

Consecințele generate bugetului de stat al României prin interpretarea necorespunzătoare/eludarea legislației civile și fiscale în materia vânzării autovehiculelor second-hand

Dr. ec. Gabriel GOICEA

București

Abstract

Vehicles that are deemed as second-hand can benefit from a special VAT regime that allows the tax to be applied only to the profit margin in the case of resale of second-hand goods. As a consequence, VAT does not apply to the acquisition value. One of these situations is when an individual sells a second-hand vehicle to a firm registered for VAT purposes at the price excluding VAT, and the firm subsequently sells it as commodity to another firm or individual, applying VAT only to its gross profit. At the same time, the special system also applies when the intermediary reselling firm acquired the vehicle through a margin-based procedure from a company, including from within the Community.

Since this is a regime that allows the reduction of the VAT tax base, “the financial engineers”, focused on identifying new methods of “fiscal optimization”, are tempted to force the legal boundary of optimization and find solutions that are way outside the law. The judicial practice proved that for most of the vehicles acquired from EU the delivery was standard, namely intra-Community delivery with reverse charge, the consequence being that when the car is sold in Romania the VAT is collected for the entire value and it must be transferred to the state budget, and yet, through certain fraudulent acts and the falsification of documents, the special VAT regime applies, namely the margin-based VAT and the intermediary company pays VAT only for the difference between the selling and the buying price, not for the entire value of the vehicle.

Key terms: second-hand vehicles, business, consumer, VAT, special taxation regime

Termeni-cheie: autovehicule second-hand, întreprindere, consumator, TVA, regim special de taxare

Clasificare JEL: K34

To cite this article: Gabriel Goicea, *Consecințele generate bugetului de stat al României prin interpretarea necorespunzătoare/eludarea legislației civile și fiscale în materia vânzării autovehiculelor second-hand*, *CECCAR Business Review*, N° 3/2021, pp. 31-39, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2021.03.04>

➔ Introducere

Una dintre formele de evitare a plății impozitelor este cea bazată pe **folosirea lacunelor sistemului fiscal**, în concepția profesorului Nicolae Hoanță (citată de Goicea *et al.*, 2011), autorul introducând noțiunea de evaziune fiscală cauzată de existența unui vid legislativ.

Pe fondul transpunerii în legislația română a legislației fiscale europene, menționată în convenții, s-au produs unele necorelări cu legislațiile din alte domenii de activitate, consecința fiind producerea unor disfuncții la nivelul colectării și administrării impozitelor de către statul român, **o pondere importantă înregistrând neîn-casarea sau restituirea ilegală a TVA.**

La analiza empirică a unei activități sociale reglementate de lege se poate aprecia că tot ceea ce nu este interzis de lege este permis. Este cazul sintagmei „*nu-i nimic, este imoral, dar nu este ilegal*”.

În situația în care o activitate reglementată generează și un impact de natură fiscală se impune corelarea instituțiilor și a reglementărilor care intervin **pentru a nu se denatura rezultatul urmărit, consecințele denaturării răsfrângându-se inclusiv asupra dezvoltării statului și a societății.**

În țările anglo-saxone, **aranjamentele juridice suspecte sunt supuse unui test de *reasonable business purpose* (interes comercial rezonabil), cu ajutorul căruia judecătorul va putea stabili care a fost obiectivul aranjamentului respectiv** (Goicea *et al.*, 2011).

Din moment ce aranjamentul nu are un fundament nici economic, nici comercial, ci doar unul fiscal, judecătorul este abilitat să pronunțe inopozabilitatea actului juridic respectiv.

În Franța, printr-o hotărâre din 10 iunie 1981, Consiliul de Stat a reglementat faptul că, pentru a înlătura ceea ce se consideră inopozabil, administrația trebuie să determine caracterul fictiv al actului sau, în lipsă, că el nu poate fi inspirat de alt motiv decât cel de a eluda fiscal (Goicea *et al.*, 2011).

