



DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE
CLUJ NAPOCA



în colaborare cu
ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANTELOR PUBLICE BIHOR

Tratamentul fiscal al operațiunilor cu bunuri second - hand



Conținut

Partea I

1. Noțiunea de bun second - hand
2. Definirea mijloacelor de transport second-hand
3. Particularități la achiziții intracomunitare de bunuri second - hand
4. Limitări ale dreptului de deducere

BAZA LEGALĂ

- **Legea nr.227/2015** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- **HG nr.1/2016** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- **OPANAF nr. 592/2016** pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (301) "Decont special de taxă pe valoarea adăugată", cu modificările și completările ulterioare;
- **OPANAF nr.1611/2022** pentru aprobarea Procedurii de eliberare a certificatelor privind taxa pe valoarea adăugată, în cazul achizițiilor intracomunitare de mijloace de transport, precum și pentru aprobarea unor formulare;
- **OPANAF nr.705/2020** pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (390 VIES) "Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare".

1.Noțiunea de bun second - hand

Din perspectiva TVA, **bunurile second - hand** sunt bunurile mobile corporale care pot fi refolosite în starea în care se află sau după efectuarea unor reparații, **altele decât operele de artă, obiectele de colecție sau antichitățile, pietrele prețioase și alte bunuri prevăzute în Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal.**

(Baza legală - art.312 alin.(1) lit.d) din Codul fiscal)

Bunurile second - hand includ orice obiecte vechi care mai pot fi utilizate”ca atare” sau în urma unor reparații,cu excepția bunurilor prevăzute mai jos.

Nu sunt considerate bunuri second- hand:

a) aurul, argintul și platina prezentate sub formă de bare, plachete, lingouri, pulbere, foițe, folie, tuburi, sârmă sau în orice alt mod, ce pot fi folosite ca materie primă pentru producerea altor bunuri, fie pure, fie în aliaj cu alte metale;

b) aurul de investiții conform definiției prevăzute la art. 313 alin. (1) din Codul fiscal;

c) monedele din argint sau platină care nu constituie obiecte de colecție în sensul art. 312 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal;

1.Noțiunea de bun second - hand

Nu sunt considerate bunuri second- hand (continuare):

d) reziduuri de obiecte vechi formate din metale prețioase recuperate în scopul topirii și refolosirii ca materii prime;

e) pietrele prețioase, indiferent dacă sunt sau nu tăiate, sparte în lungul fibrei, gradate sau șlefuite, însă nu montate sau fixate, ce pot fi utilizate pentru producerea de bijuterii clasice și fantezie, obiecte de aurărie și argintărie și similare;

f) bunurile care se consumă la prima utilizare;

g) bunurile ce nu mai pot fi refolosite în niciun fel;

h) obiectele vechi care sunt executate din metale prețioase sau și cu pietre prețioase, cum ar fi bijuteriile (clasice și fantezie), obiectele de aurărie și argintărie și toate celelalte obiecte vechi, inclusiv uneltele, integral sau parțial formate din aur, argint, platină, pietre prețioase, indiferent de gradul de puritate a metalelor și pietrelor prețioase, dacă aceste obiecte nu mai sunt apte să îndeplinească funcționalitatea lor inițială și nu au păstrat decât funcționalitățile inerente acestor metale și pietre.

(Baza legală - pct.86 alin.(1) si (2) din HG nr.1/2016 - Norme metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare)

Noțiunea de bun second - hand

2. Definirea mijloacelor de transport second

În ceea ce privește achizițiile intracomunitare de mijloace de transport este important să se facă o diferențiere între **mijloacele de transport noi** și **mijloacele de transport second-hand**, în funcție de criteriile prevăzute la art. 266 alin.(3) din Codul fiscal actualizat.

Mijloace de transport noi sunt, potrivit prevederilor art. 266 alin. (3) din Codul fiscal:

a) **vehiculele terestre cu motor** a cărui capacitate depășește 48 cm³ sau a cărui putere depășește 7,2 kW, destinate transportului de pasageri sau bunuri, cu condiția să nu fi fost livrate cu mai mult de 6 luni de la data intrării în funcțiune **sau** să nu fi efectuat deplasări care depășesc 6.000 km;

b) **navele care depășesc 7,5 m lungime**, cu condiția să nu fi fost livrate cu mai mult de 3 luni de la data intrării în funcțiune sau să nu fi efectuat deplasări a căror durată totală depășește 100 de ore, cu excepția navelor atribuite navigației în largul mării și care sunt utilizate pentru transportul de călători/bunuri cu plată sau pentru activități comerciale, industriale sau de pescuit, precum și a navelor utilizate pentru salvare ori asistență pe mare sau pentru pescuitul de coastă;

c) **aeronavele a căror greutate la decolare depășește 1.550 kg**, cu condiția să nu fi fost livrate cu mai mult de 3 luni de la data intrării în funcțiune sau să nu fi efectuat zboruri a căror durată totală depășește 40 de ore, cu excepția aeronavelor utilizate de companiile aeriene care realizează în principal transport internațional de persoane și/sau de bunuri cu plată.

Definirea mijloacelor de transport second

3.Particularități la achiziții intracomunitare de bunuri second - hand

3.1. Efectuate de persoane fizice, pentru uz personal, parte a averii personale.

În cazul achiziției intracomunitare de bunuri second hand, persoana fizică nu are obligații declarative și de plată din punct de vedere al TVA-ului.

Exemplu:

1.O persoană fizică din România achiziționează intracomunitar un autoturism second - hand de la o persoană juridică stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în Polonia, în valoare de 13.000 euro (67.600 lei), la a cărei livrare s-a aplicat regimul special pentru bunuri second-hand. Persoana fizică nu are obligații declarative și de plată din punct de vedere al TVA-ului.

Achiziția intracomunitară de mijloace de transport noi , efectuată de orice persoană (impozabilă, persoană juridică neimpozabilă ori persoană fizică) , este întotdeauna considerată o operațiune impozabilă în România, pentru care nu sunt aplicabile regulile referitoare la plafonul de achiziții intracomunitare , dacă locul respectivei achiziții intracomunitare este în România .

✓ este supusă plății TVA în statul membru de destinație, în cazul nostru România.

✓ nu există obligația înregistrării în scopuri de TVA , conform prevederilor art.316 sau art. 317 din Codul fiscal actualizat.

Există situații în care pentru achiziția intracomunitară a unui mijloc de transport nou , efectuate de persoane fizice, nu se datorează taxa pe valoarea adăugată în România.

