

Regimul TVA pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități

Regimul special TVA - definiții

➤ **regimul special** reprezintă *reglementările speciale* prevăzute de art.312 din Legea nr.227/2015, privind Codul Fiscal, pentru *taxarea livrărilor de bunuri second-hand*, opere de artă, obiecte de colecție și antichități *la cota de marjă a profitului*.

➤ **bunurile second-hand** reprezintă *bunurile mobile corporale* care pot fi refolosite în starea în care se află sau după efectuarea unor reparații (orice bunuri mobile corporale vechi care mai pot fi reutilizate “ca atare”, sau după efectuarea unor reparații), altele decât operele de artă, obiectele de colecție sau antichitățile, pietrele prețioase și alte bunuri prevăzute în normele metodologice.

➤ **persoana impozabilă revânzătoare** este persoana impozabilă care, în cursul desfășurării activității economice, achiziționează sau importă bunuri second-hand și/sau opere de artă, obiecte de colecție sau antichități *în scopul revânzării*, indiferent dacă respectiva persoană impozabilă acționează în nume propriu sau în numele altei persoane în cadrul unui contract de comision la cumpărare sau vânzare;

➤ **marja profitului** reprezintă *diferența* dintre *prețul de vânzare* aplicat de persoana impozabilă revânzătoare și *prețul de cumpărare*, în care:

1. **prețul de vânzare** constituie suma obținută de persoana impozabilă revânzătoare de la cumpărător sau de la un terț, inclusiv subvențiile direct legate de această tranzacție, impozitele, obligațiile de plată, taxele și alte cheltuieli, cum ar fi cele de comision, ambalare, transport și asigurare, percepute de persoana impozabilă revânzătoare cumpărătorului, cu excepția reducerilor de preț

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

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

➤ **Baza de impozitare** pentru livrările de bunuri second-hand supuse regimului special este **marja profitului** realizată de persoana impozabilă revânzătoare (diferența dintre prețul de vânzare aplicat de persoana impozabilă revânzătoare și prețul de cumpărare) exclusiv valoarea TVA aferentă marjei.

Operațiunile supuse regimului special ----- **taxabile**

Cota de TVA aplicabilă cota standard **21%**.

➤ **Calculul TVA** este realizat la finele unei perioade fiscale (L sau T), când se determină:
- *baza impozabilă* pentru fiecare livrare de bunuri supusă regimului special și
- *TVA datorată*.

➤ Pentru determinarea taxei colectate aferente fiecărei livrări, din marja profitului se calculează suma taxei colectate corespunzătoare fiecărei livrări prin aplicarea **procedului sutei mărite (21/121)**. 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 este negativă.

Bunurile second-hand includ orice obiecte vechi care mai pot fi utilizate ca atare sau în urma unor reparații, cu excepția bunurilor prevăzute la alin. (2)

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;
- 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.

Mijloc de transport noi vs second-hand

Mijloacele de transport noi :

- un vehicul terestru 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 livrat cu mai mult de 6 luni de la data intrării în funcțiune sau să nu fi efectuat deplasări care depășesc 6.000 km;
- o navă care depășește 7,5 m lungime, 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, cu condiția să nu fi fost livrată 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
- o aeronavă a cărei greutate la decolare depășește 1.550 kg sau, destinate transportului de pasageri sau bunuri, cu excepția aeronavelor utilizate de companiile aeriene care realizează în principal transport internațional de persoane și/sau de bunuri cu plată, cu condiția să nu fi fost livrată 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.

Mijloace second-hand - cele care nu mai îndeplinesc condițiile menționate anterior pentru a fi considerate noi

Condiții și reguli de aplicare a regimului special TVA

- Persoana impozabilă revânzătoare va putea 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 TVA, numai în situația în care bunurile sunt achiziționate din interiorul Uniunii Europene -1 , de la unul dintre următorii furnizori:

a) o persoană neimpozabilă (ex: persoană fizică);

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) - i.e. livrări de bunuri a căror achiziție a făcut obiectul limitării totale a dreptului de deducere

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 TVA în regim special (adică această persoană impozabilă revânzătoare aplică la rândul său regimul special).

Prevederi aplicabile organizatorilor de licitații publice

Baza de impozitare pentru livrările de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție sau antichități, efectuate de un organizator de vânzări prin licitație publică, acționând în nume propriu în cadrul unui contract de comision la vânzare în contul persoanei prevăzute la art. 312 alin. (2) lit. a) - d) din Codul fiscal, este constituită din suma totală facturată cumpărătorului de către organizatorul vânzării prin licitație publică, din care se scad următoarele:

1. suma netă de plată sau plătită de organizatorul vânzării prin licitație publică comitentului său și

2. suma taxei colectate de organizatorul vânzării prin licitație publică pentru livrarea sa.

➤ Suma netă de plată sau plătită de organizatorul vânzării prin licitație publică comitentului său este egală cu diferența dintre:

a) prețul bunurilor la licitația publică; și

b) valoarea comisionului, inclusiv taxa aferentă, obținut sau care va fi obținut de organizatorul vânzării prin licitație publică de la comitentul său, în cadrul contractului de comision la vânzare.

➤ Organizatorul vânzării prin licitație publică, pentru livrările în cadrul regimului special, trebuie să :

- emită cumpărătorului o factură / bon fiscal

- nu menționeze separat valoarea TVA pe documentele fiscale emise.

Achiziții intracomunitare vs regimul bunurilor second-hand

➤ Se consideră achiziție intracomunitară de bunuri obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului, către un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor.

➤ I.e. AIC de autovehicule second-hand presupune achiziția de către o persoană juridică înregistrată în scopuri de TVA/neînregistrată în scopuri de TVA/persoană fizică din România a unui autovehicul dintr-un alt stat membru al UE.

➤ Plafonul pentru achiziții intracomunitare (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.

➤ **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 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, 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 (TVA a fost plătită de furnizor la marja profitului în statul membru din care au fost livrate),

- 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;

Obligațiile persoanei impozabile revânzătoare

- **nu are dreptul la deducerea TVA** datorate sau achitate pentru bunurile second-hand, în măsura în care livrarea acestor bunuri se taxează în regim special.
- **nu are dreptul să înscrie taxa** aferentă livrărilor de bunuri supuse regimului special, **în mod distinct**, în facturile emise clienților.
- **poate aplica regimul normal de taxare** pentru orice livrare eligibilă pentru aplicarea regimului special.
- **trebuie să stabilească TVA colectată** în cadrul regimului special pentru fiecare perioadă fiscală în care trebuie să depună decontul de TVA.
- **trebuie să țină evidența operațiunilor** pentru care se aplică regimul special.
- **nu poate aplica regimul special** pentru :
 - a) livrări de bunuri care au fost achiziționate în interiorul Uniunii Europene de la persoane care au beneficiat de scutire de taxă la cumpărare, la achiziția intracomunitară sau la importul de astfel de bunuri ori care au beneficiat de rambursarea taxei
 - b) livrarea intracomunitară de mijloace de transport **noi** scutite de taxă
- **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.

Evidența operațiunilor

Persoanele impozabile revânzătoare care aplică regimul special al bunurilor second-hand trebuie să :

- a) **țină un jurnal special de cumpărări** în care se înscriu toate bunurile supuse regimului special;
- b) **țină un jurnal special de vânzări** în care se înscriu toate bunurile livrate în regim special;
- c) **țină un registru** care permite să se stabilească, la finele fiecărei perioade fiscale, totalul bazei de impozitare pentru livrările efectuate în respectiva perioadă fiscală, pe fiecare cotă de TVA aplicabilă, și, după caz, taxa colectată;
- d) **emita o factură prin autofacturare** către fiecare furnizor de la care achiziționează bunuri supuse regimului special și care nu este obligat să emită o factură.

Factura emisă prin autofacturare trebuie să cuprindă următoarele informații:

1. numărul de ordine și data emiterii facturii;
2. data achiziției și numărul cu care a fost înregistrată în jurnalul special de cumpărări în care se înscriu toate bunurile supuse regimului special sau data primirii bunurilor;
3. numele și adresa părților;
4. codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile revânzătoare;
5. descrierea și cantitatea de bunuri cumpărate sau primite;
6. prețul de cumpărare, care se înscrie în factură la momentul cumpărării pentru bunurile în regim de consignație.

Opere de artă - moștenitor plătitor TVA vs. neplătitor de TVA

! Regulă specială

Art. 312 alin. (2) CF prevede că **autorii sau succesorii lor de drept**, dacă sunt înregistrați în scopuri de TVA, livrează opera cu **cota normală de 21%** și **nu aplică regimul marjei** în calitate de vânzători primari.

Regimul marjei devine disponibil abia pentru comerciantul revânzător, dar **numai dacă** achiziția s-a făcut de la un vânzător care nu a dedus TVA.

Situație moștenitor (succesor de drept)	Factura emisă de moștenitor	Regimul aplicabil galeriei la revânzare
Moștenitor neînregistrat în scopuri de TVA (PF obișnuită, sub plafonul de 395.000 lei)	Fără factură cu TVA / fără TVA. Galeria emite autofaktură.	Regimul marjei - art. 312 alin. (1) lit. b)
Moștenitor înregistrat în scopuri de TVA art. 316 (ex: artist activ, PFA, SRL cultural)	Factură cu TVA 21% la prețul total al operei.	Regim normal TVA 21% la revânzare - galeria nu poate aplica regimul marjei.

Precizări privind RO e-Transport

- Bunurile second hand se supun legislației privind RO e-Transport.
- 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 : bunuri cu valoare sub 10.000 lei și cantitate sub 500 kg.

- Dacă AIC se referă la un mijloc de transport second-hand, transportul acestuia în România este pe propriile roți, vehiculul circulă fără încărcătură, fără a fi în legătură cu alt transport internațional cu încărcătură, **nu** există obligația declarării în sistemul RO e-Transport și obținerea codului 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).

Baza legală:

- **Art. 312 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;**
- **pct. 86 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G nr.1/2016, cu modificările și completările ulterioare;**

Adresa: Str.Gheorghe Lazăr nr.9B,
300081, Timișoara
Tel/fax: 0256-292735 /0256-499332
Website: www.anaf.ro