

**R O M Â N I A**  
**ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE**  
**Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept**

**Decizia nr. 84/2021**

**Dosar nr. 2482/1/2021**

Publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 70 din 21 ianuarie  
2022

Denisa-Angelica Stănișor - președintele Secției de  
contencios administrativ și fiscal, președintele completului  
Ghica-Velescu Alina Nicoleta - judecător la Secția de  
contencios administrativ și fiscal

Maria Andrieș - judecător la Secția de contencios  
administrativ și fiscal

Maria Hrudei - judecător la Secția de contencios  
administrativ și fiscal

Veronica Năstasie - judecător la Secția de contencios  
administrativ și fiscal

Beatrice Mariș - judecător la Secția de contencios  
administrativ și fiscal

Adina Georgeta Ponea - judecător la Secția de contencios  
administrativ și fiscal

Claudia Marcela Canacheu - judecător la Secția de  
contencios administrativ și fiscal

Doina Vișan - judecător la Secția de contencios  
administrativ și fiscal

**1.** Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept este legal constituit potrivit dispozițiilor art. XIX alin. (2) din Legea nr. 2/2013 privind unele măsuri pentru degrevarea instanțelor judecătorești, precum și pentru pregătirea punerii în aplicare a Legii nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă și ale art. 36 alin. (2) lit. a) din Regulamentul privind organizarea și funcționarea administrativă a Înaltei Curți de Casație și Justiție, republicat, cu completările ulterioare (Regulamentul ÎCCJ).

**2.** Ședința este prezidată de doamna judecător Denisa-Angelica Stănișor, președintele Secției de contencios administrativ și fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

**3.** La ședința de judecată participă magistratul-asistent Bogdan Georgescu, desemnat în conformitate cu dispozițiile art. 38 din Regulamentul ÎCCJ.

**4.** Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept a luat în examinare sesizarea formulată de Curtea de Apel Alba Iulia - Secția de contencios administrativ și fiscal în Dosarul nr. 2.698/97/2018.

**5.** După prezentarea referatului cauzei, președintele completului constată că nu sunt invocate chestiuni prealabile, iar completul de judecată rămâne în pronunțare asupra sesizării.

ÎNALTA CURTE,

deliberând asupra chestiunii de drept ce face obiectul sesizării, constată următoarele:

## I. Titularul și obiectul sesizării

**6.** Curtea de Apel Alba Iulia - Secția de contencios administrativ și fiscal a dispus, în temeiul art. 519 din Codul de procedură civilă, sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile, prin care să se dea o rezolvare de principiu cu privire la următoarele chestiuni de drept:

" În interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 152<sup>2</sup> alin. (2), (3) și (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, regimul fiscal special, reglementat pentru operațiuni secondhand de art. 152<sup>2</sup> alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, nu se aplică persoanelor fizice care nu au îndeplinit obligația prevăzută de art. 6 alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale și care au efectuat activitate economică de revânzare autoturisme secondhand, atunci când înscrierea ca plătitor de TVA s-a efectuat din oficiu de organul fiscal, urmare a controlului efectuat?

În interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 152<sup>2</sup> alin. (13) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 64 alin. (7) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, îndeplinirea obligațiilor menționate în textele legale de către persoana fizică care efectuează operațiuni economice condiționează aplicarea regimului special prevăzut de art. 152<sup>2</sup> alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal de către organul fiscal care a dispus înscrierea din oficiu a persoanei ca plătitoare de TVA?"

## **II.** Expunerea succintă a procesului

### **A.** Cererea de chemare în judecată

**7.** Prin cererea înregistrată la 13 iunie 2018, pe rolul Tribunalului Hunedoara, reclamantul S.A. a formulat, în contradictoriu cu pârâtele Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara (DGRFP Timișoara) și Agenția Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Serviciul Fiscal Municipal Hunedoara (AJFP Hunedoara), acțiune în contencios administrativ prin care a solicitat instanței să dispună anularea Deciziei (Decizia de soluționare a contestației nr. ), Deciziei de impunere (Decizia de impunere nr. ) și a Deciziei de impunere nr. (Decizia de impunere nr. ), precum și a Raportului de inspecție fiscală nr.

**8.** Prin actele administrativ-fiscale contestate s-a reținut că reclamantul persoană fizică a achiziționat de la persoane fizice din Comunitate 107 autoturisme secondhand, pe care ulterior le-a vândut unor persoane fizice din România, în perioada 1.01.2011-31.12.2015, obținând din aceste activități venituri cumulate nedeclarate autorităților fiscale, conform art. 83 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (Codul fiscal din 2003), în cuantum de 1.596.046 lei, fără să conducă evidență contabilă cu privire la operațiunile economice efectuate și fără să fie autorizat să desfășoare activități economice de natură comercială. Având în vedere caracterul continuu al activității desfășurate în scopul obținerii de venituri, autoritatea fiscală a reținut că reclamantul a realizat o activitate independentă, care este cuprinsă în sfera de aplicare a impozitului pe venit, conform art. 7 alin. (1) pct. 1 și 4 și art. 41 lit. a) din Codul fiscal din 2003.

**9.** Totodată, prin aceleași acte administrativ-fiscale s-a reținut că, în anul 2011, reclamantul a realizat venituri, depășind în luna iulie 2011 plafonul minim de scutire din punctul de vedere al TVA de 35.000 euro, respectiv 119.000 lei, astfel încât, de la 1.09.2011, trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA. Întrucât nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, autoritatea fiscală a procedat la înregistrarea din oficiu în scopuri de TVA și a procedat la determinarea TVA, prin aplicarea cotei de 24% pentru perioada septembrie 2011-decembrie 2015, aplicând procedeul sutei mărite, deoarece reclamantul nu a prezentat documente justificative pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a TVA.

**10.** În motivarea cererii de chemare în judecată, reclamantul susține, pe de o parte, că în mod greșit i s-a aplicat cota standard de TVA, deoarece autoturismele comercializate au fost secondhand și le sunt aplicabile prevederile art. 152<sup>2</sup> - "Regimuri speciale pentru bunurile secondhand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități" din Codul fiscal din 2003. Pe de altă parte, susține reclamantul că sumele reale pe care le datorează sunt mai mici decât cele reținute de autoritatea fiscală, care nu a stabilit corect baza de impozitare, deoarece nu a utilizat corect toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației sale fiscale.

## **B. Apărările formulate de pârâte**

**11.** Prin întâmpinare, pârătele au solicitat respingerea acțiunii, arătând că reclamantul a desfășurat operațiuni economice cu caracter comercial, constând în vânzarea de autoturisme către diverse persoane fizice, realizând venituri din activități independente supuse impozitului pe venit, fără să își îndeplinească obligația de autorizare, înregistrare, declarare și plată a obligațiilor fiscale, așa cum

prevăd dispozițiile art. 7 alin. (1) pct. 4, art. 39 lit. a), art. 40 alin. (1) lit. a), art. 41 lit. a) și art. 46 alin. (1) și (2) din Codul fiscal din 2003.

**12.** În ceea ce privește TVA, autoritatea fiscală a arătat că, la 1.09.2011, reclamantul trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, deoarece în perioada 1.01.2011-27.07.2011 a realizat venituri cu depășirea marjei de scutire. S-a argumentat că nu se pot aplica prevederile art. 152<sup>2</sup> din Codul fiscal din 2003, deoarece reclamantul nu avea calitatea de persoană impozabilă în anul 2011, întrucât nu și-a îndeplinit obligația de autorizare, înregistrare, declarare și plată a obligațiilor fiscale, astfel că datorează TVA în cotă standard de 24%, prin procedeul sutei mărite, neputându-i-se acorda drept de deducere, în condițiile în care nu a prezentat documente justificative.

### **C. Hotărârea primei instanțe**

**13.** Prin Sentința nr. din 2 octombrie 2020,

Tribunalul Hunedoara a respins acțiunea reclamantului, reținând, în esență, că deciziile de impunere sunt corecte, legale și temeinice, având în vedere următoarele considerente: (i) în circumstanțele cauzei rezultă că, în perioada 1.01.2011-31.12.2015, reclamantul a efectuat operațiuni economice cu caracter comercial, constând în vânzarea de autovehicule secondhand, iar în luna iulie 2011 a depășit plafonul minim de scutire TVA, astfel că în mod corect organele fiscale au stabilit în sarcina sa, pentru perioada 1.01.2011-31.12.2015, obligația de plată a TVA și contribuție individuală la CASS; (ii) având în vedere continuitatea tranzacțiilor cu autovehicule efectuate pe parcursul mai multor ani, reclamantul a realizat o activitate independentă cuprinsă în sfera de aplicare a impozitului pe

venit, reglementat de art. 41 lit. a) din Codul fiscal din 2003, iar veniturile realizate în acest mod se circumscriu operațiunilor impozabile din punctul de vedere al TVA, conform art. 126 alin. (1) și art. 127 alin. (1) și (2) din Codul fiscal din 2003; (iii) având în vedere jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (Hotărârea din 9 iulie 2015, pronunțată în Cauza C-183/14, Salomie și Oltean) și textele de lege aplicabile cauzei, în vigoare în perioada realizării operațiunilor impozabile (2011-2016), au fost respectate principiile certitudinii și eficienței impunerii de către autoritatea fiscală, câtă vreme normele în vigoare erau clare și precise și prevedeau obligația de înregistrare ca plătitor de TVA și obligația de plată a TVA în cazul unei activități de genul celei desfășurate de reclamant; (iv) întrucât nu a făcut dovada îndeplinirii obligațiilor prevăzute de art. 152<sup>2</sup> alin. (13) din Codul fiscal din 2003, reclamantul nu poate solicita aplicarea regimului special de TVA la marja de profit, astfel că sunt incidente prevederile pct. 62 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare (Normele metodologice), în considerarea cărora în mod corect autoritatea fiscală a stabilit în sarcina reclamantului obligația de plată a TVA prin aplicarea procedurii sutei mărite, iar nu prin aplicarea cotei de TVA la prețul de vânzare, cum greșit susține reclamantul.