În legislația română s-a introdus o reglementare similară prin Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, preluată și de Codul fiscal din 2015. Potrivit dispozițiilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, „*la stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității*”.

Oricum, există obligația organului fiscal de **a motiva în fapt** decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin **indicarea elementelor relevante** în legătură cu scopul și conținutul tranzacției, precum și **a tuturor mijloacelor de probă** avute în vedere pentru aceasta.

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare, definesc **tranzacția fără scop economic** ca fiind orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care **determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă.**

1. Scepticismul specialiștilor referitor la scopul real al exacerbatei afluențe de autovehicule second-hand pe piața românească

Autovehiculele considerate second-hand pot beneficia de un regim special de taxare a TVA, reglementat prin Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, **regim fiscal care permite ca TVA să se aplice doar asupra marjei profitului în cazul revânzării de bunuri second-hand.** Drept consecință, cota de TVA nu se mai aplică asupra sumei care reprezintă valoarea de achiziție.

Una dintre situațiile de aplicare a regimului special de taxare la marjă în cazul bunurilor second-hand este aceea în care o persoană fizică vinde un autoturism second-hand către o firmă plătitoare de TVA la prețul fără TVA, iar ulterior firma plătitoare de taxă vinde bunul, ca marfă, către o altă firmă sau persoană fizică, aplicând TVA doar la profitul său brut. Totodată, sistemul special se poate aplica și în cazul în care societatea intermediară-revânzătoare a achiziționat de la o societate (inclusiv din spațiul comunitar) autovehiculul în regim de marjă (lucru specificat clar pe factura de achiziție).

Potrivit dispozițiilor art. 319 alin. (20) lit. o) din Codul fiscal, dacă se aplică regimul special pentru bunuri second-hand, **factura cuprinde în mod obligatoriu „una dintre mențiunile «regimul marjei – bunuri second-hand»”.**

Fiind vorba despre un regim care permite diminuarea bazei de impozitare a TVA, „inginerii financiari”, orientați spre identificarea unor noi metode de „optimizare fiscală”, sunt tentați să forțeze limita legală a optimizării și să găsească soluții mult în afara legii.

Practica judiciară a demonstrat faptul că pentru o mare parte dintre mașinile achiziționate din UE livrarea s-a făcut în regim normal, respectiv livrare intracomunitară cu taxare inversă (valoarea TVA plătit fiind zero), consecința fiind că **la vânzarea mașinii în România TVA se colectează la întreaga valoare și trebuie virat statului, însă, prin folosirea unor manopere doloze și falsificarea unor documente, se aplică regimul special de TVA, respectiv cel la marjă**, societatea intermediară achitând TVA doar pentru diferența dintre prețul de vânzare și cel de cumpărare, nu pentru întreaga valoare a autovehiculului.

Trebuie să se aibă în vedere că **în materie de fraudă privind TVA răspunderea este solidară dacă se demonstrează faptul că cel care a achiziționat ulterior autovehiculul știa că este implicat în respectiva fraudă.**

2. Analiza conținutului și întinderii calității de proprietar asupra unui bun aflat la dispoziția unei firme, din perspectiva legislației civile

2.1. Nerespectarea uzanțelor cinstite și a principiului general al bunei-credințe

În conformitate cu art. 1¹ lit. b) din Legea nr. 11/1991 privind combaterea concurenței neloiale, cu modificările și completările ulterioare, reprezintă **practici comerciale** „*orice comportament, respectiv acțiune, omisiune, demers sau comunicare comercială, inclusiv publicitatea și comercializarea, efectuată de o întreprindere, în legătură directă cu promovarea, vânzarea sau furnizarea unui produs*”.

Potrivit dispozițiilor art. 1 alin. (2) din același act normativ, „**întreprinderile au obligația să acționeze cu respectarea uzanțelor cinstite, în conformitate cu principiul general al bunei-credințe (...)**”.

