



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agencia Națională de**  
**Adminstrare Fiscală**  
**Direcția Generală a Finanțelor**  
**Publice a județului Z**



Str. Dimitrie Cantemir nr. 2b  
Z  
Tel : 0259 433 050  
Fax : 0259 433 055

**DECIZIA Nr. .... din .....2011**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**Biroul Notarial X din Z**  
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Z  
**sub nr. Z**

Direcția Generală a Finanțelor Publice Z a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Z prin adresa nr. Z cu privire la contestația formulată de Biroul Notarial X din Z împotriva Deciziei de impunere nr. Z privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/ sau într-o formă de asociere, a Deciziei de impunere nr. Z privind obligațiile de plată (TVA și impozit pe veniturile din transferul proprietăților din patrimoniul personal) stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/ sau într-o formă de asociere și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z.

Obiectul contestației îl constituie măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Z prin Deciziile de impunere nr. Z și nr. Z din data de Z emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z, privind plata la bugetul de stat a sumei totale de Z lei, reprezentând:

- Z lei - taxa pe valoarea adăugată;
- Z lei - impozit pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal;
- Z lei - impozit pe venit;
- Z lei - majorări de întârziere aferente;
- Z lei - penalități de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la registratura generală a Direcției Generale a Finanțelor Publice Z sub nr. Z fiind repartizată Activității de Inspecție Fiscală Z spre întocmirea dosarului și a referatului cu propuneri de soluționare.

Procedura fiind îndeplinită Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să soluționeze pe fond contestația depusă conform art. 209(1) lit. a) din Codul de procedură fiscală.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziilor de impunere nr. Z și nr. Z din data de Z și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z întocmite de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Z, Biroul Notarial X din Z aduce următoarele argumente:

- menționează că în urma controlului efectuat în perioada .....2010 – .....2010 și .....2010 – .....2010 organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina Biroului Notarial X obligații fiscale în sumă totală de Z lei;

- precizează că în perioada .....2005 – .....2007 biroul notarial a funcționat ca și “Biroul notarilor publici asociați Igna” cotele de asociere au fost .....% I și .....% X și prin urmare în perioada verificată biroul notarial a funcționat ca asociere între doi notari autorizați: X cu cota de venituri și cheltuieli de .....% și I cu cota de venituri și cheltuieli de .....%;

- invocă prevederile art. 154 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal conform căruia “În înțelesul taxei pe valoarea adăugată, o asociere sau altă organizație care nu are personalitate juridică, se consideră a fi o persoană impozabilă separată, pentru acele activități desfășurate de asociați sau parteneri în numele asociației ori organizației respective, cu excepția asociațiilor în participațiune constituite exclusiv din persoane juridice române” și ca atare, în cazul asocierilor fără personalitate juridică, veniturile și cheltuielile sunt atribuite fiecărui asociat, conform cotei de participare la asociere, iar în aceste condiții plafonul de la care contribuabilul devine plătitor de taxa pe valoarea adăugată se impune a fi calculat separat pentru cei doi asociați, plafonul de Z lei nu a fost depășit la data de Z ci mult mai târziu și asociatul I nu a devenit plătitor de TVA pe perioada cât a lucrat în asociere;

- consideră că tratamentul fiscal aplicat nu este corect și nici legal la stabilirea impozitului pe venituri din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, deoarece obligația sa era de a efectua impozitarea la sursă și a vira sumele la bugetul de stat, iar obligația de plată era a proprietarului care a făcut tranzacția, persoana fizică română cu date exacte de identificare și proprietar al bunului înstrăinat;

- susține că potrivit prevederilor art. 189 pct. 1 fapta de “nereținere potrivit legii, de către plătitorii obligațiilor fiscale, sau reținerea și nevărsarea în totalitate de către plătitorii obligațiilor fiscale a sumelor reprezentând impozite și contribuții cu reținere la sursă, dacă nu sunt săvârșite în astfel de condiții încât, potrivit legii să fie considerate infracțiuni – sunt considerate contravenții” și în aceste condiții sumele nu

sunt imputabile Biroului Notarial X și solicită schimbarea soluției și anularea debitului în sumă de Z lei;

- contestă impozitul pe venit în sumă de Z lei aferent sumei de Z lei apreciată de organele de control ca fiind cheltuieli nedeductibile, întrucât aceste cheltuieli provin din plata către Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară a taxei de întăbulare în coala funciară a încheierii ce o întocmește notarul în vederea întăbulării actului autentic încheiat în baza competențelor de către biroul notarial, aceste cheltuieli se includ în onorariul stabilit de notar pentru prestarea serviciului către client, sunt înregistrate ca venit din prestarea de servicii, se achită obligațiile fiscale pentru aceasta și deci este deductibilă.