#### **D. Recursul declarat împotriva hotărârii primei instanțe**

**14.** Împotriva sentinței pronunțate de Tribunalul Hunedoara a declarat recurs reclamantul S.A., susținând, în esență, că autoritatea fiscală ar fi trebuit să facă aplicarea prevederilor referitoare la regimul special de taxare reglementat de art. 152<sup>2</sup> alin. (1) lit. g) și lit. h) și alin. (2) din Codul fiscal din 2003. Recursul a fost înregistrat pe

rolul Curții de Apel Alba Iulia - Secția de contencios administrativ și fiscal cu nr.

#### **E.** Apărările formulate de intimat

**15.** AJFP Hunedoara, în nume propriu și pentru DGRFP Timișoara, a formulat întâmpinare la recurs, reiterând susținerile formulate în fața primei instanțe.

**F.** Sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile

**16.** În Dosarul nr. prin Încheierea din 1 iunie 2021, Curtea de Apel Alba Iulia - Secția de contencios administrativ și fiscal a dispus, în temeiul art. 519 din Codul de procedură civilă, sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile, prin care să se dea o rezolvare de principiu cu privire la chestiunea de drept menționată la paragraful 6 din prezenta decizie.

#### **III.** Prevederile normative supuse interpretării

**17.** Prevederi din dreptul intern ce formează obiectul sesizării:

- art. 152<sup>2</sup> alin. (2)-(7) și (13) din Codul fiscal din 2003:

" **Art. 152<sup>2</sup>.** - [...] **(2)** Persoana impozabilă revânzătoare va aplica regimul special pentru livrările de bunuri secondhand, 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. Prin excepție, pentru livrările de opere de artă, obiecte de colecție sau antichități importate direct de persoana impozabilă revânzătoare, conform alin. (3), prețul de cumpărare pentru calculul marjei de profit este constituit din baza de

impozitare la import, stabilită conform art. 139, plus taxa datorată sau achitată la import.

**(5)** Orice livrare de bunuri secondhand, opere de artă, obiecte de colecție sau antichități, efectuată în regim special, este scutită de taxă, în condițiile art. 143 alin. (1) lit. a), b), h)-m) și o).

**(6)** Persoana impozabilă revânzătoare nu are dreptul la deducerea taxei datorate sau achitate pentru bunurile prevăzute la alin. (2) și (3), în măsura în care livrarea acestor bunuri se taxează în regim special.

**(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). [...]

**(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.";

- art. 6 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 182/2016 (Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008):

" **Art. 6. - (1)** Orice activitate economică desfășurată permanent, ocazional sau temporar în România de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale trebuie să fie înregistrată și autorizată, în condițiile prezentei ordonanțe de urgență.

**(2)** Autorizarea funcționării, în condițiile prezentei ordonanțe de urgență, nu exonerează persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale de obligația de a obține, înainte de începerea activității, autorizațiile, avizele, licențele și altele asemenea, prevăzute în legi speciale, pentru desfășurarea anumitor activități economice.";

- pct. 64 alin. (7) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

" **64.** [...]

**(7)** În scopul aplicării art. 152<sup>2</sup> 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 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;

**e)** va emite o factură prin autofacturare către fiecare furnizor de la care achiziționează bunuri supuse regimului special și care nu este obligat să emită o factură.(...)"

**18.** Alte prevederi relevante din dreptul intern:

- art. 126 alin. (1), art. 137, art. 152 alin. (1)-(3), art. 152<sup>2</sup> alin. (1) lit. d)-h), alin. (6), (11), (13) și (14), art. 153 alin. (1), (7) și (8) din Codul fiscal din 2003:

" **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 art. 127 alin. (2).

[...]

**Art. 137. - (1)** Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

**a)** pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

**b)** pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (3) lit. c), compensația aferentă;

**c)** pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (4) și (5), pentru transferul prevăzut la art. 128 alin. (10) și pentru achizițiile intracomunitare considerate ca fiind cu plată și prevăzute la art. 1301 alin. (2) și (3), prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării. În cazul în care bunurile reprezintă active corporale fixe, baza de impozitare se stabilește conform procedurii stabilite prin norme;

**d)** pentru operațiunile prevăzute la art. 129 alin. (4), suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii;

**e)** pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului potrivit prevederilor art. 7 alin. (1) pct. 21, baza de impozitare este considerată valoarea de piață în următoarele situații:

**1.** atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar beneficiarul livrării sau al prestării nu are

drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art. 145, 1451 și 147;

**2.** atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are un drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art. 145 și 147 și livrarea sau prestarea este scutită conform art. 141;

**3.** atunci când contrapartida este mai mare decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art. 145 și 147.

**(1<sup>1</sup>)** În sensul alin. (1) lit. e), valoare de piață înseamnă suma totală pe care, pentru obținerea bunurilor ori serviciilor în cauză la momentul respectiv, un client aflat în aceeași etapă de comercializare la care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii ar trebui să o plătească în condiții de concurență loială unui furnizor ori prestator independent de pe teritoriul statului membru în care livrarea sau prestarea este supusă taxei. Atunci când nu poate fi stabilită o livrare de bunuri sau o prestare de servicii comparabilă, valoare de piață înseamnă:

**1.** pentru bunuri, o sumă care nu este mai mică decât prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare ori, în absența unui preț de cumpărare, prețul de cost, stabilit la momentul livrării;

**2.** pentru servicii, o sumă care nu este mai mică decât costurile complete ale persoanei impozabile pentru prestarea serviciului.

**(2)** Baza de impozitare cuprinde următoarele:

**a)** impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată;

**b)** cheltuielile accesorii, cum sunt: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, solicitate de către furnizor/prestator cumpărătorului sau beneficiarului. Cheltuielile facturate de furnizorul de bunuri sau de prestatorul de servicii cumpărătorului, care fac obiectul unui contract separat și care sunt legate de livrările de bunuri sau de prestările de servicii în cauză, se consideră cheltuieli accesorii.

**(3)** Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

**a)** rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei;

**b)** sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate;

**c)** dobânzile, percepute după data livrării sau prestării, pentru plăți cu întârziere;

**d)** valoarea ambalajelor care circulă între furnizorii de marfă și clienți, prin schimb, fără facturare;

**e)** sumele achitate de o persoană impozabilă în numele și în contul altei persoane și care apoi se decontează acesteia, inclusiv atunci când locatorul asigură el însuși bunul care face obiectul unui contract de leasing și refacturează locatarului costul exact al asigurării, astfel

cum s-a pronunțat Curtea Europeană de Justiție în Cauza C-224/BG<sup>-</sup> Leasing sp. z o.o., precum și sumele încasate de o persoană impozabilă în numele și în contul unei alte persoane.

[...]

**Art. 152. - (1)** Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 1251 alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 65.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, respectiv 220.000 lei, poate aplica scutirea de taxă, denumită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

**(2)** Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, în situația persoanelor impozabile care solicită scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, taxabile sau, după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, a operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b), a operațiunilor scutite cu drept de deducere și a celor scutite fără drept de deducere, prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:



**a)** livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 1251 alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;

**b)** livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

**(3)** Persoana impozabilă care îndeplinește condițiile prevăzute la alin. (1) pentru aplicarea regimului special de scutire poate opta oricând pentru aplicarea regimului normal de taxă.

**Art. 153. - (1)** Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b) și d), trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

**a)** înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

**1.** dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;

**2.** dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;

**b)** dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon;

**c)** dacă cifra de afaceri realizată în cursul unui an calendaristic este inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;

**d)** dacă efectuează operațiuni scutite de taxă și optează pentru taxarea acestora, conform art. 141 alin. (3).

[...]

**(7)** Organele fiscale competente vor înregistra în scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, în conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate să solicite înregistrarea, conform alin. (1), (2), (4) și (5) sau solicită înregistrarea conform alin. (91).

**(8)** În cazul în care o persoană este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile alin. (1) lit. b), alin. (2), (4) sau (5), și nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu.

[...]

**Art. 152<sup>2</sup>.** - **(1)** În sensul prezentului articol:

(...)

**d)** bunurile secondhand 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 secondhand 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;

**f)** organizatorul unei vânzări prin licitație publică este persoana impozabilă care, în desfășurarea activității sale economice, oferă bunuri spre vânzare prin licitație publică, în scopul adjudecării acestora de către ofertantul cu prețul cel mai mare;

**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 secondhand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități la cota de marjă a profitului.

[...]

**(6)** Persoana impozabilă revânzătoare nu are dreptul la deducerea taxei datorate sau achitate pentru bunurile prevăzute la alin. (2) și (3), în măsura în care livrarea acestor bunuri se taxează 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).

[...]

