

DECIZIA nr. / 2017

privind soluționarea contestației formulate de **.X.**

înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov - Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr. x, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x, completată cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x cu privire la contestația formulată de **.X.**, cu sediul în x.

Obiectul contestației, remisă prin curier la data de 12.12.2016 și înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov sub nr. x, îl constituie Decizia de impunere nr. x privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x, ambele comunicate sub semnătura la data de 04.11.2016, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare de plată reprezentând TVA în sumă totală de **x lei**.

În raport de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv **04.11.2016**, prin remitere directă, așa cum reiese din semnătura olografă existentă pe adresa de comunicare a actelor administrative contestate, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare fiind trimisă la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov în data de **12.12.2016**, astfel cum rezultă din AWB-ul atasat plicului cu care a fost transmisă contestația.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1), 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 S.C. Auto Expert Import S.R.L.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea contestației.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov au inițiat inspecția fiscală a activității societății **.X.** pentru perioada 30.09.2014 - 31.12.2015 pentru TVA.

În urma inspecției fiscale a fost întocmit raportul de inspecție fiscală nr. x, iar în baza constatărilor cuprinse în acesta a fost emisă Decizia de impunere nr. x prin care au fost stabilite obligații de plată suplimentare reprezentând **TVA în sumă de x lei**, astfel:

- TVA colectat stabilită suplimentar în sumă de x lei ca urmare a faptului că societatea a achiziționat autoturisme second – hand pentru livrarea cărora a aplicat eronat regimul special de marjă, fără a face dovada că achizițiile intracomunitare au fost efectuate de la unul din furnizorii prevăzuți la art.152² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control aplicând regimul normal de taxare asupra bazei impozabile formată din valoarea de vânzare a autoturismelor achiziționate din spațiul intracomunitar;

- TVA neacceptată la deducere în sumă de x lei ca urmare a faptului că societatea a evidențiat eronat achiziția de la x cu dată de octombrie 2015 în luna noiembrie 2015 fără a prezenta organelor de control documentul de achiziție.

II. Prin contestația formulată și înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov sub nr.x societatea .X. solicită desființarea Deciziei de impunere nr. x privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr. x.

Societatea are ca obiect de activitate “Comerț cu autoturisme și autovehicule ușoare sub 3,5 tone”, iar achizițiile intracomunitare care au făcut obiectul inspecției fiscale provin de la următorii furnizori: x, x, x, x, x.

În susținerea contestației .X. invocă următoarele argumente:

- toate facturile emise de către furnizorii acestor autovehicule poartă mențiunile “VAT 0”, “Vânzare autoturism second-hand”, “Scutire de TVA conform Directivei UE 2006/112/CE”, ceea ce înseamnă, din punctul său de vedere, că autoturismele second-hand sunt scutite de TVA;

- atâta timp cât societatea are calitatea de revânzător care aplică regimul special de taxare al bunurilor second – hand și îndeplinește condițiile prevăzute de art. 152² din Codul Fiscal, achizițiilor intracomunitare le este aplicabil regimul special pentru livrările de bunuri second-hand, societatea aplicând în mod corect cota de TVA doar asupra marjei de profit;

În aceste condiții, societatea consideră că sunt îndeplinite cerințele legale și că, din punct de vedere al TVA, pentru livrările de autoturisme second – hand poate aplica regimul special care presupune colectarea TVA la marja de profit.

III. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, susținerile organului de inspecție fiscală, motivațiile contribuabilei, precum și actele normative incidente cauzei se rețin următoarele:

3.1 Referitor la TVA colectată în sumă de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare îndeplinește condițiile impuse de lege pentru aplicarea regimului special de taxare la revânzare către clienții din România a bunurilor second-hand achiziționate din interiorul Comunității Europene, în condițiile în care la achiziția intracomunitară s-a aplicat regimul normal de TVA, respectiv s-a aplicat taxarea inversă.

În fapt, contestatara a achiziționat din interiorul Comunității Europene, în perioada noiembrie 2015 – decembrie 2015 un număr de 37 de autovehicule second – hand de la furnizori din Belgia: x, x, x, x în regim normal de TVA pe care le-a revândut în țară aplicând cota de TVA doar asupra marjei de profit calculată pentru fiecare vânzare în parte.

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.571/2013 privind Codul fiscal, motiv pentru care au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată la prețul de vânzare al autoturismelor second-hand în sumă de x lei și nu doar la marja de profit (comision), rezultând o obligație suplimentară la TVA în sumă de x lei.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 126 alin. (3) lit.a) și alin.(8) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(3)Sunt, de asemenea, operațiuni impozabile și următoarele operațiuni efectuate cu plată, pentru care locul este considerat a fi în România, potrivit art. 132¹:

a) o achiziție intracomunitară de bunuri, altele decât mijloace de transport noi sau produse accizabile, efectuată de o persoană impozabilă ce acționează ca atare sau de o persoană juridică neimpozabilă, care nu beneficiază de derogarea prevăzută la alin. (4), care urmează unei livrări intracomunitare efectuate în afara României de către o persoană impozabilă ce acționează ca atare și care nu este considerată întreprindere mică în statul său membru, și careia nu i se aplică prevederile art. 132 alin. (1) lit. b) cu privire la livrările de bunuri care fac obiectul unei instalări sau unui montaj sau ale art. 132 alin. 2) cu privire la vânzările la distanță;

(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. 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;”

- art. 152² alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(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

[...].