În consecință, solicită revocarea Deciziilor de impunere nr. Z și nr. Z din data de Z, a Raportului de inspecție fiscală nr. Z și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. Z și refacerea acestora în conformitate cu situația prezentată.

II. Prin Decizia de impunere nr. Z privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/ sau într-o formă de asociere și Decizia de impunere nr. Z privind obligațiile de plată (TVA și impozit pe veniturile din transferul proprietăților din patrimoniul personal) stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/ sau într-o formă de asociere, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z, organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Z au constatat următoarele:

În data de .....2006 biroul notarial a înregistrat venituri în sumă totală de Z lei, deci mai mari decât plafonul de scutire de Z lei și conform prevederilor art. 152 din Legea nr. 571/ 2003 avea obligația să se declare platitor de TVA în primele 10 zile ale lunii august 2006 și să devină plătitor începând cu data de Z.

Ca atare, pentru perioada .....2006 – .....2006 organele de inspecție fiscală au colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei asupra bazei impozabile în sumă de Z lei, iar pentru perioada .....2007 – .....2007 au colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei asupra bazei impozabile în sumă de Z lei prin aplicarea cotei de Z% asupra bazei impozabile, rezultând TVA de plată în sumă de Z lei.

În anul 2005, biroul notarial a autentificat un număr de Z tranzacții imobiliare în sumă de Z lei, iar în anul 2006 un număr de Z tranzacții imobiliare în sumă totală de Z lei pentru care nu a calculat, nu a încasat, nu a virat și nu a declarat lunar impozitul pe veniturile din transferul

proprietăților imobiliare din patrimoniul personal în sumă de Z lei pentru anul 2005 și în sumă de Z lei pentru anul 2006.

Tot în anul 2005, contribuabilul a înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți și a declarat cheltuieli deductibile în sumă totală de Z lei, din care suma de Z lei reprezintă cheltuieli deductibile, iar diferența de cheltuieli în sumă de Z lei reprezintă sume colectate de la beneficiari și virate în contul Oficiului de Cadastru și Publicitate Imobiliară aferente actelor notariale încheiate, percepute în baza unor reglementări speciale și care nu sunt cheltuieli efectuate în interesul activității de prestări servicii notariale în scopul realizării de venituri, fiind nedeductibile fiscal și pentru care organele de control au calculat o diferență de impozit pe venit în sumă de Z lei.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată, a impozitului pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal și a impozitului pe venit au calculat majorări de întârziere și dobânzi în sumă de Z lei pe perioada .....2006 – .....2010 și penalități de întârziere în sumă de Z lei pe perioada .....2005, respectiv pe perioada .....07 – .....11.2010.

III. Având în vedere cele constatate de organele de inspecție fiscală, motivele invocate de contestator, precum și documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Biroul Notarilor Publici Asociați I și începând cu data de .....2007 Biroul Notarial X are sediul în Z, str. Z nr. Z județul Z, domnul X având CNP Z și domiciliul în Z, str. Z, nr. Z, funcționează în baza Ordinului nr. Z, emis de Ministerul Justiției pentru Biroul Notarilor Publici Asociați I și a Ordinului nr. Z al Ministerului Justiției și a solicitării aprobată cu nr. Z de către Camera Notarilor Publici pentru Biroul Notarial I.

**1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să se pronunțe dacă Biroul Notarial X datorează taxa pe valoarea adăugată stabilită de organele de inspecție fiscală pe perioada septembrie 2006 – februarie 2007, în condițiile în care acesta nu s-a înregistrat ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată după depășirea plafonului de scutire pentru veniturile obținute din activitatea de prestări servicii notariale desfășurată.**

În fapt, la data de .....2006 Biroul Notarial X din Z a înregistrat venituri în sumă totală de Z lei, depășind plafonul de scutite de 200.000 lei prevăzut la art. 152 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, fără să se declare plătitor de taxă pe valoarea adăugată în primele 10 zile ale lunii august 2006 și să devină plătitor începând cu data de .....09.2006.