**(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.";

- pct. 66 alin. (1), (13) și (14) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

## " 66.

**(1)** În cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile art. 153 alin. (1), (2), (4) sau (5) din Codul fiscal ori optează pentru înregistrare conform art. 153 alin. (4) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu:

**a)** data comunicării certificatului de înregistrare în scopuri de TVA sau a deciziei privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA, în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (2), (4) și (5) din Codul fiscal;

**b)** prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă optează pentru aplicarea regimului normal de taxă, în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal;

**c)** prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea, în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal;

**d)** data comunicării deciziei de aprobare a înregistrării în scopuri de TVA sau a deciziei privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA, în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. a) și c) și alin. (8) din Codul fiscal. (...)

**(13)** În situația în care art. 153 din Codul fiscal prevede că persoana impozabilă trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA anticipat, respectiv înainte de realizarea unei operațiuni, dar această obligație este îndeplinită ulterior, organele fiscale vor înregistra persoana respectivă atunci când aceasta solicită înregistrarea, dacă între timp nu a fost înregistrată din oficiu. Pentru neînregistrarea anticipată prevăzută de lege, organele fiscale vor stabili consecințele acesteia în conformitate cu prevederile normelor metodologice de aplicare a titlului VI din Codul fiscal, precum și ale Codului de procedură fiscală.

**(14)** Organele fiscale competente vor înregistra din oficiu persoanele impozabile obligate să se înregistreze în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile art. 153 alin. (1), (2), (4) sau (5) din Codul fiscal, și care nu solicită înregistrarea, indiferent dacă sunt persoane care au sediul activității economice în România, un sediu fix în România sau sunt nestabilite în România."

**19.** Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea

adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (Directiva 2006/112):

" **(51)** Este necesar a se adopta un sistem comunitar de impozitare aplicabil bunurilor secondhand, operelor de artă, antichităților și obiectelor de colecție, cu scopul de a evita dubla impozitare și denaturarea concurenței între persoanele impozabile.

[...]

### **Articolul 226**

Fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de prezenta directivă, este necesar să se menționeze doar următoarele detalii în scopuri de TVA pe facturile emise în temeiul articolelor 220 și 221: [...]

**(11)** În cazul unei scutiri, trimiterile la dispoziția aplicabilă conform prezentei directive sau la dispoziția națională corespondentă sau la orice altă trimitere care indică faptul că livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor [este scutită]; [...]

**(14)** În cazul în care se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunurile secondhand, obiecte de artă, obiecte de colecție și antichități, mențiunea «regimul marjei - bunuri secondhand»; «regimul marjei - obiecte de artă» sau «regimul marjei - obiecte de colecție și antichități», după caz.

[...]

### **Articolul 313**

**(1)** În ceea ce privește livrarea de bunuri secondhand, 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.

[...]

### **Articolul 314**

Regimul marjei se aplică livrării de către un comerciant persoană impozabilă a unor bunuri secondhand, 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.

[...]



### **Articolul 315**

Baza impozabilă pentru livrarea de bunuri prevăzută la articolul 314 este marja de profit realizată de comerciantul persoană impozabilă, din care se scade valoarea TVA aferentă marjei de profit.

Marja de profit a comerciantului persoană impozabilă este egală cu diferența dintre prețul de vânzare solicitat de comerciantul persoană impozabilă pentru bunuri și prețul de cumpărare.

[...]

### **Articolul 323**

Persoanele impozabile nu pot deduce din TVA pe care au obligația de a o plăti TVA datorată sau achitată pentru bunurile care le-au fost livrate sau urmează să le fie livrate de un comerciant persoană impozabilă, în măsura în care livrarea bunurilor respective de comerciantul persoană impozabilă se supune regimului marjei.

[...]

### **Articolul 325**

Comerciantul persoană impozabilă nu poate să menționeze, în mod distinct, pe facturile pe care le emite TVA aferentă livrărilor de bunuri cărora le aplică regimul marjei."

**IV.** Punctul de vedere al părților cu privire la chestiunea de drept

**20.** Recurentul-reclamant S.A. a opinat în sensul că este oportună sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile, fiind îndeplinite condițiile prevăzute de art. 519 din Codul de procedură civilă, pentru a se lămuri dacă aplicarea regimului special al marjei profitului, prevăzută de art. 152<sup>2</sup> alin. (1) lit. g) din Codul fiscal din 2003, este sau nu condiționată de îndeplinirea obligației persoanei revânzătoare de înregistrare în scop de plătitor TVA anterior înscrierii acesteia ca plătitor de TVA de către autoritatea fiscală. În ceea ce privește chestiunea de drept, recurentul-reclamant a arătat că autoritatea fiscală nu poate opta în locul contribuabilului, persoană fizică revânzătoare, cu privire la aplicarea regimului normal de taxare, în absența exprimării ferme cu privire la aplicarea regimului normal de taxare a TVA și în lipsa exprimării ferme de voință a persoanei fizice înregistrate din oficiu ca plătitor de TVA.

**21.** Intimata-pârâtă AJFP Hunedoara, în nume propriu și pentru DGRFP Timișoara, a opinat în sensul că nu sunt îndeplinite condițiile de admisibilitate prevăzute de art. 519 din Codul de procedură civilă, susținând că organele fiscale au efectuat verificări și au constatat că nu sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea regimului special de taxare. În argumentație s-a arătat că, la nivelul DGRFP Timișoara, s-a aplicat regimul normal de taxare în situații similare, soluțiile fiind păstrate de instanța de judecată, astfel că nu sunt îndeplinite condițiile de admisibilitate a sesizării. Totodată, s-a argumentat că, deși au fost efectuate verificările prevăzute de lege pentru a se stabili dacă, pe fond, sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 152<sup>2</sup> din Codul fiscal din 2003, în conținutul deciziei de soluționare a contestației argumentele care au justificat respingerea contestației au vizat neîndeplinirea prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 44/2008. S-a mai arătat și că

reclamantul nu se încadrează în excepția prevăzută de art. 152<sup>2</sup> alin. (2) din Codul fiscal din 2003, întrucât legea prevede expres și limitativ condițiile pe care trebuie să le îndeplinească contribuabilul pentru a i se aplica regimul special de scutire de TVA.

## **V.** Punctul de vedere al instanței de trimitere

### **A.** Cu privire la admisibilitatea sesizării

**22.** Instanța de trimitere argumentează că sunt îndeplinite condițiile de admisibilitate în raport cu dispozițiile art. 519 din Codul de procedură civilă, în sensul celor arătate în continuare: (i) soluționarea cauzei pe fond depinde de interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 152<sup>2</sup> alin. (2), (3), (4) și (7) din Codul fiscal din 2003 privind regimul fiscal special în situația persoanelor fizice care nu și-au îndeplinit obligația prevăzută de art. 6 alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008, deși au efectuat activitate economică de revânzare a autoturismelor secondhand, iar înscrierea ca plătitor de TVA s-a efectuat din oficiu de organul fiscal, și a dispozițiilor art. 152<sup>2</sup> alin. (13) din Codul fiscal din 2003 și ale pct. 64 alin. (7) din Normele metodologice, în sensul că îndeplinirea obligațiilor menționate condiționează sau nu aplicarea regimului special prevăzut de art. 152<sup>2</sup> alin. (4) din Codul fiscal din 2003; (ii) Curtea de Apel Alba Iulia este învestită cu soluționarea cauzei în ultimă instanță; (iii) problema de drept este nouă, deoarece, în urma consultării jurisprudenței, s-a constatat că Înalta Curte de Casație și Justiție nu a statuat asupra acesteia și nu a fost identificată o jurisprudență care să prezinte caracterul unei practici judiciare conturate și constante în materie; (iv) noutatea unei chestiuni de drept poate fi generată nu numai de o reglementare nouă, ci și de una veche, cu condiția însă ca instanța să fie chemată să se pronunțe asupra respectivei

probleme de drept pentru prima dată; problema de drept poate fi considerată nouă, întrucât nu a mai fost dedusă judecării anterior; (v) problema de drept nu face obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare.

## **B.** Cu privire la chestiunea de drept

**23.** Problema juridică are ca premisă ipoteza în care o persoană fizică achiziționează autoturisme din spațiul comunitar de la alte persoane fizice sau juridice, în baza unor contracte de vânzare-cumpărare, autoturisme pe care ulterior le revinde, de cele mai multe ori la un preț mai mare decât cel de achiziție, obținând profit în această limită. Persoana fizică nu declară veniturile și nici nu se înregistrează ca persoană impozabilă, iar, în urma controlului fiscal, se dispune înregistrarea persoanei ca plătitor de TVA din oficiu și cu caracter retroactiv.

**24.** În acest cadru este esențial a se lămuri: (i) dacă organul fiscal este obligat să verifice îndeplinirea condițiilor de fond pentru aplicarea regimului special având în vedere prevederile exprese ale art. 152<sup>2</sup> alin. (2), (3) și (7) din Codul fiscal din 2003, care susțin aplicarea prioritară a acestui regim cu implicații asupra masei de impozitare, sau dacă organul fiscal nu este obligat să facă nicio verificare cu privire la îndeplinirea condițiilor de fond, pe motiv că persoana verificată nu și-a înregistrat activitatea conform dispozițiilor legale și nu a devenit astfel persoană impozabilă, în sensul legii, ci poate aplica prevederile de drept comun pentru stabilirea TVA; (ii) dacă condițiile prevăzute de art. 152<sup>2</sup> alin. (13) din Codul fiscal din 2003, care au caracter obligatoriu, pot fi apreciate, în ipoteza înscrierii din oficiu, retroactiv, a unei persoane ca plătitor de TVA, ca fiind condiții de formă, pe care contribuabilul și organul fiscal ar putea să le înlocuiască cu alte probe aduse de persoana verificată, dacă sunt îndeplinite condițiile de

fond prevăzute de art. 152<sup>2</sup> alin. (2), (6) și (11) din Codul fiscal din 2003, condiții pe care organul fiscal are obligația a le evalua în baza documentației puse la dispoziție de persoana verificată și a informațiilor din sistemele de verificare la care are acces în calitate de autoritate fiscală.

