

DECIZIA NR. 87/ .04.2013
privind solutionarea contestatiei formulate de
BIROUL NOTARILOR PUBLICI ASOCIATI
XXXXXX

Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului XXX a fost investita in conformitate cu art. 209 din OG 92/2003 R cu solutionarea contestatiei formulate de **BIROUL NOTARILOR PUBLICI ASOCIATI XXXX** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. XXX/13.02.2013 intocmita de Activitatea de Inspectie Fiscala XXX si comunicata petentei in data de de 21.02.2013.

Contestatia a fost depusa in termenul legal impus de art. 207 din OG 92/2003 R, fiind inregistrata la organul de inspectie fiscala sub nr.XXX /20.03.2013, iar la organul de solutionare a contestatiei sub nr. XXX/22.03.2013.

Obiectul contestatiei il reprezinta anulara partiala a deciziei de impunere de mai sus pentru suma totala de **XXXX lei, din care:**

- XXX lei TVA
- XXX lei majorari de intarziere TVA
- XX lei penalitati de intarziere TVA

I. Petenta prin contestatia formulata invoca urmatoarele:

1. Sustine ca a dedus in mod corect TVA in suma de XXXX lei, aferenta achizitiei unui autoturism de la SC XXXX intrucat contractul a fost incheiat la data de 16.05.2007 cand reglementarile din Codul fiscal ii dadeau dreptul sa deduca TVA aferenta ratelor de leasing si valorii reziduale.

De aceea, petenta considera ca modificarile aduse Codului fiscal prin OUG nr. 34/2009 si invocate de organul de inspectie fiscala ca motiv de drept pentru neacordarea deductibilitatii TVA la valoarea reziduala a autoturismelor achizitionate prin optiune la finalul derularii contractului de leasing, nu sunt

aplicabile contractelor de leasing aflate in derulare la data intrarii lor in vigoare-respectiv 01.05.2009.

2. Sustine ca organul de inspectie fiscala a procedat in mod eronat la ajustarea sumei de XXX lei TVA aferenta unor obiecte de inventar achizitionate de BNP XXX-platitor de TVA si aduse ca aport la patrimoniul BNP asociati XXX si XXX-neplatitor de TVA, intrucat:

-BNP XXX a facut achizitii de la inceputul anului 2007 pentru dezvoltarea activitatii acestui birou

-BNP XXX si-a continuat activitatea si a colectat TVA la veniturile obtinute pana la data de 14.03.2008, data la care incepe activitatea BNP asociati XXX si XXXX

-organul de control retine in mod gresit ca a avut loc un transfer de proprietate, obiectele de inventar achizitionate de BNP XXX au fost aduse in asociere cu titlu de folosinta, ele ramanand in continuare in proprietatea exclusiva a notarului public XXX si prin urmare in cauza nu sunt aplicabile prevederile art. 128 alin (7) si ale art. 148 lit. c) din Legea 571/2003

-mai mult, obiectele de inventar au fost date in folosinta de catre BNP XXX imediat dupa achizitionarea lor, neintrand in categoria bunurilor de capital sau mijloacelor fixe supuse amortizarii pentru care s-ar impune ajustarea TVA

II. Organul de inspectie fiscala prin Decizia de impunere nr. XXX/13.02.2013 si Raportul de inspectie fiscala nr. XXX/13.02.2013, a retinut urmatoarele:

BNP Asociati XXXX si XXX a fost infiintat in baza deciziei nr. XXX/25.01.2008 emisa de Camera Notarilor Publici XXX si a certificatului nr. XXX/28.01.2008 emis de Curtea de Apel XXX valabil pana la 17.12.2009. Contribuabilul a inceput sa desfasoare efectiv activitatea din data de 14.03.2008, avand atribuit CIF XXXX.

Notarul public XXXXX a fost autorizat in baza Ordinului nr. XXX/14.02.2000 emis de Ministerul Justitiei, iar notarul public XXX a fost autorizat in baza Ordinului nr. XXX/X/11.12.2007 emis de Ministerul Justitiei.