În drept, la art. 126 alin.(1), art. 127 alin.(1) și (2) și art.150 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

”Art. 126. – Operațiuni impozabile. (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);

[...]

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

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

[...]

**Art. 150. Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România. (1) Următoarele persoane sunt obligate la plata taxei, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu:**

**a) persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii taxabile, conform prevederilor prezentului titlu, cu excepția cazurilor pentru care se aplică prevederile lit. b)-g);”**

Potrivit prevederilor legale de mai sus, operațiunile care constituie prestări de servicii efectuate în România de către persoane impozabile, adică persoane ce desfășoară în mod independent activități economice de natura celor desfășurate de birourile notariale, indiferent de scopul și rezultatul acestora, în cazul de față activitatea de prestări servicii notariale, se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, fiind operațiuni impozabile din acest punct de vedere.

În speță, sunt aplicabile și prevederile art. 152 alin.(1) și (3) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

”Art. 152. Sfera de aplicare și regulile pentru regimul special de scutire. (1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 2 miliarde lei, denumit în continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxa pe valoarea adăugată.

[...]

(3) Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii. [...] Persoanele care se află în regim special de scutire trebuie să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii, care intră sub incidența prezentului articol, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări. Data depășirii plafonului este considerată sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depășirea de plafon. [...] În situația în care se constată că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal, **autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă, conform procedurii prevăzute prin norme.**”, coroborate cu dispozițiile pct. 62 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice de aplicare a acestora, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004, unde se specifică:

”(2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau 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 trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxa 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; [...].”

Ca atare, în cursul lunii iulie 2006 contribuabilul depășind plafonul de scutire prin încasări în sumă de Z lei, acesta avea obligația de a solicita înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal în termen de 10 zile de la data depășirii plafonului, considerată a fi prima zi a lunii august 2007, urmând să dețină calitatea de plătitor de taxă începând cu luna calendaristică următoare, respectiv de la 01.09.2006, iar întrucât contestatorul nu și-a îndeplinit obligația de a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și privind evidența operațiunilor și plata taxei datorate, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea taxei pe valoarea adăugată pe care acesta avea obligația să o plătească începând cu data de la care trebuia să devină plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală în mod corect au calculat în sarcina Biroului Notarial X taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de Z lei , respectiv taxa în sumă de Z lei aferentă veniturilor în sumă de Z lei realizate în perioada 01.09.2006 – 31.12.2006 și taxa în sumă de Z lei aferentă veniturilor în sumă de Z lei realizate în perioada .....01.2007 – .....02.2007, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Referitor la argumentul invocat în contestație că în cazul asocierilor fără personalitate juridică, veniturile și cheltuielile sunt atribuite fiecărui asociat, conform cotei de participare la asociere, condiții în care plafonul de la care contribuabilul devine plătitor de taxă pe valoarea adăugată se calculează separat pentru cei doi asociați (biroul notarial funcționând în perioada febr.2005 – febr.2007 ca Biroul notarilor publici asociați X cu Z% X și Z% I), astfel că plafonul de 200.000 lei nu a fost depășit la data de 07.07.2006 ci mult mai târziu, precizăm că acesta nu se susține deoarece din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată asocierile fără personalitate juridică sunt persoane impozabile separat, de sine stătătoare, pentru toate activitățile desfășurate în numele asociației, iar în situația de față biroul notarial nu are personalitate juridică după cum rezultă de la pct.1 “Părțile contractante” din Contractul de asociere (societate civilă) a notarilor publici autentificat sub nr. Z, care prevede: “Asocierea civilă pe care o constituim este lipsită de personalitate juridică.”

În acest sens, sunt prevederile art. 154 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

“Art. 154. Definirea asocierilor din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată. În înțelesul taxei pe valoarea adăugată, o asociere sau altă organizație care nu are personalitate juridică se consideră a fi o persoană impozabilă separată, pentru acele activități economice

desfășurate de asociați sau parteneri în numele asociației ori organizației respective, cu excepția asociațiilor în participațiune constituite exclusiv din persoane impozabile române.”

