



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de
Administrație Fiscală
Direcția generală de soluționare
a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 210/.X.2013
privind soluționarea contestației depusă de
.X.
înregistrată la Direcția generală de soluționare a
contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de
Administrație Fiscală sub nr. 906087/17.01.2013

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. prin adresa nr. .X./2013, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală sub nr. .X./ 17.01.2013, asupra contestației formulate de .X., cu sediul în localitatea .X., str. .X. nr. .X., județul .X., având Cod Unic de Înregistrare .X..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2012, prin care s-a stabilit suplimentar de plată în sarcina .X. impozit pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal în sumă de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii în sumă totală de .X. lei, respectiv dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Totodată, prin contestația formulată, .X. solicită introducerea prealabilă din oficiu a persoanelor care au interese juridice de natură fiscală, participante la raportul de drept fiscal și realizarea venitului.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării titlului de creanță contestat, respectiv 21.12.2012, potrivit mențiunii olografe de pe adresa nr. .X./2012 de

Înaintare a actului administrativ fiscal mai sus menționat, anexată în copie la dosarul cauzei, și de data înregistrării contestației la Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., respectiv .X.2013, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de .X..

I. .X. solicită anularea în întregime a Deciziei de impunere nr..X./2012, concomitent cu introducerea din oficiu, în temeiul art.212 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, a persoanelor care au efectuat aportul în natură, respectiv care au interese juridice de natură fiscală, participante la raportul de drept fiscal și la realizarea venitului, în sensul art.205 alin.(5) din același act normativ, respectiv a numiților .X. (născută .X.), .X. și .X. (născută .X.), .X., pentru următoarele motive:

Invocând în ordine cronologică, de intrare în vigoare, prevederile ce interesează cauza, și anume:

- art.77¹ alin.(3) din Legea nr.163/2005 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr.138/2004 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- pct.151⁴ alin.(1) și alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificată prin Hotărârea Guvernului nr.610/23.06.2005;

- art.77¹ alin.(2) lit.a) și lit.b) din Legea nr.343/17.07.2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- pct.151² lit.a) și lit.b) din Hotărârea Guvernului nr.1861/21.12.2006 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004;

- pct.151² lit.a) și lit.e) din Hotărârea Guvernului nr.1195/04.10.2007 pentru modificarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004,

.X. susține că sintagma aport în natură, ca formă de transfer impozabilă, apare expres, fără dubii de interpretare, prima dată la data de 04.10.2007, în cuprinsul H.G. nr.1195/2007.

Totodată, contestatarul afirmă că interpretarea tuturor normelor juridice în speță se poate efectua doar în baza legii, iar actul normativ în cauză îl constituie Legea nr.24/2000 privind tehnica legislativă pentru elaborarea actelor normative, republicată.

Astfel, .X., având în vedere prevederile art.8 alin.(4), art.21 alin.(1), art.32 alin.(1) și alin.(2), art.40, art.48 alin.(1) și alin.(2), art.59 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.24/2000 privind tehnica legislativă pentru elaborarea actelor normative, republicată, prevederile stipulate la art.4 alin.(1) și art.5 din Codul civil, precum și deciziile Curții Constituționale, susține că prevederile art.77¹ alin.(2) din Legea nr.343/17.07.2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal sunt neconstituționale, prin omisiune legislativă.

De asemenea, .X. susține că modul concret de redactare a prevederilor art.14 alin.(2) din Codul de procedură fiscală este deficitar întrucât legiuitorul nu a indicat un minim de criterii legale pe baza cărora să se procedeze la neluarea în considerare a unei tranzacții ce nu are scop economic sau să reîncadreze forma unei tranzacții, astfel că organul de inspecție fiscală ori instanța trebuie să „interpreteze” următoarele prevederi constituționale și legale: art.139 alin.(1) din Constituție, Titlul I - Dispoziții generale, Cap.I - Scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal, art.1 alin.(3), Cap.II – Interpretarea și modificarea Codului fiscal, art.4 alin.(1) și alin.(2).

Mai mult, .X. susține că din conținutul prevederilor art.13 din Codul de procedură fiscală, adoptate de Parlamentul României, însuși legiuitorul constituant a efectuat interpretarea tuturor normelor legale în materie, nelăsând posibilități în acest sens niciunei alte autorități sau instituții, în măsura în care ele au fost adoptate în consens cu prevederile legii privind tehnica legislativă.