De exemplu, persoanele fizice care, cu ocazia schimbării de reședință, realizează un transfer de mijloace de transport noi din alt stat membru în România.

3.Particularități la achiziții intracomunitare de bunuri second - hand

Persoana fizică neimpozabilă care efectuează o achiziție intracomunitară de mijloace de transport noi are următoarele obligații:

✓ să depună decontul special de TVA, formular 301, înainte de înmatricularea mijlocului de transport în România, dar nu mai târziu de data de 25 a lunii următoare celei în care ia naștere exigibilitatea taxei aferente respectivei achiziții intracomunitare;

✓ să plătească efectiv TVA-ul, prin aplicarea cotei de 21 % la valoarea achiziției , până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care ia naștere exigibilitatea TVA;

✓ să solicite organului fiscal eliberarea unui, *„Certificat privind taxa pe valoarea adăugată, în cazul achizițiilor intracomunitare de mijloace de transport”*, în vederea înmatriculării.

Solicitantul unui certificat care să ateste plata taxei pe valoarea adăugată depune cererea de eliberare a certificatului după depunerea Decontului special de taxă pe valoarea adăugată și achitarea taxei datorate.

Modelul și conținutul formularului (301) **"Decont special de taxă pe valoarea adăugată"** - OPANAF nr. **592/2016** , cu modificările și completările ulterioare.

3.Particularități la achiziții intracomunitare de bunuri second - hand

3.2.Efectuate de operatori economici, persoane impozabile din punct de vedere TVA.

1.Achiziția de bunuri second hand realizate de către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA , potrivit art.316 din Codul fiscal

Nu sunt considerate operațiuni impozabile în România **achizițiile intracomunitare de bunuri care îndeplinesc următoarele condiții:**

a) sunt efectuate

*de o persoană impozabilă care efectuează numai livrări de bunuri sau prestări de servicii pentru care taxa nu este deductibilă, sau

*de o persoană juridică neimpozabilă;

b) valoarea totală a acestor achiziții intracomunitare nu depășește pe parcursul anului calendaristic curent sau nu a depășit pe parcursul anului c *Balendaristic* anterior plafonul de 10.000 euro, al cărui echivalent în lei este de 34.000 de lei.

Baza legală-art.268 alin.(4) din Codul fiscal)

AIC efectuate de către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA

3.2.Efectuate de operatori economici, persoane impozabile din punct de vedere TVA.

1.Achiziția de bunuri second hand realizate de către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA , potrivit art.316 din Codul fiscal

Persoanele impozabile care efectuează numai operațiuni pentru care taxa nu este deductibilă și persoanele juridice neimpozabile, care nu sunt înregistrate și nu au obligația de a fi înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, care nu depășesc plafonul pentru achiziții intracomunitare, **pot opta pentru regimul general** .

Opțiunea se aplică pentru cel puțin doi ani calendaristici.

Aceste persoane:

- * vor solicita un cod de înregistrare în scopuri de TVA , conform prevederilor art. 317 alin. (2) din Codul fiscal;

- * sunt obligate la plata taxei în România pentru toate achizițiile intracomunitare de bunuri de la data la care își exercită opțiunea ;

- *pot solicita anularea înregistrării oricând după încheierea a 2 ani calendaristici ce urmează celui în care s-au înregistrat.

(Baza legală-art.268 alin.(6) din Codul fiscal, pct.3(11) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal)

AIC efectuate de către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA

3.2.1. Achiziția de bunuri second hand realizate de către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA , potrivit art.316 din Codul fiscal

Plafonul pentru achiziții intracomunitare

Plafonul pentru AIC de **10.000 euro** este constituit din valoarea totală, exclusiv TVA, datorată sau achitată în statul membru din care se expediază ori se transportă bunurile, a achizițiilor intracomunitare de bunuri, altele decât mijloace de transport noi sau bunuri supuse accizelor.

Pentru calculul plafonului de achiziții intracomunitare de bunuri se iau în considerare următoarele elemente:

✓valoarea tuturor achizițiilor intracomunitare de bunuri, **cu excepția** achizițiilor intracomunitare de produse accizabile, de mijloace noi de transport, de bunuri a căror livrare a fost o livrare de bunuri cu instalare sau montaj, pentru care locul livrării se consideră a fi în România, conform art.275 alin.(1), lit.b) din Codul fiscal, de bunuri a căror livrare a fost o vânzare intracomunitară de bunuri la distanță, pentru care locul livrării se consideră a fi în România, conform art.275 alin.2) din Codul fiscal, de bunuri second-hand, de opere de artă, de obiecte de colecție și antichități care au fost taxate conform unui regim special similar celui prevăzut la art. 312 din Codul fiscal în statul membru din care au fost livrate, de gaze naturale, energie electrică, energie termică sau agent frigorific a căror livrare a fost efectuată potrivit art. 275 alin. (1) lit. e) și f) din Codul fiscal;

✓valoarea tranzacției ce conduce la depășirea plafonului pentru achiziții intracomunitare de bunuri;

✓valoarea oricărui import efectuat de persoana juridică neimpozabilă în alt stat membru, pentru bunurile transportate în România după import.

Baza legală- art.268 alin.(5) din Codul fiscal, pct.3(6) și 3(7) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal

AIC efectuate de către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA

3.2.1. Achiziția de bunuri second hand realizate de către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA , potrivit art.316 din Codul fiscal

În cazul în care **plafonul pentru achiziții intracomunitare de bunuri este depășit**, persoana prevăzută la art. 268 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, care nu este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 317 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal .

Înregistrarea **va rămâne valabilă pentru perioada până la sfârșitul anului calendaristic în care a fost depășit plafonul de achiziții și cel puțin pentru anul calendaristic următor** sau, după caz, până la data la care persoana respectivă se înregistrează în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, dacă această dată este anterioară acestui termen.

Persoana prevăzută la art. 268 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal poate solicita anularea înregistrării oricând după încheierea anului calendaristic următor celui în care s-a înregistrat, conform art. 317 alin. (5) din Codul fiscal. *Prin excepție, persoana respectivă rămâne înregistrată în scopuri de TVA conform art. 317 din Codul fiscal pentru toate achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate cel puțin pentru încă un an calendaristic, dacă plafonul pentru achiziții de bunuri este depășit și în anul calendaristic care a urmat celui în care persoana a fost înregistrată.*

Important !!!!!!! Neînregistrarea în scopuri de TVA nu exonerează de la plata TVA, datorată în România, chiar dacă furnizorul din celălalt stat membru a facturat cu TVA din cauză că nu i s-a comunicat codul de TVA.

