

**DECIZIA** nr. 368 din 2016  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**societatea XXX SRL,**  
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X/2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov cu adresa nr. IF X/2016, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X/2016, cu privire la contestatia formulata de XXX SRL avand CIF X, cu sediul in orasul .., jud. Ilfov, prin asociat unic si administrator Xnb.

Obiectul contestatiei, depusa si inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. X/2016, il constituie desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-IF X/2015, comunicata prin remitere sub semnatura in data de **11.01.2016**, emisa de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-IF X/2015, prin care s-au stabilit obligatii suplimentare in suma totala de X lei, reprezentand:

- X lei TVA suplimentara;
- X lei dobanzi aferente TVA suplimentara;
- X lei penalitati aferente TVA suplimentara;

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, coroborat cu prevederile art. 352 alin. (1) si (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de societatea **XXX SRL**.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

**I. Prin contestatia formulata societatea XXX SRL** solicita desfiintarea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF X/2015, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-IF X/2015, prin care s-au stabilit obligatii suplimentare in suma totala de **X lei**, reprezentand TVA si accesorii aferente.

In sustinerea contestatiei societatea arata, in esenta, urmatoarele motive:

In perioada supusa inspectiei fiscale, respectiv 15.09.2014 - 30.09.2015, a efectuat operatiuni de comert cu autoturisme achizitionate din spatiul intracomunitar, iar clientii au fost persoane fizice din Romania.

Organele de inspectie fiscala, prin actele intocmite, nu contesta calitatea de produse second-hand a autoturismelor comercializate.

Echipele de control au aplicat metode diferite de calcul pentru operatiunile efectuate, fara a tine cont de principiile generale ce au stat la baza reglementarii Codului fiscal:

- neutralitatea masurilor fiscale
- certitudinea impunerii
- echitate fiscala

Romania este obligata sa se supuna reglementarilor cuprinse in Directiva europeana 112/2006. Considerentul 51 din Directiva 112 stabileste ca obiectivul regimului marjei este

evitarea dublei impozitari. Impozitarea intregului pret al livrării unui bun second-hand la un comerciant persoana impozabila, in conditiile in care pretul la care acesta a dobandit bunul incorporeaza TVA care a fost achitat in amonte si pe care nici furnizorul sau, nici comerciantul nu au fost in masura sa-l deduca, ar determina o asemenea dubla impozitare.

Isi intemeiaza contestatia pe prevederile art. 43, art. 84-art. 88, art. 175-art. 188 din Codul de procedura fiscala republicat.

**II. Organele de inspectie fiscala** din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov au efectuat in perioada 05.11.2015 - 25.11.2015, o inspectie fiscala la XXX SRL, perioada verificata fiind 15.09.2014 - 30.09.2015 pentru TVA datorata.

Prin Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF X/2015 intocmita in baza Raportului de Inspectie Fiscala nr. F-IF X/2015, incheiat de catre organele de inspectie fiscala ale Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov, Activitatea de Inspectie Fiscala, s-au stabilit obligatii suplimentare in suma totala de X lei, reprezentand:

- X lei TVA suplimentara;
- X lei dobanzi aferente TVA suplimentara;
- X lei penalitati aferente TVA suplimentara.

Motivul stabilirii TVA suplimentara si a accesoriilor aferente l-a constituit faptul ca societatea nu a colectat TVA la intregul pret al vanzării catre clientii din Romania, in conditiile in care operatiunile comerciale au constat in vanzarea de autoturisme second hand achizitionate intracomunitar de la furnizori neprevazuti la art. 152<sup>2</sup> alin. (2) din Legea nr. 571/2003, care nu au aplicat regimul special al marjei si nu au taxat operatiunile in statul lor, declarandu-le livrari intracomunitare scutite.

Societatea nu a notificat organul fiscal competent cu privire la optiunea de a aplica regimul special al marjei, obligatie prevazuta de art. 152<sup>2</sup> alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 64 (3) lit. b) din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Astfel s-a stabilit o baza impozabila suplimentara in suma de X lei, rezultand (prin aplicarea cotei standard de TVA de 24%) TVA colectata suplimentar si de plata in suma de X lei, pentru care s-au calculat si stabilit accesorii aferente in suma de X lei, in total obligatii suplimentare in suma de X lei.

**III.** Fata de constatarile organelor de inspectie fiscala, sustinerile societatii, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

*Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit obligatii suplimentare constand in TVA colectata suplimentar si de plata si accesorii aferente, in conditiile in care din sustinerile societatii nu rezulta o alta stare de fapt si de drept decat cea stabilita de organul emitent al deciziei de impunere contestata.*

**In fapt**, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov, au efectuat o inspectie fiscala in perioada 05.11.2015 - 25.11.2015 privind TVA datorata de contestatoare pentru perioada 15.09.2014 - 30.09.2015, urmare careia s-a stabilit TVA colectata suplimentar si de plata si accesorii aferente in suma totala de X lei.

Sustinerile societatii sunt ca este supusa unei duble impozitari intrucat pretul la care a dobandit bunurile incorporeaza TVA care a fost achitat in amonte si pe care nici el nici furnizorul sau nu au fost in masura sa-l deduca. In acest sens, sugereaza ca trebuia sa i se aplice regimul derogatoriu (special) al marjei profitului.