**25.** Aplicarea regimului special pentru livrările de bunuri secondhand, reglementat prin dispozițiile art. 152<sup>2</sup> din Codul fiscal din 2003, respectiv TVA la marja profitului, este condiționată pe fond de dovada că vânzătorii autovehiculelor achiziționate din interiorul Comunității sunt fie persoane neimpozabile, fie persoane impozabile, dar care au efectuat o livrare scutită de taxă, o întreprindere mică, în măsura în care achiziția respectivă se referă la bunuri de capital, o persoană impozabilă revânzătoare, în măsura în care livrarea de către aceasta a fost supusă taxei în regim special.

**26.** Obligațiile prevăzute de dispozițiile art. 152<sup>2</sup> alin. (13) din Codul fiscal din 2003 reprezintă condiții de formă, care pot fi substituite, în ipoteza înregistrării retroactive a unei persoane ca plătitor de TVA, prin administrarea altor probe care să demonstreze situația fiscală a contribuabilului. Interpretarea contrară ar lipsi de conținut caracterul prioritar al aplicării regimului special în ipoteza persoanei pentru care s-a dispus înregistrarea retroactivă, din oficiu, ca plătitor de TVA, în urma analizării activității desfășurate, situație pe care legiuitorul nu a reglementat-o expres.

**27.** Din analiza coroborată a prevederilor art. 152<sup>2</sup> alin. (2), (3) și (7) din Codul fiscal din 2003 rezultă că, în materia bunurilor secondhand, are prioritate regimul special de taxare, în condițiile în care alin. (7) prevede expres că persoana impozabilă revânzătoare poate aplica regimul normal de taxare.

**28.** Legiuitorul a făcut distincție în privința regimului aplicabil între bunurile secondhand, pe de o parte, și operele de artă, obiecte de colecție sau antichități, pe de altă parte, deoarece se prevede expres că persoana impozabilă revânzătoare poate opta pentru aplicarea regimului special doar pentru livrarea de opere de artă, obiecte de colecție sau antichități pe care le-a importat; 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. În plus, legiuitorul nu a condiționat aplicarea regimului special în discuție de efectuarea de către persoana impozabilă a vreunei notificări prealabile adresate autorității fiscale.

**29.** Cum dispoziția legală nu prevede expres interdicția de a aplica regimul special prevăzut de art. 152<sup>2</sup> din Codul fiscal din 2003 în ipoteza înregistrării din oficiu a persoanei verificate ca plătitoare de TVA, nu există niciun argument juridic care să justifice aprecierea acestui regim ca fiind opțional, condiționat de înregistrarea ca persoană impozabilă.

**30.** În acest context, refuzul autorității fiscale de a verifica îndeplinirea condițiilor de fond pentru aplicarea regimului special pe motiv că persoana fizică nu a îndeplinit obligația prevăzută de art. 6 alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 sau că nu a îndeplinit obligațiile prevăzute de art. 152<sup>2</sup> alin. (13) din Codul fiscal din 2003 și pct. 64 alin. (7) din Normele metodologice nu are fundament juridic în condițiile în care are prioritate aplicarea regimului special, conform celor menționate anterior.

## **VI.** Jurisprudența instanțelor naționale

## **A.** Înalta Curte de Casație și Justiție

**31.** În jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție au fost identificate Decizia nr. 496 din 2 decembrie 2012 și Decizia nr. 1.210 din 26 februarie 2020, ambele pronunțate de Secția de contencios administrativ și fiscal, în cuprinsul cărora se dă eficiență prevederilor Directivei 2006/112, jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene și principiului prevalenței condițiilor de fond asupra celor de formă.

**B.** Jurisprudența și punctele de vedere ale celorlalte instanțe

**32.** Următoarele instanțe au comunicat faptul că în raza lor teritorială de competență nu a fost identificată practică judiciară cu privire la chestiunea de drept supusă dezlegării: curțile de apel Bacău, Brașov, Constanța, Craiova, Iași, Oradea, Suceava, Târgu Mureș și Timișoara.

**B.1.** Jurisprudența la nivelul Curții de Apel Alba Iulia, instanța care a formulat sesizarea

**33.** Jurisprudența majoritară la nivelul Curții de Apel Alba Iulia (Decizia nr. 832 din 11 septembrie 2019, pronunțată în Dosarul nr. 2.901/97/2018; Decizia nr. 127 din 8 februarie 2021, pronunțată în Dosarul nr. 250/30/2019; Decizia nr. 1.541/2020, pronunțată în Dosarul nr. 171//97/2019; Decizia nr. 725/2020, pronunțată în Dosarul nr. 2.165/97/2018) este în sensul că, pentru a beneficia de regimul special de impunere pentru bunurile secondhand, respectiv TVA la marja de profit, prevăzut de art. 152<sup>2</sup> din Codul fiscal din 2003, contribuabilul trebuie să îndeplinească următoarele condiții: să fie înregistrat ca persoană fizică impozabilă în condițiile art. 153 din Codul fiscal din 2003; să își declare veniturile realizate din

activitatea economică și să emită facturi prin autofacturare, care să cuprindă informațiile prevăzute de dispozițiile legale; să stabilească taxa colectată în cadrul regimului special pentru fiecare perioadă fiscală pentru care trebuie să depună decontul de taxă, conform art. 156<sup>1</sup> și 156<sup>2</sup> din Codul fiscal din 2003; să țină evidența operațiunilor pentru care se aplică regimul special; potrivit art. 152<sup>2</sup> alin. (14) din același cod, să țină evidențe separate pentru operațiunile supuse fiecărui regim și să stabilească taxa colectată în cadrul regimului special pentru fiecare perioadă fiscală în care trebuie să depună decontul de taxă, conform art. 156<sup>1</sup> și 156<sup>2</sup> din Cod; să țină evidențele prevăzute de pct. 64 alin. (7) din Normele metodologice. Prin hotărârile respective s-a reținut că, dacă, la data controlului, persoana fizică nu și-a îndeplinit obligația și nu era înregistrată ca persoană fizică impozabilă, nu se aplică regimul special de impunere, prevăzut de art. 152<sup>2</sup> din Codul fiscal din 2003.

**34.** Într-o interpretare diferită, prin Decizia nr. 270/2021 a Curții de Apel Alba Iulia, pronunțată în Dosarul nr. 253/97/2019, s-a reținut că incidența dispozițiilor art. 152<sup>2</sup> din Codul fiscal din 2003 ar putea avea loc și atunci când contribuabilul nu a respectat obligația de a se înregistra ca persoană impozabilă în condițiile art. 153 din același cod, deoarece trebuie recunoscut dreptul său de a opta pentru aplicarea retroactivă a regimului special de impunere, în măsura în care erau îndeplinite condițiile de fond prevăzute de art. 152<sup>2</sup> alin. (2) și (4) din Codul fiscal din 2003, dar fără a omite dispozițiile alin. (6) și (11) ale aceluiași articol, similar recunoașterii dreptului de deducere a TVA, chiar dacă persoana impozabilă nu era înregistrată în scopuri de TVA.

## **B.2.** Jurisprudența altor instanțe



**35.** Într-o orientare jurisprudențială (deciziile nr. 1.583/2019 și nr. 2.483/2020 ale Curții de Apel București; deciziile nr. 582/2021 și nr. 285/2021 ale Curții de Apel Galați; Sentința nr. 658/2020 a Tribunalului Galați; Decizia nr. 742/R-CONT/2020 a Curții de Apel Pitești; deciziile nr. 1.090/2020 și nr. 1.064/2021 ale Curții de Apel Ploiești; Sentința nr. 1.657/2018 a Tribunalului Timiș, definitivă prin Decizia nr. 528/2019 a Curții de Apel Timișoara), s-a reținut că, pentru a beneficia de regimul special de impunere pentru bunurile secondhand, respectiv TVA la marja de profit, prevăzut de art. 152<sup>2</sup> din Codul fiscal din 2003, contribuabilul trebuie să fie înregistrat ca persoană fizică impozabilă în condițiile art. 153 din Codul fiscal din 2003 și art. 6 alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 și să își fi îndeplinit obligațiile corelative prevăzute de Codul fiscal din 2003 și de pct. 64 alin. (7) din Normele metodologice.