(Baza legală-pct.3(8) și 3(9) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal)

AIC efectuate de către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA

3.2.1. Achiziția de bunuri second hand realizate de către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA , potrivit art.316 din Codul fiscal

În situația în care furnizorul din UE este o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA:

A) Dacă furnizorul a aplicat regimul special pentru bunuri second - hand , achiziția intracomunitară nu este impozabilă în România, deoarece s-a plătit TVA pe marjă de către vânzător și cumpărătorul nu are obligații din punct de vedere TVA.

Pe factura de vânzare trebuie menționat că , la livrarea bunului s-a aplicat regimul special pe bunurile second-hand.

B) Dacă furnizorul nu a aplicat regimul special pentru bunuri second - hand, avem următoarele situații:

B.1.Valoarea achiziției intracomunitare este peste 10.000 de euro (echivalent 34.000 lei)

- achiziția intracomunitară este taxabilă în România și **cumpărătorul are următoarele obligații:**

*să se înregistreze în scopuri de TVA potrivit art.317 alin.(1) lit.a) din Codul Fiscal, înainte de efectuarea achiziției intracomunitare , dacă valoarea achiziției intracomunitare respective depășește plafonul de 10.000 de euro (34.000 lei) ;

*să comunice codul de TVA furnizorului care va emite factura fără TVA din statul furnizorului, în regim de scutire pentru livrări intracomunitare de bunuri;

*să declare achiziția în decontul special de TVA, formular 301 și în Declarația recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare, formular 390.

*să plătească efectiv TVA -ul aferent AIC, prin aplicarea cotei de TVA la valoarea achiziției.

AIC efectuate de către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA

3.2.1. Achiziția de bunuri second hand realizate de către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA , potrivit art.316 din Codul fiscal

Exemplu:

1. O persoană juridică română care prestează exclusiv servicii de formare profesională a adulților , scutite de TVA și care nu este înregistrată în scopuri de TVA potrivit art.316 și 317 din Codul fiscal , achiziționează în luna septembrie 2024, un autoturism second -hand de la un furnizor stabilit și înregistrat în scopuri de TVA în Franța , în valoare de 25.000 de euro .

Obligațiile cumpărătorului:

- să se înregistreze în scopuri de TVA , potrivit art.317 din Codul fiscal, înainte de efectuarea achiziției respective, întrucât efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri taxabilă în România;
- să depună decontul special de TVA, formular 301 ;
- să depună declarația recapitulativă, formular 390
- să efectueze plata TVA-ului aferent achiziției respective.

2. Dacă persoana juridică română nu ar fi obținut codul de înregistrare în scopuri de TVA , potrivit art.317 din Codul fiscal, înainte de efectuarea achiziției respective, furnizorul din Franța ar fi emis factura cu cota de TVA din Franța. În această situație , operațiunea fiind taxabilă în România, baza de impozitare a TVA pentru achiziția respectivă va include și TVA-ul evidențiat pe factura furnizorului.

AIC efectuate de către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA

B.2 Valoarea achiziției este sub plafonul de 10.000 euro (34.000 lei)

-cumpărătorul :

- ▶ fie achită factura care conține inclusiv TVA, în cota statului membru al furnizorului. În această situație nu are nicio obligație declarativă și de plată, din punct de vedere al TVA-ului , în România.

- ▶ fie , anterior achiziției intracomunitare, se înregistrează opțional în scopuri de TVA , potrivit art. 317 din Codul fiscal. Întrucât comunică furnizorului codul de TVA, factura va fi emisă fără TVA, **iar cumpărătorul are următoarele obligații:**

- să declare achiziția în Decontul special de TVA -formular 301 și în Declarația recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare, formular 390.

- să plătească TVA în România , prin aplicarea cotei de TVA la valoarea achiziției.

Obligații privind înmatricularea

- Înainte de a înmatricula mijlocul de transport achiziționat intracomunitar, cumpărătorul solicită organului fiscal eliberarea unui „CERTIFICAT privind taxa pe valoarea adăugată, în cazul achizițiilor intracomunitare de mijloace de transport” care să ateste fie plata TVA, fie că nu se datorează TVA în România.

Procedura de eliberare a certificatelor privind taxa pe valoarea adăugată, în cazul achizițiilor intracomunitare de mijloace de transport este reglementată prin **OPANAF nr.1611/2022**.

Procedura:

-se aplică pentru:

✓ eliberarea certificatelor necesare înmatriculării în România a mijloacelor de transport achiziționate din state membre ale UE de către persoanele care nu sunt înregistrate și care nu trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA în România conform art.316 din Codul fiscal.

- nu se aplică pentru :

✓ achizițiile intracomunitare de mijloace de transport efectuate de persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România conform art. 316 din Codul fiscal.

✓ pentru mijloacele de transport achiziționate din România sau importate din afara Uniunii Europene.

AIC efectuate de către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA

3.2.2 Achiziția este efectuată de o persoană înregistrată în scopuri de TVA potrivit art.316

Cumpărătorul, plătitor de TVA, în regim normal, aplică regimul special al bunurilor second-hand

1. Persoana impozabilă revânzătoare va aplica regimul special pentru livrările de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, altele decât operele de artă livrate de autorii sau succesorii de drept ai acestora, pentru care există obligația colectării taxei, bunuri pe care le-a achiziționat din interiorul U.E. , 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 TVA, conform art. 292 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.

(art.315, alin (2) din Codul Fiscal cu modif. și complet. ulterioare)

2. De asemenea, 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.

(art.315, alin (3) din Codul Fiscal cu modif. și complet. ulterioare)

3.2.2 Achiziția este efectuată de o persoană înregistrată în scopuri de TVA potrivit art.316

Cumpărătorul, plătitor de TVA, în regim normal, aplică regimul special al bunurilor second-hand

Persoana impozabilă revânzătoare **nu are dreptul la deducerea TVA datorate sau achitate pentru bunurile prevăzute la pct.1 și 2 de la slide-ul anterior, în măsura în care livrarea acestor bunuri se taxează în regim special.**

Nu sunt considerate operațiuni impozabile în România:

- achizițiile intracomunitare de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și de antichități, în sensul prevederilor art. 312, atunci când vânzătorul este o persoană impozabilă revânzătoare, care acționează în această calitate, **iar bunurile au fost taxate în statul membru de unde sunt furnizate, conform regimului special pentru intermediarii persoane impozabile, în sensul art. 313 și 326 din Directiva 112,** sau vânzătorul este organizator de vânzări prin licitație publică, care acționează în această calitate, iar bunurile au fost taxate în statul membru furnizor, conform regimului special, în sensul art. 333 din Directiva 112 ;

(art.268 alin.8,lit.c) din Codul Fiscal)

Dacă pe factura furnizorului din UE se menționează *regimului special al marjei - bunuri second hand* în acel stat, *reiese că în România nu are loc o achiziție intracomunitară impozabilă.*

3.2.2 Achiziția este efectuată de o persoană înregistrată în scopuri de TVA potrivit art.316 -aplică regimul special al bunurilor second-hand

IMPORTANT ! Persoanele impozabile nu au dreptul la deducerea TVA datorate sau achitate pentru bunuri care au fost sau urmează să fie achiziționate de la persoana impozabilă revânzătoare, în măsura în care livrarea acestor bunuri de către persoana impozabilă revânzătoare este supusă regimului special.