**In drept**, potrivit prevederilor Codului fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare si normelor metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004:

*“ART. 126 Operațiuni impozabile*

*[...] (8) 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. 152<sup>2</sup>, 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;*

*“ART. 152<sup>2</sup> Regimuri speciale pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități*

*(1) În sensul prezentului articol:*

*[...]*

*d) bunurile second-hand sunt bunurile mobile corporale care pot fi refolosite în starea în care se află sau după efectuarea unor reparații, altele decât operele de artă, obiectele de colecție sau antichitățile, pietrele prețioase și alte bunuri prevăzute în norme;*

*e) persoana impozabilă revânzătoare este persoana impozabilă care, în cursul desfășurării activității economice, achiziționează sau importă bunuri second-hand și/sau opere de artă, obiecte de colecție sau antichități în scopul revânzării, indiferent dacă respectiva persoană impozabilă acționează în nume propriu sau în numele altei persoane în cadrul unui contract de comision la cumpărare sau vânzare;*

*[...]*

*g) marja profitului este diferența dintre prețul de vânzare aplicat de persoana impozabilă revânzătoare și prețul de cumpărare, în care:*

*1. prețul de vânzare constituie suma obținută de persoana impozabilă revânzătoare de la cumpărător sau de la un terț, inclusiv subvențiile direct legate de această tranzacție, impozitele, obligațiile de plată, taxele și alte cheltuieli, cum ar fi cele de comision, ambalare, transport și asigurare, percepute de persoana impozabilă revânzătoare cumpărătorului, cu excepția reducerilor de preț;*

*2. prețul de cumpărare reprezintă tot ce constituie suma obținută, conform definiției prețului de vânzare, de furnizor, de la persoana impozabilă revânzătoare;*

*h) regimul special reprezintă reglementările speciale prevăzute de prezentul articol pentru taxarea livrărilor de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități la cota de marjă a profitului.*

***(2) 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.***

*(3) În condițiile stabilite prin norme, persoana impozabilă revânzătoare poate opta pentru aplicarea regimului special pentru livrarea următoarelor bunuri:*

a) opere de artă, obiecte de colecție sau antichități pe care le-a importat;

b) opere de artă achiziționate de persoana impozabilă revânzătoare de la autorii acestora sau de la succesorii în drept ai acestora, pentru care există obligația colectării taxei.

(4) În cazul livrărilor prevăzute la alin. (2) și (3), pentru care se exercită opțiunea prevăzută la alin. (3), baza de impozitare este marja profitului, determinată conform alin. (1) lit. g), exclusiv valoarea taxei aferente. [...]

(7) Persoana impozabilă revânzătoare poate aplica regimul normal de taxare pentru orice livrare eligibilă pentru aplicarea regimului special, inclusiv pentru livrările de bunuri pentru care se poate exercita opțiunea de aplicare a regimului special prevăzut la alin. (3). [...].”

Norme metodologice

Art. 152<sup>2</sup>

“64. (3) Opțiunea prevăzută la art. 152<sup>2</sup> alin. (3) din Codul fiscal:

a) se exercită pentru toate categoriile de bunuri prevăzute la respectivul alineat;

b) se notifică organului fiscal competent și rămâne în vigoare până la data de 31 decembrie a celui de-al doilea an calendaristic următor exercitării opțiunii.”

DIRECTIVA 2006/112/CE A CONSILIULUI din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată prevede la Capitolul 4, Secțiunea 2, Subsecțiunea 1- Regimul marjei:

“ Articolul 313

(1) În ceea ce privește livrarea de bunuri second-hand, obiecte de artă, articole de colecție sau antichități efectuată de comercianți impozabili, statele membre aplică un regim special pentru impozitarea marjei de profit realizate de comerciantul impozabil, în conformitate cu dispozițiile prezentei subsecțiuni.

(2) Până la introducerea regimului definitiv prevăzut la articolul 402, regimul prevăzut la alineatul (1) din prezentul articol nu se aplică livrării de mijloace de transport noi efectuate în condițiile menționate la articolul 138 alineatul (1) și alineatul (2) litera (a).

Articolul 314

Regimul marjei se aplică livrării de către un comerciant persoană impozabilă a unor bunuri second-hand, obiecte de artă, obiecte de colecție sau antichități, în cazul în care respectivele bunuri i-au fost livrate în Comunitate de una dintre următoarele persoane:

(a) o persoană neimpozabilă;

(b) altă persoană impozabilă, în măsura în care livrarea de bunuri de către aceasta este scutită în temeiul articolului 136;

(c) altă persoană impozabilă, în măsura în care livrarea de bunuri de către aceasta face obiectul unei scutiri pentru întreprinderi mici, prevăzută la articolele 282-292 și se referă la bunuri de capital;

(d) alt comerciant persoană impozabilă, în măsura în care TVA a fost aplicată livrării de bunuri de către acesta în conformitate cu regimul marjei.”