Art. 1¹ lit. c) din Legea nr. 11/1991 definește termenul de **uzanțe cinstite** ca fiind ansamblul de practici sau reguli general recunoscute care se aplică în relațiile comerciale dintre întreprinderi, în scopul prevenirii încălcării drepturilor legitime ale acestora.

Dacă o întreprindere interpretează abuziv o dispoziție legală, ea se găsește în situația de a avea un ascendent ilegal și imoral față de celelalte întreprinderi de profil, care se concretizează în practicarea unor prețuri mai mici, plata unor impozite reduse și atragerea unei clientele mai numeroase.

2.2. Demarcația între întreprindere și consumator

Art. 1¹ lit. h) din Legea nr. 11/1991 stabilește că termenul de **participanți la piață** cuprinde **întreprinderile și consumatorii**.

O persoană nu poate întruni, cu ocazia îndeplinirii unui act, atât calitatea de întreprindere, cât și pe cea de consumator. Ea nu poate avea decât una dintre aceste calități. Astfel, dacă o întreprindere de comerț achiziționează un bun în virtutea calității sale de comerciant, acea persoană face achiziția în scop de revânzare, **fără a putea acționa asupra bunului** (să-l folosească pentru sine, să-i culeagă fructele sau produsele), bunul în cauză având rolul de **marfă**. Asupra mărfurilor, întreprinderea (mai precis, administratorii acesteia) nu poate acționa ca proprietar, în sensul conferit termenului de Codul civil.

Printre bunurile mobile care fac parte din fondul de comerț se regăsesc și **mărfurile**, cu rezerva că acestea au o destinație specială, respectiv de **valorificare către clientelă**.

Atunci când, însă, întreprinderea de comerț achiziționează un bun în calitate de consumator, aceasta are dreptul să acționeze asupra lui, respectiv să-l folosească pentru sine și să-i culeagă fructele sau produsele, bunul în cauză având rolul de activ imobilizat, materie primă sau material consumabil.

2.3. Întinderea prerogativelor dreptului de proprietate asupra unor mărfuri

Potrivit dispozițiilor art. 555 alin. (1) din Codul civil, „*proprietatea privată este dreptul titularului de a **poseda, folosi și dispune** de un bun în mod exclusiv, absolut și perpetuu, în limitele stabilite de lege*” (dispozițiile sunt similare cu cele ale art. 947 alin. (1) din Codul civil francez: „*La propriété est le droit d’user, de jouir et de disposer librement et complètement d’un bien, sous réserve des limites et des conditions d’exercice fixées par la loi*”).

Dreptul de proprietate privată conferă titularului său atributele **posesiei** (*usus sau jus utendi*), **folosinței** (*fructus sau jus fruendi*) și **dispoziției** (*abusus sau jus abutendi*) (Popescu-Cruceru și Baltac, 2012).

În funcție de modul în care o persoană se angajează în raporturi juridice, aceasta are calitatea de întreprindere sau de consumator.

Dacă o persoană acționează, în cadrul unui raport juridic, în calitate de **consumator**, atunci acea persoană se comportă față de bunul dobândit în mod exclusiv, iar dreptul său de proprietate **are toate atributele**, respectiv *jus utendi* (uzul), *jus fruendi* (culegerea fructelor) și *jus abutendi* (dispoziția). Consumatorul în cauză poate fi atât o persoană fizică ce **nu acționează ca un comerciant**, cât și o persoană juridică ce **nu tratează bunul ca pe o marfă** (ci ca pe un activ imobilizat, o materie primă sau un material consumabil).

În situația în care o persoană fizică sau juridică **tratează bunul dobândit ca pe o marfă**, atunci dreptul său de proprietate **nu mai are toate atributele**, rămânând doar cu *jus abutendi*. Celelalte atribute, respectiv *jus utendi* și *jus fruendi* sunt restricționate persoanei în cauză, aceasta fiind, pe traseul bunului până la consumatorul final (cel care are toate atributele), doar un intermediar, ce acționează pentru acesta din urmă.