Referitor la aspecte de drept intern, de natură civilă și constituțională, în coroborare cu practica Curții Europene a Drepturilor Omului, și anume, invocând prevederile art.1 alin.(1) din Codul civil, prevederile art.20 alin.(1)-(2) și ale art.11 alin.(1)-(3) din Constituție, precum și prevederile art.6 - dreptul la un proces echitabil, art.13, art.14 - interzicerea discriminării, art.17 - interzicerea abuzului de drept, art.41¹ - dreptul la o reparație echitabilă, art.53 - apărarea drepturilor omului recunoscute, art.10 paragraf 1 - libertatea de exprimare, din Convenție, .X. susține că trebuie să fie asigurată interpretarea uniformă a dreptului comunitar în fiecare stat membru, nicio regulă internă neputând fi, deci, invocată în fața tribunalelor naționale împotriva dreptului creat prin tratatele în cauză, iar Comisia Fiscală Centrală avea obligația legală să-i comunice opinia sa avizată (interpretarea oficială) în problematica ce forma obiectul

notei de prezentare nr. .X./2007 pe care a adresat-o, în calitate de președinte al Colegiului director al Camerei Notarilor Publici .X., acestei comisii, astfel încât să o poată aplica întocmai, dacă nu contravenea legii, or, organul administrației publice centrale a omis să se conformeze unei obligații legale, în condițiile în care era răspunzător de aplicarea unitară, pe întreg teritoriul țării, a reglementărilor legale în materie fiscală.

Totodată, .X. invocă hotărârile Curții Europene a Drepturilor Omului, și anume Hotărârea din 19 martie 1997 pronunțată în cauza *Hornsby versus Grecia* și Hotărârea din 2 septembrie 1998 pronunțată în cauza *Lauko versus Slovacia*, și aplicarea lor prin analogie, în susținerea faptului că jurisprudența comunitară afirmă principiul primordialității ordinii juridice comunitare, supremația dreptului internațional asupra dreptului național, chiar posterior, făcând trimitere inclusiv la Decizia Curții Constituționale nr.189/02.03.2006 referitoare la excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art.20 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004.

.X., invocând prevederile art.58-68, art.79 din Legea nr.24/2000 privind tehnica legislativă pentru elaborarea actelor normative, republicată, susține că ierarhia actelor normative impune ca hotărârea guvernului privind normele metodologice de aplicare a legii să fie emisă în limitele și potrivit legii, adică numai intervenția legislativă pentru clarificarea normei legale exclusiv printr-un act normativ interpretativ de același nivel cu actul vizat, prin dispoziții interpretative cuprinse într-un nou act normativ sau prin modificarea dispoziției al cărui sens trebuie clarificat, conduc la elaborarea unei norme legale valabile, or organul administrației publice centrale a fost inconsecvent având în vedere că numai odată cu intrarea în vigoare a Hotărârii Guvernului nr.1195/04.10.2007 pentru modificarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la pct.151² lit.a) alin.(1)-(5) și lit.e) alin.(1), noțiunii de transfer a dreptului de proprietate i-a fost asimilat și aportul în natură la capitalul social.

Mai mult, .X. susține că organul emitent al normelor metodologice procedează contrar prevederilor art.139 alin.(1) din Constituție, întrucât a adus dispoziții contrare prevederilor art.77¹ alin.(3) din Codul fiscal, în cuprinsul cărora aportul în natură la capitalul social al unei societăți comerciale este scutit expres de la impozit, sens în care face trimitere și la Hotărârea Curții Europene a Drepturilor Omului din 26 aprilie 1979 pronunțată în cauza *Sunday Times contra Regatul Unit*.

De asemenea, contestatarul susține că legiuitorul constituant avea posibilitatea să abroge ori să modifice expres prevederile art.77¹ alin.(3) din Codul fiscal, însă tot pe calea legii și nu prin hotărâre de guvern,

noua reglementare urmând să se aplice pentru viitor, conform prevederilor art.15 alin.(2) din Constituție.

