

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL DE SOLUTIONARE A CONTESTATIILOR**

DECIZIA nr. 277 din 30.08.2007 privind solutionarea
contestatiei formulata de Biroul Notarilor Publici Asociati
GO si AJ, cu sediul in, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./.....2007

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata cu adresa nr./.....2007, inregistrata sub nr./.....2007, de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia Biroului Notarilor Publici Asociati "GO, AJ", reprezentat de doamna GO si domnul AJ.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organele fiscale teritoriale sub nr./.....2007, astfel cum a fost precizata prin adresa inregistrata sub nr./.....2007 il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. x/.....2007, comunicata sub semnatura in data de2007, prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare in suma de **S** lei reprezentand:

- S1 lei TVA;
- S2 lei majorari de intarziere aferente TVA;
- S3 lei penalitati de intarziere aferente TVA;
- S4 lei TVA leasing extern;
- S5 lei majorari de intarziere aferente TVA leasing extern;
- S6 lei penalitati de intarziere aferente TVA leasing extern;
- S7 lei impozit pe venitul din transferul proprietatilor imobiliare;
- S8 lei majorari de intarziere aferente impozitului pe venitul din transferul proprietatilor imobiliare;
- S9 lei CAS angajat;
- S10 lei majorari de intarziere aferente CAS angajat;
- S11 lei penalitate de intarziere aferenta CAS angajat;
- S12 lei CASS angajat;
- S13 lei majorari de intarziere aferente CASS angajat;
- S14 lei ajutor de somaj angajat;
- S15 lei majorari de intarziere aferente ajutorului de somaj angajat.

Totodata, se contesta si reintregirea veniturilor si diminuarea cheltuielilor aferente veniturilor impozabile din activitati independente.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de B.N.P.A. "GO, AJ".

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea contestatiei.

I. Prin contestatia formulata B.N.P.A. "GO, AJ" contesta suma de lei TVA, sustinand ca facturile respective pentru care s-a colectat suplimentar taxa in suma de lei sunt evidentiata in jurnalele de vanzari, iar suma de lei reprezinta TVA deductibila pentru energia electrica aferenta biroului notarial.

Totodata, baza de impozitare pentru TVA aferenta leasingului extern trebuie sa fie mai mica deoarece nu cuprinde si dobanzile percepute pentru operatiunile de leasing.

Referitor la impozitul pe venitul din transferul proprietatilor imobiliare, prin contestatie se sustine ca venitul impozabil reprezinta diferenta dintre valoarea de instrainare a unei proprietati, asa cum prevede art. 77¹ din Codul fiscal, si nicidecum echivalentul in moneda nationala al acestei valori, in cazul in care valoarea de achizitie nu este exprimata in lei, intrucat o asemenea interpretare ar fi un adaos nepermis la lege.

In ceea ce priveste contributiile sociale retinute de la angajati, B.N.P.A. "GO, AJ" sustine ca din documentele de contabilitate primara nu rezulta nicio diferenta pentru anul 2005, ele fiind stabilite in mod eronat de organele de inspectie.

Contestatia este indreptata si impotriva celorlalte sume stabilite in decizia de impunere contestata, precum si a constatarilor referitoare la deductibilitatea cheltuielilor si reintregirea veniturilor impozabile aferente perioadei verificate.

II. In perioada2007 -2007 organele fiscale ale Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia fiscala generala pentru perioada 01.06.2003-31.12.2005 la B.N.P.A. "GO, AJ".

In urma verificarii a fost intocmit raportul de inspectie fiscala nr./.....2007, in baza caruia a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/.....2007 prin care s-au stabilit in sarcina biroului obligatii fiscale suplimentare in quantum total de S lei.

Cu adresa nr./20.07.2007 organul de solutionare a contestatiei a solicitat organelor de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x efectuarea unei cercetari la fata locului, pentru clarificarea unor aspecte ce fac obiectul contestatiei, in temeiul pct. 9.9 si 9.10 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005. Cele solicitate au fost remise organului de solutionare cu adresa nr./.....2007, inregistrata sub nr./.....2007 si completate cu adresa nr./.....2007, inregistrata sub nr./.....2007.

III. Fata de constatările organelor de impunere, sustinerile petentei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Biroul Notarilor Publici Asociati "GO, AJ" are ca asociati pe GO si AJ - notari publici, cu sediul principal in, sector x, Bucuresti.

Biroul detine codul de identificare fiscala nr. si este platitor de TVA incepand cu data de 01.10.2002.

Perioada verificata: 01.06.2003 - 31.12.2005.

3.1. Referitor la TVA din activitatea de baza

La pct. 2.1.1 din decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/.....2007 organele fiscale au stabilit in contul TVA obligatii fiscale suplimentare formate din S1 lei - debit, S2 lei - majorari de intarziere si S3 lei penalitati de intarziere. Majorarile de intarziere au fost calculate pana la data de2007, iar penalitatile de intarziere pana la data de 31.12.2005.

