



**DGRFP Cluj-Napoca în colaborare cu
A.J.F.P. Bihor**

**Tratamentul fiscal al operațiunilor
cu bunuri second - hand**



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"
- **OPANAF nr. 3769/2015** privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA și pentru aprobarea modelului și conținutului declarației informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA, cu modificările și completările ulterioare

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

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.**

(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;

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

2. Definierea 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.

Mijloacele de transport **second-hand** sunt cele care nu mai îndeplinesc condițiile de la art.266, alin.(3), lit.b)., respectiv nu mai îndeplinesc condițiile să fie considerate noi în sensul TVA.

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 Olanda, în valoare de 15.000 euro (74.625 lei), la a cărui 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.

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 19% 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.

3.2.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 calendaristic 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

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

Plafonul pentru achiziții intracomunitare

Plafonul pentru achiziții intracomunitare de **10.000 euro** este constituit din valoarea totală, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, 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 prevederilor 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 prevederilor 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 în conformitate cu prevederile 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

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

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 achiziției intracomunitare, prin aplicarea cotei de TVA la valoarea achiziției.

Exemplu:

1. O persoană juridică română care prestează exclusiv servicii medicale 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 Austria, în valoare de 20.000 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 taxabile 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 Austria ar fi emis factura cu cota de TVA din Austria.

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.

B.2.Valoarea achiziției este sub plafonul de 10.000 de 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 taxei pe valoarea adăugată, fie că nu se datorează taxa pe valoarea adăugată 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.

3.2.2. Achiziții de bunuri second-hand realizate de persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA, potrivit art.316 din Codul Fiscal

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 Uniunii Europene, 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. 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.312, alin (2) din Codul Fiscal cu modif. și complet. ulterioare)

2. În condițiile stabilite prin normele metodologice, 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.312, alin (3) din Codul Fiscal cu modif. și complet. ulterioare)

Persoana impozabilă revânzătoare **nu are dreptul la deducerea TVA datorată sau achitate pentru bunurile prevăzute la pct.1 și 2 de mai sus , 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 face mențiunea cu privire la aplicarea *regimului special al marjei - bunuri second hand* în acel stat, reiese că în Romania nu are loc o achiziție intracomunitară taxabilă.

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 -Achiziție intracomunitare de bunuri second hand de la un furnizor din alt stat membru UE , care aplică în țara sa regimul special iar societatea din Romania este plătitoare de TVA , potrivit art.316 din Codul Fiscal, și aplică regimul special pentru bunurile second-hand

- 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.

CAZUL I - Achiziție intracomunitare de bunuri second hand de la un furnizor din alt stat membru UE , care aplică în țara sa regimul special iar societatea din Romania este plătitoare de TVA , conform art.316 din Codul Fiscal,și aplică regimul special pentru bunurile second-hand (continuare)

-pe factura trebuie să existe mențiuni privind aplicarea regimului marjei - bunuri second hand de către furnizor,

- persoana impozabilă revânzătoare(din RO) nu este persoană obligată la plata TVA conform art. 308 din Codul fiscal, întrucât operațiunea nu este taxabilă în România (nu datorează TVA)

- persoana impozabilă din RO nu depune declarația recapitulativă- D390

- persoana impozabilă revânzătoare are posibilitatea să evidențieze operațiunea în Decontul de TVA 300 / rd. 30 “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.

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).
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 19%

-evidențiază operațiunea în Declarația informativă D 394:

Persoana impozabilă revânzătoare , înregistrată în scopuri de TVA potrivit art.316 din Codul Fiscal 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 art.312 , alin. (3) din Codul Fiscal.

În cazul în care 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 datorate sau achitate 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)

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

- în SM de livrare este o livrare intracomunitară scutită de TVA
- este o achiziție intracomunitară de bunuri taxabilă în România, potrivit art.268 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal,
- persoana impozabilă revânzătoare din RO este obligată la plata TVA -art.308 din Codul Fiscal (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)" / rd. 20 "Achiziții intracomunitare de bunuri pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA (taxare inversă)".

Persoana impozabilă revânzătoare din România:

- 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
- aplică regimul normal de TVA (cu ocazia achiziției intracomunitare de bunuri second-hand s-a aplicat taxare inversă ($4426=4427$) și se consideră că și-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 19% "
- evidențiază operațiunea de livrare internă în România și în Declarația informativă - D394

Orice persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA, 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)

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

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;

Pentru determinarea taxei colectate aferente fiecărei livrări, din marja profitului determinată conform lit. a) 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. a), este negativă.

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

Exemplul 1:

Societatea **SC Auto XYZ SRL** cumpără un autoturism second de la o fundație, care se ocupă doar cu acordarea în mod gratuit de bunuri și servicii sociale, iar valoarea de achiziție este 38.000 lei.

După o verificare și reparație efectuată, pentru care firma a cheltuit 5.000 lei și 950 lei TVA deductibil, societatea **SC Auto xyz SRL** livrează cu 53.000 lei autoturismul către o societate din România înregistrată în scopuri de TVA potrivit art. 316 din Codul Fiscal, aplicând regimul special pentru bunurile second-hand. Pe factură societatea revânzătoare -SC Auto XYZ SRL nu înscrie TVA dar, la finele perioadei fiscale, societatea **SC Auto XYZ SRL**, va trebui să calculeze TVA datorată:

-marja profitului $53.000 \text{ lei} - 38.000 \text{ lei} = 15.000 \text{ lei}$;

-TVA datorată $15.000 \text{ lei} \times 19/119 = 2.395 \text{ lei}$.

-baza de impozitare a TVA: $15.000 - 2395 = 12.605 \text{ lei}$.