**36.** Într-o altă orientare jurisprudențială (Decizia nr. 49/2021 a Curții de Apel București; sentințele Tribunalului Cluj nr. 1.228/2021 și nr. 2.146/2021, aflate în stadiul procesual de recurs pe rolul Curții de Apel Cluj; Sentința Tribunalului Cluj nr. 2.770/2020, definitivă prin Decizia Curții de Apel Cluj nr. 449/2021; Sentința nr. 630/2021 a Tribunalului Cluj, definitivă prin Decizia nr. 944/2021 a Curții de Apel Cluj; Decizia nr. 1.760/R-CONT/2019 a Curții de Apel Pitești; deciziile nr. 473/2020, nr. 68/2021, nr. 624/2021, nr. 813/2021 și nr. 644/2021 ale Curții de Apel Ploiești; Decizia nr. 3.733/2015 a Curții de Apel Suceava; sentințele nr. 409/2020 și nr. 509/2020 ale Tribunalului Vâlcea - Secția a II-a civilă și de contencios administrativ și fiscal) s-a apreciat că, deși, la data controlului, persoana care a efectuat livrări de bunuri secondhand nu era înregistrată ca persoană impozabilă în condițiile art. 153 din Codul fiscal din 2003, poate beneficia de regimul special reglementat de art. 152<sup>2</sup> din același cod, deoarece

trebuie recunoscut dreptul său de opțiune pentru aplicarea retroactivă a regimului special de impunere, în măsura în care sunt îndeplinite condițiile de fond pentru aplicarea regimului respectiv.

### **C. Puncte de vedere teoretice exprimate de instanțe**

**37.** În punctele de vedere teoretice exprimate de colectivele de judecători de la curțile de Apel Iași și Târgu Mureș și de tribunalele București, Giurgiu, Hunedoara, Sibiu, Suceava și Vaslui s-au arătat următoarele: (i) În interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 152<sup>2</sup> alin. (2), (3) și (7) din Codul fiscal din 2003, regimul fiscal special, reglementat pentru operațiuni secondhand de art. 152<sup>2</sup> alin. (4) din același cod, se aplică și persoanelor fizice care nu și-au îndeplinit obligația prevăzută de art. 6 alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 și care au efectuat activitate economică de revânzare autoturisme secondhand, atunci când înscrierea ca plătitor de TVA s-a efectuat din oficiu de organul fiscal, în urma controlului efectuat. Înscrierea ca plătitor de TVA acoperă și cerința înregistrării conform art. 6 alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008, în caz contrar neexistând condițiile nici pentru perceperea TVA de la persoane fizice. (ii) În interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 152<sup>2</sup> alin. (13) din Codul fiscal din 2003 și pct. 64 alin. (7) din Normele metodologice, îndeplinirea obligațiilor menționate în textele legale de către persoana fizică care efectuează operațiuni economice nu condiționează aplicarea regimului special prevăzut de art. 152<sup>2</sup> alin. (4) din Codul fiscal din 2003 de către organul fiscal care a dispus înscrierea din oficiu a persoanei ca plătitoare de TVA. Aceste evidențe sunt acte ulterioare, fiind necesare pentru verificarea operațiunilor economice, nu pentru aplicabilitatea regimului fiscal special, care se face la cererea persoanei. (iii) Obligațiile stabilite în art.

152<sup>2</sup> alin. (13) din Codul fiscal din 2003 reprezintă condiții de formă, condiții care pot fi substituite, în ipoteza înregistrării retroactive a unei persoane ca plătitor de TVA, prin administrarea altor probe care să demonstreze situația fiscală a contribuabilului, inclusiv sub aspectul aplicării regimului special prevăzut de art. 152<sup>2</sup> alin. (4) din Codul fiscal din 2003. (iv) Având în vedere jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (Hotărârea din 9 iulie 2015, pronunțată în Cauza C-183/14), conform principiului prevalenței fondului asupra formei, simpla neîndeplinire a condițiilor de formă, în speță neînregistrarea în scopuri de TVA, nu este suficientă pentru refuzul aplicării regimului special prevăzut de art. 152<sup>2</sup> din Codul fiscal din 2003.

**38.** Tribunalele Galați, Ialomița, Ilfov și Neamț au exprimat puncte de vedere teoretice în sensul că: (i) În interpretarea dispozițiilor art. 152<sup>2</sup> alin. (2), (3) și (7) din Codul fiscal din 2003, regimul fiscal special, reglementat pentru operațiuni secondhand nu se aplică persoanelor fizice care nu și-au îndeplinit obligația prevăzută de art. 6 alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 și care au efectuat activitate economică de revânzare autoturisme secondhand, atunci când înscrierea ca plătitor de TVA s-a efectuat din oficiu de organul fiscal, în urma controlului efectuat de autoritatea fiscală. (ii) În interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 152<sup>2</sup> alin. (13) din Codul fiscal din 2003 și pct. 64 alin. (7) din Normele metodologice, îndeplinirea obligațiilor menționate în textele legale de către persoana fizică care efectuează operațiuni economice condiționează aplicarea regimului special prevăzut de art. 152<sup>2</sup> alin. (4) din Codul fiscal din 2003 de către organul fiscal care a dispus înscrierea din oficiu a persoanei ca plătitoare de TVA.

**VII.** Răspunsul Ministerului Public - Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție

**39.** Prin Adresa nr. 1.753/C/4565/III-5/2021 din 26 octombrie 2021, Ministerul Public - Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție a comunicat că nu se verifică, în prezent, practica judiciară, în vederea promovării unui recurs în interesul legii cu privire la chestiunile de drept ce formează obiectul sesizării.

**VIII.** Punctele de vedere comunicate de facultățile de Drept

**40.** Specialiștii din cadrul Departamentului de Drept public al Facultății de Drept a Universității din București au opinat în sensul că regimul fiscal special, reglementat pentru operațiuni cu bunuri secondhand de art. 152<sup>2</sup> alin. (2) și (4) din Codul fiscal din 2003, se aplică oricărei persoane impozabile, în sensul prevederilor art. 127 din Codul fiscal din 2003, dacă, pe baza probelor, se poate dovedi îndeplinirea condițiilor de fond prevăzute de art. 152<sup>2</sup> alin. (2) din același cod, nefiind necesară sau obligatorie parcurgerea procedurii de înregistrare ca persoană fizică autorizată, prevăzută de art. 6 alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008. Neîndeplinirea condițiilor de formă stabilite prin art. 152<sup>2</sup> alin. (13) din Codul fiscal din 2003 și pct. 64 alin. (7) din Normele metodologice nu poate constitui temei pentru neaplicarea regimului special în măsura în care condițiile de fond prevăzute de art. 152<sup>2</sup> alin. (4) din Codul fiscal din 2003 sunt îndeplinite de către persoana impozabilă.

**41.** Specialiștii Facultății de Drept - Centrul pentru Dreptul afacerilor din cadrul Universității de Vest din Timișoara au exprimat următorul punct de vedere: (i) "În interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 152<sup>2</sup> din Codul fiscal din 2003, regimul special privind bunurile secondhand se aplică în situația în care sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la alin. (2) al respectivului

articol, chiar dacă nu sunt îndeplinite cerințele de formă, prevăzute și la care face trimitere alin. (13) al aceluiași articol, excepție făcând situația în care, prin nerespectarea cerințelor de formă, nu se poate face dovada îndeplinirii condițiilor de fond, precum și situația în care persoana impozabilă știa sau trebuia să știe că este implicată într-o fraudă fiscală. (ii) Regimul special pentru bunurile secondhand devine incident dacă sunt îndeplinite condițiile de fond, astfel cum sunt stabilite la art. 152<sup>2</sup> alin. (2) din Codul fiscal din 2003 și în situația în care persoana impozabilă nu îndeplinește obligația de a se înregistra în scop de TVA, în cazul depășirii plafonului cifrei de afaceri reglementat de prevederile art. 152 din Codul fiscal din 2003, fiind înregistrată din oficiu în scop de TVA, ca urmare a unui control fiscal. Aceleași afirmații sunt valabile și cu privire la neîndeplinirea obligației de autorizare a activității conform altor acte normative, cum ar fi Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008. Pentru neîndeplinirea unor asemenea obligații de natură administrativă și de control organele competente pot aplica sancțiuni administrative, al căror quantum trebuie să fie proporțional cu gravitatea abaterii, fără a lipsi persoana impozabilă de dreptul conferit în temeiul unui act de drept al Uniunii Europene.

**42.** Specialiștii Facultății de Drept din cadrul Universității "Alexandru Ioan Cuza" din Iași au exprimat următoarea opinie: (i) Calitatea de persoană impozabilă nu este condiționată de parcurgerea unor proceduri de autorizare ori înregistrare. Regimul fiscal special instituit de art. 152<sup>2</sup> din Codul fiscal din 2003 se aplică persoanelor impozabile independent de faptul că acestea au parcurs sau nu procedurile administrative privind autorizarea de a desfășura o anumită activitate economică, așa cum rezultă din obligația prevăzută de art. 6 alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 privind desfășurarea

activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale. (ii) Regimul fiscal special instituit de art. 152<sup>2</sup> din Codul fiscal din 2003 are caracter obligatoriu, inclusiv atunci când baza impozabilă se determină din oficiu. Îndeplinirea obligațiilor menționate în textele legale de către persoana fizică care efectuează operațiuni economice nu condiționează aplicarea regimului special prevăzut de art. 152<sup>2</sup> alin. (4) din Codul fiscal din 2003 de către organul fiscal care a dispus înscrierea din oficiu a persoanei ca plătitoare de TVA.

## **IX.** Raportul asupra chestiunii de drept

**43.** Prin raportul întocmit în cauză, conform art. 520 alin. (7) din Codul de procedură civilă s-a apreciat că sunt îndeplinite condițiile de admisibilitate prevăzute de art. 519 din același cod și s-au propus soluția de admitere a sesizării și pronunțarea unei hotărâri prealabile prin care să se dea rezolvare de principiu chestiunii de drept ce formează obiectul sesizării.