Contribuabilul si-a incetat activitatea incepand cu data de 31.12.2009, iar incepand cu data de 01.01.2010 si-a desfasurat activitatea sub denumirea de BNP Asociati XXXX , XXX si XXXX, birou notarial care a inceput activitatea ca neplatitor de TVA pana la depasirea plafonului de scutire.

In baza contractului de societate civila nr.XX/22.01.2008, notarul public XXX s-a asociat cu notarul public XXX, in cadrul asocierii civile Biroul Notarilor Publici XXX si XXX , CIF XXXX, notarul public XXXX contribuie la asociere "cu aport in natura, constand in patrimoniul Biroul Notarului Public XXX existent la data de 01.02.2008"; asocierea si-a inceput activitatea ca neplatitoare de TVA.

BNP XXX si XXX s-a inregistrat ca platitor de TVA in urma depasirii plafonului de scutire pentru TVA incepand cu 01.08.2008, iar inregistrarea in scopuri de TVA a fost anulata incepand cu data de 01.08.2010 datorita faptului

ca in deconturile de taxa depuse pentru 6 luni consecutive in cursul unui semestru nu au fost evidentiata achizitii si livrari de bunuri/servicii.

Prin prezenta decizie de impunere a fost verificat BNP Asociati XXX si XXX.

Referitor la TVA , in perioada verificata 14.03.2008-31.12.2009, au fost constatate urmatoarele deficiente:

a) Contribuabilul considera eronat TVA deductibila in suma de XXX lei, reprezentand achizitia unui autoturism XXX de la SC XXXX, in baza facturii nr. XXXXX/30.12.2009. Acest autovehicul nu se incadreaza in exceptiile de la art. 145 ^1 alin (1) din Codul fiscal, aplicabil in perioada 01.05.2009-31.12.2011, coroborat cu pct. 45^1 alin (1) din Normele de aplicare a Codului fiscal.

Astfel, organul de control fiscal a stabilit ca TVA in suma de XXX lei aferenta achizitiei unui autovehicul, destinat transportului rutier de persoane, care nu se incadreaza in exceptiile legale, nu este deductibila.

b) BNP Asociati XXX si XXX isi incepe activitatea la data de 14.03.2008, data la care solicita inregistrarea la organul fiscal teritorial, preluand conform contractului de societate civila nr. 15/22.01.2008 intregul patrimoniu existent la BNP XXXX la data de 01.02.2008, iar din punct de vedere fiscal asocierea este neplatitoare de TVA.

Organul de control fiscal a constatat ca nu au fost respectate prevederile art. 72 alin (6) lit. a) din OG 92/2003 R privind depunerea in termen de 30 zile de la data infiintarii a declaratiei de inregistrare fiscala coroborate cu prevederile Legii 36/1995 a notarilor publici si anume ca BNP Asociati XXXX si XXX a fost inregistrat la data de 28.01.2008, conform certificatului emis de Curtea de Apel XXX si prin urmare acesta avea obligatia sa se inregistreze fiscal tanand cont de aceasta data.

Avand in vedere ca patrimoniul BNP XXX este adus ca aport in natura la asocierea de notari publici, transferul de active astfel realizat nu constituie o livrare in conformitate cu art. 128 alin (7) din Legea 571/2003, aplicabil la data transferului. BNP Asociati XXX si XXX este succesorul BNP XXXX in ceea ce priveste ajustarea deducerii prevazute la art. 148 lit. c) din Codul fiscal si pct. 6 alin (7) din Normele de aplicare a Codului fiscal.

Conform procesului verbal anexat contractului de societate civila, asocierea preia in patrimoniu prin transfer (aport in natura al unui asociat), obiecte de inventar achizitionate incepand cu 11.01.2007 de catre BNP XXX care la data achizitiei era platitor de TVA, beneficiind astfel de dreptul de deducere a TVA.

Din registrul inventar al asocierii rezulta ca cele mai multe obiecte de inventar au fost achizitionate de catre BNP XXXX, cu o luna inainte de inregistrarea fiscala a asocierii, respectiv luna februarie 2008, beneficiind de dreptul de deducere a TVA. Obiectele de inventar achizitionate in perioada in perioada 07.02.2008-04.03.2008, sunt in valoare de XXX lei si TVA in suma de XXX lei (scaune, dulapuri, birouri etajere ,comode, fotolii, sisteme operare calculator si televizor).