**2. In ceea ce privește impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal în sumă de Z lei, cauza supusă soluționării este dacă biroul notarial datorează bugetului de stat impozitul stabilit de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. Z pentru un număr de Z tranzacții imobiliare autentificate în anul 2005 și Z tranzacții autentificate în anul 2006.**

Potrivit constatărilor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. Z și Decizia de impunere nr. Z, se reține că în anul 2005 biroul notarial a autentificat un număr de Z tranzacții imobiliare în sumă de Z lei, iar în anul 2006 un număr de Z tranzacții imobiliare în sumă totală de Z lei, pentru care nu a calculat, nu a încasat, nu a virat și nu a declarat impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal în sumă de Z lei pentru anul 2005 și în sumă de Z lei pentru anul 2006.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 77<sup>1</sup>, 77<sup>2</sup> și 77<sup>3</sup> din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Art. 77<sup>1</sup>. Definirea venitului din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal

(1) Sunt supuse impozitării veniturile realizate din transferul dreptului de proprietate asupra construcțiilor de orice fel și terenul aferent acestora, care se înstrăinează în termen de până la 3 ani inclusiv, de la data dobândirii, precum și veniturile realizate din transferul dreptului de proprietate asupra terenurilor de orice fel, fără construcții, dobândite după 1 ianuarie 1990.

(2) Venitul impozabil din transferul proprietăților imobiliare, cu excepțiile prevăzute la alin. (3), reprezintă diferența favorabilă dintre valoarea de înstrăinare a proprietăților imobiliare, terenuri și/sau construcții, și valoarea de bază a acestora.

(3) Sunt exceptate de la prevederile alin. (1) aportul în natură la capitalul social al societăților comerciale, precum și veniturile realizate din înstrăinarea construcțiilor de orice fel cu terenul aferent, terenurile fără construcții din intravilan și extravilan dobândite de contribuabil prin:

- a) reconstituirea dreptului de proprietate;
- b) moștenire sau donație între rude până la gradul al patrulea inclusiv;
- c) schimb imobiliar.

(4) Valoarea de bază a bunurilor imobile prevăzute la alin. (1), în funcție de modalitatea de dobândire, se stabilește avându-se în vedere:



a) prețul de achiziție pentru bunurile imobile dobândite prin cumpărare, majorat cu 5%;

b) valoarea imobilului menționată în act, dacă acesta a fost dobândit prin donație, schimb, rentă viageră, dare în plată, adjudecare, contract de întreținere, hotărâre judecătorească etc., majorată cu 5%;

c) pentru construcțiile noi, costul acestora la data realizării, dovedit prin raport de expertiză întocmit de un expert autorizat, în condițiile legii, la care se adaugă valoarea terenului aferent, stabilită în condițiile prezentei legi;

d) valoarea rezultată din expertizele utilizate de către camerele notarilor publici, la data dobândirii imobilelor a căror valoare de bază nu se poate stabili prin modalitățile prevăzute la lit. a)-c);

e) valoarea stabilită în funcție de modul de dobândire, în condițiile prevăzute la lit. a) și b), pentru terenurile situate în intravilan și extravilan, actualizată cu rata inflației pe economie din ultima lună pentru care există date oficiale comunicate de către Institutul Național de Statistică, dacă la data dobândirii nu erau întocmite expertize de către camerele notarilor publici. Pentru terenurile și construcțiile de orice fel, dobândite de contribuabili într-o modalitate din care nu rezultă valoarea la care acestea au fost dobândite, valoarea de bază este valoarea minimă stabilită în prima expertiză utilizată de camera notarilor publici în circumscripția căreia se află terenul;

f) prețul de achiziție pentru bunurile dobândite în condițiile prevăzute la lit. a) sau valoarea menționată pentru bunurile dobândite în condițiile prevăzute la lit. b), la care se adaugă costul lucrărilor și serviciilor de natură să crească valoarea imobilului, la data efectuării acestora, dovedite prin raport de expertiză întocmit de un expert autorizat, în condițiile legii.

(5) Expertizele întocmite de camerele notarilor publici vor fi reactualizate cel puțin o dată pe an și avizate de Ministerul Finanțelor Publice, prin direcțiile teritoriale.