.X. susține că, în situația în care, un anumit impozit sau taxă nu este expres și nominal stabilit sau determinat insuficient de clar că se datorează, persoana sau instituția, chemată la aplicarea legii, nu este îndrituită să perceapă vreun fel de impozit, întrucât ar comite abuz de drept, constând în exercitarea cu rea credință a unui drept subiectiv civil, împotriva finalității sale, a scopului său economic și social ocrotit de lege, consecința acestui abuz fiind aceea a antrenării răspunderii civile delictuale a celui care l-a comis, în obligarea sa la prejudicii materiale sau/și morale cauzate terțelor persoane.

Totodată, .X. afirmă că, în jurisprudența sa, Curtea Constituțională a reținut în repetate rânduri că orice act normativ trebuie să îndeplinească anumite condiții calitative, printre care se numără și previzibilitatea, ceea ce înseamnă că acesta trebuie să fie suficient de precis și clar pentru a putea fi aplicat, stabilind și faptul că fiscalitatea trebuie să fie nu numai legală, ci și proporțională, rezonabilă, echitabilă și să nu diferențieze impozitele pe criteriul grupelor sau categoriilor de cetățeni.

De asemenea, contestatarul precizează că aplicarea unitară a Codului fiscal se asigură prin Normele metodologice, care vor avea forma de hotărâri de guvern, instrucțiuni și ordine, în competența Ministerului Finanțelor Publice, astfel că, pe cale de consecință, aceste acte nu vor putea adăuga la lege sau modifica legea, or prin normele metodologice aprobate prin cele trei hotărâri de guvern, în anumite privințe s-a și adăugat la lege, ori în alte cazuri s-a reglementat diferit.

.X. susține că la aplicarea soluției de scutire de la impozit a avut în vedere că principiul constituțional al legalității constituie o constantă a dreptului fiscal, sens în care a cercetat și practica Curții Constituționale și a Înaltei Curți de Casație și Justiție, concluzionând că nu este legală și întemeiată angajarea răspunderii sale pentru necalcularea și neîncasarea impozitului.

Mai mult, invocând prevederile art.1 alin.(3), art.4 alin.(1) și alin.(2), art.5 și art.6 din Codul fiscal, contestatarul susține că, în prezența acestor dispoziții legale imperative, este de neconceput ca prin hotărâri de guvern să se modifice sau să se completeze prevederile Codului fiscal.

Având în vedere prevederile art.15 din Codul civil, .X. susține că organul fiscal nu și-a exercitat dreptul subiectiv în mod rezonabil, ci contrar bunei credințe, deoarece nu a arătat motivat baza legală din actele

normative succesive în timp care să-l oblige să calculeze, perceapă și vireze impozitul, precum și faptul că nu poate fi tras la răspundere pentru neplata impozitului, întrucât avea doar obligația legală să calculeze și să vireze impozitul, nu să îl și plătească, această obligație revenind contribuabilului.

Totodată, contestatarul susține că nu poate fi imputat niciunui notar public, chemat să aplice normele fiscale în materie, eșecul organului administrației publice centrale de punere în aplicare a prevederilor art.77 alin.(3) din Codul fiscal, concluzionând că, în situația în care nu și-a exercitat obligațiile în spiritul și concepția proprie instituțiilor în domeniu, întreaga responsabilitate revine Ministerului Finanțelor Publice - Comisia Fiscală Centrală, inclusiv pentru prejudiciile accesorii și penalitățile de întârziere, întrucât doar această comisie are sarcina legală, atribuită de Parlament, să le interpreteze în mod obligatoriu și să emită decizii, privind interpretarea lor unitară pe întreg teritoriul țării, drept pentru care contestatarul solicită comunicarea contestației acestei comisii.

Mai mult, .X. susține că, în opinia sa, noțiunea de aport în natură nu înseamnă transferul dreptului de proprietate, ci contribuție la constituirea capitalului social sau a patrimoniului unei persoane juridice (a se vedea Dicționar de drept civil, .X., X, X - X 2009, pag.73).

.X. invocă practica constituțională referitoare la omisiunea legislativă, respectiv deciziile Curții Constituționale nr.335/2011, nr.1609/2010, nr.503/2010, nr.279/2006, nr.90/2005, nr.97/1997 și nr.73/1998, susținând că aceste decizii sunt general obligatorii pentru toate instituțiile și organele statului, indiferent de ierarhia lor constituțională, cât și pentru toate persoanele fizice, indiferent de calitatea lor, același caracter având și hotărârile Curții Europene a Drepturilor Omului, pactele și tratatele la care România este parte, iar în caz de neconcordanță între pactele și tratatele privitoare la drepturile fundamentale ale omului și Codul civil, au prioritate reglementările internaționale cu excepția cazului când Codul conține dispoziții mai favorabile.