Aceste achizitii enumerate mai sus au fost efectuate pe un cod de platitor de TVA (apartinand BNP XXX), desi erau in mod evident destinate unui neplatitor de taxa care trebuia sa isi inceapa activitatea inca din 28.01.2008, respectiv asocierea care face obiectul prezentei inspectii fiscale.

Astfel, avand in vedere faptul ca BNP Asociati XXX si XXX este succesorul cedentului, acesta avea obligatia sa ajusteze taxa deductibila aferenta bunurilor mobile nelivrate, detaliate mai sus, la momentul pierderii dreptului de deducere. Prin urmare, la data transferului bunurilor mobile, ajustarea reprezinta anularea dreptului de deducere a taxei deduse initial, respectiv ajustarea in favoarea statului este in suma de XXXX lei.

Organul de control fiscal a constatat faptul ca notarul public XXX, cel care aduce aportul in natura la asociere, a facut parte in timp din mai multe asocieri de notari publici, persoane impozabile care au inceput activitatea ca neplatitori de TVA:

- BNP Asociati XXX si XXXX;
- BNP Asociati XXX, XXX si XXXX;
- BNP Asociati XXX si XXX

In concluzie, urmare efectuarii inspectiei fiscale si a deficientelor detaliate mai sus, BNP Asociati XXXX si XXX datoreaza TVA suplimentara in suma de XXX lei , majorari de intarziere aferente in suma de XXXX lei si penalitati de intarziere aferente in suma de XXX lei.

III. Avand in vedere constatările organului de inspectie fiscala, motivatiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, organul de solutionare a contestatiei retine urmatoarele:

1. Cu privire la contestarea TVA in suma de XXXX lei

Contribuabilul sustine ca obiectul facturii nr. XXX/30.12.2009 il reprezinta valoarea reziduala pentru autoturism XXX conform contractului de leasing operational nr. XXX/16.05.2007 incheiat cu SC XXX. De asemenea sustine ca a preluat in luna mai 2007 in posesie si folosinta autoturismul, avand drept de optiune privind achizitia acestuia prin plata valorii reziduale odata cu ultima rata din contract.

Mentionam faptul ca factura in cauza (anexa 3 la RIF) are inscris la denumirea produselor sau serviciilor “contravaloarea autoturismului XXXX...”, fara a face referire la contractul de leasing.

In speta, sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

-art. 145¹ alin (1) din Legea 571/2003 aplicabil in perioada 01.05.2009-31.12.2011: *“In cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maxima autorizata care sa nu depaseasca 3.500 kg si care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzand si scaunul soferului, nu se deduce taxa pe valoarea adaugata aferenta*

achizitiilor acestor vehicule si nici taxa aferenta achizitiilor de combustibil destinat utilizarii pentru vehiculele care au aceleasi caracteristici.”

Astfel, acest autoturism nu se incadreaza in exceptiile referitoare la limitarile speciale ale dreptului de deducere prevazute la art. 145¹ alin (1) din Legea 571/2003 coroborate cu pct. 45¹ alin (1) din HG 44/2004 si in consecinta TVA in suma de XXX lei nu este deductibila intrucat este aferenta achizitiei unui autoturism destinat transportului rutier de persoane.

Contribuabilul sustine ca prevederile introduse prin OUG 34/2009 incalca prevederile art. 3 lit. d) din Legea 571/2003 si ca acestea nu sunt aplicabile contractelor de leasing aflate in derulare la data intrarii in vigoare a ordonantei.

Precizam ca in urma verificarii fiscale, s-a constatat ca petentul avea in derulare un contract de leasing operational, care in conformitate cu prevederile art. 7 alin (1) pct. 8 din Legea 571/2003, nu contine riscul de valorificare a bunului la valoarea reziduala, respectiv solicitarea transferului dreptului de proprietate (exercitarea optiunii de cumparare) la sfarsitul perioadei de leasing constituie in fapt o livrare de bunuri .