(6) Pierderea din transferul proprietății imobiliare reprezintă pierdere definitivă a contribuabilului.

Art. 77<sup>2</sup>. Stabilirea și plata impozitului pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare

(1) Impozitul se calculează prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului impozabil determinat potrivit art. 77<sup>1</sup>.

**(2) Notarii publici care autentifică actele între vii translativale ale dreptului de proprietate au obligația de a calcula, de a încasa și de a vira impozitul la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost autentificat actul.**

[...]

Art. 77<sup>3</sup>. Obligațiile declarative ale notarilor publici cu privire la transferul proprietăților imobiliare

Notarii publici au obligația să depună semestrial la organul fiscal teritorial o declarație informativă privind transferurile de proprietăți imobiliare, cuprinzând următoarele elemente pentru fiecare tranzacție:

- a) părțile contractante;
- b) valoarea înscrisă în documentul de transfer;
- c) impozitul pe venitul din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal;
- d) taxele notariale aferente transferului."

coroborate cu dispozițiile pct. 151<sup>8</sup> și 151<sup>9</sup> din Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, pentru perioada de aplicabilitate, unde se specifică:

"151<sup>8</sup>. Cota de impozit de 10% se aplică pentru veniturile din transferul proprietăților imobiliare, realizate începând cu data de 4 iunie 2005 și până la 31 decembrie 2005 inclusiv. Începând cu data de 1 ianuarie 2006, veniturile realizate din transferul proprietăților imobiliare sunt impozitate cu cota de 16%.

151<sup>9</sup>. Impozitul determinat în condițiile prezentelor norme metodologice se va încasa de către notarul public la autentificarea actului și se va vira la bugetul de stat, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare, într-un cont unic deschis de Trezoreria Statului.

Încasarea impozitului determinat în condițiile de mai sus de către notarii publici se va face fie prin emiterea de chitanțe cu regim special fiscal (cod 14-4-1), fie prin emiterea de bonuri fiscale cu aparate de marcat electronice fiscale. Aceste chitanțe sau bonuri fiscale se vor centraliza lunar în Fișa pentru operațiuni diverse (cod 14-6-22/b), care stă la baza înregistrărilor în declarația informativă.

Impozitul încasat în cursul unei luni se va declara lunar la organul fiscal în a cărui rază teritorială se desfășoară activitatea notarului public, până la data de 25 a lunii următoare celei în care a fost autentificat actul.

Cheltuielile ocazionate de aplicarea acestor reglementări sunt deductibile, fiind cheltuieli aferente veniturilor realizate de notarii publici."

Luând în considerare prevederile legale citate, veniturile realizate din transferul dreptului de proprietate asupra construcțiilor de orice fel și a terenului aferent acestora, care se înstrăinează în termen de până la 3 ani de la data dobândirii, precum și veniturile realizate din transferul dreptului de proprietate asupra terenurilor de orice fel, fără construcții, dobândite după 1 ianuarie 1990, sunt supuse impozitării, impozitul calculându-se prin aplicarea în anul 2005 a cotei de 10% asupra venitului impozabil și a cotei de 16% începând cu data de 1 ianuarie 2006, de către notarii publici care au autentificat aceste acte și care au

obligăția de a declara și vira la bugetul de stat acest impozit până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost autentificat actul, obligație neîndeplinită de către biroul notarial pentru anii 2005 și 2006.

În legătură cu susținerea din contestație că obligația de plată a acestui impozit era a proprietarilor imobilelor care au făcut tranzacțiile și suma în cauză nu îi poate fi confiscată, precizăm că impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare trebuia încasat de la proprietari, potrivit prevederilor legale anterior menționate, pe bază de chitanțe sau bonuri fiscale, la autentificarea actelor notariale, și virată bugetului de stat în luna următoare de către biroul notarial, întrucât operațiunea nu este o reținere la sursă sau o confiscare a unor sume cum greșit susține petentul, ci de încasarea efectivă a sumelor în cauză de la proprietari și plata lor la buget, fapt neîndeplinit de acesta.