CAZUL I -AIC bunuri second hand de la un furnizor din UE , care aplică regimul special iar cumpărătorul din Romania este plătitor de TVA în regim normal

- achiziția intracomunitară de bunuri second-hand nu este impozabilă în România
- furnizorul din UE care este înregistrat în scopuri de TVA a colectat TVA statul membru UE de unde sunt furnizate bunurile.
- pe factura trebuie să existe mențiuni privind aplicarea regimului marjei - bunuri second hand de către furnizor,
- persoana impozabilă revânzătoare nu este persoană obligată la plata TVA cfr. art. 308 din Codul fiscal, întrucât operațiunea nu este taxabilă în România (nu datorează TVA)
- PJ din RO nu depune declarația recapitulativă- D390
- persoana impozabilă revânzătoare poate evidenția operațiunea în Decontul de TVA 300 / rd. 29 “Achiziții de bunuri și servicii scutite de taxă sau neimpozabile” (doar valoarea fără TVA), întrucât operațiunea este supusă regimului special de TVA în alt stat membru

3.2.2 Achiziția este efectuată de o persoană înregistrată în scopuri de TVA potrivit art.316 -aplică regimul special al bunuri lor second-hand

Persoana impozabilă revânzătoare din România :

- la vânzare pe teritoriul României regimul special pentru livrările de bunuri second-hand conform art.312 din Codul fiscal, *plătește TVA la marja de profit*
- înscrie pe facturi mențiunea "regimul marjei - bunuri second hand" -art.319, alin.(20) lit.o)., din Cod Fiscal.
- evidențiază operațiunea în Decontul de TVA-D 300 și va înscrie TVA datorată la rd. 09 "Livrări de bunuri și prestări de servicii, **taxabile cu cota de 21%** '
- evidențiază operațiunea în Declarația informativă D 394:

A IC efectuate de către persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA

3.2.2 Achiziția este efectuată de o persoană înregistrată în scopuri de TVA potrivit art.316 -aplică regimul normal de TVA

Cumpărătorul, plătitor de TVA, în regim normal, poate aplica regimul normal de taxare pentru orice livrare eligibilă pentru aplicarea regimului special pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități.

Dacă persoana impozabilă revânzătoare aplică regimul normal de taxare pentru bunurile pentru care putea opta să aplice regimul special prevăzut la art. 312, alin. (3), persoana respectivă va avea dreptul de deducere a TVA datorată sau achitată pentru:

- a) importul de opere de artă, obiecte de colecție sau antichități;
- b) pentru opere de artă achiziționate de la autorii acestora sau succesorii în drept ai acestora, pentru care există obligația colectării taxei.

Dreptul de deducere la TVA ia naștere la data la care este exigibilă taxa colectată aferentă livrării pentru care persoana impozabilă revânzătoare optează pentru regimul normal de taxă.

(art.312 alin.(8)-(9) din Codul Fiscal)

3.2.2 Achizitia este efectuată de o persoană înregistrată în scopuri de TVA potrivit art.316

Cazul 2 : Achiziții intracomunitare de bunuri second hand în situația în care vânzătorul din alt stat membru nu aplică în țara sa regimul special

- în statul membru de livrare este o livrare intracomunitară scutită de TVA
- este o achiziție intracomunitară de bunuri taxabilă în România normală
- persoana impozabilă revânzătoare din RO este obligată la plata TVA -(se datorează TVA prin mecanismul taxării inverse 4426 = 4427)
- persoana impozabilă din RO evidențiază operațiunea în Declarația recapitulativă-D 390
- persoana impozabilă evidențiază operațiunea în D 300 : rd. 5 "Achiziții intracomunitare de bunuri pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA (taxare inversă)" și 5.1 / rd. 20 "Achiziții intracomunitare de bunuri pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA (taxare inversă)" și 20.1.

Persoana impozabilă revânzătoare din Romania:

- nu poate să aplice regimul special pentru livrările de bunuri second-hand conform art. 312 din Codul fiscal la livrarea internă pe teritoriul României, ci
- s-a evidențiat taxare inversă (4426=4427) și considerând că s-a exercitat dreptul de deducere al TVA
- evidențiază operațiunea în Decontul de TVA-D 300 : rd. 09 "Livrări de bunuri și prestări de servicii, taxabile cu cota de 21% "
- evidențiază operațiunea de livrare internă în Romania și în Declarația informativă - D394

3.2.2 Achiziția este efectuată de o persoană înregistrată în scopuri de TVA potrivit art.316 care aplică regimul normal de TVA

Cazul 2 : Achiziții intracomunitare de bunuri second hand în situația în care vânzătorul din alt stat membru nu aplică în țara sa regimul special al bunurilor second-hand

Orice persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TV A (conform art.316), are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

- a) operațiuni taxabile;
- b) 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;
- c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 292¹, 294, 295 și 296;
- d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 292 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara UE sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara UE, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;
- e) operațiunile prevăzute la art. 270 alin. (7) și la art. 271 alin. (6), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.

(art.297, alin.(4) din Codul Fiscal)

3.2.2 Achiziția este efectuată de o persoană înregistrată în scopuri de TVA potrivit art.316

a).marja profitului = reprezintă diferența dintre prețul de vânzare aplicat de persoana impozabilă revânzătoare și prețul de cumpărare, în care:

a.1). prețul de vânzare = 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;

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

Baza de impozitare pentru fiecare livrare de bunuri supusă regimului special este diferența dintre marja de profit realizată de persoana impozabilă revânzătoare și valoarea TVA aferentă marjei respective;

b) marja profitului = prețul de vânzare - prețul de cumpărare al bunului supus regimului special;

c) pentru determinarea taxei colectate aferente fiecărei livrări, din marja profitului determinată conform lit. b) se calculează suma taxei colectate corespunzătoare fiecărei livrări prin aplicarea procedurii sutei mărite. Taxa colectată într-o perioadă fiscală pentru bunurile supuse regimului special reprezintă suma taxelor pe valoarea adăugată aferente fiecărei livrări de bunuri efectuate în perioada respectivă.