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca debitul suplimentar in suma de 4.503 lei a rezultat din:

- diferente suplimentare de TVA colectata: - lei, din care: - lei TVA din regularizari si inregistrari eronate si lei TVA aferenta diferentelor de venituri neinregistrate in contabilitate si jurnalele de vanzari;

- diferente de TVA nedeductibila: lei, din care: lei TVA aferenta cheltuielilor nedeductibile fiscal, lei TVA lipsa documente justificative si lei TVA din regularizari si inregistrari eronate.

3.1.1. TVA colectata in suma de S11 lei

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au determinat corect diferenta de TVA colectata suplimentar in urma verificarii pentru diferentele de venituri neinregistrate in contabilitate si in jurnalele de vanzari.

In fapt, prin contestatia formulata B.N.P.A. "GO, AJ" arata ca facturile si incasarile mentionate in adresa nr.2007 au fost inregistrate in venituri si in jurnalele de vanzari, contrar constatarilor organelor de inspectie fiscala.

In drept, potrivit art. 156 si 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 156. - (1) **Persoanele impozabile, inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, au urmatoarele obligatii din punct de vedere al evidentei operatiunilor impozabile:**

a) **sa tina evidenta contabila potrivit legii, astfel incat sa poata determina baza de impozitare si taxa pe valoarea adaugata colectata** pentru livrarile de bunuri si/sau prestarile de servicii efectuate, precum si cea deductibila aferenta achizitiilor;

b) sa asigure conditiile necesare pentru emiterea documentelor, prelucrarea informatiilor si conducerea evidentelor prevazute de reglementarile in domeniul taxei pe valoarea adaugata;

(...)

Art. 159. - Modelul si continutul formularelor de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, jurnalele pentru cumparari, **jurnalele pentru vanzari**, borderouri zilnice de vanzare/incasare **si alte documente necesare in vederea aplicarii prezentului titlu se stabilesc de catre Ministerul Finantelor Publice si sunt obligatorii pentru platitorii de taxa pe valoarea adaugata".**

Din procesul-verbal de cercetare la fata locului nr. y/.....2007, intocmit la solicitarea organului de solutionare, rezulta urmatoarele:

- factura nr.2004 cu TVA in suma de ROL nu este inregistrata in ordine consecutiva in jurnalul de vanzari la pg. 55, dar este inregistrata in acelasi jurnal dupa data chitantei, la pg. 29;

- factura nr.2005 cu TVA in suma de ROL nu este inregistrata in ordine consecutiva in jurnalul de vanzari la pg. 10, dar este inregistrata in acelasi jurnal cu nr. facturii eronat, la poz. 161;

- facturile nr.2005 cu TVA in suma de ROL si nr.2005 cu TVA in suma de ROL sunt incasate prin banca in luna iunie 2005, dar sunt inregistrate in jurnalul de vanzari al lunii mai 2005, la pg. 55;

- factura nr.2005 cu TVA in suma de RON a fost mentionata eronat in raportul de inspectie fiscala, prin asocierea numarului facturii cu data de2005 aferenta facturii, cu precizarea ca ambele facturi sunt inregistrate in jurnalul de vanzari al lunii august 2005, in ordine neconsecutiva;

- factura nr.2004 cu TVA in suma de ROL este inregistrata in jurnalul de vanzari al lunii octombrie 2004 doar ca nr. al facturii, cu suma totalizand valoarea facturii nr.2004 si a facturii nr.2004;

- factura nr.2005 cu TVA in suma de ROL este inregistrata la poz. 526 din jurnalul de vanzari, cu valoarea TVA dublata.

Avand in vedere constatările din procesul-verbal de cercetare la fata locului nr. y/.....2007 si propunerea organului de inspectie fiscala din referatul nr./.....2007, urmeaza a se admite contestatia biroului notarial pentru TVA in suma de **S11 lei**, din care S111 lei pentru anul 2004 si S112 lei pentru anul 2005.

3.1.2. TVA deductibila in suma de S12 lei

Cauza supusa solutionarii este daca taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu energia electrica este deductibila, in conditiile in care factura nu este emisa pe numele persoanei impozabile, inregistrata ca platitor de TVA.

In fapt, din decizia de impunere rezulta ca organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere TVA in suma de S12 lei din factura nr./.....2004, intrucat documentul justificativ este emis pe numele altui cumparator, si nu a biroului notarial.

In drept, conform art. 145 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, **orice persoana impozabila trebuie sa justifice dreptul de deducere, in functie de felul operatiunii, cu unul din urmatoarele documente:**

a) **pentru taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata**, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila, **cu factura fiscala, care cuprinde informatiile prevazute la art. 155 alin. (8) si este emisa pe numele persoanei** de catre o persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata (...)"