Prin urmare, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit prin Decizia de impunere nr. Z că pentru veniturile realizate din transferul proprietăților imobiliare în sumă de Z lei în anul 2005 și în sumă de Z lei în anul 2006, Biroul Notarial X avea obligația de a calcula, de a încasa și de a vira la bugetul de stat impozitul în sumă totală de Z lei (Z lei în anul 2005 și Z lei în anul 2006) pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimonial personal, contestația urmând să fie respinsă ca neîntemeiată și pentru această obligație fiscală.

**3. Cu privire la diferența de impozit pe venit în sumă de Z lei pe anul 2005, Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să se pronunțe asupra acestei diferențe de plată, în condițiile în care Biroul Notarial X a considerat ca deductibile sumele colectate de la beneficiarii serviciilor notariale și virate în contul Oficiului de Cadastru și Publicitate Imobiliară aferente actelor notariale autentificate.**

În anul 2005 contribuabilul a înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți și a declarat cheltuieli deductibile în sumă totală de Z lei, din care suma de Z lei reprezintă cheltuieli deductibile, iar diferența în sumă de Z lei sunt sume colectate de la beneficiari și virate în contul Oficiului de Cadastru și Publicitate Imobiliară aferente actelor notariale încheiate, în baza unor reglementări legale speciale, care însă nu sunt cheltuieli efectuate în interesul activității de prestări servicii notariale în scopul realizării de venituri și pentru care organele de control au calculat o diferență de impozit pe venit în sumă de Z lei ( $Z\% X - Z$  lei și  $Z\% I Z$  lei).

În materie, sunt aplicabile prevederile art. 48 alin. (1) și (4) lit.a) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care specifică:

"Art. 48. Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă

simplă. (1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.

[...]

(4) **Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:**

**a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;"**,

completate cu dispozițiile pct. 37 din Normele metodologice de aplicare a acestora aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se arată:

„37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4)-(7) din Codul fiscal.

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente; [...]."

Potrivit prevederilor legale de mai sus, condiția generală pe care trebuie să o îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse este ca acestea să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării de venituri și justificate prin documente, ori cheltuielile în sumă de Z lei nu au fost efectuate în interesul activității de prestări servicii notariale, ci reprezintă taxe colectate de la beneficiarii serviciilor notariale și virate Oficiului de Cadastru și Publicitate Imobiliară, acestea nefiind cheltuieli deductibile la calculul venitului net impozabil pentru anul 2005.

De altfel, în anul 2006 contribuabilul a considerat din proprie inițiativă că aceste taxe colectate nu sunt deductibile la calculul venitului net impozabil, astfel că numai în anul 2005 acesta nu a respectat prevederile legale de nedeductibilitate a acestor sume virate oficiului de cadastru.

Pe cale de consecință, organele de control au stabilit prin Decizia de impunere nr. Z că pentru cheltuielile nedeductibile în sumă de Z lei biroul notarial are de plată o diferență de impozit pe venit în sumă totală de Z lei, contestația urmând să fie respinsă ca neîntemeiată și pentru acest impozit.

**4. În legătură cu obligații fiscale accesorii, majorările de întârziere în sumă totală de Z lei aferente taxei pe valoarea adăugată, impozitului pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal și impozitului pe venit, acestea rămân de plată în**

sarcina contestatorului potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale" – secundarul urmează principalul, fiind calculate ca măsură accesorie în raport cu debitele principale, în baza prevederilor art. 115(1) și 116(1), devenite art. 119(1) și 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale Legii nr. 210/ 2005 și OUG nr. 39/ 2010 și 88/ 2010 cu privire la stabilirea cotei majorărilor de întârziere și dobânzilor datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare.

La art. 119(1) și art. 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se arată că:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

[...]

Art. 120. - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv."

Iar, **penalitățile de întârziere în sumă totală de Z lei** sunt datorate în conformitate cu prevederile art. 120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

„Art. 120<sup>1</sup>. (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

**5. Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției nr. Z privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală**, precizăm că aceasta este de competența Activității de Inspecție Fiscală Z în calitate de organ emitent al acesteia, în conformitate cu dispozițiile art. 209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

“(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Față de cele reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei și în temeiul art. 210(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

### **DECIDE**

Respingerea contestației formulată de Biroul Notarial X din Z, ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Z conform procedurii legale în termenul legal prevăzut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

director executiv