2. Cu privire la contestarea TVA in suma de XXX lei

In fapt, situatia fiscala a BNP Asociati XXX si XXX se prezinta astfel:

-cei doi notari asociati au fost autorizati de catre Ministerul Justitiei in data de 14.02.2000 si respectiv in data de 11.12.2007

-BNP Asociati XXXX si xxxx **a fost infiintat** in baza deciziei nr. XXX/25.01.2008 emisa de Camera Notarilor Publici XXXX si a certificatului nr. XXX/28.01.2008 emis de Curtea de Apel XXX valabil pana la 17.12.2009

-BNP Asociati **XXX si XXX a preluat** conform contractului de societate civila nr. XXX/22.01.2008 **intregul patrimoniu** existent la BNP XXXX **la data de 01.02.2008**

-din registrul inventar al asocierii rezulta ca patrimoniul preluat consta in obiecte de inventar ce au fost achizitionate in perioada 07.02.2008-04.03.2008 de catre BNP XXX – platitor de TVA care si-a exercitat dreptul de deducere TVA aferent acestora in suma de XXX lei si aduse ca aport in patrimoniul BNP Asociati XXX si XXX – neplatitor de TVA pana la data de 01.08.2008

-BNP Asociati XXX si XXX isi **incepe activitatea** la data de **14.03.2008**, data de la care solicita inregistrarea la organul fiscal teritorial si ii este atribuit CIF XXXXX

-BNP Asociati XXX si XXX s-a inregistrat **platitor de TVA** in data de **01.08.2008**

-BNP Asociati XXX si XXX a fost **radiat din evidenta platitorilor de TVA** incepand cu **01.08.2010**

-BNP Asociati XXXX si XXX si-a **incetat activitatea** in data de **31.12.2009**, iar incepand cu 01.01.2010 si-a desfasurat activitatea sub denumirea de BNP Asociati XXXX, XX si XXX

Cauza supusa solutionarii este de a se stabili daca BNP Asociati XXXX si XXX, succesorul cedentului BNP XXX, avea obligatia sa ajusteze TVA in suma de XXX lei, in conditiile in care:

-achizitiile obiectelor de inventar au fost efectuate pe un cod de platitor de TVA apartinand cedentului – BNP XXXX, bunuri care erau destinate in mod evident unui neplatitor de TVA, care trebuia sa isi inceapa activitatea inca din 28.01.2008

-cedentul, platitor de TVA , a beneficiat de dreptul de deducere a TVA in suma de XXX lei pentru obiectele de inventar achizitionate de acesta si apoi preluate de catre BNP Asociati XXX si XX neplatitor de TVA de la data asocierii si pana la data de 01.08.2008

In drept, sunt aplicabile prevederile:

-art. 72 alin (6) lit. a) din OG 92/2003 R : *“Declaratia de inregistrare fiscala se depune in termen de 30 de zile de la: a) data infiintarii potrivit legii, in cazul persoanelor juridice, asocierilor si altor entitati fara personalitate juridica.”*

-Lg. 36/1995 a notarilor publici : *“Inainte de a-si incepe activitatea, in termen de 60 de zile de la numire, notarul public este obligat sa-si inregistreze biroul la Curtea de apel in circumscriptia careia isi are sediul biroul de notar public.”*

Astfel, avand in vedere faptul ca BNP Asociati XXXX si XXX a fost inregistrat la data de 28.01.2008, conform certificatului emis de Curtea de Apel XXX, acesta avea obligatia sa se inregistreze fiscal tanand cont de aceasta data. Contrar, celor sustinute in contestatie, intentia s-a materializat anterior achizitiei obiectelor de inventar (efectuata in perioada februarie –martie 2008), deoarece procedurile legii speciale au fost indeplinite inca din ianuarie 2008.