Astfel, dacă o persoană cumpără un autoturism sau o bucată de carne în calitate de **consumator final** (nu ca pe o marfă), el are toate atributele dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, putând să le folosească (automobilul) sau să le consume (carnea). În schimb, dacă acea persoană cumpără autoturismul sau bucata de carne în calitate de **comerciant, întreprindere** (deci ca pe o marfă), ea nu mai are toate atributele dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, neputând să le folosească (automobilul) sau să le consume (carnea), fiind obligată să le păstreze calitățile specifice și adecvate până când acestea ajung în mâinile consumatorilor finali.

În concluzie, **comerciantul nu are dreptul de a acționa asupra unui bun care are calitatea de marfă**, fiind obligat să-l păstreze întocmai cum l-a cumpărat până când acesta ajunge în mâinile consumatorului final.

3. Reglementarea prevăzută de legislația fiscală în legătură cu autoturismele second-hand. Consecințele juridice

3.1. Regimul special pentru bunurile second-hand reglementat de Codul fiscal – înger și demon atât pentru contribuabili, cât și pentru stat

Regimul special pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități **a fost introdus începând cu data de 1 ianuarie 2007 prin pct. 126 din Legea nr. 343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal**.

Din analiza art. 152² alin. (1) din Codul fiscal din 2003, cu modificările și completările până la abrogare, rezultă că **voința legiuitorului a fost de a reglementa în mod special reintroducerea în circuitul economic a unor bunuri precum operele de artă** (tablouri, colaje și plachete decorative similare, picturi și desene, executate integral de mână, gravuri, stampe și litografii, originale vechi sau moderne, producții originale de artă statuară sau de sculptură, tapiserii și carpete de perete executate manual după modele originale asigurate de artist, cu condiția să existe cel mult opt copii din fiecare), **obiectele de colecție** (timbre poștale, timbre fiscale, mărci poștale etc.), **antichitățile** (obiectele cu o vechime mai mare de 100 de ani) și **bunurile second-hand**.

Potrivit dispozițiilor art. 7 pct. 32 din Codul fiscal din 2003, prin **transfer** se înțelege „*orice vânzare, cesiune sau înstrăinare a dreptului de proprietate (...)*”.

Este fără putință de tăgadă faptul că **legiutorul nu și-a dorit ca acest regim special să fie folosit pentru diminuarea bazei de impunere a TVA pentru bunuri care sunt în circuitul comercial, neavând vreo caracteristică ce ține de vechime, antichitate etc.**

Art. 312 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal definește regimul special aplicabil bunurilor second-hand. Astfel, sunt **bunuri second-hand** bunurile mobile corporale care pot fi refolosite în starea în care se află sau după efectuarea unor reparații. Potrivit Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, „*bunurile second-hand includ orice obiecte vechi care mai pot fi utilizate «ca atare» sau în urma unor reparații*”.

Conform lit. e) a aceluiași alineat, **persoana impozabilă revânzătoare** este persoana impozabilă care, în cursul desfășurării activității economice, **achiziționează sau importă bunuri second-hand**, indiferent dacă respectiva persoană impozabilă acționează în nume propriu sau în numele altei persoane în cadrul unui contract de comision la cumpărare sau vânzare.

Art. 312 alin. (1) lit. g) din Codul fiscal prevede că **marja profitului** este **diferența** dintre **prețul de vânzare** aplicat de persoana impozabilă revânzătoare și **prețul de cumpărare**, în care:

1. prețul de vânzare constituie suma obținută de persoana impozabilă revânzătoare de la cumpărător sau de la un terț;

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

Potrivit dispozițiilor art. 312 alin. (2) din Codul fiscal, „*persoana impozabilă revânzătoare va aplica regimul special pentru livrările de bunuri second-hand (...), bunuri pe care le-a achiziționat din interiorul Uniunii Europene, de la unul dintre următorii furnizori:*

a) o persoană **neimpozabilă**; (...)

d) o persoană **impozabilă revânzătoare**, în măsura în care livrarea de către aceasta a fost supusă taxei în regim special”.

