



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția generală de
soluționare a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 336.85.48
e-mail: contestatii.anaf@mfinante

DECIZIA nr. / 2010 privind soluționarea contestației depusă de S.C. X S.R.L.,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice, Activitatea de inspecție fiscală, prin adresa, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor cu privire la contestația **S.C. X S.R.L.**

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere întocmită în baza raportului de inspecție fiscală încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor, Activitatea de inspecție fiscală, și are ca obiect suma reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată,
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată. Decizia de impunere a fost comunicată societății conform stampilei aplicată pe aceasta, iar contestația a fost înregistrată potrivit ștampilei aplicată de Direcția generale a finanțelor publice, Registratura Generală pe originalul contestației.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 207 și art. 209 alin. (1) lit. b din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. X S.R.L. contestă Decizia de impunere emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice, motivând următoarele:

Principala activitate a societății o reprezintă comerțul cu automobile second-hand, respectiv achiziționarea de automobile din Germania și revânzarea acestora pe teritoriul României.

Societatea susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au considerat că în cazul activității desfășurate de **S.C. X S.R.L.** nu sunt aplicabile prevederile art. 152² alin. 2 lit. d din Codul fiscal pe motiv că din documente nu rezultă că autoturismele second-hand achiziționate din Comunitate de la un revânzător au fost supuse de către acesta taxării în regim special și nu este înscrisă mențiunea TVA inclusă și nedeductibilă.

Astfel, valoarea adăugată reprezintă diferența dintre valoarea unui bun obținută în urma vânzării lui și valoarea tuturor bunurilor și serviciilor care au fost achiziționate pentru a se putea realiza acel bun.

S.C. X S.R.L. susține că în Codul fiscal sunt prevăzute două modalități de calculare și plată a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor second-hand, respectiv regimul normal și regimul special.

Regimul normal de taxare reprezintă regimul de drept comun care presupune calcularea taxei pe valoarea adăugate la prețul de vânzare iar ca situație de excepție, regimul special, regimul marjei care dă posibilitatea persoanei revânzătoare de a calcula taxa pe valoarea adăugată la marja profitului.

Prin urmare, societatea susține că aplicarea regimului special presupune îndeplinirea unor condiții specifice și atrage obligații speciale pentru persoana revânzătoare iar alegerea unuia dintre cele două regimuri este un drept exclusiv al contribuabilului.

S.C. X S.R.L. menționează că este importantă delimitarea clară între condițiile ce permit aplicarea regimului special și obligațiile ce incumbă contribuabilului care aplică acest regim deoarece consecințele încălcării lor sunt diferite. Astfel, neîndeplinirea condiției prevăzute la 152² alin. 2 din Codul fiscal exclude posibilitatea aplicării de către persoana impozabilă revânzătoare a regimului special, aceasta fiind obligată să aplice regimul normal de taxare.

Totodată, societatea susține că nerespectarea obligațiilor ce decurg din aplicarea regimului special nu poate să atragă aplicarea regimului normal ci doar suportarea de către contribuabil a sancțiunilor de natură contravențională atașate acestor obligații.

Prin urmare, **S.C. X S.R.L.** motivează că operațiunile de achiziție efectuate îndeplinesc condiția prevăzută la art. 152² alin. 2 lit. d din Codul fiscal fiind vorba de livrări efectuate de către persoane impozabile revânzătoare, care în mod corect ar fi trebuit să aplice TVA la marja profitului obținut în urma vânzării întrucât furnizorii din Germania sunt societăți care cumpără autoturisme folosite de la persoane fizice. Astfel, achiziția se face de la persoane neimpozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Odată aceste bunuri achiziționate de către furnizori, începe un nou ciclu de distribuție a acestor bunuri, ca bunuri second-hand și nu ca

bunuri noi, furnizorii aplică TVA la vânzare doar raportat la marja de profit pe care o obțin, respectiv la valoarea ce se adaugă în acest prim ciclu de distribuție iar în aceste condiții și **S.C. X S.R.L.** aplică TVA doar la marja profitului obținut.