Din copia facturii nr./.....2004 rezulta ca aceasta a fost emisa de F.D.F.E.E. Electrica Muntenia Sud SA pe numele asociatului AJ si, prin urmare, B.N.P.A. "GO, AJ", in calitate de persoana impozabila, nu poate justifica dreptul de deducere a taxei din aceasta factura intrucat factura nu este emisa pe numele biroului notarial, care este persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

In consecinta, contestatia biroului notarial urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind TVA in suma de S12 lei.

3.1.3. Diferenta de TVA in suma de S13 lei

Cauza supusa solutionarii este daca petentul datoreaza diferenta de TVA in suma de 983 lei stabilita in urma inspectiei fiscale, in conditiile in care nu aduce argumente si dovezi cu privire la aceasta diferenta.

In fapt, la pct. 2.1.1 din decizia de impunere nr. x/.....2007 organele de inspectia fiscala au stabilit un debit suplimentar in suma de S1 lei in contul taxei pe valoarea adaugata.

Prin contestatia formulata, astfel cum a fost precizata prin adresa nr./.....2007, B.N.P.A. "GO, AJ" arata ca intelege sa conteste "toate celelalte sume din cuprinsul deciziei de impunere", fara a aduce argumente si dovezi decat cu privire la diferentele de TVA colectata in suma de S11 lei si TVA deductibila in suma de S12 lei, analizate la pct. 3.1.1 si 3.1.2 din prezenta decizie.

Pentru diferenta de TVA stabilita suplimentar in suma de S13 lei, biroul notarial sustine ca in evidenta sa primara si deconturile de TVA nu exista inregistrari eronate si regularizari de TVA, fara sa aduca niciun argument cu privire la constatările faptice ale

organelor de inspectie fiscala cu privire la regularizarile, inregistrările eronate si neconcordantele dintre sumele inscrise in jurnalele de vanzari si cumparari si deconturile de TVA.

In drept, conform art. 156 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, persoanele impozabile sunt obligate "**sa tina evidenta contabila potrivit legii, astfel incat sa poata determina baza de impozitare si taxa pe valoarea adaugata colectata** pentru livrarile de bunuri si/sau prestarile de servicii efectuate, precum si cea deductibila aferenta achizitiilor".

Potrivit art. 206 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"**Contestatia** se formuleaza in scris si **va cuprinde:**

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestatiei;
- c) motivele de fapt si de drept;**
- d) dovezile pe care se intemeiaza;**
- e) semnatura contestatorului (...)"

Totodata, conform art. 213 alin. (1) din acelasi act normativ: "In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii**".

Avand in vedere ca petentul nu aduce niciun argument si nicio dovada de natura sa combata constatările organelor de inspectie fiscala, contestatia urmeaza a fi respinsa ca nemotivata pentru acest capat de cerere.

3.1.4. Accesoriile aferente TVA in suma totala de S2+3 lei

Cauza supusa solutionarii este daca petentul datoreaza integral accesoriile aferente TVA calculate de organele de inspectie fiscala, in conditiile in care in sarcina sa s-au retinut ca fiind datorate, numai in parte, debitele stabilite prin decizia de impunere contestata.

In fapt, prin decizia de impunere nr. x/.....2007 au fost stabilite majorari de intarziere in suma de S2 lei si penalitati de intarziere in suma de S3 lei, aferente diferentei de TVA stabilita in urma inspectiei in suma de S1 lei.

Conform raportului de inspectie fiscala si deciziei de impunere, majorarile de intarziere au fost calculate pana la data de2007, iar penalitatile de intarziere pana la data de 31.12.2005.

In drept, potrivit art. 108 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala (devenit ulterior, in formele republicate ale ordonantei, art. 114 alin. (1), respectiv art. 115 alin. (1)) "**pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere**".

Totodata, in conformitate cu prevederile Legii nr. 210/2005, art. 119 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in anul 2007 prevede ca "pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen **majorari de intarziere**".

La pct. 3.1.1 din prezenta decizie s-a admis contestatia B.N..P.A. "GO, AJ" pentru diferenta de TVA in suma de S11 lei, iar la pct. 3.1.2 si 3.1.3 s-a respins contestatia pentru restul diferentelor stabilite in urma controlului.

Prin anexa la referatul nr.2007 organele de inspectie fiscala au calculat, de la data scadentei si pana la data de2007, majorari de intarziere in suma de S21 lei si penalitati de intarziere in suma de S31 lei, aferente diferentei de TVA in suma de S111 lei pentru anul 2004, respectiv majorari de intarziere in suma de S22 lei si penalitati de intarziere in suma de S32 lei, aferente diferentei de TVA in suma de S112 lei pentru anul 2005.

In consecinta, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae* si avand in vedere propunerea organului de inspectie fiscala din adresa nr.2007, contestatia biroului notarial urmeaza a fi admisa pentru S21+22 lei majorari de intarziere si S31+32 lei penalitati de intarziere si respinsa ca neintemeiata pentru S23 lei majorari de intarziere si S33 lei penalitati de intarziere aferente TVA.