(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;

b) livrarea intracomunitară de către o persoană impozabilă revânzătoare de mijloace de transport noi scutite de taxă, conform [art. 143](#) alin. (2) lit. b).”

- Directiva 2006/112/CEE art.138 și 139

“Articolul 138 (1) Statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul Comunității, de către vânzător sau persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, pentru o altă persoană impozabilă sau pentru o persoană juridică neimpozabilă care acționează ca atare într-un alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor”

Articolul 139 (3) Scutirea prevăzută la articolul 138 alineatul (1) [...] nu se aplică livrării de bunuri supuse TVA în conformitate cu regimul marjei prevăzut la articolele 312-325 sau cu regimurile speciale pentru vânzările prin licitație publică.

Scutirea prevăzută la articolul 138 alineatul (1) [...] nu se aplică livrării de mijloace de transport second-hand, astfel cum sunt definite la articolul 327 alineatul (3), supuse TVA în conformitate cu regimurile tranzitorii pentru mijloace de transport second-hand.”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, rezultă 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, 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), o întreprindere mică, în măsura în care achiziția respectivă se referă la bunuri de capital, sau o persoană impozabilă revânzătoare, în măsura în care livrarea de către aceasta a fost supusă taxei în regim special.

Potrivit constatărilor organelor fiscale, livrările intracomunitare de autoturisme second-hand au fost făcute în regim normal de taxare, cumpărătorul SC Auto Expert Import SRL a evidențiat taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni la nivelul jurnalelor de vânzări și cumpărări, aplicând măsurile de simplificare – taxare inversă.

.X. nu face dovada că achizițiile intracomunitare de autoturisme second – hand au fost făcute de la unul din furnizorii prevăzuți la art. 152² alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar furnizorii sunt persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA în statul membru de plecare al bunurilor.

În plus, pe facturile de achiziții intracomunitare pentru autoturismele second-hand se face referire la art. 138 din Directiva 2006/112/CE (art.39 bis din Codul belgian privind TVA) – articol care nu se aplică livrării de bunuri supuse TVA în conformitate cu regimul marjei prevăzut la art.312-325 din aceeași directivă.

Mai mult, faptul că livrările efectuate sunt livrări intracomunitare de bunuri scutite de TVA rezultă atât din faptul că furnizorii au declarat livrările intracomunitare **cât și din comportamentul fiscal al contribuabilului în sensul că acesta a aplicat taxarea inversă la achizițiile intracomunitare.**

Astfel, se reține că **bunurile respective nu au fost taxate în statul membru de unde sunt furnizate** iar livrarea lor este o operațiune impozabilă în România neputând fi aplicabile prevederile art. 152² alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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, drept pentru

care acest fapt îngreădește contestatarii dreptul de a aplica regimul special de taxare pentru bunurile second – hand.

Prin urmare, având în vedere cele precizate, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că argumentele societății nu sunt în măsură să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat TVA la prețul de vânzare al autoturismului second hand și nu doar la marja de profit, stabilind TVA de plată suplimentar în sumă de **x lei**.

În speță sunt incidente și dispozițiile pct. 11.1, lit a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală 3741/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neântemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

3.2 Referitor la TVA neacceptată la deducere în sumă de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă, în mod legal, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA în sumă de x lei aferentă achiziției de la SC x, în condițiile în care societatea nu deține documentul de achiziție.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat, în ceea ce privește modul de completare a decontului de TVA aferent lunii noiembrie 2015, că societatea a evidențiat achiziția de la furnizorul x pentru care nu deține document de achiziție, drept urmare, nu au acceptat la deducere TVA în sumă de x lei aferentă acestei achiziții.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 146 alin.1, lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile [art. 155](#), precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

Din prevederile legale sus menționate reiese faptul că pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, persoana impozabilă trebuie să fie în posesia unei facturi emisă în conformitate cu prevederile art.155 din Legea nr.571/2013 privind Codul fiscal. Lipsa acesteia atrage automat respingerea dreptului de deducere a TVA.

Având în vedere faptul că, în ceea ce privește acest capăt de cerere contestatarul nu aduce nicio motivație, sunt incidente și dispozițiile pct. 11.1, lit b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală 3741/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“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 ;”

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul pct. 11.1 lit a), lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală 3741/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală; art. 126 alin. (3) lit.a), alin.(8) lit.c), art. 146 alin. (1) lit.a), art. 152² alin. (2) și alin.(11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.138 alin.(1) și art. 139 alin.(3) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **.X.** împotriva deciziei de impunere nr. x emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov în baza raportului de inspecție fiscală nr. x cu privire la obligații fiscale suplimentare **în sumă de x lei.**

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de **.X.** împotriva deciziei de impunere nr. x emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov în baza raportului de inspecție fiscală nr. x cu privire la obligații fiscale suplimentare **în sumă de x lei.**

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată potrivit legii, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Ilfov.