## **X.** Înalta Curte de Casație și Justiție

### **A.** Cu privire la admisibilitatea sesizării

**44.** Din cuprinsul prevederilor art. 519 din Codul de procedură civilă, care reglementează procedura de sesizare a Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile se degajă cerințele ce trebuie îndeplinite cumulativ pentru ca sesizarea să fie considerată admisibilă, astfel:

- existența unei chestiuni de drept; problema pusă în discuție trebuie să fie una veritabilă de drept și susceptibilă să dea naștere unor interpretări diferite;

- chestiunea de drept să fie ridicată în cursul judecării în fața unui complet de judecată al Înaltei Curți de Casație și Justiție, al curții de apel sau al tribunalului, învestit cu soluționarea cauzei în ultimă instanță;

- chestiunea de drept să fie esențială, în sensul că de lămurirea ei depinde soluționarea pe fond a cauzei;

- chestiunea de drept să fie nouă;

- chestiunea de drept să nu facă obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare, iar Înalta Curte de Casație și Justiție să nu fi statuat deja asupra problemei de drept printr-o hotărâre obligatorie pentru toate instanțele.

**45.** Verificând sesizarea în raport cu cerințele legale menționate, se observă că dosarul în care a fost formulată întrebarea se află în curs de judecată, în ultimă instanță, pe rolul Curții de Apel Alba Iulia - Secția de contencios administrativ și fiscal, instanță competentă, în raport cu dispozițiile art. 10 alin. (1) și (2) și art. 20 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, să soluționeze recursul declarat împotriva unei sentințe pronunțate, în primă instanță, de Tribunalul Hunedoara, într-un litigiu de drept fiscal.

**46.** Se constată, de asemenea, că soluționarea pe fond a cauzei depinde de lămurirea chestiunii de drept ce face obiectul sesizării, întrucât, în litigiul în cadrul căruia s-a dispus sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție, prima instanță a constatat că în mod corect autoritatea fiscală a procedat la stabilirea contribuțiilor datorate de persoana fizică neautorizată pentru perioada vizată de inspecția fiscală, prin stabilirea impozitului pe venit, TVA și CASS, deoarece aceasta a efectuat operațiuni economice cu

caracter de continuitate, constând în achiziții de autovehicule secondhand cu scopul comercializării acestora către diverse persoane fizice, fără să își îndeplinească obligația prevăzută de art. 6 alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008, iar acestea sunt venituri din activități independente, pentru care datorează impozit pe venit, operațiunile fiind și impozabile din punctul de vedere al TVA, deoarece a depășit plafonul minim de scutire de TVA, fiind incidente prevederile art. 152<sup>2</sup> alin. (4) și (13) din Codul fiscal din 2003. Prin cererea de recurs se critică interpretarea dată de instanța de fond dispozițiilor legale mai sus menționate.

**47.** Chestiunea de drept sesizată este o problemă reală, cu un grad de dificultate suficient de mare pentru a fi de natură să dea naștere unor interpretări diferite, în practică apărând soluții contrare ca urmare a interpretărilor diferite ale instanțelor de judecată (perspectiva practicii neunitare fiind relevată și de opiniile teoretice divergente exprimate de colectivele de judecători consultate).

**48.** În ceea ce privește cerința noutății chestiunii de drept ce formează obiectul sesizării, în lipsa unei definiții legale a "noutății" chestiunii de drept și a unor criterii de determinare a acesteia, rămâne atributul Înaltei Curți de Casație și Justiție, sesizată cu pronunțarea unei hotărâri prealabile, să hotărască dacă problema de drept a cărei dezlegare se solicită este nouă.

**49.** În practica instanței supreme cu privire la criteriile de stabilire și de identificare a cerinței "noutății" s-a statuat cu caracter de principiu că "noutatea unei chestiuni de drept poate fi generată nu numai de o reglementare nou-intrată în vigoare, ci și de una veche, cu condiția, însă, ca instanța să fie chemată să se pronunțe asupra respectivei probleme de drept pentru prima dată. Prin urmare, caracterul de



noutate se pierde pe măsură ce chestiunea de drept a primit o dezlegare din partea instanțelor".

**50.** Or, în speță, deși reglementarea legală nu este de dată recentă, introducerea art. 152<sup>2</sup> din Codul fiscal din 2003 intervenind în anul 2006 (prin art. I pct. 126 din Legea nr. 343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 662 din 1 august 2006), de la data intrării în vigoare a acestui text de lege nu a existat o jurisprudență suficient de consistentă care să fi statuat cu privire la problema de drept în discuție și care să permită, deci, conturarea unei practici stabile a instanțelor de judecată într-o anumită direcție, cu atât mai mult cu cât nici noua reglementare (în principal, art. 312 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal), similară ca redactare, nu se preocupă expres de această chestiune.

**51.** În consecință, este întrunită și condiția noutății chestiunii de drept cu care instanța supremă a fost sesizată în temeiul art. 519 din Codul de procedură civilă.

## **B.** Cu privire la chestiunea de drept supusă dezlegării

**52.** Situația de fapt ce constituie premisa chestiunii de drept ce necesită lămuriri se referă la împrejurarea în care o persoană fizică achiziționează autoturisme secondhand din spațiul comunitar de la alte persoane fizice sau juridice, în baza unor contracte de vânzare-cumpărare, după care le revinde, fără a declara veniturile obținute și fără a se înregistra ca persoană impozabilă, iar în urma controlului fiscal - în cazul depășirii plafonului cifrei de afaceri reglementat de art. 152 din Codul fiscal din 2003 - se dispune înregistrarea, din oficiu și cu caracter retroactiv, a persoanei fizice ca plătitoare de TVA.

**53.** Având în vedere că taxa pe valoarea adăugată (TVA) este prevăzută de Codul fiscal din 2003 ca un impozit indirect, intrând în sfera de reglementare a dreptului Uniunii Europene, în speță fiind guvernat de Directiva 2006/112, interpretarea și aplicarea de către instanțele și autoritățile administrative (fiscale) naționale a regimul juridic al TVA trebuie să țină seama de modul de redactare, contextul și obiectivele reglementării unionale, cum s-a pronunțat în mod constant Curtea de Justiție a Uniunii Europene (CJUE).

**54.** În acest sens este de reținut că, în Hotărârea din 19 iulie 2012 pronunțată în Cauza C-160/11 Bawaria Motors, Curtea a arătat că:

" **(28)** În această privință, trebuie amintit că regimul de impozitare a marjei de profit realizate de comerciantul persoană impozabilă cu ocazia livrării de bunuri secondhand, precum cele în discuție în acțiunea principală, constituie un regim special de TVA, derogatoriu de la regimul general al Directivei 2006/112 (a se vedea Hotărârea din 8 decembrie 2005, Jyske Finans, C-280/04, Rec., p. I-10683, punctul 35, și Hotărârea din 3 martie 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, Rep., p. I-10683, punctul 35, și Hotărârea din 3 martie 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, Rep., p. I-1083, par. 46).

**(29)** Prin urmare, articolul 314 din Directiva 2006/112, care stabilește cazurile de aplicare a acestui regim special, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte. În consecință, aceste cazuri rezultă dintr-o enumerare exhaustivă, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 29 din concluzii."

**55.** Această regulă de interpretare a fost inclusă în Codul fiscal în vigoare (Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal),

în art. 11 alin. (11), care prevede: "În domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene." În domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene."

**56.** În doctrina de specialitate privind TVA s-a menționat, de asemenea, în mod expres că în interpretarea și aplicarea regimurilor speciale este necesar să se aibă în vedere modul de redactare, contextul și obiectivele urmărite de către legiuitorul european atunci când a adoptat prevederile respective.

**57.** În acest caz, Directiva 94/5 de completare a sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CE - Regimuri speciale aplicabile bunurilor secondhand, operelor de artă, obiectelor de colecție și antichităților este actul normativ ce a introdus acest regim. Astfel, în al treilea și al cincilea considerent al Directivei 94/5 se menționează că intenția legiuitorului comunitar la acea dată a fost de "a se evita dubla impunere în materia TVA și denaturarea concurenței în sensul că impozitarea la întregul preț a livrării unui autoturism secondhand efectuate de către o întreprindere, care are ca obiect de activitate vânzarea, atunci când la momentul achiziției nu a existat posibilitatea deducerii TVA care a rămas incorporată în prețul de cumpărare, dă naștere riscului dublei impunerii". Aceste considerente au fost reluate și în Directiva 2006/112.

**58.** Totodată, în Hotărârea CJUE din 3 martie 2011 pronunțată în Cauza C-203/10 Auto Nikolovi OOD, paragraful 47, s-a menționat:

" Astfel cum reiese din considerentul (51) al Directivei 2006/112, obiectivul regimului marjei este evitarea dublei impozitări și a denaturării concurenței dintre persoanele impozabile în domeniul bunurilor secondhand (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 aprilie 2004 din cauza C-320/02 Förvaltnings AB Stenholmen, Rec., p. I-3509, par. 25, precum și Hotărârea Jyske Finans, citată anterior, par. 37 și 41)."

**59.** În situația în care o persoană impozabilă a realizat astfel de operațiuni supuse regimului special atunci se vor aplica, în temeiul principiului tratamentului egal, aceleași reguli, indiferent dacă persoana impozabilă a realizat sau nu formalitățile de înregistrare prevăzute de dreptul național.

**60.** De altfel, din modalitatea de formulare a prevederilor legale relevante reiese că regimul special pentru operațiunile cu bunuri secondhand este un regim obligatoriu dacă persoana impozabilă se află în acea situație.