3.2. Referitor la TVA aferenta leasingului extern

Cauza supusa solutionarii este daca baza de impunere a TVA pentru operatiunile de leasing extern include si primele de asigurare, incluse in rata de leasing facturata de locator.

In fapt, la pct. 2.2.1 din decizia de impunere nr. x/.....2007 organele fiscale au stabilit in sarcina B.N.P.A. "GO, AJ" diferente de TVA pentru platile aferente contractelor de leasing extern din perioada 01.06.2003-01.09.2003, in suma totala de S4+5+6 lei, din care: S4 lei - debit, S5 lei - majorari de intarziere si S6 lei - penalitati de intarziere.

Din raportul de inspectie fiscala si din referatul ce insoteste dosarul cauzei rezulta ca organele fiscale au inclus contravaloarea asigurarii in baza de impozitare pentru calculul TVA si au tinut cont de prevederile legale care stipulau excluderea dobanzilor din baza de impozitare.

Prin contestatia formulata, biroul notarial sustine ca baza de impozitare nu trebuie sa cuprinda si dobanzile percepute pentru operatiunile de leasing si, prin urmare, TVA aferenta trebuie sa fie mai mica.

In drept, conform art. 18 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata:

"(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din:

a) **pentru livrarile de bunuri si/sau prestarile de servicii (...), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert**, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni, exclusiv taxa pe valoarea adaugata;

(...)

(2) **Sunt cuprinse in baza de impozitare:**

a) impozitele, taxele, daca prin lege nu se prevede altfel, exclusiv taxa pe valoarea adaugata;

b) **cheltuielile accesorii**, cum ar fi: comisiunile, cheltuielile de ambalare, transport si **asigurare, decontate cumparatorului sau clientului.**

(3) **Nu se cuprind in baza de impozitare** urmatoarele:

(...)

b) **dobanzile percepute pentru:** plati cu intarziere, vanzari cu plata in rate, **operatiuni de leasing (...)**".

In speta sunt aplicabile si prevederile O.G. nr. 51/1997 privind operatiunile de leasing si societatile de leasing, republicata, potrivit carora:

"Art. 5 - In cadrul operatiunilor de leasing **utilizatorul are dreptul de a-si alege, cu acordul societatii de leasing**, furnizorul, precum si **societatea care va asigura bunul.**

Art. 9 - **Locatorul/finantatorul se obliga:**

(...) f) **sa asigure, printr-o societate de asigurare, bunurile oferite in leasing.**

Art. 26 - **Cheltuielile de asigurare a bunului** care face obiectului unui contract de leasing sunt deductibile fiscal de **catre partea obligata prin contract sa plateasca primele de asigurare**".

Din normele legale sus-citate rezulta regula generala potrivit careia baza de impozitare a TVA este formata din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea clientului, inclusiv din cheltuielile accesorii aferente tranzactiilor, cum sunt asigurarile. Totodata, prin exceptie de la regula generala, nu se cuprind in baza de impozitare dobanzile percepute pentru operatiunile de leasing, precum si celelalte elemente anume mentionate la art. 18 alin. (3) din lege.

Din contractele de leasing extern incheiate de B.N.P.A. "GO, AJ", in calitate de utilizator cu PB AG din Austria, in calitate de locator (art. 6.1 din contracte) rezulta ca utilizatorul este de acord ca locatorul sa incheie o asigurare casco si a riscului de neplata (pachet de asigurare), PB AG fiind indreptatita sa includa si sa factureze costul primelor de asigurare in rata de leasing.

Prin urmare, contravaloarea asigurarii facturate de locator este inclusa in rata de leasing si in baza de impozitare a TVA, organele de inspectie fiscala procedand corect la determinarea diferentelor pentru platile de leasing extern efectuate de biroul notarial in perioada 01.06.2003-01.09.2003, in conditiile in care acesta a determinat taxa datorata fara sa includa asigurarea in baza de impozitare.

Spre exemplu, rata de leasing in suma de euro, achitata in data de 16.07.2003 la contractul de leasing nr./...../.....2000, este formata din euro - capital, euro - dobanda si euro - asigurare. Conform anexei nr. 11 organele de inspectie fiscala au calculat TVA aferenta numai pentru baza formata din + = euro si au mentionat in mod expres ca au exclus dobanda.

Sustinerea biroului notarial precum ca dobanzile percepute pentru operatiunile de leasing nu intra in baza de impozitare nu are nicio relevanta in solutionarea cauzei intrucat diferentele contestate provin din neincluderea asigurarii in baza de impozitare, si nu a dobanzilor, asa cum eronat a inteles petentul sa-si motiveze contestatia.

Fata de cele mai sus mentionate contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

3.3. Referitor la impozitul pe venitul din transferul proprietatilor imobiliare

Cauza supusa solutionarii este daca, in cadrul unor tranzactii efectuate in valuta, venitul impozabil din transferul proprietatilor imobiliare se determina prin convertirea in lei a sumelor exprimate in valuta, pe baza cursului de schimb valutar din data la care se primeste sau se plateste fiecare suma in parte ce face obiectul tranzactiilor succesive.