Totodată, .X. invocă opinia, exprimată prin adresa nr. .X./2012, a prof.univ.dr. .X., în care se concluzionează, față de speța în cauză, că la data autentificării actului constitutiv al societății comerciale, normele fiscale în vigoare nu impuneau notarului public obligația calculării, reținerii și virării la bugetul de a stat a impozitului.

Având în vedere că persoanele, părți ale actului autentificat, au calitatea de contribuabili, în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală, contestatarul solicită să se stabilească gradul de vinovăție sau culpă a fiecărei persoane în parte, raportul de cauzalitate

între neplata impozitului și persoana care era obligată la plata acesteia, respectiv între prejudiciile accesorii și penalitățile de întârziere și încălcarea obligației constituționale și legale de către Comisia Fiscală Centrală.

II. Urmare inspecției fiscale generale efectuată la .X., care a avut drept obiectiv verificarea perioadei 01.01.2007-31.12.2011, în ceea ce privește impozitul pe venit, taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe venituri din salarii, contribuția de asigurări sociale, contribuția pentru asigurări sociale de sănătate, contribuția de asigurări pentru șomaj, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuția pentru concedii și indemnizații, contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2012, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr..X./2012 contestată.

Referitor la impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, organele de inspecție fiscală, urmare verificării corelației dintre operațiunile înregistrate în Registrul general notarial și cele declarate în *Declarațiile informative privind impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal* - formular 208 - au constatat neconcordanțe în ceea ce privește operațiunile înregistrate la pozițiile nr.X și nr.X, în anul 2007, care reprezintă transferul dreptului de proprietate a terenurilor aduse ca aport social la constituirea S.C. .X. S.R.L. din localitatea .X., județul .X..

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2007, în luna iunie, notarul public .X. a autentificat Actul constitutiv al S.C. .X. S.R.L., cu încheierea nr..X. din data de 07.06.2007, prin care la constituirea capitalului social al firmei s-a adus de către unul dintre cei .X. (patru) asociați, doamna .X., ca aport în natură terenuri de vegetație forestieră, terenuri pășuni extravilan și alte terenuri neagricole în valoare totală de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că această operațiune reprezintă transferul dreptului de proprietate asupra terenurilor din patrimoniul personal al asociatului - persoană fizică - în patrimoniul persoanei juridice S.C. .X. S.R.L., intabularea dreptului de proprietate cu titlu de aport în favoarea societății comerciale rezultând din Încheierea nr. .X./2007 emisă de Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară .X. - .X. la data de 29.06.2007.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că impozitul datorat pentru transferul dreptului de proprietate nu a fost

calculat, încasat, declarat și virat de notarul public .X., acesta încălcând prevederile art.77¹ alin.(1) și alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pe cele stipulate la pct.151² și pct.151⁷ din Normele metodologice de aplicare a prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații contribuabilului, prin Nota explicativă, acesta precizând că nu avea obligația de a calcula și încasa impozitul întrucât la data autentificării actului constitutiv al societății erau în vigoare prevederile art.77¹ alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Față de răspunsul contribuabilului, organele de inspecție fiscală precizează că prevederile legale citate de acesta erau valabile până la data de 31.12.2006, nefiind aplicabile pentru operațiunea economică realizată la data de 07.06.2007.

Mai mult, organele de inspecție fiscală, având în vedere prevederile art.77¹ alin.(2) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează că în textul de lege valabil la data de 07.06.2007, aportul la capitalul social nu este prevăzut la operațiunile exceptate de la impozitare, precum și faptul că, urmare solicitării de informații cu privire la aplicarea corectă a prevederilor legale referitoare la impozitul pe venit din transferul proprietăților imobiliare, A.N.A.F., prin adresele nr. .X./2012 și nr. .X./2012, precizează că în anul fiscal 2007 se datorează impozit pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare realizat sub formă de aport la capitalul social al unei societăți comerciale, potrivit art.77¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că prin necalcularea, neîncasarea și nedeclararea impozitului datorat, respectiv a impozitului pe transferul proprietății imobiliare de la persoana fizică, din patrimoniul căreia se transferă dreptul de proprietate către persoana juridică S.C. .X. S.R.L., a fost diminuată obligația de plată la bugetul statului în luna iulie 2007, fapt pentru care au procedat la determinarea impozitului datorat pentru transferul dreptului de proprietate, stabilind un impozit în sumă totală de .X. lei.