De asemenea, potrivit prevederilor alin. (4) al aceluiași articol, „*în cazul livrărilor prevăzute la alin. (2) (...), baza de impozitare este marja profitului (...)*”.

Art. 268 alin. (8) din Codul fiscal (Titlul VII – Taxa pe valoarea adăugată, Capitolul II – Operațiuni impozabile) prevede că „*nu sunt considerate operațiuni impozabile în România: (...)*

c) **achizițiile intracomunitare de bunuri second-hand (...), 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;

d) **achiziția intracomunitară de bunuri care urmează unei livrări de bunuri aflate în regim vamal suspensiv sau sub o procedură de tranzit intern**, dacă pe teritoriul României se încheie aceste regimuri sau această procedură pentru respectivele bunuri”.

3.2. Regimul special pentru bunurile second-hand reglementat de Directiva 2006/112/CE a Consiliului

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată reglementează, la Capitolul 4 al Titlului XII – Regimuri speciale, regimul special aplicabil bunurilor second-hand. Art. 313 alin. (1), ce face parte din Secțiunea 2 din Directivă, prevede faptul că în ceea ce privește

livrarea de bunuri second-hand, efectuată de comercianți impozabili, **statele membre aplică un regim special pentru impozitarea marjei de profit realizate de comerciantul impozabil.**

De asemenea, la Secțiunea 3 din Directivă se reglementează **regimul special pentru vânzările prin licitație publică.** Astfel, art. 333 alin. (1) prevede că statele membre pot aplica un **regim special pentru impozitarea marjei de profit realizate de un organizator de vânzare prin licitație publică, în ceea ce privește livrarea de mărfuri second-hand** de către organizatorul respectiv, acționând în nume propriu și în contul persoanelor prevăzute la art. 334, **în temeiul unui contract pe baza căruia se plătește comision** la vânzarea prin licitație publică a bunurilor în cauză.

Acest regim special se aplică livrărilor efectuate de organizatorul unei vânzări prin licitație publică, acționând în nume propriu, în contul unei persoane neimpozabile, al unei alte persoane impozabile, în măsura în care livrarea de bunuri este scutită în temeiul art. 136, al unei alte persoane impozabile, în măsura în care livrarea de bunuri face obiectul unei scutiri pentru întreprinderi mici și se referă la bunuri de capital, sau al unui comerciant persoană impozabilă, în măsura în care TVA a fost aplicat în conformitate cu regimul marjei de profit livrării de bunuri.

Art. 335 din Directivă prevede că **livrarea de bunuri** unei persoane impozabile care este organizator de vânzări prin licitație publică **se consideră că are loc atunci când are loc vânzarea respectivelor bunuri prin licitație publică.**

3.3. Interpretarea „greșită” a dispozițiilor art. 266 alin. (3) din Codul fiscal – fapt generator pentru diminuarea bazei de impozitare privind TVA

Potrivit dispozițiilor art. 266 alin. (3) din Codul fiscal, **este considerat mijloc de transport nou** un vehicul terestru cu motor a cărui capacitate depășește 48 cm³ sau a cărui putere depășește 7,2 kW, destinat transportului de pasageri sau bunuri, **dacă nu a fost livrat cu mai mult de șase luni de la data intrării în funcțiune sau nu a efectuat deplasări de peste 6.000 de kilometri.**

Per a contrario sensu, un autovehicul **este considerat second-hand** dacă îndeplinește, la momentul livrării, **cel puțin una** dintre condițiile:

- are **mai mult de șase luni** de la data intrării în funcțiune (în practică, dovedită prin înmatriculare);
- a efectuat deplasări **ce depășesc 6.000 de kilometri.**

Potrivit pct. 3 din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 2.139/2004, cu modificările ulterioare, **mijloacele de transport constituie mijloace fixe** incluse în grupa 2 din Catalog. Acesta se aplică în mod unitar de către agenții economici.