Persoana impozabilă nu colectează TVA conform regimului special în situația în care marja profitului, determinată conform lit. b), este negativă.

(pct.86(4), Titlul TVA din HG nr.1/2016, actualizată)

EXEMPLE

EXEMPLUL 1

Societatea **SC Auto ABC SRL** cumpără un autoturism second de la o asociație din Germania-care se ocupă doar cu acordarea în mod gratuit de bunuri si servicii sociale , nu a primit factura și emite autofaktură în care menționează valoarea de achiziție 29.000 lei.

După o verificare si reparație efectuată pentru care firma a cheltuit 10.000 lei si 2.100 lei TVA deductibil, societatea **SC Auto ABC SRL** livrează cu 58.000 lei autoturismul către o societate din România înregistrată în scopuri de TVA potrivit art. 316 din Codul Fiscal.

Pe factură societatea revânzătoare -SC Auto ABC SRL nu înscrie TVA , face mențiunea că aplică "regimul marjei - bunuri second-hand" , iar la finele perioadei fiscale, societatea **SC Auto ABC SRL**, va trebui să calculeze TVA datorată:

- marja profitului $58.000 \text{ lei} - 29.000 \text{ lei} = 29.000 \text{ lei}$,
- TVA datorată $29.000 \text{ lei} \times 21/121 = 5.033 \text{ lei}$,
- baza de impozitare a TVA: $29.000 - 5.033 = 23.967 \text{ lei}$.

Cheltuiala cu verificarea/reparațiile efectuate în suma de 10.000 lei nu intră în calculul marjei profitului și nu este adunată cu valoarea de cumpărare a bunului, TVA aferentă acestor cheltuieli de verificare/reparație în sumă de 2.100 lei este deductibilă integral, fiind efectuată în scopul unei activități taxabile din punct de vedere al TVA .

EXEMPLE

EXEMPLU 2

O persoană impozabilă din Romania, înregistrată în scopuri de TVA potrivit art.316 din Codul Fiscal, care are în obiectul de activitate comerțul cu bunuri second-hand, a achiziționat din Olanda, de la un furnizor persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA , un autoturism în vederea vânzării către clienți din România, în valoare de 26.000 euro .

Autovehiculul nu îndeplinește condițiile de mijloc de transport nou și are valoarea de 26.000 euro .Cursul de schimb valutar la data exigibilității TVA este 1E=4,97 lei .

Furnizorul din Olanda specifică pe factură că este o livrare intracomunitară scutită de TVA și face mențiunea " cu taxare inversă " .

În această situație, persoana înregistrată în scopuri de TVA în Romania realizează o achiziție intracomunitară taxabilă, și va aplica taxare inversă: 4426=4427 cu valoarea:

$$129.220 \text{ lei} \times 21\% = 27.136 \text{ lei.}$$

De asemenea , va declara achiziția intracomunitară la rd.5/5.1-TVA colectată și rd.20/20.1 TVA deductibilă în Decontul de TVA (D300) , precum și în Declarația recapitulativă (D390).

Vânzarea autoturismului de către societatea română revânzătoare ,se realizează în regim normal de TVA , pret fără TVA= 140.000 lei , TVA colectată = 29.400 lei, 21% TVA, valoarea totală : 140.000 lei + 29.400 lei = 169.400 lei, fiind livrat către o societate stabilită în România, neînregistrată în scopuri de TVA potrivit art.316, dar care deține un cod de TVA potrivit art.317, pentru achiziții intracomunitare de bunuri.

-Societatea revânzătoare va declara TVA colectată (29.400 lei) la rd.9 din Decontul de TVA(D300)

4. LIMITĂRI SPECIALE ALE DREPTULUI DE DEDUCERE

Se limitează la 50% dreptul de deducere a TVA aferente **cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile**, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Restricția de mai sus nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(art.298 alin.(1)-(2) din Codul Fiscal)

Prevederile referitoare la limitarea dreptului de deducere a TVA nu se aplică la: vehiculele utilizate

- a) exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;
- b) de agenții de vânzări și de achiziții;
- c) pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
- d) pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;
- e) pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;
- f) **vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.**

(art.298 alin.(3) din Codul Fiscal)

În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere a TVA, fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit art.298, alin.(3) din Codul Fiscal , se vor aplica regulile generale de deducere a TVA (art. 297 și art. 299 - 301 din Codul Fiscal).

4. LIMITĂRI SPECIALE ALE DREPTULUI DE DEDUCERE

Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs . Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute de Codul Fiscal la art. 297 și la art. 299 - 301 .

EXEMPLU 3

SC XYZ SRL plătitoare de TVA în regim normal, cumpără combustibil pentru un autoturism deținut în proprietate, fiind folosit atât pentru deplasări la clienți, cât și pentru scopuri personale. Se fac reparații și se cumpără combustibil în cursul lunii iunie 2026 în valoare fără TVA: 10.000 lei, TVA (21%): 2.100 lei. Total de plată: 12.100 lei.

Aplicarea limitării de TVA (50%): TVA deductibil (50%): $= 2.100 \text{ lei} \times 50\% = 1.050 \text{ lei}$. Această sumă de 1.050 lei se înregistrează în decontul de TVA (Contul 4426) și reduce suma datorată statului. TVA Nedeductibil (50%): $= 1.050 \text{ lei}$. Această sumă de 1.050 lei nu se poate deduce ca TVA. Ea se adaugă la costul combustibilului (Contul 6022), valoarea totală a cheltuielii devenind $10.000 \text{ lei} + 1.050 \text{ lei} = 11.050 \text{ lei}$.

Ce se întâmplă la calculul Impozitului pe Profit?

TVA-ul nedeductibil devine parte din cheltuiala cu combustibilul. La calculul impozitului pe profit, regula de 50% se aplică și asupra cheltuielii totale: Cheltuială totală cu combustibilul: 11.050 lei iar cheltuiala deductibilă fiscal (50%): 5.525 lei. Cheltuială nedeductibilă fiscal (50%): 5.525 lei.

Când NU se aplică această limitare și se deduce cheltuiala 100%?