**61.** Astfel, potrivit art. 152<sup>2</sup> alin. (7) din Codul fiscal din 2003: "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)."

**62.** În acest context se cuvine a fi amintită și hotărârea pronunțată de CJUE la 29 iulie 2019 în Cauza C-388/18 Finanzamt A, în care s-a reținut existența a două regimuri speciale distincte, respectiv regimul aplicabil întreprinderilor mici și cel aplicabil comercianților care sunt persoane impozabile, care nu pot fi aplicate simultan:

" **37.** În ceea ce privește economia generală a acestei directive, trebuie amintit că, în speță, este în discuție relația între două regimuri speciale prevăzute de directiva menționată, și anume regimul special pentru întreprinderile mici și cel pentru comercianți persoane fizice.

**38.** Or, astfel cum a invocat în mod întemeiat guvernul german, regimul special pentru întreprinderile mici și cel pentru comercianți persoane fizice sunt două regimuri speciale autonome, independente unul de celălalt. În lipsa unei referiri, în unul dintre aceste regimuri speciale, la elemente și la noțiuni care figurează în celălalt regim, conținutul unuia dintre acestea trebuie, în principiu, să fie apreciat fără a fi nevoie să se țină seama de conținutul celuilalt."

**63.** Unul dintre principiile esențiale în domeniul TVA reținut de către Curtea de Justiție în numeroase cazuri este principiul neutralității TVA care presupune că o persoană fizică care desfășoară aceleași activități economice nu poate fi tratată în mod diferit în ceea ce privește obligativitatea colectării TVA.

**64.** Persoanele fizice care realizează acest tip de activitate, vânzare de autoturisme secondhand, aplică regimul special și, pe cale de consecință, principiul neutralității fiscale obligă organele fiscale să aplice acest regim tuturor persoanelor fizice care se regăsesc în aceeași situație.

**65.** Persoana fizică în materie de TVA este definită de art. 9 alin. (1) din Directiva 2006/112 ca fiind "orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective", în conceptul de activitate economică fiind inclusă și "exploatarea bunurilor corporale

sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate".

**66.** În alineatul (2) al aceluiași articol se prevede: "Pe lângă persoanele prevăzute la alineatul (1), orice persoană care, în mod ocazional, livrează un mijloc de transport nou, expediat sau transportat clientului de către vânzător sau client sau în numele vânzătorului sau al clientului la o destinație situată în afara teritoriului unui stat membru, dar pe teritoriul Comunității, este considerată o persoană impozabilă."

**67.** Interpretând cele două texte legale coroborat, reiese că doar în ipoteza în care o persoană livrează un mijloc de transport nou transportat sau expediat în afara teritoriului unui stat membru, dar în interiorul Uniunii Europene, acea persoană este în mod automat "persoană impozabilă".

**68.** În toate celelalte situații, o persoană este persoană impozabilă în scopuri de TVA dacă îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

- desfășoară o activitate economică, inclusiv exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, activitatea economică este desfășurată de o manieră independentă;

- activitatea economică este desfășurată în mod continuu.

**69.** Abordarea potrivit căreia aplicarea regulilor privind regimul special pentru bunurile secondhand este condiționată de înregistrarea în conformitate cu prevederile art. 6 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 nu are un fundament legal. Nici Directiva 2006/112, nici legislația națională nu stabilesc alte condiții suplimentare

față de cele menționate în art. 9 alin. (1) din Directiva 2006/112.

**70.** Este lipsit de relevanță dacă persoana respectivă respectă formalitățile naționale de înregistrare sub o anumită formă juridică, o interpretare în sensul că înregistrarea ca PFA ar fi obligatorie pentru declararea unei persoane ca fiind impozabilă în scopuri de TVA ar lipsi de conținut norma europeană.

**71.** Instanțele naționale au adoptat sau validat, după caz, soluția calificării ca persoană impozabilă a oricărei persoane "care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective", în situațiile în care persoanele vizate au invocat că nu au calitatea de "persoană impozabilă" întrucât nu sunt înregistrate drept comercianți în sensul diverselor dispoziții legale incidente.

**72.** De asemenea, în jurisprudența CJUE s-a susținut că inclusiv formalitățile de înregistrare în conformitate cu prevederile Directivei 2006/112 reprezintă doar condiții de formă. În acest sens este de menționat Hotărârea din 9 iulie 2015 pronunțată în Cauza C-183/14 Salomie și Oltean, paragraful 60: "Înregistrarea în scopuri de TVA prevăzută la articolul 214 din Directiva 2006/112, precum și obligația persoanei impozabile de a declara când își începe, când își modifică sau când își încetează activitatea, prevăzută la articolul 213 din această directivă, nu constituie decât cerințe de formă în scopul controlului (...)".

**73.** În consecință, dacă s-a stabilit fără dubiu de către autoritatea fiscală că o persoană intră în categoria persoanelor impozabile care au obligația aplicării regimului juridic al TVA, trebuie stabilit în continuare dacă i se aplică

regimul normal de TVA sau vreunul dintre regimurile speciale reglementate de legislația în vigoare la nivel național.

**74.** Din cuprinsul prevederilor art. 312-325 ale Directivei 2006/112, care reglementează regimul marjei, dar și din cuprinsul dispozițiilor art. 152<sup>2</sup> din Codul fiscal din 2003, care transpun prevederile Directivei 2006/112 în dreptul intern, rezultă că, din punct de vedere substanțial, cerințele care se impun a fi îndeplinite în vederea aplicării acestui regim special sunt cele reglementate de art. 314 din Directiva 2006/112, respectiv art. 152<sup>2</sup> alin. (2) din Codul fiscal din 2003, respectiv:

- obiectul livrării să fie reprezentat de bunuri secondhand, astfel cum sunt definite de Directiva 2006/112;
- livrarea bunurilor secondhand să fie efectuată de o persoană impozabilă (revânzătoare);
- bunurile secondhand livrate să fi fost achiziționate de persoana impozabilă revânzătoare de la furnizori stabiliți în UE și care se încadrează în una dintre cele patru categorii enumerate în cuprinsul textelor legale indicate.

**75.** Condițiile de fond enumerate sunt conforme obiectivului urmărit prin instituirea regimului special al marjei (evitarea dublei impozitări), fiind confirmate și prin jurisprudența CJUE în materie: "Condițiile care trebuie îndeplinite pentru a permite unei persoane impozabile să aplice regimul marjei de profit sunt prevăzute la articolul 314 din Directiva TVA. Acest articol, în afara faptului că precizează tipurile de bunuri pe care un comerciant persoană impozabilă poate să le livreze sub regimul marjei de profit, indică, la literele (a)-(d), lista persoanelor de la care acest comerciant persoană impozabilă trebuie să



achiziționeze aceste bunuri pentru a i se permite astfel să aplice acest regim special. Aceste diferite persoane au în comun faptul că nu au putut deduce în niciun fel taxa achitată în amonte la achiziționarea bunurilor menționate și au suportat, așadar, integral această taxă" (hotărârea pronunțată în Cauza C-624/15 "Litdana" UAB, paragraful 27).

**76.** Analizând art. 152<sup>2</sup> alin. (2), (3) și (7) din Codul fiscal din 2003, rezultă că, în materia bunurilor secondhand, are prioritate regimul special de taxare, în condițiile în care alin. (7) al aceluiași articol prevede expres că persoana impozabilă revânzătoare poate aplica regimul normal de taxare. Legiuitorul a făcut distincție în privința regimului aplicabil între bunurile secondhand, pe de o parte, și operele de artă, obiecte de colecție sau antichități, pe de altă parte, deoarece legea prevede expres că persoana impozabilă revânzătoare poate opta pentru aplicarea regimului special doar pentru livrarea de opere de artă, obiecte de colecție sau antichități pe care le-a importat, 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. În plus, legiuitorul nu a condiționat aplicarea regimului special în discuție de efectuarea de către persoana impozabilă a vreunei notificări prealabile adresate autorității fiscale.

**77.** În măsura în care se constată că nu sunt îndeplinite condițiile de fond pentru a se aplica regimul special, TVA datorat se stabilește potrivit regimului comun, la valoarea de achiziție a autoturismelor secondhand, cu aplicarea principiului sutei mărite și a dreptului de deducere în baza dovezilor efectuate.

**78.** Totodată, cerințele reglementate la art. 152<sup>2</sup> alin. (13) din Codul fiscal din 2003, dezvoltate în cuprinsul Normelor metodologice aferente, la pct. 64 alin. (7), nu reprezintă decât cerințe de formă instituite de legislația secundară din rațiuni ce țin, în principal, de facilitarea controlului financiar/fiscal.

**79.** Asemenea cerințe nu sunt reglementate de Directiva 2006/112 în cuprinsul secțiunii dedicate "Regimului special pentru comercianți persoane impozabile", fiind adoptate de statul român în temeiul posibilității acordate prin Directiva 2006/112 de a asigura colectarea în mod corect a TVA (art. 273 din Directiva 2006/112).

**80.** De altfel, natura formală a acestor condiții rezultă și din faptul că prevederile art. 152<sup>2</sup> alin. (13) din Codul fiscal fac doar trimitere la normele metodologice de aplicare, în cuprinsul cărora sunt enumerate cerințele în discuție. Or, ar fi contrar principiilor legalității și al ierarhiei actelor normative ca, prin intermediul unui act normativ de rang inferior (cum este o hotărâre de guvern), să se restrângă sfera de aplicare a unui text legal adoptat printr-o lege, prin impunerea unor condiții de fond suplimentare.