În contabilitatea unei societăți, **mijloacele fixe de natura autovehiculelor se înregistrează în contul 213 „Instalații tehnice și mijloace de transport”.**

Potrivit art. 11 din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **„amortizarea mijloacelor fixe se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune”.**

Din interpretarea textelor legale mai sus menționate reiese faptul că **domeniul de aplicare** este cel al mijloacelor fixe ale unei întreprinderi. Punerea în funcțiune se realizează prin deținerea și utilizarea mijloacelor fixe în interesul activității lucrative a acesteia, însă, în cazul autovehiculelor, utilizarea nu poate fi realizată fără înmatricularea la autoritatea competentă, care permite accesul lor pe drumurile publice.

Așadar, pentru a se impune înmatricularea unui autovehicul (obținerea numerelor de înmatriculare), acesta trebuie să aibă calitatea de mijloc fix al întreprinderii. Or, în cazul unor societăți care nu desfășoară activități lucrative care să necesite utilizarea ca mijloace fixe a unor autovehicule, **nu există justificarea economică a înmatriculării** acelor autovehicule.

În plus, potrivit dispozițiilor art. 28 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, **fondul comercial nu reprezintă activ amortizabil.**

În contabilitatea unei societăți, **mărfurile, inclusiv autovehiculele, se înregistrează în contul 371 „Mărfuri”.** Așadar, mărfurile nu au destinația de a fi utilizate în interesul activității lucrative a întreprinderii, ele fiind cumpărate și vândute ca atare.

Pe fondul creării unei confuzii între mijlocul fix și marfă, unii agenți economici care au ca obiect de activitate comercializarea de autovehicule **au procedat la înmatricularea autovehiculelor deținute ca mărfuri.** După trecerea unui termen de șase luni de la momentul înmatriculării, aceste autoturisme, deși au stat permanent în showroomul societăților, au devenit, în temeiul art. 266 din Codul fiscal, autovehicule second-hand, ulterior fiind vândute prin aplicarea cotei de TVA doar la marjă, utilizând regimul special prevăzut de Codul fiscal.

3.4. „Prezumția de legalitate” conferită de eliberarea unor certificate de către autoritățile fiscale

În cazul achiziționării unor autovehicule noi, cumpărătorii plătesc TVA în România, persoana juridică înregistrată în scopuri de TVA va aplica TVA prin taxare inversă și va depune la dosarul de înmatriculare o copie a codului său de identificare fiscală. Persoana fizică sau cea juridică neînregistrată în scopuri de TVA va depune la organul fiscal decontul special de TVA și va plăti efectiv taxa, după care va obține „Certificatul privind atestarea plății taxei pe valoarea adăugată, în cazul achizițiilor intracomunitare de mijloace de transport noi”, care se adaugă la dosarul de înmatriculare.

Pentru autovehiculele considerate second-hand, persoana juridică înregistrată în scopuri de TVA datorează TVA în România, prin aplicarea taxării inverse, și depune la dosarul de înmatriculare o copie a codului său de identificare fiscală. Persoana fizică sau persoana juridică neînregistrată în scopuri de TVA nu datorează TVA în România, întrucât a plătit-o în țara de origine. Acestea obțin de la organul fiscal **certificatul din care reiese că nu datorează TVA în România, pe care îl vor depune la dosarul de înmatriculare.**

„Certificatul privind atestarea plății taxei pe valoarea adăugată, în cazul achizițiilor intracomunitare de mijloace de transport” se eliberează, după depunerea Decontului special de taxă pe valoarea adăugată și achitarea acesteia, la cererea:

- a) persoanelor care nu sunt înregistrate și nu au obligația să se înregistreze în scopuri de TVA care efectuează o achiziție intracomunitară de **mijloace de transport noi**, taxabilă în România;
- b) persoanelor care nu sunt înregistrate și nu au obligația să se înregistreze în scopuri de TVA care efectuează o achiziție intracomunitară de **mijloace de transport second-hand**, taxabilă în România.

Certificatul se emite de organul fiscal teritorial cu ajutorul aplicației informatice puse la dispoziție de Direcția generală de tehnologia informației din cadrul Ministerului Finanțelor.

4. Amplitudinea fenomenului transformării autovehiculelor noi în autovehicule second-hand prin metoda înmatriculării. Impactul asupra bugetului de stat

Potrivit dispozițiilor art. 11. alin. (1) din Codul fiscal, „*la stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității*”.

În condițiile în care autovehiculele care au făcut obiectul transformării din autovehicule noi în unele second-hand doar **printr-o înmatriculare fără scop economic** au fost introduse în România ca urmare a unei achiziții intracomunitare și apoi, după trecerea lor prin mai multe firme autohtone, au fost scoase din țară în cadrul unei livrări intracomunitare, statul român nu mai încasează TVA.

Însă, întrucât la șase luni de la înmatricularea în România autovehiculul „a devenit second-hand”, fără însă să fi fost achiziționat ca mijloc fix și folosit în interesul întreprinderii, acesta urmează a fi vândut în orice

țară din Europa, inclusiv România, către un consumator final, ca autovehicul second-hand, folosindu-se regimul special de aplicare a TVA la marjă.

Exemplu

Societatea românească A SRL vinde un autovehicul către societatea românească B SRL ca autovehicul nou, pe factură trecându-se valoarea integrală a TVA, iar societatea B SRL deduce TVA aferent întregii valori a acestuia.

Dacă induce în mod nereal autorităților că este consumatorul final al autovehiculului-marfă și îl înmatriculează, apoi îl păstrează în showroomul său timp de șase luni, societatea B SRL vinde autovehiculul ca bun second-hand către un consumator final din România (real, de această dată), încasând doar TVA aferent marjei sale de profit, fiind astfel îndreptățită să solicite rambursarea diferenței de la statul român.

Situația este similară pentru oricare alt stat din Uniunea Europeană în care se vinde autovehiculul nou către un consumator final din acel stat membru, dar ca bun second-hand, **folosindu-se ca „modalitate de învechire” trecerea unei perioade de șase luni de la înmatricularea autovehiculului în România de către falsul consumator final.**

În schimb, producătorul din statul comunitar din care au fost livrate inițial autovehiculele noi, întrucât a aplicat taxarea inversă la livrare și a înregistrat cheltuieli de producție pentru care a plătit TVA, va solicita și va obține de la statul său TVA aferent livrării intracomunitare, care, la rândul său, îl va solicita și îl va obține de la statul român, în care s-a făcut inițial achiziția intracomunitară, sau de la alt stat membru unde autovehiculul a ajuns înainte de a fi vândut consumatorului final ca bun second-hand.

Exemplu

Societatea românească A SRL, distribuitor autorizat al autovehiculelor marca X, introduce în România, în regim de achiziție intracomunitară, un lot de autovehicule noi marca X pentru care aplică taxarea inversă (nu plătește efectiv TVA către producătorul-furnizor din statul membru). Întrucât producătorul-furnizor din statul membru nu a încasat TVA de la clientul său din România, acesta îl solicită la rambursare și îl încasează de la statul său.

Corespunzător plății TVA către societatea sa, statul membru unde își are sediul producătorul-furnizor solicită și încasează TVA aferent de la statul membru România, unde își are sediul societatea românească A SRL, cea care a efectuat achiziția intracomunitară, urmând ca România să încaseze TVA de la societatea A SRL în momentul în care aceasta vinde autovehiculele pe piața românească.

Societatea românească A SRL vinde autovehiculele către societatea românească B SRL, cu care se află în înțelegere, fără însă ca aceasta să-i plătească contravaloarea mărfurilor sau făcând plata cu întârziere.