-art. 128 alin (7) din Legea 571/2003: *“Transferul tuturilor activelor sau al unei parti a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, dupa caz, si de pasive, indiferent daca este realizat ca urmare a vanzarii sau ca urmare a unor operatiuni precum divizarea, fuziunea ori ca aport in natura la capitalul unei societati, nu constituie livrare de bunuri daca primitorul activelor este o persoana impozabila. Primitorul activelor este considerat a fi succesorul cedentului in ceea ce priveste ajustarea dreptului de deducere prevazuta de lege.”*

-pct. 6 alin (7) din HG 44/2004 dat in aplicarea prevederilor art. 128 din Legea 571/2003, precizeaza: *“Persoana impozabila care este **beneficiarul transferului prevazut la alin (7) este considerata ca fiind succesorul cedentului, indiferent daca este inregistrat in scopuri de taxa sau nu. Beneficiarul va prelua toate drepturile si obligatiile cedentului, inclusiv cele privind livrarile catre sine prevazute la art. 128 alin (4) din Codul fiscal, ajustarile deducerii prevazute la art. 148 si 149 din Codul fiscal. (...)**”*

-pct. 53 alin (5) din HG 44/2004 dat in aplicarea prevederilor art. 148 din Legea 571/2003: *“(....) Ajustarea dreptului de deducere se efectueaza si pentru bunurile mobile aflate in stoc, in situatia in care persoana impozabila isi pierde*

dreptul de deducere si nu se aplica prevederile referitoare la livrarile catre sine. Ajustarea reprezinta in aceasta situatie anulara dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata deduse initial.”

Din analiza situatiei fiscale prezentata mai sus coroborata cu textele legale citate, in concluzie se retine ca BNP Asociati XXXX si XXXX este succesorul cedentului BNP XXXX, in ceea ce priveste ajustarea deducerii TVA in cazul achizitiilor de bunuri, altele decat bunurile de capital prevazuta la art. 148 lit. c) din Legea 571/2003, unde se precizeaza :”*In conditiile in care regulile privind livrarea catre sine (...) nu se aplica, deducerea initiala se ajusteaza in urmatoarele cazuri: (...) c) persoana impozabila isi pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate si serviciile neutilizate la momentul pierderii dreptului de deducere.”*

Prin urmare, BNP Asociati XXX si XXX este succesorul cedentului si avea obligatia sa ajusteze TVA aferenta bunurilor mobile nelivrate (in speta obiecte de inventar), la momentul pierderii dreptului de deducere determinat de asocierea ce face obiectul prezentei inspectii fiscale.

Referitor la sustinerea petentei ca obiectele de inventar au fost aduse in asociere cu titlu de folosinta, insa ele raman in continuare proprietatea exclusiva a notarului XXX, aceasta este eronata avand in vedere faptul ca bunurile au fost achizitionate de catre BNP XXX, care si-a exercitat dreptul de deducere a TVA , iar pana la data incheierii activitatii BNP XXXX, nu a fost emisa o factura pentru transferul dreptului de proprietate asupra acestora catre persoana fizica XXX, respectiv nu a efectuat o livrare catre sine in sensul legii.

De asemenea, in conformitate cu pct. 53 alin (5) din HG 44/2004 pentru explicitarea art. 148 din Legea 571/2003 aplicabil la data transferului bunurilor mobile, ajustarea reprezinta anulara dreptului de deducere a TVA dedusa initial, respectiv trebuia efectuata ajustarea in favoarea statului in suma de 8.663 lei, fapt realizat in mod intemeiat de catre organul de inspectie fiscala prin decizia de impunere contestata.

In sinteza, avand in vedere deficientele descrise la cele doua capete de cerere, in mod legal s-a stabilit in sarcina petentei TVA suplimentara de plata in suma de XXX lei (XXX), iar ca masura accesorie in raport cu acest debit majorari de intarziere si penalitati de intarziere aferente.

Pentru considerentele retinute in baza art. 211 alin (5) din OG 92/2003 R

DECIDE

Respingerea contestatiei ca neantemeiata pentru suma totala de **XXX lei**, din care:

-XXX lei TVA

-XXX lei majorari de intarziere TVA

- XXX lei penalitati de intarziere TVA

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul XXX in termen de 6 luni de la comunicare.

Ec. XXXX
DIRECTOR EXECUTIV

VIZAT
Cons.jr. XXXX
SEF SERV. JURIDIC

VIZAT
Ec. XXXXX
SEF BIROU SOL. CONTESTATII

Redactat:cons.sup.XXXX