II. Prin raportul de inspecție fiscală, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice, au constatat următoarele:

În perioada 03.03.2009 – 30.09.2009, **S.C. X S.R.L.** a achiziționat autoturisme de la diverse societăți comerciale din Uniunea Europeană pe care le-a comercializat unor persoane fizice de pe teritoriul României, autoturisme încadrate în categoria bunurilor second-hand așa cum sunt definite la art. 152² alin. 1 lit. d din Codul fiscal.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a comercializat autoturismele la intern pe bază de facturi care, în mod eronat, au fost emise în baza regimului special aplicat pentru bunurile second-hand așa cum este reglementat de art. 152² din Codul fiscal.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu îndeplinește condițiile necesare aplicării regimului special de taxare întrucât din documentele de achiziție nu rezultă faptul că autoturismele second-hand achiziționate din Comunitate de la un revânzător au fost supuse de către acesta taxării în regim special, nu este înscrisă mențiunea TVA inclusă și nedeductibilă prevăzută la art. 152² alin. 12 din Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat că din înscrisurile de pe facturile emise de furnizorii din spațiul comunitar a rezultat că acestea au caracterul unor livrări intracomunitare în regim normal.

Pe de altă parte, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu deține pentru niciuna din achizițiile comunitare efectuate o declarație sau dovadă că furnizorii acestor bunuri nu au beneficiat de scutire sau rambursare de TVA potrivit art. 152² alin. 11 din Codul fiscal coroborat cu pct. 64 alin. 7 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004.

Astfel, **S.C. X S.R.L.** a cumpărat autoturismele de la persoane impozabile din spațiul comunitar, cărora le-a comunicat codul valabil de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de autoritățile române iar livrarea autoturismelor din spațiul comunitar nu a fost supusă taxei în regim special.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că pe facturile de achiziție din spațiul comunitar este înscris faptul că livrările efectuate sunt livrări intracomunitare de bunuri scutite de TVA iar conform datelor din programul VIES societățile vânzătoare din Uniunea Europeană au aplicat pentru aceste livrări intracomunitare de bunuri regimul normal de taxa pe valoarea adăugată.

La recepția bunurilor, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a aplicat taxarea inversă înregistând TVA aferentă atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă, operațiunile fiind reflectate în evidența

contabilă și în deconturile de TVA, de unde rezultă că furnizorul nu a aplicat regimul special de taxare.

În consecință, la vânzarea autovehiculelor second-hand pe teritoriul României, **S.C. X S.R.L.** avea obligația de a aplica regimul normal de TVA, în sensul de a colecta TVA la prețul de vânzare al autovehiculelor second-hand, nu doar la marja de profit aferent vânzărilor către persoane fizice.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată, pentru care au calculat majorări de întârziere aferente.

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

1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. X S.R.L. avea dreptul să aplice regimul special pentru livrări de autovehicule second-hand achiziționate din interiorul Comunității Europene în condițiile în care la achizițiile intracomunitare societatea contestatoare a aplicat regimul normal de taxă pe valoarea adăugată, respectiv a aplicat taxarea inversă.

În fapt, în perioada martie – septembrie 2009, **S.C. X S.R.L.** a achiziționat din interiorul Comunității Europene automobile second-hand pe care le-a revândut în țară aplicând cota de taxa pe valoarea adăugată doar asupra marjei de profit calculată de societate pentru fiecare vânzare în parte.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu îndeplinește condițiile necesare aplicării regimului special de scutire prevăzute de art.152² alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal motiv pentru care au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar aferentă revânzărilor de automobile second-hand în baza facturilor fiscale emise de contestatoare către clienți din România tinând cont de taxa colectată de societate la nivelul marjei de profit.

În drept, art.152² alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“Persoana impozabilă revânzătoare va aplica regimul special pentru livrările de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, altele decât operele de artă livrate de autorii sau succesorii de drept ai acestora, pentru care există obligația colectării taxei, bunuri pe care le-a achiziționat din interiorul Comunității, de la unul dintre următorii furnizori:

- a) o persoană neimpozabilă;
- b) o persoană impozabilă, în măsura în care livrarea efectuată de respectiva persoană impozabilă este scutită de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. g);
- c) o întreprindere mică, în măsura în care achiziția respectivă se referă la bunuri de capital;
- d) o persoană impozabilă revânzătoare, în măsura în care livrarea de către aceasta a fost supusă taxei în regim special.”