In fapt, prin decizia de impunere nr. x/.....2007 organele fiscale au stabilit diferente suplimentare in contul impozitului pe venitul din transferul proprietatilor imobiliare in suma totala de S7+8 lei, din care S7 lei - debit si S8 lei - majorari de intarziere.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca diferenta de impozit a fost stabilita la autentificarea unui act de vanzare-cumparare a unei proprietati imobiliare, pentru care notarii publici au obligatia calcularii, incasarii si virarii impozitului pe venit, dupa cum urmeaza:

- a) impozit determinat de biroul notarial:
 - valoarea de baza reprezentand pretul de achizitie majorat cu 5%: A euro;
 - valoarea de instrainare: B euro;
 - diferenta favorabila: C euro;

- impozit aferent: $C \times 10\% \text{ euro} \times 3,6908 \text{ lei/euro} = D \text{ lei}$;
- b) impozit determinat de organele de inspectie fiscala:
 - - valoarea de baza reprezentand pretul de achizitie majorat cu 5%: $A1 \text{ euro} \times 3,6103 \text{ lei/euro} + A1 \text{ euro} \times 3,6103 \text{ lei/euro} \times 5\% = A2 \text{ lei}$;
 - valoarea de instrainare: $B \text{ euro} \times 3,6908 \text{ lei/euro} = B2 \text{ lei}$;
 - diferenta favorabila: $B2 \text{ lei} - A2 \text{ lei} = C2 \text{ lei}$;
 - impozit aferent: $C2 \text{ lei} \times 10\% = D2 \text{ lei}$.

In drept, potrivit art. 77¹ si 77² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare:

Art. 77¹. - (1) Sunt supuse impozitarii veniturile realizate din transferul dreptului de proprietate asupra constructiilor de orice fel si terenul aferent acestora, care se instraineaza in termen de pana la 3 ani inclusiv, de la data dobandirii, precum si veniturile realizate din transferul dreptului de proprietate asupra terenurilor de orice fel, fara constructii, dobandite dupa 1 ianuarie 1990.

(2) **Venitul impozabil din transferul proprietatilor imobiliare**, cu exceptiile prevazute la alin. (3), **reprezinta diferenta favorabila dintre valoarea de instrainare a proprietatilor imobiliare, terenuri si/sau constructii, si valoarea de baza a acestora.**

(4) **Valoarea de baza a bunurilor imobile** prevazute la alin. (1), in functie de modalitatea de dobandire, se stabileste avandu-se in vedere:

a) **pretul de achizitie pentru bunurile imobile dobandite prin cumparare, majorat cu 5%;**

(...).

Art. 77². - (1) **Impozitul se calculeaza prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului impozabil determinat potrivit art. 77¹.**

(2) Notarii publici care autentifica actele intre vii translative ale dreptului de proprietate au obligatia de a calcula, de a incasa si de a vira impozitul la bugetul de stat pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care a fost autentificat actul".

In speta sunt aplicabile si dispozitiile art. 9 alin. (3) si (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care stabilesc urmatoarele:

"(3) **Sumele exprimate intr-o moneda straina se convertesc in moneda nationala a Romaniei, dupa cum urmeaza:**

a) in cazul unei persoane care desfasoara o activitate intr-un stat strain si isi tine contabilitatea acestei activitati in moneda statului strain, profitul impozabil sau venitul net din activitati independente si impozitul platit statului strain se convertesc in moneda nationala a Romaniei prin utilizarea unei medii a cursurilor de schimb valutar pentru perioada careia ii este aferent profitul impozabil sau venitul net;

b) **in oricare alt caz, sumele se convertesc in moneda nationala a Romaniei prin utilizarea cursului de schimb valutar la data la care se primesc sau se platesc sumele respective ori la alta data prevazuta in norme.**

(4) In intelesul prevederilor alin. (3), cursul de schimb valutar, folosit pentru a converti in moneda nationala a Romaniei sumele exprimate in moneda straina, **este cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei**, exceptand cazurile prevazute expres in norme".

Se retine faptul ca, in materie fiscala, toate sumele, inclusiv cele aferente unei tranzactii imobiliare supusa impozitarii (valoarea tranzactiei, taxe de timbru, tarife de publicitate, onorarii, etc), se convertesc in moneda nationala pe baza cursului de schimb valutar din data la care se primesc sau se platesc sumele respective, cu exceptiile prevazute in norme.

In cazul in speta, in lipsa unor exceptii reglementate prin normele de aplicare a Codului fiscal, *valoarea supusa impozitarii la transferul proprietatilor imobiliare, exprimata in moneda nationala, se determina ca diferenta favorabila dintre **doua valori distincte**: pe de o parte, valoarea de instrainare, exprimata in moneda nationala prin utilizarea cursului de schimb*

valutar la data instrainarii, iar pe de alta parte, valoarea de baza, care se determina pe baza pretului de achizitie, exprimat in moneda nationala prin utilizarea cursului de schimb valutar la data achizitiei si majorat cu 5%.