Pentru neachitarea în termenul legal a impozitului datorat, organele de inspecție fiscală au calculat începând cu data de 26.07.2007, în temeiul prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și alin.(7), art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dobânzi de întârziere în sumă totală de .X. lei și penalități de întârziere în sumă totală de .X. lei.

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

Referitor la suma totală de .X. lei, reprezentând impozit pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal în sumă de .X. lei și obligații fiscale accesorii în sumă totală de .X. lei, respectiv dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă pentru autentificarea actului constitutiv al S.C. .X. S.R.L., prin care unul dintre asociați a adus ca aport în natură terenuri cu vegetație forestieră, terenuri pășuni extravilan și alte terenuri neagricole, .X. avea obligația de a calcula, încasa și vira impozitul mai sus menționat.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna iulie 2007, notarul public .X. a autentificat, cu încheierea nr. .X. din data de 07.06.2007, Actul constitutiv al S.C. .X. S.R.L., prin care, la constituirea capitalului social al firmei, unul dintre cei .X. (.X.) asociați, respectiv numita .X., a adus ca aport în natură terenuri cu vegetație forestieră, terenuri pășuni extravilan și alte terenuri neagricole, în valoare totală de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că această operațiune reprezintă transferul dreptului de proprietate asupra terenurilor din patrimoniul personal al asociatului - persoană fizică - în patrimoniul persoanei juridice S.C. .X. S.R.L., intabularea dreptului de proprietate cu titlu de aport în favoarea societății comerciale rezultând din Încheierea nr. .X./2007 emisă de Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară .X. la data de 29.06.2007.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că impozitul datorat pentru transferul dreptului de proprietate nu a fost calculat, încasat, declarat și virat de notarul public .X., fiind încălcate prevederile art.77¹ alin.(1) și alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și cele stipulate la pct.151² și pct.151⁷ din Normele metodologice de aplicare a prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, având în vedere cele expuse mai sus, faptul că, urmare solicitării de informații cu privire la aplicarea corectă a prevederilor legale referitoare la impozitul pe venit din transferul proprietăților imobiliare, A.N.A.F., prin adresele nr..X/.2012 și nr..X/2012, a precizat că în anul

fiscal 2007 se datorează impozit pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare realizat sub formă de aport la capitalul social al unei societăți comerciale, potrivit art.77¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că prin necalcularea, neîncasarea și nedeclararea impozitului datorat, respectiv a impozitului pe transferul proprietății imobiliare de la persoana fizică, din patrimoniul căreia se transferă dreptul de proprietate către persoana juridică S.C. .X. S.R.L., a fost diminuată obligația de plată la bugetul statului în luna iulie 2007, fapt pentru care au procedat la determinarea impozitului datorat pentru transferul dreptului de proprietate, stabilind în sarcina notarului public un impozit în sumă totală de .X. lei.

Pentru neachitarea în termenul legal a impozitului datorat, organele de inspecție fiscală au calculat începând cu data de 26.07.2007, în temeiul prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și alin.(7), art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dobânzi de întârziere în sumă totală de .X. lei și penalități de întârziere în sumă totală de .X. lei.

În drept, definirea venitului din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal este stipulată la art.77¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Potrivit prevederilor stipulate la art.77¹ alin.(6), tezele I și II, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

“(6) Impozitul prevăzut la alin. (1) și (3) se va calcula și se va încasa de notarul public înainte de autentificarea actului sau, după caz, întocmirea încheierii de finalizare a succesiunii. Impozitul calculat și încasat se virează până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut. [...]”

coroborate cu pct.151⁷ din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunii:

“151⁷. Impozitul se va calcula și încasa de către notarul public, anterior autentificării actului sau semnării încheierii de finalizare a procedurii succesoriale.