La art.152² alin. 11 - alin. 14 din actul normativ menționat mai sus, se prevede:

“(11) Regimul special nu se aplică pentru:

a) livrările efectuate de o persoană impozabilă revânzătoare pentru bunurile achiziționate în interiorul Comunității de la persoane care au beneficiat de scutire de taxă, conform art. 142 alin. (1) lit. a) și e) - g) și art. 143 alin. (1) lit. h) - m), la cumpărare, la achiziția intracomunitară sau la importul de astfel de bunuri ori care au beneficiat de rambursarea taxei;

(12) Persoana impozabilă revânzătoare nu are dreptul să înscrie taxa aferentă livrărilor de bunuri supuse regimului special, în mod distinct, în facturile emise clienților. Mențiunea "TVA inclusă și nedeductibilă" va înlocui suma taxei datorate, pe facturi și alte documente emise cumpărătorului.

(13) În condițiile stabilite prin norme, persoana impozabilă revânzătoare care aplică regimul special trebuie să îndeplinească următoarele obligații:

a) să stabilească taxa colectată în cadrul regimului special pentru fiecare perioadă fiscală în care trebuie să depună decontul de taxă, conform art. 156¹ și 156²;

b) să țină evidența operațiunilor pentru care se aplică regimul special.

(14) În condițiile stabilite prin norme, persoana impozabilă revânzătoare care efectuează atât operațiuni supuse regimului normal de taxă, cât și regimului special, trebuie să îndeplinească următoarele obligații:

a) să țină evidențe separate pentru operațiunile supuse fiecărui regim;

b) să stabilească taxa colectată în cadrul regimului special pentru fiecare perioadă fiscală în care trebuie să depună decontul de taxă, conform art. 156¹ și 156²..”

De asemenea, art. 126 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“Nu sunt considerate operațiuni impozabile în România:

c) achizițiile intracomunitare de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și de antichități, în sensul prevederilor art.

152², atunci când vânzătorul este o persoană impozabilă revânzătoare, care acționează în această calitate, iar bunurile au fost taxate în statul membru de unde sunt furnizate, conform regimului special pentru intermediarii persoane impozabile, în sensul art. 313 și 326 din Directiva 112, sau vânzătorul este organizator de vânzări prin licitație publică, care acționează în această calitate, iar bunurile au fost taxate în statul membru furnizor, conform regimului special, în sensul art. 333 din Directiva 112;”

Având în vedere prevederile legale precizate mai sus, se reține că regimul special de taxare pentru bunuri second-hand se aplică în cazul în care achiziția s-a efectuat din interiorul Comunității de la unul din furnizorii prevăzuți la art. 152² alin. (2) lit. a-d, respectiv furnizorul să fie o persoană neimpozabilă, o persoană impozabilă în măsura în care livrarea efectuată de respectiva persoană impozabilă este scutită de taxă conform art. 141 alin. (2) lit. g care prevede că sunt scutite de taxă *“livrările de bunuri care au fost afectate unei activități scutite, în temeiul prezentului articol, dacă taxa aferentă bunurilor respective nu a fost dedusă, precum și livrările de bunuri a căror achiziție a făcut obiectul excluderii dreptului de deducere, conform art.145 alin.(5) lit.a) și b)”* sau o persoană impozabilă revânzătoare, în măsura în care livrarea de către aceasta a fost supusă taxei în regim special.

Persoana impozabilă revânzătoare care aplică regimul special de taxare va înscrie pe facturi *“TVA inclusă și nedeductibilă”*.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că potrivit datelor transmise de organele fiscale din Comunitatea Europeană, prin sistemul VIES, livrările intracomunitare de autoturisme second-hand au fost efectuate în regim normal de taxă pe valoarea adăugată, cumpărătorul **S.C. X S.R.L.** comunicând firmelor furnizoare codul valabil de TVA atribuit de autoritățile fiscale competente din România.

La recepția bunurilor, **S.C. X S.R.L.** a aplicat taxarea inversă, înregistrând taxa pe valoarea adăugată aferentă atât ca taxa pe valoarea adăugată deductibilă cât și ca taxa pe valoarea adăugată colectată, operațiunile fiind reflectate în evidența contabilă și în deconturile de TVA, astfel se reține că furnizorul nu a aplicat regimul special de taxare pentru operațiunile respective pentru a putea fi considerate neimpozabile în România.

Din analiza facturilor de achiziție, anexate la dosarul cauzei, nu rezultă faptul că autoturismele second-hand achiziționate din Comunitate de la un revânzător au fost supuse de către acesta taxării în regim special, nu este înscrisă mențiunea prevăzută la 152² alin.12 din Codul fiscal *“TVA inclusă și nedeductibilă”*, astfel că se reține că livrările efectuate de furnizorii din spațiul comunitar au caracterul unor livrări intracomunitare în regim normal, legislația referitoare la TVA fiind aceeași pentru toate statele membre ale Comunității.