Sustinerea contestatorului privind determinarea valorii impozabile in valuta, ca diferenta dintre cele doua valori, exprimate la randul lor in valuta, fara a fi evaluate in lei la momentul fiecarei operatiuni in parte, nu are niciun temei legal intrucat **legea fiscala prevede in mod expres ca sumele in valuta se convertesc in lei pe baza cursului de schimb valutar, valabil la data incasarii sau platii sumelor respective** si, prin urmare, valoarea impozabila la transferul proprietatilor imobiliare se determina pe baza diferentei dintre valoarea de instrainare in euro, exprimata in lei la cursul de schimb din data incasarii acestei valori si valoarea de baza, calculata prin majorarea cu 5% a pretului de achizitie in euro, exprimat in lei la cursul de schimb din data platii pretului de achizitie.

Faptul ca, in cadrul fiecarei tranzactii, partile au convenit ca plata pretului sa se faca in valuta, nu are nicio relevanta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat, din punct de vedere fiscal, castigul impozabil realizat de vanzatorul proprietatii imobiliare se determina pe baza venitului in lei incasat in momentul instrainarii proprietatii, din care se deduce costul in lei din momentul achizitiei proprietatii respective, majorat cu 5%.

Mai mult, potrivit art. 137 alin. (2) din Constitutia Romaniei "**moneda nationala este leul**, iar subdiviziunea acestuia, banul", iar conform art. 3 alin. (1) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata "**contabilitatea** se tine in limba romana si in **moneda nationala**".

Fata de cele mai sus-precizate contestatia B.N.P.A. "GO, AJ" urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

3.4. Referitor la contributiile sociale

Cauza supusa solutionarii este daca diferentele de contributii sociale retinute de la angajati au fost stabilite corect in urma inspectiei fiscale, in conditiile in care aceste contributii se stabilesc, in mod individual, prin retinerea cotelor aferente din salariul fiecarui angajat in parte.

In fapt, prin decizia de impunere nr. x/.....2007 au stabilit in sarcina biroului notarial obligatii suplimentare in contul contributiilor sociale, dupa cum urmeaza:

- S9+10+11 lei CAS angajat si accesorii aferente;
- S12+13 lei CASS angajat si accesorii aferente;
- S14+15 lei ajutor de somaj angajat si accesorii aferente.

Prin contestatia formulata petentul sustine ca diferentele au fost stabilite eronat de catre organele de inspectie intrucat din documentele de contabilitate primara nu rezulta nicio diferenta pentru anul 2005.

Din anexa nr. 29 la procesul-verbal de cercetare la fata locului nr. y/.....2007, intocmit la solicitarea organului de solutionare, rezulta ca sumele contestate au fost stabilite ca diferenta intre contributiile datorate si cele declarate din anul 2005, avandu-se in vedere prevederile O.U.G nr. 47/2005.

Astfel, pentru luna august 2005 organele de inspectie fiscala au constatat o contributie de asigurari sociale retinuta de la angajati (9,5%) datorata in suma de E1 lei, o contributie calculata in suma de E2 lei si o diferenta rezultata in suma de E3 lei, pentru un fond de salarii in suma de F lei.

In drept, potrivit O.U.G. nr. 47/2005 privind unele masuri care trebuie luate pentru punerea in aplicare a Legii nr. 348/2004 privind denominarea monedei nationale:

"Art. 1. - **Incepand cu data de 1 iulie 2005, ca urmare a denominarii monedei nationale**, veniturile din salarii, precum si cele asimilate salariilor, pensiile si alte drepturi de asigurari sociale, indiferent de sursa de finantare, indemnizatiile si alte drepturi prevazute de legi speciale, indemnizatiile de somaj, ajutoarele si prestatiile sociale, inclusiv alte drepturi de natura celor mentionate mai sus, acordate potrivit legii, se stabilesc in moneda noua, leu nou, denumita in continuare leu.

Art. 2. - Operatiunea de conversie in moneda noua a drepturilor prevazute la art. 1, existente la data de 30 iunie 2005, se va face prin impartirea sumelor in moneda veche la 10.000 lei.

Art. 3. - (1) Sumele rezultate potrivit prevederilor art. 2, precum si **drepturile si obligatiile care se calculeaza, potrivit legii, prin raportare la aceste sume se rotunjesc la un leu pentru fractiunile de peste 50 de bani inclusiv si se neglijeaza fractiunile de pana la 49 de bani inclusiv.**

(2) **In cazul retinerilor de orice tip din veniturile prevazute la art. 1, se aplica prevederile alin. (1).**

(3) Rezultatul operatiunii de conversie in moneda noua a sumelor reprezentand retineri din drepturile prevazute la art. 1, existente la data de 30 iunie 2005, **cu valori mai mici de un leu, se intregesc la un leu.**

Art. 6. - **Prevederile art. 3 si 4 se aplica si asupra drepturilor prevazute la art. 1, care se stabilesc dupa data de 30 iunie 2005.**

Art. 8. - Prevederile prezentei ordonante de urgenta se aplica pentru drepturile si obligatiile care se achita *incepand cu luna iulie 2005*".