TVA se deduce în proporție de 100% în două cazuri principale:

- Firma întocmește foi de parcurs complete pentru fiecare deplasare și există un ordin de deplasare / delegare direct legat de activitatea firmei.
- Vehiculul se încadrează în excepțiile prevăzute de lege: utilizat exclusiv pentru servicii de urgență, pază și protecție sau curierat., utilizat de agenții de vânzări și de achiziții, pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie, pentru servicii cu plată, inclusiv instruire de către școlile de șoferi, pentru închiriere, leasing financiar ori operațional, utilizate ca mărfuri în scop comercial).

4.Limitări de deducere a cheltuielilor la plătitori de impozit pe profit

Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

l) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată de până la 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile dacă vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. sunt utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;
2. sunt utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;
3. sunt utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
4. sunt utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;
5. sunt utilizate ca mărfuri în scop comercial.

Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea. În cazul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate reprezentând diferențe de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, limita de 50% se aplică asupra diferenței nefavorabile dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente creanțelor și datoriilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente;

m) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat potrivit lit.l). la un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.

(art.25, alin.(3), lit.l). și m). din Codul fiscal)

4. Limitări de deducere a cheltuielilor la plătitori de impozit pe profit

Prin excepție de la prevederile art. 7 pct. 44 și 45, pentru mijloacele de transport de persoane care au cel mult 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, din categoria M1, astfel cum sunt definite în Reglementările privind omologarea de tip și eliberarea cărții de identitate a vehiculelor rutiere, precum și omologarea de tip a produselor utilizate la acestea - RNTR 2, aprobate prin Ordinul ministrului lucrărilor publice, transporturilor și locuinței nr. 211/2003, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile, pentru fiecare, în limita a 1.500 lei/lună. Pentru aceste mijloace de transport nu se aplică prevederile alin. (12) lit. h). Sunt exceptate situațiile în care mijloacele de transport respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

- a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;*
- b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții, precum și pentru test drive și pentru demonstrații;*
- c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;*
- d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închiriere către alte persoane, transmiterea dreptului de folosință, în cadrul contractelor de leasing operațional sau pentru instruire de către școlile de șoferi.*

(art.28, alin.(14) Cod Fiscal)

Din punct de vedere al **impozitului pe venit**, nu sunt considerate venituri impozabile:

- veniturile de orice fel, în bani sau în natură, primite la predarea deșeurilor din patrimoniul personal (art. 62 lit.f) Cod fiscal);
- veniturile primite ca urmare a transferului dreptului de proprietate asupra **bunurilor imobile și mobile din patrimoniul personal**, altele decât câștigurile din transferul titlurilor de valoare și/sau aurului de investiții prevăzute la cap. V - Venituri din investiții, precum și altele decât cele definite la cap. IX - Venituri din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal (art. 62 lit. m) Cod fiscal).

Ca atare venitul realizat din înstrăinarea unui autovehicul folosit în scopuri personale de către o persoană fizică nu este venit impozabil.

Nu același lucru putem spune despre veniturile realizate de o persoană fizică care realizează astfel de venituri desfășurând cu **caracter de continuitate** achiziții și vânzări de autovehicule sau alte bunuri second-hand.

Astfel de venituri se încadrează în categoria veniturilor din **activități independente** și se supun și legislației privind taxa pe valoarea adăugată.

Mai mult decât atât, prin Legea nr. 296/2023 a fost definită **activitate economică ilicită** ca fiind „activitatea economică desfășurată de către persoanele care nu sunt organizate în conformitate cu prevederile legale în vigoare, precum și activitatea economică desfășurată cu bunuri care nu sunt însoțite de documente de proveniență”.

Potrivit aceleiași legi:

- este interzisă efectuarea de activități economice de către persoanele care nu sunt organizate în conformitate cu prevederile legale;
- este interzisă efectuarea de activități economice cu bunuri care nu sunt însoțite de documente de proveniență, indiferent de locul în care acestea se află, pe timpul transportului, al depozitării sau al comercializării;
- desfășurarea activităților de mai sus constituie contravenție și se sancționează cu amendă de la 2.000 lei la 15.000 lei, dacă este săvârșită de persoane fizice, respectiv cu amendă de la 5.000 lei la 30.000 lei, dacă este săvârșită de persoane juridice iar bunurile, respectiv sumele de bani dobândite se confiscă.

Exemplu:

Societate din România achiziționează mașini second-hand din UE, mașini pe care le comandă pe site-ul furnizorului. Pentru vânzarea unei mașini se emite:

- o factură de vânzare mașină, menționându-se pe factură „M” = marja
- o factură de transport, transportul fiind asigurat de furnizor, cu mențiunea „taxare inversă”.

Societatea efectuează reparații la unele mașini înainte să le vândă, apelând la un prestator de servicii din România, ca atare primește factura cu TVA.

Pentru factura de transport societatea aplică taxarea inversă.

Întrebările care se pun sunt dacă societatea poate deduce:

1. TVA deductibilă aferentă serviciului de transport facturat cu taxare inversă,
2. TVA deductibilă aferentă facturii de reparații.

Societatea va revinde mașinile sub regimul special pentru bunuri second-hand.

Regimul special de TVA pentru bunuri second-hand derogă de la regulile generale aplicabile regimului normal de TVA.

Este un regim opțional aplicat de persoana impozabilă revânzătoare a bunurilor second-hand.

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

➤ **Poate societatea să deducă TVA-ul aferentă facturii de transport?**

Persoana impozabilă revânzătoare va face taxarea inversă, însă nu are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată/achitată pentru bunuri care vor fi vândute sub regimul special al bunurilor second-hand

!!! valoarea transportului plătit furnizorului unui bun second-hand și orice alte cheltuieli **facturate de furnizorul bunului second-hand** intră în prețul de cumpărare a bunului achiziționat de persoana impozabilă revânzătoare, iar TVA-ul aferent acestor cheltuieli nu poate fi dedus

➤ **Poate societatea să deducă TVA-ul aferent facturii de reparații?**

Operațiunile care sunt supuse regimului special al bunurilor second-hand sunt operațiuni taxabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată (se colectează TVA la marja de profit). Ca atare, cheltuielile efectuate în scopul acestor operațiuni sunt cheltuieli deductibile, fiind aferente unor operațiuni taxabile.

Cheltuiala cu reparațiile autovehiculelor nu intră în regimul marjei, nefiind adăugat la valoarea de cumpărare a bunului, iar taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli cu reparațiile este deductibilă, în condițiile art.297 - 301 din Codul fiscal, fiind aferentă unei activități taxabile de vânzare a autovehiculelor sub regimul marjei.