Cheltuiala cu verificarea/reparațiile efectuate în suma de 5.000 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 950 lei este deductibilă integral, fiind efectuată în scopul unei activități taxabile din punct de vedere al TVA

Exemplul 2:

O persoană impozabilă din România, 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 25.000 euro.

Autovehiculul nu îndeplinește condițiile de mijloc de transport nou și are valoarea de 25.000 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 România realizează o achiziție intracomunitară taxabilă, și va aplica taxare inversă: 4426=4427 cu valoarea:

$$124.343 \text{ lei} \times 19\% = 23.625 \text{ lei.}$$

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= 130.000 lei, TVA colectată =24.700 lei(cota de 19% TVA), valoarea totală :130.000 lei + 24.700 lei = 154.700 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 la rd.9 din Decontul de TVA(D300);
- de asemenea Societatea revânzătoare va reflecta operațiunea și în declarația informativă-D394

La achiziția de autovehicule în regim normal, 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 următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate :

- 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;
- 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 instruire de către școlile de șoferi;
- e) vehiculele utilizate 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).

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:

- sunt interzise 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, 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. Întrebarea care se pune este dacă societatea poate deduce:

1. TVA-ul deductibil aferent serviciului de transport facturat cu taxare inversă,
2. TVA-ul deductibil aferent facturii de reparații.

Societatea va factura 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

1. Poate societatea să deducă TVA-ul aferent facturii de transport?

- Persoana impozabilă nu are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor supuse regimului special al bunurilor second-hand (unde intră și valoarea transportului plătit furnizorului unui bun second-hand și celelalte cheltuieli care intră în prețul de cumpărare a bunului achiziționat de persoana impozabilă revânzătoare de la același furnizor care a facturat și transportul).
- Factura de transport (transportul fiind asigurat de furnizor) se cuprinde în prețul de cumpărare astfel cum este acesta definit mai sus.
- Ca urmare, persoana impozabilă va determina marja profitului potrivit art. 312 din Codul fiscal, și în această situație nu are dreptul să deducă TVA aferent acestuia.

2. Poate societatea să deducă TVA-ul aferent facturii de reparații?

- Operațiunile care sunt supuse regimului special al bunurilor second-hand sunt 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.
- Chiar dacă cheltuiala cu reparațiile autovehiculelor nu intră în regimul marjei, nefiind adăugat la valoarea de cumpărare a bunului, 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 impozabilă a bunurilor achiziționate intracomunitar de la furnizor, persoană impozabilă stabilită în alt stat membru UE.
- În situația în care transportul intracomunitar al mijlocului de transport este facturat de o persoană juridică română, aceasta are obligația de a colecta TVA iar persoana revânzătoare își va exercita dreptul de deducere luând în considerare inclusiv prevederile art. 297 alin. (4) din Codul fiscal.

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 300.000 lei. La calculul plafonului de 300.000 lei se ia în considerare valoarea totală a livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii.

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/prestărilor de servicii.

- Din punct de vedere al impozitului pe profit/impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, se consideră venit impozabil valoarea integrală a livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii 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 intracomunitară, import, intern) se supun legislației privind RO e-Transport exact ca și orice alte bunuri.

Astfel, dacă bunurile second hand sunt transportate cu vehicule terestre cu masă totală admisibilă peste 2,5 tone, operatorul economic care face achiziția intracomunitară sau importul lor, trebuie să se preocupe de obținerea codului UIT, cel târziu în momentul în care ajung în frontiera română.

Excepția privind obținerea codului UIT se referă la bunuri cu valoare sub 10.000 lei și cantitate sub 500 kg.

Dacă achiziționarea se referă la un mijloc de transport second-hand chiar dacă vine pe roți, are nevoie de cod UIT.

Pentru transportul rutier de bunuri second hand pe teritoriul național, se aplică aceleași reguli ca pentru bunurile cu risc fiscal ridicat, noi (Ordinul nr. 802/2022).

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 plafonului de 300.000 lei, nu s-a înregistrat în scopuri de TVA;

-Activitatea de Inspecție Fiscală a retratat 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.

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 Germania;
-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 (expl.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.

Concluzii :

- regimul special se aplică pentru achiziții de bunuri pentru care furnizorul nu a emis o factură cu TVA, sau în cazul achizițiilor intracomunitare, TVA nu a fost datorată în România;
- taxa este deductibilă pentru achiziții de bunuri/servicii necesare desfășurării activității economice a persoanei impozabile, altele decât cele 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;
- regimul special pentru bunuri second hand se poate aplica opțional.

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 30.000 lei, iar costul de achiziție a fost de 20.000 lei. Societatea contractează cu un service auto, reparații în valoare de 2.000 lei, TVA 19%.

În factura de vânzare a autovehiculului, societatea înscrie în coloana de TVA „vânzare sub regimul special second hand”.

Calculul marjei și a TVA:

- $30.000 - 20.000 = 10.000$ lei;
- $10.000 \times 19 / 119 = 1.597$ lei, reprezentând TVA;
- cheltuielile de 2.000 lei, reprezentând reparații, sunt cheltuieli deductibile fiscal, nu se adaugă la costul de achiziție;
- TVA 380 lei din factura de reparații, reprezintă TVA deductibilă.

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 și 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 (4426=4427), 26.000 euro x cursul de schimb, cu toate obligațiile declarative (D300, D390), se poate revinde ca și livrare sub regim standard de TVA;
- pentru mijlocul de transport achiziționat cu regimul special, 16.000 euro x cursul de schimb, nu se datorează TVA în România, nu se declară în D390, se poate revinde tot sub regimul special al bunurilor second hand.



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



VĂ MULȚUMIM !