Impozitul poate fi plătit de către contribuabil fie în numerar la sediul biroului notarului public, fie prin virament bancar într-un cont al biroului notarial.

Documentul de plată al impozitului de către contribuabili, se va invoca în încheierea de autentificare, respectiv certificatul de moștenitor legal/testamentar sau suplimentar.[...]

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale, notarul public, înainte de autentificarea actului sau, după caz, întocmirea încheierii de finalizare a succesiunii, are obligația de a calcula și de a încasa impozitul prevăzut la art.77¹ alin.(1) și alin.(3) din Codul fiscal, impozitul calculat și încasat de notarul public urmând a fi virat de către acesta până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut. Contribuabilul va putea plăti impozitul calculat de către notarul public fie prin numerar la sediul biroului notarului public, fie prin virament bancar într-un cont al biroului notarial, documentul de plată fiind invocat în actul autentificat.

Totodată, potrivit art.77¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

“(1) La transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia, prin acte juridice între vii asupra construcțiilor de orice fel și a terenurilor aferente acestora, precum și asupra terenurilor de orice fel fără construcții, contribuabilii datorează un impozit [...]

Pentru explicitarea și aplicarea acestor prevederi legale, la pct.151² din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, sunt definiți unii termeni. Astfel, potrivit pct.151² lit.a), în forma în vigoare în perioada 01.01.2007-18.10.2007:

“a) prin contribuabil, în sensul art. 77¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se înțelege persoana fizică căreia îi revine obligația de plată a impozitului. În cazul transferului dreptului de proprietate sau a dezmembrămintelor acestuia prin acte juridice între vii, contribuabil este cel din patrimoniul căruia se transferă dreptul de proprietate sau dezmembrămintele acestuia: vânzătorul, donatorul, credentierul, transmitătorul în cazul contractului de întreținere etc. [...]

iar potrivit lit.e) a aceluiași punct:

“e) prin transferul dreptului de proprietate sau a dezmembrămintelor acestuia se înțelege înstrăinarea prin acte juridice între vii, a dreptului de proprietate sau a dezmembrămintelor acestuia indiferent de tipul sau natura actului prin care se realizează acest transfer: vânzare-

cumpărare, donație, rentă viageră, întreținere, schimb, inclusiv în cazul când transferul se realizează printr-o hotărâre judecătorească.”

Potrivit acestor prevederi legale, la transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia, respectiv înstrăinarea prin acte juridice între vii a dreptului de proprietate sau a dezmembrămintelor acestuia indiferent de natura și tipul actului prin care se realizează acest transfer, contribuabilii - persoane fizice din patrimoniul cărora se transferă dreptul de proprietate sau dezmembrămintele acestuia: vânzători, donatori, credentieri, transmițători în cazul contractului de întreținere etc. - datorează impozit, respectiv au obligația de plată a impozitului aferent acestor transferuri.

Cu alte cuvinte, din economia textelor de lege citate mai sus și având în vedere prevederile alin.(2) și alin.(3) ale art.77¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2007, referitoare la cazurile, expres stipulate, în care nu se datorează impozit la transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia, prin acte juridice între vii asupra construcțiilor de orice fel și a terenurilor aferente acestora, precum și asupra terenurilor de orice fel fără construcții, coroborate cu prevederile pct.151³ și pct.151⁴ din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, rezultă că pentru transferul dreptului de proprietate sau dezmembrămintelor acestuia cu titlu de aport la capitalul social efectuat de o persoana fizică din patrimoniul său, se datorează impozit.

Organul de soluționare a contestației are în vedere că, potrivit Legii nr.24/2004 privind Normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, republicată, cu modificările și completările ulterioare, normele de aplicare fac corp comun cu legea, prevederile acestora neputând aduce modificări textului de lege cuprins în actul normativ de bază, fiind menite să aducă lămuriri cu privire la aplicarea reglementării legale. Deci norma dată în aplicarea legii nu este de sine stătătoare, ci se interpretează împreună cu actul normativ în aplicarea căruia a fost emisă.

Astfel, începând cu 19.10.2007, data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, a Hotărârii Guvernului nr.1195/04.10.2007 pentru modificarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la pct.151² lit.a) și lit.e) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“a) prin contribuabil, în sensul art. 77¹ din Codul fiscal, se înțelege persoana fizică căreia îi revine obligația de plată a impozitului.