- Persoana impozabilă revânzătoare poate aplica **regimul normal de taxare** pentru orice livrare eligibilă pentru aplicarea regimului special.
- Dacă persoana impozabilă revânzătoare aplică regimul normal de TVA, cheltuielile de transport sau alte cheltuieli accesorii (ex. cheltuieli de asigurare sau de ambalare) se cuprind în baza de impozitare a bunurilor achiziționate intracomunitar de la furnizor, persoană impozabilă stabilită în alt stat membru UE. Pentru aceste cheltuieli (transport, cheltuieli accesorii) persoana impozabilă revânzătoare, face taxare inversă și are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată.
- Persoana impozabilă revânzătoare va declara operațiunile:
 - în **formularul 300 „Decont de taxă pe valoarea adăugată”** la rd. 5 și 5.1 respectiv 20 și 20.1 pentru achizițiile intracomunitare de bunuri, și la rd. 7 și 7.1, respectiv 22 și 22.1 pentru achizițiile intracomunitare de servicii
 - în **formularul 390 „Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri”**

Referitor la cifra de afaceri:

Din punct de vedere a TVA, orice persoană impozabilă poate aplica regimul special de scutire dacă cifra de afaceri anuală realizată este inferioară plafonului de 395.000 lei. La calculul plafonului de 395.000 lei se ia în considerare valoarea totală a livrărilor de bunuri.

Până la publicarea H.G. nr. 864/2020 (publicată în Monitorul Oficial nr. 956/16 octombrie 2020), s-a luat în calculul cifrei de afaceri doar marja de profit. Începând cu data de 16 octombrie 2020 (data intrării în vigoare a H.G. nr. 864), la calculul cifrei de afaceri se ia în considerare valoarea totală a livrărilor de bunuri.

Din punct de vedere al impozitului pe profit/impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, se consideră venit impozabil valoarea integrală a livrărilor de bunuri facturate. Din punct de vedere al acestor impozite nu este/nu a fost prevăzut un „regim special de impozitare”.

Referitor la RO e-Transport

Bunurile second-hand, din punct de vedere a TVA-ului, sunt tratate ca având un regim special de calcul a TVA-ului prin extragere din marjă, dar din punctul de vedere a modului în care circulă (achiziție/livrare intracomunitară, import/export) se supun legislației privind RO e-Transport.

Astfel, dacă bunurile second-hand sunt **transportate cu vehicule terestre cu masă maximă tehnic admisibilă de minimum 2,5 tone**, operatorul economic care face achiziția/livrarea intracomunitară sau importul/exportul lor, trebuie să se preocupe de obținerea codului UIT.

!!! Codul UIT va fi generat maximum 3 zile calendaristice înainte de data declarată pentru începerea transportului, dar până la prezentarea în punctul rutier de trecere a frontierei la intrarea în România sau la locul de import (pentru achiziții intracomunitare și import), respectiv punerea efectivă în mișcare a vehiculului (pentru livrarea intracomunitară și export)

Excepția privind obținerea codului UIT se referă la:

- bunuri cu valoare sub 10.000 lei și cantitate sub 500 kg,
- mijloace de transport second-hand achiziționate/livrate intracomunitar și/sau importate/exportate, care vin pe propriile roți (nu sunt transportate pe platforme de transport).
- transportul bunurilor de către prestatorii de servicii poștale în colete poștale

Înalta Curte de Casație și Justiție: Decizia 84/2021 pronunțată în anul 2021

-persoane fizice neautorizate pentru desfășurarea de activități independente, au vândut autovehicule folosite, achiziționate de la persoane fizice din Comunitate;
-Activitatea de Inspecție Fiscală a reconsiderat activitatea ca fiind activitate economică, a constatat depășirea plafonului de 300.000 lei pentru înregistrarea în scopuri de TVA. S-a ridicat problema aplicării regimului standard de TVA sau a regimului special bunuri second hand (SH). Organul fiscal a considerat că aplicarea regimului special pentru bunuri SH se poate aplica doar după înregistrarea în scopuri TVA a persoanei impozabile;

ÎCCJ a luat în considerare Codul fiscal, Directiva UE în domeniul TVA, Hotărârea Jyske Finans C-280/04 (UE), Hotărârea Auto Nikolovi C-203/10 (UE) și principiul neutralității fiscale. Orice persoană care livrează un mijloc de transport nou este persoană impozabilă, din punctul de vedere a TVA. Persoana care desfășoară o activitate economică de o manieră independentă și în mod continuu, este persoană impozabilă din punctul de vedere a TVA. Este lipsit de relevanță că persoana respectă formalitățile naționale de înregistrare juridice (ex.PFA), pentru ca să fie persoană impozabilă. Inclusiv înregistrarea în scopuri de TVA este o formalitate (vezi cazul „Solomie și Oltean C-183/14”).

Întrebarea se pune: dacă autoritatea fiscală a stabilit că o persoană intră în categoria persoanelor impozabile care aplică în mod obligatoriu un regim de TVA, care este acesta? Regimul normal sau regimul special?

Decizia ÎCCJ: regimul fiscal special bunuri second hand se aplică și de persoanele fizice care nu sunt autorizate potrivit OUG nr.44/2008 și nu este condiționată de formalitatea de înregistrare în scopuri de TVA. Deci, regimul special este prioritar dacă din punct de vedere economic, cumpărarea și vânzarea bunurilor se dovedește a fi pentru bunuri second hand.

Pronunțarea Curții Europene în cauza C-183/14 „Solomie și Oltean” pronunțată în anul 2015

-mai multe persoane fizice s-au asociat pentru a construi și vinde apartamente. Asocierea nu a funcționat sub o formă autorizată și la depășirea plafonul de 300.000 lei, nu s-a înregistrat în scopuri de TVA;

-Activitatea de Inspecție Fiscală a retransmis operațiunile ca și activitate economică, iar persoanele fizice, ca și persoane impozabile din punctul de vedere a TVA. S-a ridicat problema exercitării dreptului de deducere a TVA de către persoanele fizice, pentru achiziția de bunuri și servicii aferente apartamentelor construite, în condițiile în care persoanele fizice nu erau înregistrate în scopuri de TVA și nu au depus decont de TVA;

Hotărârea CJUE: dreptul de deducere a TVA datorate sau achitate în amonte pentru bunuri/servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxabile nu poate fi refuzat persoanei impozabile care trebuia în schimb să achite TVA pe care ar fi trebuit să o perceapă pentru „simplul motiv” că nu era înregistrat în scopuri de TVA atunci când a efectuat aceste operațiuni și nu a depus decont de TVA pentru TVA datorată. Înregistrarea în scopuri de TVA nu constituie decât cerință de formă.

