aplicabilitate în speță deoarece vânzările de imobile au avut loc înainte de publicarea acestui ordin;

- petentul nu poate fi considerat persoană impozabilă conform art. 127 din Codul fiscal deoarece „nu desfășoară activități economice de natura celor prevăzute alin. 2, iar veniturile cu caracter de continuitate se obțin din exploatarea bunurilor.”;

- exploatarea bunurilor în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate nu se aplica situației sale întrucât “exploatarea bunurilor” se referă la dreptul de folosință a bunului și la dreptul de a culege fructele bunului, iar tranzacțiile imobiliare care au fost considerate ca fiind impozabile se circumscriu dreptului de dispoziție, situație neacoperită de dispozițiile art.128, respectiv art. 129 din Codul fiscal;

- nu este de acord cu terenurilor care au făcut obiectul tranzacției din 21.03.2008 în categoria terenurilor „construibile în intravilan” în condițiile în care din contractele de vânzare – cumpărare nrXXX și XXX rezultă că acestea sunt terenuri „arabile în intravilanul comunei XXX”, astfel că tranzacțiile efectuate sunt scutite de TVA conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal;

- arată că până la data de 01.01.2010 – data intrării în vigoare a OUG nr. 109/2009 care reglementează situația persoanelor fizice care efectuează livrări de bunuri nu exista cadru legal de stabilire a situațiilor prin care o persoană fizică devine persoană impozabilă cu consecința stabilirii TVA în cazul tranzacțiilor imobiliare;

- precizează faptul că persoanele fizice autorizate ce desfășoară activitate economică în mod independent sunt plătitoare de impozit pe venit și nu de TVA, în condițiile prevăzute de Codul fiscal;

- prin Directivele nr. 77/388/CE, respectiv nr. 112/2006CE, s-a dat dreptul statelor membre de a include în sfera TVA anumite operațiuni, astfel că „dacă legiutorul fiscal român ar fi intenționat să cuprindă în sfera TVA și operațiunile ocazionale de livrări de clădiri, ar fi trebuit să includă ca atare în Codul fiscal. Până la data de 01.01.2010 Codul fiscal nefiind modificat în acest sens, dispozițiilor art. 127 alin. 2) din Codul fiscal privesc numai acele operațiuni economice efectuate în mod permanent, cu caracter repetat, fiind sustrate de aplicare cele cu caracter ocazional.”

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. XXX/XX.2010, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. XXX/XX.2010 contestată, organele de control, urmare efectuării unei inspecții fiscale parțiale privind taxa pe valoarea adăugată, având ca obiect tranzacțiile imobiliare realizate în perioada 01.01.2007 – 31.12.2008 de către persoana fizică XXX, au constatat că în perioada verificată petentul împreună cu soția a efectuat un număr de 9 tranzacții, respectiv 2 operațiuni de vânzare scutite din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată și 7 tranzacții nescutite, reprezentând 5 vânzări de construcții noi și 2 vânzări de terenuri construibile în intravilan.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că atât în anul 2007, cât și în anul 2009, persoana fizică XXXXXX a desfășurat activități economice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, derulând o activitate continuă cu caracter comercial prin vânzarea acestora pentru obținerea de venituri, devenind astfel persoană impozabilă în scopuri de TVA conform art.126 alin.(1), art.127 alin.(1) și alin.(2), art.128 alin.(1), art.140 alin.(1) și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că începând cu data de 03.09.2007, când a fost realizată tranzacția imobilului conform contractului de vânzare – cumpărare nr. xxx/xxx.2007 pentru prețul de xxx EURO echivalentul a xxx lei, petentul XXX a îndeplinit condițiile de înregistrare în scopuri de TVA în conformitate cu prevederile art.152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct.62 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, fără însă să se înregistreze ca persoană impozabilă în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.

Conform Codului Fiscal, persoanele fizice care realizează tranzacții imobiliare cu terenuri construibile și construcții noi în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, au obligația înregistrării în scopuri de TVA în condițiile prevăzute la art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce îl privește pe petent, organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea activității economice cu caracter de continuitate a contribuabilului și stabilirea momentului în care acesta trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA au avut în vedere prevederile pct.66 alin.2 din normele metodologice de aplicare a Titlului VI din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, stabilind că, petentul avea obligația înregistrării în scopuri de TVA odată cu începerea activității economice și cu angajarea de costuri pentru desfășurarea activității economice.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au procedat conform pct. 62 alin. (2) lit. b din H.G. nr. 44/2004 cu modificările ulterioare dat în aplicarea art. 152 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și au stabilit în sarcina petentului debitul în sumă de XXX lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pe care petentul ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrat normal în scopuri de taxa pe valoarea adăugată pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar au fost calculate majorări de întârziere conform art. 119 și art. 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare în sumă de XXX lei calculate de la data de până la data de 28.05.2010.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de petent, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatar și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

**În fapt,** în perioada 01.01.2007 – 31.12.2008 domnul XXX a efectuat împreună cu soția a efectuat un număr de 9 tranzacții, respectiv 2 operațiuni de vânzare scutite din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată și 7 tranzacții nescutite, reprezentând 5 vânzări de construcții noi și 2 vânzări de terenuri construibile în intravilan.

Organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile de vânzare de terenuri și construcții noi efectuate de petent sunt operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată și pe cale de consecință au stabilit în sarcina petentului o datorie fiscală în sumă de XXX lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru tranzacțiile cu terenuri și construcții noi efectuate din momentul depășirii de către acesta a plafonului de scutire prevăzut la art. 152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În considerarea dispozițiilor art. 213 alin.2 din Codul de procedură fiscală republicat, unde se arată: *“Organul de soluționare competent pentru lămurirea cauzei poate solicita punctul de vedere al direcțiilor de specialitate din minister sau al altor instituții și autorități.”*, prin adresa nr. XXX/XX.2010, organul de soluționare a contestației a solicitat Ministerului Finanțelor Publice – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, punctul de vedere în legătură cu taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor de bunuri imobile din patrimoniul persoanelor fizice, comunicând și reprezentantei petentului cu adresa nr. XXX/XX.2010, faptul că termenul de soluționare a contestației formulate se prelungește cu perioada cuprinsă între data solicitării și data primirii informațiilor solicitate, conform art. 70 și art. 213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor cu adresa nr. XXX/XX.2010, înregistrată la D.G.F.P. a jud. XXX sub nr. XXX/XX.2010, a comunicat că urmare adresei D.G.F.P. a jud. XXX nr. XXX/XX.2010, a fost solicitat Direcției de Legislație în Domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice punctul de vedere cu privire la aspectele precizate în solicitare.

La data de 10.08.2010, D.G.F.P. a jud. XXX a revenit la solicitarea nr. XXX/XX.2010 cu scrisoarea nr. XXX/XX.2010 adresată Direcției de Legislație în Domeniul T.V.A., urmând ca aceasta în considerarea dispozițiilor art. 213 alin.2 din Codul de procedură fiscală republicat, să comunice punctul de vedere asupra tratamentului fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată pentru vânzările de bunuri imobile din patrimoniul persoanelor fizice, în considerarea punctului 9.1. din Ordinul Președintelui ANAF nr. 519/2005.

Direcția de Legislație în domeniul T.V.A. cu adresa nr. XXX/XX.2010, înregistrată la D.G.F.P. a jud. XXX sub nr. XXX/XX.2010, a comunicat faptul că „în privința modului de determinare a bazei impozabile a TVA în cazul tranzacțiilor imobiliare efectuate de persoane fizice, care nu s-au înregistrat în scopuri de TVA, direcția noastră a sesizat Comisia fiscală centrală, potrivit art. 3 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 183/2010, pentru emiterea unei soluții unitare privind speța în cauză.”

Pe cale de consecință, la data de 20.04.2011 a fost publicată în Monitorul Oficial al României Decizia Comisiei Fiscale Centrale 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, unde se arată :

*“ În interpretarea și aplicarea unitară a art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și*



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

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

1. părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării; sau

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

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

Drept urmare, Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului XXX este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal organele de inspecție fiscală, făcând aplicațiunea normelor legale în vigoare, au stabilit în sarcina petentului XXXXXX o datorie fiscală de natura taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor cu cinci imobile de locuit și 2 terenuri intravivane, având în vedere dispozițiile Deciziei Comisiei Fiscale Centrale 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.

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

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

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

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

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

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

Potrivit acestor prevederi legale în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind livrările de bunuri/prestările de servicii realizate cu plată pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o **persoană impozabilă** așa cum a fost definită la art.127 alin.(1), iar livrarea bunurilor/prestarea serviciilor rezultă din una din **activitățile economice** prevăzute la art.127 alin.(2).

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

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

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

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

Totodată, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, noțiunea de persoană impozabilă, potrivit art.125<sup>1</sup> pct.18 din Codul fiscal, are următoarea semnificație:

**“18. persoană impozabilă are înțelesul art. 127 alin. (1) și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică;”**

Din coroborarea prevederilor legale mai sus citate se reține că o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI privind taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care „desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.”

Conform art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare **„activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”**

În explicitarea art.127 alin.(2) enunțat mai sus, la pct.(3) alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul stipulează:

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

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

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

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

Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA este reglementată la art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit alin.(1) lit.b) al acestui articol:

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

[...]