În cazul transferului dreptului de proprietate sau al dezmembrămintelor acestuia prin acte juridice între vii, contribuabil este cel din patrimoniul căruia se transferă dreptul de proprietate sau dezmembrămintele acestuia: vânzătorul, credentierul, transmitătorul în cazul contractului de întreținere, al actului de dare în plată, al contractului de tranzacție etc., cu excepția transferului prin donație.[...]

Contribuabil este și persoana fizică din patrimoniul căreia se transferă dreptul de proprietate sau dezmembrăminte ale acestuia cu titlu de aport la capitalul social.[...]

e) prin transferul dreptului de proprietate sau al dezmembrămintelor acestuia se înțelege înstrăinarea, prin acte juridice între vii, a dreptului de proprietate sau a dezmembrămintelor acestuia, indiferent de tipul sau natura actului prin care se realizează acest transfer: vânzare-cumpărare, donație, rentă viageră, întreținere, schimb, dare în plată, tranzacție, aport la capitalul social, inclusiv în cazul când transferul se realizează în baza unei hotărâri judecătorești și altele asemenea;”

Prin urmare, din coroborarea prevederilor legale citate, la transferul dreptului de proprietate sau dezmembrăminte ale acestuia cu titlu de aport la capitalul social se datorează impozit.

În același sens sunt și punctele de vedere ale Direcției generale .X. din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X/2012 și nr..X./2012.

Cu alte cuvinte, se reține că legiuitorul a instituit în sarcina notarului public obligația de a calcula și încasa impozitul aferent venitului din transferul proprietăților imobiliare cu titlu de aport la capitalul social efectuat de o persoana fizică din patrimoniul personal, impozitul fiind datorat de contribuabil.

Organul de soluționare a contestației concluzionează că atât timp cât contribuabilul desemnat de lege nu a uzat de mijloace dolosive, notarul public este răspunzător pentru modul de calcul al impozitului prevăzut de lege, contribuabilul nefiind în măsură să cenzureze modul de calcul al impozitului aplicat de notarul public.

Mai mult, legiuitorul a instituit în sarcina notarului public obligația de a sesiza organul fiscal competent în situația în care după autentificarea actului sau întocmirea încheierii de finalizare în procedura succesorală se constată erori cu privire la calcularea și încasarea impozitului convenit bugetului general consolidat.

Astfel, potrivit art.77² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

“În cazul în care, după autentificarea actului sau întocmirea încheierii de finalizare în procedura succesorală de către notarul public, se constată erori sau omisiuni în calcularea și încasarea impozitului prevăzut la art. 77¹ alin. (1) și (3), notarul public va comunica organului fiscal competent această situație, cu motivarea cauzelor care au determinat eroarea sau omisiunea. Organele fiscale competente vor emite decizii de impunere pentru contribuabilii desemnați la art. 77¹ alin. (1) și (3), în vederea încasării impozitului. Răspunderea notarului public pentru neîncasarea sau calcularea eronată a impozitului prevăzut la art. 77¹ alin. (1) și (3) este angajată numai în cazul în care se dovedește că neîncasarea integrală sau parțială este imputabilă notarului public care, cu intenție, nu și-a îndeplinit această obligație.”

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale, în situația în care se constată, după autentificarea actului sau întocmirea încheierii de finalizare în procedura succesorală de către notarul public, erori sau omisiuni în calcularea și încasarea impozitului datorat de contribuabili la transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia, notarul public va comunica această situație, motivând cauzele care au determinat-o, organului fiscal competent, care, în vederea încasării impozitului, vor emite decizii de impunere pentru contribuabilii prevăzuți la art.77¹ alin.(1) și alin.(3) din Codul fiscal. Răspunderea notarului public pentru neîncasarea sau calcularea eronată a impozitului datorat de contribuabili la transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia este angajată numai în cazul în care se dovedește că neîncasarea integrală sau parțială este imputabilă notarului public care, cu intenție, nu și-a îndeplinit această obligație.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că intenția notarului public contestatar de a nu calcula, a nu încasa și a nu vira impozitul la buget a fost materializată prin autentificarea actului constitutiv al S.C. .X. S.R.L. fără perceperea impozitului aferent astfel cum rezultă indubitabil din actele aflate în copie la dosar.