**81.** Înregistrarea în scop de TVA "nu constituie decât o cerință formală în scop de control" de natură administrativă (pct. 48 din hotărârea pronunțată în Cauza C-263/11 *Ainārs Rēdlihs* și jurisprudența acolo citată) și, prin urmare, nu are niciun efect asupra calității de persoană impozabilă.

**82.** În mod similar, neîndeplinirea obligațiilor de autorizare a activității economice nu are efecte asupra calității de persoană impozabilă.

**83.** În privința condițiilor de formă, CJUE a statuat în mod constant, în materia exercitării dreptului de deducere

a TVA, că: "(a) statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru colectarea taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale, însă asemenea măsuri nu pot să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective și nu trebuie să repună în discuție neutralitatea TVA și (b) principiul fundamental al neutralității TVA impune ca deducerea taxei aferente intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoana impozabilă, dar situația poate fi diferită dacă efectul încălcării unor astfel de cerințe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite" (e.g., pct. 36-39 din hotărârea pronunțată în Cauza C-590/13 Idexx Laboratories Italia Srl).

**84.** Raționamentul CJUE în privința exercitării dreptului de deducere a TVA este aplicabil și în situația de față, Curtea raportându-se la principiile dezvoltate prin jurisprudența sa privind exercitarea dreptului de deducere și scutirea livrărilor intracomunitare de bunuri atunci când a analizat compatibilitatea cu prevederile art. 314 din Directiva 2006/112 a legislației naționale a Lituaniei prin care se refuza unei persoane impozabile, care a primit o factură pe care figurau mențiuni referitoare atât la regimul marjei de profit, cât și la scutirea de TVA, dreptul de a aplica regimul marjei de profit, dacă dintr-un control ulterior efectuat de autorități rezultă că comerciantul persoană impozabilă care a furnizat bunurile secondhand nu aplicase efectiv acest regim livrării acestor bunuri (hotărârea din Cauza C-624/15 "Litdana" UAB).

**85.** De altfel, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a stabilit prin mai multe hotărâri că fiecare stat membru trebuie să respecte principiile generale. În acest sens sunt relevante în speța de față următoarele paragrafe din

Hotărârea din 17 decembrie 2020 în Cauza C-656/19 Bakati Plus:

" **70.** În această privință, Curtea a statuat deja că, în exercitarea competențelor care le sunt conferite de articolele 131 și 273 menționate, statele membre trebuie să respecte principiile generale de drept care fac parte din ordinea juridică a Uniunii, printre care figurează în special principiul proporționalității (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 februarie 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, par. 33 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 17 octombrie 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, par. 26).

**71.** În ceea ce privește acest principiu, trebuie amintit că o măsură națională depășește ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea corectă a taxei în cazul în care condiționează în esență dreptul la scutirea de TVA de respectarea unor obligații de formă fără a lua în considerare cerințele de fond și mai ales fără a se considera necesar să se verifice dacă acestea erau îndeplinite. Astfel, operațiunile trebuie să fie impozitate luând în considerare caracteristicile lor obiective (a se vedea prin analogie Hotărârea din 17 octombrie 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, par. 27 și jurisprudența citată).

**72.** Atunci când condițiile de fond menționate sunt îndeplinite, principiul neutralității fiscale impune ca scutirea de TVA să fie acordată chiar dacă anumite cerințe de formă nu au fost respectate de persoanele impozabile (Hotărârea din 17 octombrie 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, par. 28 și jurisprudența citată).

**73.** Potrivit jurisprudenței Curții, există doar două situații în care nerespectarea unei cerințe de formă poate

determina pierderea dreptului la scutirea de TVA (Hotărârea din 17 octombrie 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, par. 29 și jurisprudența citată).

**74.** În primul rând, încălcarea unei cerințe de formă poate conduce la refuzul scutirii de TVA dacă această încălcare are ca efect împiedicarea probării cu certitudine a îndeplinirii cerințelor de fond (Hotărârea din 17 octombrie 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, par. 30 și jurisprudența citată).

(...)

**80.** În al doilea rând, principiul neutralității fiscale nu poate fi invocat în vederea scutirii de TVA de o persoană impozabilă care a participat cu intenție la o fraudă fiscală ce a pus în pericol funcționarea sistemului comun al TVA-ului. Potrivit jurisprudenței Curții, nu este contrar dreptului Uniunii să se pretindă unui operator să acționeze cu bună-credință și să ia orice măsură care i s-ar putea pretinde în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu îl determină să participe la o fraudă fiscală. În ipoteza în care persoana impozabilă în cauză știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă săvârșită de client și nu a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita fraudă respectivă, scutirea ar trebui să îi fie refuzată (Hotărârea din 17 octombrie 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, par. 33 și jurisprudența citată)."

**86.** Aceste reguli de interpretare se aplică și în cazul regimurilor speciale care cuprind reguli derogatorii de la sistemul clasic al TVA, astfel că, în considerarea celor statuate de CJUE în cauzele anterior menționate, în ceea ce privește modul de aplicare a principiului neutralității TVA, se poate conchide că, atât timp cât sunt întrunite condițiile

de fond, neîndeplinirea unei cerințe de formă [cum ar fi faptul că înregistrarea în scop de TVA s-a făcut din oficiu, iar nu la cerere, ori probarea îndeplinirii condițiilor de fond cu alte dovezi decât cele prevăzute de art. 152<sup>2</sup> alin. (13) din Codul fiscal din 2003 și pct. 64 alin. (7) din Normele metodologice] nu ar trebui să conducă la excluderea persoanei impozabile de la aplicarea regimului special (al marjei de profit).

**87.** Spre deosebire de impozitul pe venit, care este un impozit direct, datorat de către persoana fizică pentru veniturile obținute din anumite surse de activitate, care includ și activitatea economică, și care presupune diminuarea patrimoniului persoanei prin plata respectivului impozit, TVA este un impozit indirect, pe consum, datorat de persoana impozabilă bugetului de stat și care este stabilit proporțional cu "prețul bunurilor și serviciilor" pe care aceasta le tranzacționează, din care are dreptul să deducă "valoarea TVA suportată direct de diferitele componente ale prețului", astfel cum rezultă din art. 1 din Directiva 2006/112:

" **(2)** Principiul sistemului comun privind TVA presupune aplicarea asupra bunurilor și serviciilor a unei taxe generale de consum exact proporțională cu prețul bunurilor și serviciilor, indiferent de numărul de operațiuni care au loc în procesul de producție și de distribuție anterior etapei în care este percepută taxa.

La fiecare operațiune, TVA, calculată la prețul bunurilor sau serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibilă după deducerea valorii TVA suportate direct de diferitele componente ale prețului. Sistemul comun privind TVA se aplică până la etapa de vânzare cu amănuntul, inclusiv."

**88.** Prin urmare, regimul fiscal special, reglementat pentru operațiuni cu bunuri secondhand de art. 152<sup>2</sup> alin. (2) și (4) din Codul fiscal din 2003 se aplică oricărei persoane impozabile (în sensul prevederilor art. 127 din Codul fiscal din 2003) dacă, pe bază de probe, se dovedește îndeplinirea cumulativă a condițiilor de fond prevăzute de art. 152<sup>2</sup> alin. (2) din același Cod, nefiind necesară sau obligatorie parcurgerea procedurii de înregistrare ca persoană fizică autorizată prevăzută de art. 6 alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008.

**89.** De asemenea, neîndeplinirea condițiilor de formă stabilite prin art. 152<sup>2</sup> alin. (13) din Codul fiscal din 2003 și pct. 64 alin. (7) din Normele metodologice nu poate constitui temei pentru neaplicarea regimului special în măsura în care condițiile de fond prevăzute de art. 152<sup>2</sup> alin. (4) din Codul fiscal din 2003 sunt îndeplinite de către persoana impozabilă.

**90.** Pentru considerentele expuse, în temeiul art. 519 din Codul de procedură civilă,

ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE

În numele legii

D E C I D E:

Admite sesizarea formulată de Curtea de Apel Alba Iulia - Secția contencios administrativ și fiscal, privind pronunțarea unei hotărâri prealabile și, în consecință:

În interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 152<sup>2</sup> alin. (2), (3) și (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și, respectiv, a dispozițiilor art. 152<sup>2</sup> alin. (13) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct. 64 alin. (7) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, stabilește că:

**1.** Regimul fiscal special reglementat pentru operațiuni secondhand de art. 152<sup>2</sup> alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se aplică și persoanelor fizice care nu au îndeplinit obligația prevăzută de art. 6 alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale și care au efectuat activitate economică de revânzare autoturisme secondhand, atunci când înscrierea ca plătitor de TVA s-a efectuat din oficiu de organul fiscal, dacă se dovedește îndeplinirea de către persoana impozabilă a condițiilor de fond prevăzute de art. 152<sup>2</sup> alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**2.** Aplicarea regimului special prevăzut de art. 152<sup>2</sup> alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, de către organul fiscal care a dispus înscrierea din oficiu a persoanei ca plătitoare de TVA nu este condiționată de îndeplinirea



condițiilor de formă stabilite prin art. 152<sup>2</sup> alin. (13) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct. 64 alin. (7) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, dacă se dovedește îndeplinirea de către persoana impozabilă a condițiilor de fond prevăzute de art. 152<sup>2</sup> alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Obligatorie, potrivit dispozițiilor art. 521 alin. (3) din Codul de procedură civilă.