Faptul că livrările efectuate sunt livrări intracomunitare de bunuri scutite de TVA rezultă și din mențiunile înscrise pe facturile de cumpărare.

Astfel, spre exemplificare, pe factura de achiziție emisă de firma R din Germania al cărui obiect îl constituie autoturismul este înscris "conform art. 4 comparativ cu art. 6a din legea impozitării tranzacției, această tranzacție se bazează pe o livrare intracomunitară neimpozabilă..",

Din cele de mai sus, rezultă că bunurile respective nu au fost taxate în statul membru furnizor conform regimului special în sensul art. 333 din Directiva 112 ci aceștia au efectuat o livrare intracomunitară scutită de TVA, impozitarea urmând a se efectua în țara de destinație conform prevederilor legale.

Astfel, dacă societățile furnizoare nu ar fi aplicat prevederile similare din legislația referitoare la scutirea de TVA prevăzută la art. 143 alin. 2 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, atunci sumele reprezentând livrări de autoturisme către contestatoare nu s-ar fi regăsit în Raportul VIES iar acest fapt îngrădește dreptul **S.C. X S.R.L.** de a aplica regimul special de taxare pentru bunurile second-hand.

Prin urmare, se reține că societatea nu face dovada faptului ca bunurile au fost taxate în statul membru de unde sunt furnizate, conform regimului special pentru intermediarii persoane impozabile, în sensul art. 313 și 326 din Directiva 112 pentru a putea fi considerate ca neimpozabile în România achizițiile intracomunitare de autovehicule second-hand potrivit art.126 alin.(8) din Legea nr.571/2003.

Totodată, se reține că societatea a achiziționat din UE automobilele în regim normal de taxare și a aplicat regimul special de taxare pentru livrările efectuate în România dar nu face dovada că a ținut evidența acestora potrivit art.152² alin.13 și alin.14 din Codul fiscal coroborat cu prevederile pct.64 alin.(7) din HG nr.44/2004 care stipulează că:

"În scopul aplicării art. 152² alin. (13) și (14) din Codul fiscal, persoana impozabilă revânzătoare va îndeplini următoarele obligații:

a) va ține un jurnal special de cumpărări în care se înscriu toate bunurile supuse regimului special;

b) va ține un jurnal special de vânzări în care se înscriu toate bunurile livrate în regim special;

c) va ține un registru comparativ care permite să se stabilească, la finele fiecărei perioade fiscale, alta decât ultima perioadă fiscală a anului calendaristic, totalul bazei de impozitare pentru livrările efectuate în respectiva perioadă fiscală și, după caz, taxa colectată;

d) va ține evidența separată pentru stocurile de bunuri supuse regimului special;"

Mai mult, prin adresa, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat contestatoarei în termen de trei zile de la primirea

adresei, documentele invocate în contestație și pe care le considera necesare în susținerea cauzei, precum și orice alte documente justificative relevante în soluționare.

Adresa menționată mai sus a fost primită de contestatoare conform confirmării de primire a Oficiului poștal, anexată la dosarul cauzei, iar până la data prezentei decizii, **S.C. X S.R.L.** nu a dat curs solicitării.

În ceea ce privește afirmația contestatoarei potrivit căreia “nerespectarea obligațiilor ce decurg din aplicarea regimului special nu poate în niciun caz să atragă aplicarea regimului normal, ci doar suportarea de către contribuabil a sancțiunilor de natură contravențională atașate acestor obligații”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât prevederile legale menționate sunt de strictă interpretare și trebuie aplicate în sensul în care au fost reglementate de legiuitor iar necunoașterea acestora sau aplicarea eronată nu absolvă de răspundere pe contribuabil în ceea ce privește achitarea creanței fiscale datorată bugetului de stat.

Având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare aplicabile speței, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei taxa pe valoarea adăugată, motiv pentru care contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** va fi respinsă ca neîntemeiată.

2. În ceea ce privește suma reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar întrucât în sarcina **S.C. X S.R.L.** a fost reținut debitul de natura taxei pe valoarea adăugată, aceasta datorează și majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept “**accessorium sequitur principalem**”.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 126 alin. 8, art. 152² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 64 alin. 7 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. X S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere pentru suma reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată,
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