Notarul public contestatar nu se poate prevala de lipsa răspunsului Comisiei Centrale Fiscale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice la solicitarea adresată de acesta întrucât legea fiscală prevede că la transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia, prin acte juridice între vii asupra construcțiilor de orice fel și a terenurilor aferente acestora, precum și asupra terenurilor de orice fel fără construcții, contribuabilii datorează un impozit. Or prin aport în natura la capitalul unei

societăți comerciale se înțelege ieșirea unui bun din patrimoniul personal al celui care aporțează și intrarea în patrimoniul societății comerciale, acesta primind în schimbul aportului părți sociale sau acțiuni, rezultând deci un transfer de proprietate. Mai mult, norma de drept principală, în cauză, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede în mod expres la art.77¹ alin.(2) și alin.(3) cazurile în care nu se datorează impozit pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, speța dedusă soluționării neîncadrându-se în aceste excepții.

În aceste condiții, argumentele notarului public, invocate în contestație, nu sunt de natură să îl absolve de obligația instituită în sarcina sa privind calcularea, încasarea și virarea impozitului în cuantumul prevăzut de lege.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține că ridicarea excepției de neconstituționalitate, invocată de contestatar, se poate face doar în fața instanței de judecată și mai mult decât atât soluționarea excepției de neconstituționalitate nu suspendă judecarea cauzei. Asupra excepțiilor de neconstituționalitate privind legile și ordonanțele se pronunță Curtea Constituțională, potrivit art. 146 lit.d) din Constituția României care precizează:

„Curtea Constituțională are următoarele atribuții:

d) hotărăște asupra excepțiilor de neconstituționalitate privind legile și ordonanțele, ridicate în fața instanțelor judecătorești sau de arbitraj comercial; excepția de neconstituționalitate poate fi ridicată și direct de Avocatul Poporului;”

coroborat cu art.29 alin.(1), alin.(2) și alin.(4) din Legea nr.47/1992 privind organizarea și funcționarea Curții Constituționale, republicată cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Curtea Constituțională decide asupra excepțiilor ridicate în fața instanțelor judecătorești sau de arbitraj comercial privind neconstituționalitatea unei legi sau ordonanțe ori a unei dispoziții dintr-o lege sau dintr-o ordonanță în vigoare, care are legătură cu soluționarea cauzei în orice fază a litigiului și oricare ar fi obiectul acestuia.

(2) Excepția poate fi ridicată la cererea uneia dintre părți sau, din oficiu, de către instanța de judecată ori de arbitraj comercial. [...].

(4) Sesizarea Curții Constituționale se dispune de către instanța în fața căreia s-a ridicat excepția de neconstituționalitate, printr-o încheiere care va cuprinde punctele de vedere ale părților, opinia instanței asupra excepției, și va fi însoțită de dovezile depuse de părți. Dacă excepția a fost

ridicată din oficiu, încheierea trebuie motivată, cuprinzând și susținerile părților, precum și dovezile necesare. [...]”,

și cu prevederile art. 55 din actul normativ mai sus enunțat care statuează:

“Curtea Constitutională, legal sesizată, procedează la examinarea constitutionalității, nefiind aplicabile dispozițiile Codului de procedura civilă referitoare la suspendarea, intreruperea sau stingerea procesului și nici cele privind recuzarea judecătorilor.”

De asemenea, cererea contestatarului privind introducerea în cauză a persoanelor fizice care au adus aport la capitalul social al S.C. .X. S.R.L., nu poate fi soluționată favorabil în condițiile în care textul art.77² din Codul fiscal nu prevede răspunderea solidară, și mai mult, în speță, nu s-a făcut dovada că aceste persoane care s-au adresat notarului public în vedere autentificării actului constitutiv al S.C. .X. S.R.L. ar fi uzat de mijloace dolosive ori ar fi indus în eroare notarul public prin orice mijloace pe parcursul derulării procedurii notariale.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, precum și prevederile legale în materie, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2012, în ceea ce privește impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal în sumă de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii în sumă totală de .X. lei, reprezentând dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2012, pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- **impozit pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal în sumă de .X. lei;**
- **dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei** aferente impozitului pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal;
- **penalități de întârziere în sumă de .X. lei** aferente impozitului pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL