

**DECIZIA nr. 69 din 19.02.2018** privind soluționarea  
contestației formulate de **CA**, cu domiciliul în ..., București,  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR\_REG\_....

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. ..., înregistrată sub nr. MBR\_REG\_... de către Administrația Sector Y a Finanțelor Publice cu privire la contestația domnului CA, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. ....2017.

Obiectul contestației îl constituie următoarele acte administrative fiscale emise de organele de inspecție fiscală în baza raportului de inspecție fiscală nr. rif/2017/29.11.2017 și comunicate sub semnătură în data de ...2017, și anume:

- decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. dec1/29.11.2017 prin care s-a stabilit TVA de plată în sumă de V lei;
- decizia de impunere privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. dec2/29.11.2017 prin care s-a stabilit o diferență în minus a bazei de impozitare a impozitului pe venit în sumă de P lei.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de CA.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

**I.** Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector Y a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală generală la persoana fizică CA pentru perioada 01.01.2015-31.03.2016 pentru TVA și pentru perioada 01.01.2015-31.12.2016 pentru impozit pe venit.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. rif/2017/29.11.2017, iar în baza acestora au fost emise decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. dec1/29.11.2017 prin care s-a stabilit TVA de plată în sumă de V lei și decizia de impunere privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. dec2/29.11.2017 prin care s-a stabilit o diferență în minus a bazei de impozitare a impozitului pe venit în sumă de P lei.

**II.** Prin contestația formulată domnul CA solicită anularea deciziilor de impunere nr. dec1/29.11.2017 și nr. dec2/29.11.2017 susținând că situația

stabilită prin procesul-verbal nr. pvr/17.11.2017 și preluată în RIF este neconformă cu realitatea.

Contribuabilul susține că a acționat ca mandatar al fiului său domiciliat în Spania, în baza căruia a efectuat în mod efectiv următoarele operațiuni: s-a deplasat la solicitarea fiului la Banca X unde a semnat documentele de transfer a unor sume de bani din contul deschis pe numele său către societatea FZR SRL, apoi prelua de la această societate documentele referitoare la o anumită mașină și le preda la Serviciul Public de înmatriculări auto.

Contribuabilul susține că niciodată nu a negociat prețul mașinilor și nu a cunoscut despre ce mașini este vorba, toate aspectele comerciale s-au derulat între societatea FZR SRL și societăți cumpărătoare din Spania, nu a încasat personal nicio sumă de bani în afara celor reprezentând contravaloarea taxelor de înmatriculare și nu știut termenii negocierii dintre FZR SRL și societăți cumpărătoare.

Domnul CA contestă atât baza de impozitare, cât și obligațiile fiscale reținute în sarcina sa deoarece niciodată nu a efectuat livrări intracomunitare, iar toate operațiunile comerciale au fost derulate de către societățile comerciale implicate și singurele sume care pot reprezenta baza stabilirii unor obligații fiscale sunt reprezentate de diferențele dintre sumele cu care i-a fost alimentat contul și sumele virate către FZR SRL, cu amendamentul că poate face dovada utilizării acestora.

**III.** Față de constatările organelor fiscale, susținerile persoanei impozabile contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

### **3.1. Referitor la decizia de impunere nr. dec1/29.11.2017 pentru TVA în sumă de V lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă o persoană fizică care a realizat operațiuni repetitive de achiziții și vânzări de autoturisme second-hand este persoană impozabilă pentru livrări de bunuri supuse regimului taxei pe valoarea adăugată.*

**În fapt**, conform solicitării de control din partea Direcției Regionale Antifraudă Fiscală București nr. .... domnul CA a achiziționat 38 de autoturisme second-hand de la societatea FZR SRL – CUI: ... în valoare totală de A lei conform facturilor de achiziție, puse la dispoziție organelor de inspecție fiscală în copie conformă cu originalul.

Potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. rif/2017/29.11.2017 pentru clarificarea stării de fapt, la solicitarea organelor de inspecție fiscală Direcția Generală de Impozite și Taxe Locale Sector Y a comunicat faptul că domnul CA figurează în evidențele fiscale locale cu un număr de 40 de autoturisme achiziționate și radiate în perioada 2000-2010, dar pentru care nu pot fi puse la dispoziție documentele deoarece "instituția nu deține arhivă".

Urmare invitației nr. ....2017 domnul CA a adus la cunoștința organelor de inspecție fiscală faptul că nu deține documentele de achiziție, dar nici cele de

vânzare ulterioară ale celor 38 de autoturisme achiziționate de la societatea FZR SRL.