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

Potrivit art.152 alin.(1) din legea fiscală:

*“(1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).”*,

iar potrivit alin.(6):

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

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus citate se reține că persoana impozabilă care este stabilită în România și care realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată este superioară plafonului de 35.000 euro.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, reglementează situația persoanelor impozabile care au atins sau au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA. Astfel, potrivit pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal:

***“(2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul***

**prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:**

a) **în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioadă cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;”**

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

Alin.(2) lit.f) al art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil până la 31.12.2007, prevede scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru următoarele operațiuni:

„f) livrarea de către orice persoana a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă este efectuată de o persoana impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

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

2. construcție înseamnă orice structura fixată în sau pe pământ;

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizării a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența

*acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;*

Începând cu data de **01.01.2008**, lit. f) a fost modificată astfel:

*„ f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:*

*(...)”*

Potrivit acestor prevederi legale citate mai sus, este scutită de taxă pe valoarea adăugată livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Totodată, legiuitorul, în cadrul aceluiași alineat, stipulează, **ca excepție**, că persoana impozabilă care efectuează livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, nu beneficiază de scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru această livrare.

Așa cum explicitează legiuitorul prin norme, în aplicarea prevederilor art.127 alin.(2), **nu se consideră că persoanele fizice realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale.** Astfel, în situația în care activitatea desfășurată are caracter de continuitate, persoana fizică devine persoană impozabilă.

Din raportul de inspecție fiscală nr. XXX/XX.2010, se reține că persoana fizică XXXXXX a încheiat în anii 2007-2008 nouă contracte de vânzare-cumpărare, respectiv 2 operațiuni de vânzare scutite din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată și 7 tranzacții nescutite, reprezentând 5 vânzări de construcții noi și 2 vânzări de terenuri construibile în intravilan.

**Din punct de vedere fiscal operațiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale.** Totuși, având în vedere complexitatea operațiunilor imobiliare, trebuie analizat cu atenție contextul pentru a stabili cu certitudine dacă operațiunea este sau nu ocazională. Această concluzie este confirmată și de considerentele reținute de jurisprudența comunitară degajată din spetele Rompelman (C – 268/83), Hansgeorg Lennartz (C – 97/90) și Enkler (C – 230/94).

Din aceste spete rezultă că activitatea cu caracter permanent poate consta atât în acte singulare, care conduc la obținerea de venituri cu caracter de continuitate, dar și în acte repetate, într-o succesiune de acte juridice, etc., iar identificarea exactă a concordantei dintre situația de fapt,

care poate fi extrem de variata si cadrul legislativ fiscal care contureaza notiunea de activitate economica este aplicabila de la caz la caz.

**Astfel, problema de a sti daca un contribuabil dobandeste bunuri in scopul activitatii sale economice, in sensul taxei pe valoarea adaugata constituie o chestiune de fapt care trebuie apreciata in functie de ansamblul circumstantelor cazului, inclusiv de natura bunurilor si de perioada dintre data dobandirii bunurilor si utilizarea lor pentru activitati economice.**

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că o persoană fizică ce realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni imobiliare, constând în vânzarea de terenuri și construcții noi, altele decât cele utilizate în scopuri personale, ce conduc la obținerea de venituri cu caracter de continuitate devine persoana impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de taxă pe valoarea adăugată.

Din analiza raportului de inspectie fiscala nr. XXX/XX.2010 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.XXX/XX.2010, se constata că, desi, organele de inspectie fiscală au stabilit că operațiunile realizate de dl XXX îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 127 din Legea nr. 571/2003 fiind astfel operațiuni ce intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, nu au prezentat considerentele care au condus la încadrarea imobilului care face obiectul contractului nr. XXX/XX.2007 în tratamentul fiscal „taxabil” din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată [în condițiile în care la pag. 3 din Raportul de inspectie fiscală, rândul 1 coloana 5 organele de inspectie fiscală l-au încadrat ca fiind „scutit (prima tranzacție)].

Pentru aceste motive în speță sunt incidente prevederile art.216, alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/ 2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările si completările ulterioare potrivit căroră, *"Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare"*; cu ocazia reverificării organele de control urmând a proceda la o analiza detaliată a actelor supuse controlului din punct de vedere al determinării exacte a stabilirii datei la a fost depășit plafonul de taxă pe valoarea adăugată, avându-se în vedere și stabilirea caracterului de continuitate al operațiunilor efectuate, analizarea categoriei de folosință a terenului intravilan care face obiectul tranzacțiilor, fiind normal sa fie supusa aplicării TVA doar suprafața de teren care se înscrie in definirea legala a termenului “teren construibil”, avându-se în vedere și dispozițiile **Legii nr. 18 din 19 februarie 1991 (\*republicată\*) - (\*actualizată\*)** fondului funciar, care stipulează:

“ART. 2

*In functie de destinatie, terenurile sunt:*

a) **terenuri cu destinație agricolă**, și anume: terenurile agricole productive - arabile, viile, livezile, pepinierele viticole, pomicole, plantațiile de hamei și duzi, pasunile, fanetele, serele, solariile, rasadnitele și altele asemenea -, cele cu vegetație forestieră, dacă nu fac parte din amenajamentele silvice, pasunile împadurite, cele ocupate cu construcții și instalații agrozootehnice, amenajările piscicole și de îmbunătățiri funciare, drumurile tehnologice și de exploatare agricolă, platformele și spațiile de depozitare care servesc nevoilor producției agricole și terenurile neproductive care pot fi amenajate și folosite pentru producția agricolă;

(...)

d) terenuri din **intravilan**, aferente **localităților urbane și rurale, pe care sunt amplasate construcțiile, alte amenajări ale localităților, inclusiv terenurile agricole și forestiere**;

cu consecința încadrării, dacă este cazul, imobilului care a făcut obiectul tranzacției de vânzare – cumpărare sub nr. XXX/XX.2007 în categoria „**clădirilor noi**”, operațiunea devenind astfel **operațiune taxabilă** din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, acesta având obligația să colecteze și să plătească la buget taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei tranzacții; totodată cu ocazia reverificării organele de inspecție fiscală vor verifica incidența principiului general de drept *tempus regit actum* referitor la aplicarea Ordinului nr. 1415/2009.

Conform pct.12.6 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.519/2005, *„În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare*”, iar potrivit pct.12.7 din aceleași instrucțiuni, *„Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente*”.

În consecință, având în vedere cele prezentate și prevederile legale anterior citate, urmează să se desființeze Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. XXX/XX.2010 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru debitul reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de XXX lei, urmând ca o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat să procedeze la o nouă verificare, vizând aceeași categorie de impozit și perioadă, avându-se în vedere dispozițiile art.102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței



Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 respectiv ale pct.12.7 și pct.12.8 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005, actele normative aplicabile în speță, cele reținute în prezenta decizie și argumentele petentului.

În interpretarea și aplicarea unitară a art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct. 23 alin. (1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, Ministerul Finanțelor Publice prin Ordinul nr. 1873/2011 privind aprobarea Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr. 2/2011, a statuat că pentru livrările taxabile de construcții și de terenuri, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel că organele de inspecție fiscală procedând la reverificarea dispusa în prezenta decizie vor analiza punctual fiecare contract încheiat de petent, care fac obiectul cauzei deduse judecătii, verificând dacă partile contractante au convenit ca taxa pe valoarea adăugată este sau nu inclusă în contravaloarea livrarilor, ori partile nu au convenit nimic cu privire la taxa pe valoarea adăugată; organele de inspecție fiscală făcând aplicațiunea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal vor analiza dacă, la momentul vânzării, imobilele care au făcut obiectul contractelor de vânzare – cumpărare îndeplinesc condițiile prevăzute de lege pentru a fi considerate construcție nouă, respectiv terenuri construibile în virtutea principiului general de drept *exceptio est strictissimae interpretationis*.

În legătura cu majorările de întârziere în sumă de XXX lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, calculate în sarcina petentului prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. XXX/XX.2010 se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. XXX/XX.2010 va fi desființată rezultă că și pentru capătul de cerere

privind majorările de întârziere, calculate în sarcina petentului reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept ***accessorium sequitur principalem***, aceasta va fi desființată.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu art. 125<sup>1</sup>, art. 126, art. 127, art. 128, art. 141, art. 152, art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.(3) alin.(1) dat în explicitarea art.127 alin.(2), pct.62 alin.(2) lit.a) dat în explicitarea art.152 alin.(6), pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, pct.12.6, pct. 12.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.519/2005, Ordinul nr. 1873/2011 privind aprobarea Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr. 2/2011, coroborat cu art. 85, art. 86, art. 87, art.216, alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată se

## **DECIDE**

**1.** Respingerea contestației formulate de **XXX** CNP: XXX cu domiciliul în XXX, str. XXX, jud. XXX și domiciliul procesual ales la Cabinete de avocat asociate XXX, str. XXX, jud. XXX împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. XXX încheiat în data de XX.2010 către organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală XXX, ca inadmisibilă.

**2.** Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. XXX/XX.2010 emisă de organele de inspecție fiscală ale Activității de Inspecție Fiscală XXX la **XXX**, CNP: XXX cu domiciliul în XXX, str. XXX, jud. XXX și domiciliul procesual ales la Cabinete de avocat asociate XXX, str. XXX, jud. XXX, pentru suma totală de **XXX lei** reprezentând XXX lei taxa pe valoarea adăugată și XXX lei majorări de întârziere aferente, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și pentru aceleași operațiuni care au făcut obiectul deciziei de impunere contestate, în sensul celor reținute în prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul XXX, în termen de 6 luni de la data comunicării.

Director executiv ,