Totodata, in speta sunt aplicabile si dispozitiile art. 23 alin. (1) din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale, art. 27 alin. (1) din Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurarilor pentru somaj si stimularea ocuparii fortei de munca si art. 51 alin. (2) din O.U.G. nr. 150/2002 privind organizarea si functionarea sistemului de asigurari sociale de sanatate, ***baza de calcul a contributiilor individuale o constituie salariile individuale brute***, la care se pot adauga sporurile, adaosurile si alte elemente, potrivit dispozitiilor specifice pentru fiecare tip de contributie in parte.

*Se retine ca, potrivit dispozitiilor legale sus-mentionate, contributiile angajatilor la sistemele de asigurari sociale - pensii, somaj, sanatate - se stabilesc **in mod individual, prin retinerea cotelor de contributie din salariul fiecarui angajat in parte**, si nu prin raportare la fondul de salarii inregistrat de angajator prin cumularea salariilor de la toti angajatii sai, iar in cazul acestor retineri se aplica regula rotunjirii matematice, cu exceptia celor cu valori mai mici de un leu care, in toate cazurile, se intregesc la leu.*

Din statul de salarii pentru luna august 2005, transmis cu adresa nr./.....2007 rezulta ca s-au platit salarii brute in suma totala de F lei, din care: 2 salarii x F1 lei, 1 salariu x F2 lei si 11 salarii x F3 lei.

Pentru CAS retinuta de la angajati (9,5%), contributia datorata se stabileste, in conformitate cu dispozitiile legale sus-mentionate, **prin retinere din salariul fiecarui angajat in parte**, astfel: pentru salariul de F1 lei x 9,5% = E21,41 lei, rotunjit E21 lei; pentru salariul de F2 lei x 9,5% = E22,00 lei; pentru salariul de F3 lei x 9,5% = E23,45 lei, rotunjit E23 lei. Prin urmare, pentru luna august 2005, CAS retinuta de la angajati **datorata** este 2 x E21 lei + 1 x E22 lei + 11 x E23 lei = **E2 lei**, astfel cum a fost calculata de angajator in statul de salarii, si nu cum a fost stabilita in mod eronat de organele de inspectie fiscala la suma de E1 lei.

Avand in vedere faptul ca la dosarul cauzei nu se afla decat statul de salarii aferent lunii august 2005, iar diferentele contestate vizeaza intreg anul 2005 si ca prin procesul-verbal de cercetare la fata locului nr. y/.....2007 organele de inspectie nu au lamurit modalitatea de stabilire a diferentelor in urma controlului si sustin ca au avut in vedere si prevederile O.U.G. nr. 47/2005, in conditiile in care, din analiza statului de salarii existent la

dosarul cauzei, rezulta ca CAS 9,5% a fost corect determinata si retinuta pentru fiecare salariat in parte, urmeaza a se face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca "*prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, **situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare***".

Conform pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 "*decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, **inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente***".

Pe cale de consecinta, urmeaza a se desfiinta pct. 2.4.1, 2.5.1 si 2.6.1 din decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/.....2007 pentru contributiile sociale retinute de la asigurati, inclusiv accesoriile aferente, in suma totala de 72 lei, urmand ca Administratia Finantelor Publice sector x, prin alte organe de inspectie fiscala decat cele care au intocmit decizia contestata, sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, *prin analiza statelor de salarii din anul 2005 si recalcularea contributiilor sociale retinute de la asigurati, tinand cont de faptul ca aceste contributii se stabilesc prin retinere individuala din salariul fiecarui angajat in parte, prin aplicarea modalitatii de rotunjire a sumelor in lei noi prevazuta de dispozitiile art. 3 din O.U.G. nr. 47/2005.*

3.5. Referitor la veniturile si cheltuielile aferente activitatii biroului notarial

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul de solutionare a contestatiilor se poate investi in solutionarea pe fond a contestatiei, in conditiile in care raportul de inspectie fiscala ce cuprinde constatarile referitoare la venitul net impozabil este un act premergator emiterii deciziei de impunere care reprezinta singurul act administrativ fiscal prin care se stabilesc diferentele de impozit rezultate in urma inspectiei fiscale.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr.2007 organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au procedat la verificarea impozitului pe venit, tinand cont ca B.N.P.A. "GO, AJ" s-a constituit in baza contractului de societate civila nr.2003.