În nota explicativă dată la solicitarea organelor de inspecție fiscală contribuabilul CA susține că nu a încheiat contracte și nu-i cunoaște pe reprezentanții societăților spaniole care au achiziționat automobilele de la contribuabil, respectiv societățile CLE1, CLE2 și CLE3, legătura fiind stabilită prin intermediul fiului său, care este asociat la aceste firme, iar decontările, atât cu firmele din Spania, cât și cu societatea FZR SRL s-au derulat prin contul în euro deschis pe numele contribuabilului la Banca X.

Domnul CA a declarat în nota explicativă modalitatea de derulare a operațiunilor, respectiv faptul că, în momentul în care firma FZR SRL anunța firmele din Spania că are mașini de vânzare, acestea din urmă transferau banii pe numele contribuabilului care, la rândul său, îi transfera în contul vânzătorului FZR SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat că domnul CA a achiziționat de la firma FZR SRL în perioada 23.03.2015-26.03.2016 un număr de 38 de autoturisme second-hand în valoare de M lei plus TVA aferentă marjei de profit de D lei.

Pentru vânzarea acestor autoturisme contribuabilul nu a prezentat documentele de vânzare, astfel că data de 13.01.2015, când sumele încasate în extrasul de cont s-au cifrat la L lei, organele de inspecție fiscală au considerat că domnul CA a depășit plafonul de scutire prevăzut de art. 152 alin. (1) din Codul fiscal și avea obligația înregistrării în scop de TVA până la data de 10.02.2015 și să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.03.2015.

În consecință, în baza facturilor de achiziție puse la dispoziție de inspectorii antifraudă și a extrasului de cont pus la dispoziție de contribuabil, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- contribuabilul trebuia să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.03.2015;

- autoturismele au fost achiziționate de FZR SRL și vândute către societăți spaniole, dar aceste vânzări nu îndeplinesc condițiile de scutire de TVA pentru livrări intracomunitare prevăzute la art. 128 alin. (9) și art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal deoarece nu a fost făcută dovada că autoturismele au părăsit teritoriul României, iar societățile din Spania au coduri de TVA nevalabile sau indisponibile;

- contribuabilul nu îndeplinește condițiile aplicării regimului special pentru bunuri second-hand (la marja de profit) având în vedere că furnizorul a efectuat achiziția autoturismelor în regim de taxare inversă, precum și considerentele CJUE din cauza C-624/15 Litdana UAB;

- pentru vânzarea autoturismelor, în lipsa documentelor de vânzare, s-a procedat la estimarea bazei impozabile prin metoda fluxurilor de trezorerie conform art. 2 lit. b) din OMFP nr. 3.389/2011, rezultând o bază impozabilă estimată de Bj lei în perioada 01.03.2015-31.12.2015 și Cj lei în perioada 01.01.2016-31.03.2016 cu TVA colectată aferentă prin aplicarea metodei sutei mărite de Bf lei + Cf lei, în total C lei;

- s-a acordat drept de deducere a TVA în sumă de D lei pentru TVA înscrisă în facturile de achiziție;

- a rezultat o diferență suplimentară de TVA rămasă de plată în sumă de C lei – D lei = V lei, care a fost individualizată prin decizia de impunere privind

obligățiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. dec1/29.11.2017.

Aceste constatări au fost consemnate și în procesul-verbal nr. pvr/07.11.2017, iar cu adresa nr. .../28.11.2017 au fost transmise și Ministerului Public – Parchetul de pe Lângă Tribunalul Municipiului București în vederea cercetării întrunirii sau nu a elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Având în vedere conținutul motivației invocate de contribuabil prin contestația formulată în raport de aspectele sesizate de organele de inspecție fiscală se reține că nu sunt incidente prevederile art. 277 alin. (1) lit. a) din Codul de procedură fiscală pentru suspendarea soluționării contestației.

**În drept**, potrivit art. 126, art. 127 și art. 128 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**”Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

a) operațiunile care, în sensul art. 128- 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la alin. (2)”.

**”Art. 127. - (1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.**

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

**”Art. 128. - (1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.**

**(2) Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin norme”.**

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precitate, *o persoană fizică reprezintă o persoană impozabilă în sensul taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice în sensul exercitării unei activități ce implică producerea, administrarea sau înstrăinarea de bunuri ori prestarea de servicii, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități, inclusiv în situația în care persoana respectivă acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane.*

Prin contestația formulată domnul CA susține, în esență, că a acționat doar ca mandatar al fiului său și nu a efectuat operațiuni comerciale cu autoturisme, ci doar simple operațiuni tehnice, că nu a efectuat livrări intracomunitare și că nu a încasat personal nicio sumă de bani din tranzacțiile cu autoturisme, cu excepția celor necesare taxelor de înmatriculare.

Aceste susțineri, pe lângă faptul că nu sunt deloc circumstanțiate în raport de normele fiscale aplicabile speței sunt **vădit neîntemeiate în raport cu situația reală** constatată de organele de inspecție fiscală și documentația existentă în dosarul cauzei:

- contribuabilul a **încasat în contul bancar deschis pe numele său propriu la Banca X**, în avans, în euro, contravaloarea unor autoturisme, fiecare încasare fiind evidențiată cu denumirea clientului (societățile CLE1, CLE2 și CLE3 din Spania), precum și marca/seria șasiului autoturismului plătit, **rulajul încasărilor din anul 2015 fiind de E,00 euro;**

- aceste autoturisme au fost achiziționate de contribuabil de la FZR SRL în nume propriu un număr de 38 de autoturisme second-hand, *în facturi menționându-se valoarea în euro și în lei a autoturismelor, marca, culoarea, capacitatea cilindrică și seria șasiului;*

- *toate facturile au fost emise de furnizorul FZR SRL pe numele clientului "CA", cu datele de identificare ale acestuia (serie și număr act de identitate, CNP, adresă de domiciliu) și sunt semnate de primire de contribuabil sub semnătura proprie pe fiecare factură în parte, ceea ce contrazice cu evidență afirmațiile contribuabilului din contestație în sensul că "nu a cunoscut despre ce mașini este vorba", "nu a negociat prețul mașinilor" și "doar a preluat documente referitoare la o anumită mașină";*

- din **contul deschis pe numele său propriu** a virat către FZR SRL contravaloarea autoturismelor achiziționate, diferența fiind dată de sumele ridicate în numerar de contribuabil și de comisioanele bancare percepute;

- **nu există nicio dovadă privind existența așa-zisului mandat dat de fiul contribuabilului, simpla afirmație pro-causa neținând loc de dovadă și, chiar dacă ar fi existat, contribuabilul a acționat în nume propriu**, de vreme ce a deschis în nume propriu contul bancar prin care a derulat încasările și plățile, a achiziționat autoturismele în nume propriu și a încasat în contul bancar personal contravaloarea acestor autoturisme;

- **apărarea în sensul necunoașterii aspectelor comerciale**, care s-ar fi derulat între societatea FZR SRL și societăți cumpărătoare din Spania **este contrazisă de** succesiunea încasărilor și plăților derulate prin contul bancar personal, de semnătura personală de pe documentele de achiziție, de demersurile recunoscute pentru înmatricularea autoturismelor și de cunoașterea societăților cumpărătoare din Spania din moment ce a recunoscut în fața organelor fiscale faptul că fiul său era asociat în societățile respective;

- și apărarea în sensul neîncasării "personale" a vreunei sume de bani în afara celor reprezentând contravaloarea taxelor de înmatriculare auto apare ca vădit neîntemeiată, **contribuabilul omițând cu desăvârșire faptul că a încasat în contul bancar personal întreaga contravaloarea a autoturismelor**, nu numai sumele necesare plății taxelor.

În acest sens organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală au procedat corect și prin invocarea și aplicarea prevederilor art. 74 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit cărora:

”Art. 74. - (1) În cazul în care constată că anumite bunuri, venituri sau alte valori care, potrivit legii, constituie bază de impozitare sunt deținute de persoane care în mod continuu beneficiază de câștigurile sau de orice foloase obișnuite aduse de acestea și că persoanele respective declară în scris că nu sunt proprietarii bunurilor, veniturilor sau valorilor în cauză, fără să arate însă care sunt titularii dreptului de proprietate, organul fiscal procedează la stabilirea provizorie a obligației fiscale corespunzătoare în sarcina acelor persoane.

(2) În condițiile legii, obligația fiscală privind baza de impozitare prevăzută la alin. (1) va putea fi stabilită în sarcina titularilor dreptului de proprietate. Tot astfel, aceștia datorează despăgubiri persoanelor care au făcut plata pentru stingerea obligației stabilite potrivit alin. (1). În cazul în care obligația fiscală este stabilită în sarcina titularului dreptului de proprietate încetează procedura de stabilire provizorie a obligației fiscale potrivit alin. (1)”.