În aceeași zi sau în zilele imediat următoare, societatea românească B SRL vinde autovehiculele-marfă către societatea românească C SRL, afiliată cu societatea românească A SRL.

Societatea românească C SRL vinde autovehiculele-marfă, **în regim de livrare intracomunitară**, către societatea bulgară D OOD, afiliată cu societatea românească B SRL.

Ca urmare a faptului că societatea românească C SRL a efectuat o livrare intracomunitară, aceasta **devine „îndreptățită” să solicite statului TVA, astfel că solicită la rambursare și încasează TVA** aferent vânzării autoturismelor.

Trebuie precizat faptul că toate societățile au ca obiect de activitate comercializarea sau închirierea de autovehicule.

În timp ce, potrivit documentelor, autovehiculele „se plimbă” pe traseul dintre producătorul din statul membru – societatea românească A – societatea românească B – societatea românească C – societatea bulgară D, asupra acestor autovehicule „se acționează” de către reprezentanții societăților românești astfel încât **la momentul la care ele sunt vândute către un consumator final (din orice stat european) să aibă calitatea de autovehicule second-hand.**

În fapt, reprezentanții societăților B și C, creând falsa realitate că acestea sunt proprietarele autovehiculelor marfă (deși ele nu sunt înregistrate în conturile de mijloace fixe sau, mai mult, nici nu se mai află în patrimoniul lor ca marfă, fiind vândute), se prezintă la autoritățile române abilitate să le înmatriculeze, **unde obțin prima lor înmatriculare.**

După trecerea unui timp de șase luni de la momentul primei înmatriculări, chiar dacă autovehiculele s-au aflat permanent în showroomul societăților, certificatul de înmatriculare a fost suspendat sau înmatricularea provizorie a expirat, toate aceste autovehicule devin second-hand.

În plus, după câteva luni de la deschiderea rolului fiscal, pentru a nu plăti impozitul asumat, societățile în cauză se adresează direcțiilor de impozite și taxe locale pentru a fi închis rolul fiscal, pe motiv că autovehiculul nu mai este proprietatea firmei, ci a fost transformat în marfă (practic, a fost deschis rolul fiscal doar cu scopul de a obține documentul emis de organul fiscal necesar înmatriculării lui în circulație).

Așadar, autovehiculele noi sunt introduse în țară și, după o mișcare pur documentară prin firmele românești și **o înmatriculare justificată de o falsă calitate de proprietar/consumator final (acestea fiind mărfuri – cont contabil 371, și nu active ale societății – cont contabil 213)**, sunt scoase din țară pentru a fi comercializate pe piața europeană ca autovehicule second-hand.

În acest fel, o parte dintre autovehiculele care au fost introduse în România în regim de taxare inversă nu sunt impozitate din punctul de vedere al TVA la întreaga valoare, ci doar la marja de profit.

Bibliografie

1. Goicea, G., Goicea, M.-C., Olteanu-Duarte, A.-M. (2011), *Evaziunea fiscală, între abuz și rațiune economică*, Editura Național.
2. Popescu-Cruceru, A.S., Baltac, A.G. (2012), *Elemente privind conceptul juridic al proprietății private*, Revista Română de Statistică Supliment, trim. III, pp. 286-290.
3. Hotărârea Guvernului nr. 2.139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, publicată în Monitorul Oficial nr. 46/13.01.2005, cu modificările ulterioare.
4. Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 22/13.01.2016, cu modificările și completările ulterioare.
5. Legea nr. 11/1991 privind combaterea concurenței neloiale, publicată în Monitorul Oficial nr. 24/30.01.1991, cu modificările și completările ulterioare.
6. Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată în Monitorul Oficial nr. 242/31.05.1999, cu modificările și completările ulterioare.
7. Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 927/23.12.2003, cu modificările și completările ulterioare, abrogată.
8. Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată în Monitorul Oficial nr. 505/15.07.2011, cu modificările și completările ulterioare.
9. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.