Astfel, a fost verificat venitul declarat de asociere pentru perioada 01.06.2003-31.12.2005 si au constatat diferente de venit net impozabil, fara sa se stabileasca diferente de impozit pe venit, urmand ca acestea sa se stabileasca la nivelul fiecarui asociat pe baza deciziei de impunere anuala.

Prin contestatia formulata, B.N.P.A. "GO, AJ" se indreapta si impotriva constatarilor referitoare la deductibilitatea cheltuielilor si reintregirea veniturilor impozabile aferente perioadei verificate.

In drept, conform art. 85 alin. (1) si art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 85. - (1) **Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:**

- a) prin declaratie fiscala, in conditiile art. 82 alin. (2) si art. 86 alin. (4);
- b) **prin decizie emisa de organul fiscal, in celelalte cazuri.**

Art. 109. - (1) **Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat intr-un raport scris**, in care se vor prezenta constatarile inspectiei din punct de vedere faptic si legal.

(2) La finalizarea inspectiei fiscale, **raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferente in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta**

fiscala existenta la momentul inspectiei fiscale. In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere".

Totodata, potrivit art. 205 alin. (1) si (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“(1) Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, in conditiile legii.

(2) Este indreptatit la contestatie numai cel care considera ca a fost lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia”.

Avand in vedere textele de lege mai sus-citate, se retine ca, in materia impunerii, legiuitorul a prevazut in mod expres si limitativ, o anumita categorie de acte administrative fiscale, prin care se stabilesc obligatiile fiscale ale contribuabililor, prevederi de la care nu se poate deroga in mod unilateral. Astfel, organele de inspectie fiscala au intocmit raportul nr./.....2007, in baza caruia urmeaza a se emite deciziile de impunere cu diferentele de impozit de venit rezultate, acestea constituind acte administrative fiscale susceptibile de a fi contestate.

Avand in vedere prevederile art. 213 alin. (5) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora *“organul de solutionare competent se va pronunta mai intai asupra exceptiilor de procedura si asupra celor de fond, iar cand se constata ca acestea sunt intemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei”* si ale pct. 13.1 lit. e) din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, rezulta ca Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul de solutionare a contestatiilor nu va mai proceda la analiza pe fond a cauzei, avand in vedere ca raportul de inspectie fiscala nr./.....2007 nu este act administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, fiind doar un act premergator emiterii deciziilor de impunere ca acte administrativ fiscale, cei doi asociati avand posibilitatea formularii contestatiei in momentul comunicarii deciziilor.

In consecinta, contestatia biroului notarial urmeaza a fi respinsa ca prematur formulata pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul temeiului art. 9 alin. (3) si (4), art. 77¹, art. 77², art. 145 alin. (8), art. 156 si art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 137 alin. (2) din Constitutia Romaniei, art. 3 alin. (1) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, art. 18 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata, art. 5, art. 9 si art. 26 din O.G. nr. 51/1997 privind operatiunile de leasing si societatile de leasing, republicata, art. 85 alin. (1), art. 109, art. 205 alin. (1) si (2), art. 206 alin. (1), art. 213 alin. (1) si (5) si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si pct. 12.7 si 13.1 lit. e) din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005

DECIDE:

1. Admite contestatia B.N.P.A. "GO, AJ" si anuleaza in parte decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. x/.....2007, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru TVA stabilita suplimentar in suma de S11 lei, majorari de intarziere aferente TVA in suma de S21+22 lei si penalitati de intarziere aferente TVA in suma de S31+32 lei.

2. Desfiinteaza pct. 2.4.1, 2.5.1 si 2.6.1 din decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. x/.....2007 emisa de organele de

inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru S9 lei CAS angajat, S10 lei majorari de intarziere aferente CAS angajat, S11 lei penalitate de intarziere aferenta CAS angajat, S12 lei CASS angajat, S13 lei majorari de intarziere aferente CASS angajat, S14 lei ajutor de somaj angajat si S15 lei majorari de intarziere aferente ajutorului de somaj angajat, urmand a se refaca inspectia fiscala in conformitate cu prevederile legale si retinerile din prezenta decizie.

3. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de B.N.P.A. "GO, AJ" cu privire la S12 lei TVA, S23 lei majorari de intarziere aferente TVA, S33 lei penalitati de intarziere aferente TVA, S4 lei TVA leasing extern, S5 lei majorari de intarziere aferente TVA leasing extern, S6 lei penalitati de intarziere aferente TVA leasing extern, S7 lei impozit pe venitul din transferul proprietatilor imobiliare si S8 lei majorari de intarziere aferente impozitului pe venitul din transferul proprietatilor imobiliare, stabilite prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. x/.....2007.

4. Respinge ca nemotivata contestatia cu privire la TVA in suma de S13 lei, stabilita prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. x/.....2007.

5. Respinge ca prematur formulata contestatia B.N.P.A. "GO, AJ" cu privire la constatarile din raportul de inspectie fiscala nr./.....2007 referitoare la veniturile impozabile din activitati independente.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.