În privința bazei impozabile se reține că domnul CA nu aduce niciun argument pentru care obligațiile sale pe linie de TVA ar trebui calculate doar la diferența dintre sumele cu care i-a fost alimentat contul și sumele virate către FZR SRL, în condițiile în care art. 137 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede că baza de impozitare a TVA este constituită, în cazul livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii ”din tot ceea ce constituie **contrapartida obținută** de furnizor ori prestator **din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț**”.

Astfel, organul de soluționare a contestației constată că domnul CA, persoană majoră cu deplină capacitate de exercițiu a derulat de o manieră independentă, în nume propriu, o succesiune de operațiuni repetitive cu vădit caracter comercial, nefiind vorba de operațiuni cu caracter personal, de vreme ce a achiziționat și vândut într-o perioadă de circa 15 luni ce a făcut obiectul verificării un număr de 38 de autoturisme în valoare de cel puțin E euro, iar toate apărările contribuabilului sunt fie nedovedite, fie contrazise de documentația pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

Prin urmare, în raport de cele anterior prezentate, urmează a fi respinsă ca vădit neîntemeiată contestația contribuabilului CA pentru capătul de cerere privind diferența de TVA stabilită în urma inspecției fiscale în sumă de V lei.

### **3.2. Referitor la decizia de impunere nr. dec2/29.11.2017 pentru minusul de bază impozabilă de P lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestației se poate pronunța pe fond asupra stabilirii unei baze impozabile în minus pentru impozitul pe venit în sumă de P lei, în condițiile în care contestatarul nu aduce niciun argument și nicio dovadă în susținerea contestației.*

**În fapt**, prin raportul de inspecție fiscală nr. rif/2017/29.11.2017 organele de control au constatat că pentru activitatea comercială de tranzacționare a autoturismelor second-hand domnul CA nu a fost autorizat și nu a depus declarații de venit, motiv pentru care au procedat la estimarea veniturilor prin metoda fluxurilor de trezorerie prevăzută de art. 2 lit. b) din OMFP nr. 3.389/2011 pornind de la încasările evidențiate în extrasele de cont prezentate de

contribuabil și au acordat drept de deducere pentru cheltuielile aferente autoturismelor tranzacționate în baza facturilor de achiziție în copie conformă cu originalul, puse la dispoziție de inspectorii antifraudă.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- a) pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015:
  - venituri brute: Cg137 lei;
  - cheltuieli deductibile aferente: Ng lei;
  - venit net bază impozabilă (pierdere): - Pg lei;
- b) pentru perioada 01.01.2016-31.03.2016:
  - venituri brute: Cj lei;
  - cheltuieli deductibile aferente: Njlei;
  - venit net bază impozabilă (pierdere): - Pj lei;
- c) total bază impozabilă (pierdere): - P lei.

Baza impozabilă de "- P lei" a fost evidențiată de organele de inspecție fiscală în decizia de impunere nr. dec2/29.11.2017, fără să genereze vreo obligație fiscală deoarece în urma inspecției a rezultat o pierdere fiscală (cu minus).

Prin contestația formulată domnul CA nu aduce nicio critică anume cu privire la stabilirea unei baze impozabile în minus (pierdere fiscală), fără stabilirea vreunei obligații fiscale.

**În drept**, conform art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*"Art. 269. – (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*[...]*

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază;"**,

*iar pct. 11.1 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 precizează:*

**"11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

*[...]*

**b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației".**

Astfel, potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin "actor incumbit probatio", principiu regăsit și în art. 250 din Noul Cod de procedură civilă care prevede că "dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri[...]".

De asemenea, potrivit art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

**"Art. 276. – (1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării".**

Având în vedere că domnul CA nu aduce niciun argument cu privire la stabilirea unei baze impozabile în minus, deci fără obligații fiscale în sarcina sa în materia impozitului pe venit, contestația urmează să fie respinsă ca nemotivată pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 126, art. 127 și art. 128 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 74, art. 269 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

#### **DECIDE:**

Respinge contestația formulată de domnul CA împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. dec1/29.11.2017 prin care s-a stabilit o obligație fiscală reprezentând diferență suplimentară de TVA în sumă de V lei și a deciziei de impunere privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. dec2/29.11.2017 prin care s-a stabilit o diferență în minus a bazei de impozitare a impozitului pe venit în sumă de P lei, ambele emise de Administrația Sector Y a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. rif/2017/29.11.2017.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.