Din dispozițiile legale de mai sus, interne și comunitare, rezulta ca regimul special al marjei se poate aplica, pentru livrările de bunuri second-hand efectuate de un comerciant, numai în cazul achizițiilor intracomunitare efectuate de la anumți furnizori expres și similar prevăzuți atât în Codul fiscal cât și în Directiva 112, din care se retine cazul furnizorilor-persoane impozabile care au aplicat, în privința TVA, regimul special al marjei.

Astfel pentru a putea beneficia de aplicarea regimului special al marjei, la efectuarea livrărilor de autoturisme second-hand către clienții din România, achiziționate intracomunitar, contestatoarea ar fi trebuit să efectueze achizițiile de la persoanele enumerate la art. 152<sup>2</sup> alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Prin constatările organelor de inspecție fiscale, cuprinse în RIF-ul din 03.2.2015, se arată ca societatea a aplicat eronat pentru

livrarile interne de autoturisme second hand regimul special al marjei, intrucat achizitiile intracomunitare s-au facut in regim normal de taxare, de la furnizori-persoane impozabile inregistrate in scopuri de TVA in statul membru, care au declarat tranzactiile ca si livrari intracomunitare scutite si nu ca livrări de bunuri în conformitate cu regimul marjei, inscriind in facturile emise "scutit pentru livrarile intracomunitare - taxare inversa". In aceasta situatie sunt aplicabile prevederile art. 126 alin. (3) lit. a) - operatiune impozabila (pentru care se poate aplica taxarea inversa in privinta achizitiei) si nu prevederile art. 126 alin. (8) lit. c) - operatiune neimpozabila.

Sustinerile contestatarei sunt ca trebuia sa i se aplice regimul marjei profitului in stabilirea TVA datorata si nu stabilirea TVA la intregul pret al vanzarii catre clientii din Romania, in opinia sa fiind supusa unei unei duble impozitari, intrucat pretul la care a dobandit bunurile incorporeaza TVA care a fost achitat in amonte si pe care nici societatea nici furnizorul sau nu au fost in masura sa-l deduca.

Or, furnizorii sai i-au livrat autoturismele second-hand in regim de scutire de la plata TVA, SC XXX SRL nu a achitat TVA in amonte iar pretul la care a dobandit bunurile nu incorporeaza TVA, ceea ce arata ca sustinerile sale sunt neintemeiate.

Contestatarea nu sustine si nu dovedeste ca furnizorii sai fac parte dintre persoanele enumerate la art. 152<sup>2</sup> alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, ceea ce nu ii da dreptul sa aplice regimul special al marjei. In acelasi timp nu contesta constatarile organelor de inspectie fiscala care au stabilit ca furnizorii sunt persoane impozabile inregistrate in scopuri de TVA ce au aplicat, in privinta livrării autoturismelor second hand, regimul normal al taxei pe valoarea adaugata si nu regimul special al marjei.

In concluzie, se retine ca societatii, pentru livrarile interne de autoturisme second hand, nu ii sunt aplicabile prevederile regimului special al marjei privind TVA, intrucat furnizorii sai intracomunitari sunt persoane impozabile inregistrate in scopuri de TVA ce au aplicat, in privinta livrării autoturismelor second hand, regimul normal al taxei pe valoarea adaugata si nu regimul special al marjei, astfel achizitiile sale nefiind efectuate de la persoanele (expres prevazute atat in Codul fiscal cat si in Directiva 112) in cazul carora se poate aplica regimul special al marjei. In consecinta, pentru livrarile sale catre clienti din Romania ii este aplicabila cota standard de TVA de 24%, valabila in perioada in care livrarile au avut loc, baza impozabila constituind-o pretul de vanzare catre clientii din Romania, respectiv contrapartida obtinută sau care urmează a fi obtinută din partea cumpărătorului.

Prin urmare in mod legal si corect, organele de inspectie fiscala au considerat ca baza impozabila o constituie pretul de vanzare catre clientii societatii din Romania (livrari interne) stabilind TVA colectata in cota de 24%. In consecinta contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru TVA colectata suplimentar si de plata in suma de X lei, si prin aplicarea regulii de drept "accesoriul urmeaza principalului" si pentru accesorii aferente in suma de X lei.

In speta sunt aplicabile prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit carora:

*"art. 279 Soluții asupra contestației*

*(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă."*

coroborate cu cele ale pct. 11.1. din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015

*"11.1. Contestatia poate fi respinsa ca:*

*a) neintemeiata, in situatia in care argumentele de fapt si de drept prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*

Pentru considerentele ce preced si in temeiul prevederilor art. 126 , art. 152<sup>2</sup> alin. 2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare; Normelor metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004 privind aplicarea Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare; art. 313 si art. 314 din Directiva 2006/112/CE A CONSILIULUI din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată; art. 119, art. 120 si art. 120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare; art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015:

### **DECIDE**

**Respinge, ca neintemeiata contestatia formulata de societatea XXX SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-IF X/2015 pentru obligatii fiscale suplimentare in suma totala de X lei, reprezentand:**

- X lei TVA suplimentara;
- X lei dobanzi aferente TVA suplimentara;
- X lei penalitati aferente TVA suplimentara;

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

Director General,