Concluzie: în cazul în care administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că cerințele de fond sunt îndeplinite, aceasta nu poate impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce TVA, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării dreptului de deducere.

Concluzii:

- regimul special se aplică pentru achiziții de bunuri din interiorul Uniunii Europene (inclusiv România) de la persoane neimpozabile, de la persoane impozabile care desfășoară activități scutite de TVA fără drept de deducere (ex. cabinet medical, firmă de asigurări), de la întreprinderi mici și de la persoane impozabile revânzătoare care au aplicat regimul special
- taxa este deductibilă pentru achiziții de bunuri/servicii necesare desfășurării activității economice a persoanei impozabile, altele decât cele făcute pentru bunurile care vor fi vândute în regim special, inclusiv pentru repararea bunurilor care se vând ulterior sub regim special;
- pentru bunurile second hand achiziționate de la persoane fizice, operatorul economic este obligat să emită autofaktură;
- regimul special pentru opere de artă se notifică la organul fiscal; pentru celelalte categorii de bunuri vândute sub regimul marjei, nu este necesară depunerea nici unei notificări la fisc;
- aplicarea regimului special pentru bunuri second hand este opțională.

Exemplul 1

Societatea A din România, înregistrată în scopuri de TVA, cumpără un autovehicul second hand de la o persoană fizică. Emite autofaktură pentru evidența achiziției. Valoarea de vânzare este de 50.000 lei, iar costul de achiziție a fost de 35.000 lei. Societatea contractează cu un service auto, reparații în valoare de 5.000 lei, TVA 21%.

În factura de vânzare a autovehiculului către o persoană fizică din România, societatea înscrie în coloana de TVA „vânzare sub regimul special second hand”.

- marja de profit: $50.000 - 35.000 = 15.000$ lei;
 - taxa pe valoarea adăugată: $15.000 \times 21/121 = 2.603$ lei;
 - baza de impozitare: $15.000 - 2.603 = 12.397$ lei

 - cheltuielile de 5.000 lei, reprezentând reparații, sunt cheltuieli deductibile fiscal, nu se adaugă la costul de achiziție;

 - TVA de 868 lei din factura de reparații, reprezintă TVA deductibilă.
- !!! în decontul de TVA (formularul 300) se vor declara:
- la rd. 29 - achiziția intracomunitară
 - la rd. 9 - baza de impozitare și TVA aferentă vânzării

Exemplul 2

Societatea B din România, înregistrată în scopuri de TVA, achiziționează 2 autovehicule folosite din Germania, de la un operator economic:

- un autovehicul în valoare de 26.000 euro, pentru care livrarea se face în regim de scutire cu drept de deducere,
- un autovehicul în valoare de 16.000 euro pentru care furnizorul menționează în factură aplicarea „regimului special bunuri second hand”.

Societatea B în Jurnalul de cumpărări înregistrează cele două operațiuni:

- pentru mijlocul de transport achiziționat cu taxare inversă:
 - va face taxare inversă (4426=4427), 26.000 euro x cursul de schimb de la data facturii
 - va declara operațiunea în formularele D300 (rd. 5/5.1, respectiv rd. 20/20.1) și D390
 - la vânzare societatea nu va putea aplica regimul special.
- pentru mijlocul de transport achiziționat sub regimul special:
 - nu se datorează TVA în România
 - va declara operațiunea în formularul D300 (rd. 29) și nu se declară în D390
 - la vânzare societatea va putea aplica regimul special.

Exemplul 3

O societate din România, neplătitoare de TVA achiziționează un autovehicul dintr-un stat membru UE, în valoare de 7.000 euro + TVA - total factură 8.500 euro.

Cursul euro al BNR de la data facturii este 5,2411.

$$8.500 \times 5,2411 = 44.549,35 \text{ lei}$$

Având în vedere faptul că pentru achizițiile intracomunitare de bunuri cu valoare peste 10.000 euro (34.000 lei) se datorează TVA în România, societatea va datora TVA în România pentru achiziția efectuată. TVA se va aplica la valoarea integrală a facturii, respectiv $21\% \times 44.549,35 \text{ lei} = 9.355,36 \text{ lei}$.

!!! pentru calculul plafonului de 10.000 euro se utilizează cursul valutar de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la cifra miilor.

Având în vedere că valoarea de achiziție depășește plafonul de 34.000 lei, societatea avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA pentru operațiuni intracomunitare **înainte** de efectuarea achiziției și să comunice codul de TVA furnizorului pentru aplicarea corectă a tratamentului fiscal din punct de vedere a TVA, respectiv:

- vânzătorul emite factură fără TVA
- cumpărătorul va calcula TVA de plată, va depune Decontul special de taxă pe valoarea adăugată (formular 301) și Declarația recapitulativă (formular 390)
- va face plata TVA-ului în România.

!!! pe site-ul mfinante.gov.ro se regăsește circulara nr. 81544/11.10.2010

Exemplul 4

O societate revânzătoare din România, plătitoare de TVA achiziționează printr-o casă de licitații din UE un autoturism. Societatea primește 3 facturi de la casa de licitație, astfel:

- o factură cu contravaloarea autoturismului vândut sub regimul marjei - 12.000 euro,
- o factură de transport cu taxare inversă - 1.000 euro,
- o factură de asigurare cu taxare inversă - 500 euro.

Ulterior societatea din România vinde autoturismul sub regimul marjei cu 15.000 euro.

Societatea va proceda astfel:

- pentru mijlocul de transport achiziționat sub regimul marjei:
 - nu se datorează TVA în România
 - va declara operațiunea în formularul D300 (rd. 29) și nu se declară în D390
 - la revânzare societatea va putea aplica regimul special.
- pentru serviciile de transport și asigurare achiziționate cu taxare inversă:
 - va face taxare inversă (4426=4427)
 - va declara operațiunile în formularele D300 (rd. 7/7.1, respectiv rd. 22/22.1) și D390
 - nu își va putea exercita dreptul de deducere, întrucât aceste achiziții sunt facturate de același furnizor care a facturat și autoturismul și intră în prețul de cumpărare (12.000 + 1.000 + 500 = 13.500 euro).

La revânzarea autoturismului, societatea va calcula TVA de plată astfel:

- marja de profit: $15.000 - 13.500 = 1.500$ euro;
- taxa pe valoarea adăugată: $1.500 \times 21/121 = 260,3$ euro;
- baza de impozitare: $1.500 - 260,3 = 1.239,7$ euro.



Ministerul Finanțelor - Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca



VĂ MULȚUMIM !