

RENTROP & STRATON

Consilierul Verde al Contabilului îți pune la dispoziție:

Sfatul Consilierului

ianuarie 2020

**Noul regim fiscal al taxei pe valoarea
adăugată în anul 2020**



GRATUIT!

Recomandări și atenționări
ale specialiștilor **EXCLUSIV**
pentru abonați!

Noul regim fiscal al taxei pe valoarea adăugată în anul 2020

Începând cu 1 ianuarie 2020, statele membre ale Uniunii Europene vor aplica o directivă europeană privind anumite remedii care trebuie implementate rapid, al căror scop este existența unui regim unic de TVA care să funcționeze în cadrul Comunității Europene în același mod ca în interiorul unui singur stat membru.

Astfel de remedii și îmbunătățiri se referă atât la procedura scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri, la tratamentul operațiunilor „în lanț” (vânzărilor succesive), cât și la simplificarea procedurilor aplicate în cadrul operațiunilor de stocuri la dispoziția clientului.

România reprezintă statul care adoptă deja o bună parte din remediile care vor deveni obligatorii la nivelul întregii comunități, cum ar fi mecanismul simplificat al taxei pe valoarea adăugată în domeniul stocurilor la dispoziția clientului sau solicitarea codului valid de TVA al clientului U.E., ca o condiție de fond pentru aplicarea scutirii de TVA în cazul livrărilor intracomunitare. Chiar în Codul fiscal regăsim teoria potrivit căreia, dacă orice prevedere a acestuia

contravine unei prevederi a unui tratat la care România este parte, se aplică prevederea acelui tratat, de aici rezultând importanța cunoașterii în detaliu a directivelor și a tratatelor Uniunii Europene. Odată cu aderarea la U.E. în anul 2007, România și-a asumat respectarea legislației comunitare în toate domeniile, deci și în materie fiscală.

Prin urmare, dreptul Uniunii Europene trebuie să fie aplicat de către orice instanță a statelor membre (fie ea națională, regională sau locală), iar Curtea de Justiție a Uniunii Europene (C.J.U.E.) asigură interpretarea și aplicarea dreptului U.E. în mod corect și uniform în toate statele membre.

Având în vedere faptul că, în prezent, la nivelul Uniunii Europene regimul de TVA adoptat este un regim tranzitoriu, întrucât condițiile politice și tehnice nu erau încă propice unui astfel de sistem definitiv care se presupune că va dura câțiva ani buni până când va fi implementat, aceste măsuri specifice, destinate să armonizeze și să simplifice anumite regimuri pentru întreprinderi, sunt oportune.

Principalele reglementări aduse de Directiva U.E. nr. 2.018/1990 a Consiliului U.E.

Această directivă a fost adoptată în data de 4 decembrie 2018 și aduce modificări esențiale Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește armonizarea și simplificarea anumitor norme din sistemul taxei pe valoarea adăugată pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre.

1. Regimul stocurilor la dispoziția clientului

Stocurile la dispoziția clientului se referă la situa-

ția în care, în momentul transportului bunurilor către alt stat membru, furnizorul cunoaște deja identitatea persoanei care achiziționează bunurile și căreia îi vor fi furnizate aceste bunuri într-un stadiu ulterior, după ce acestea au sosit în statul membru de destinație.

În prezent, această situație dă naștere unei operațiuni considerate livrare (în statul membru de plecare a bunurilor) și unei operațiuni considerate achiziție intracomunitară (în statul membru de sosire a bunu-

rilor), urmate de o livrare „națională” în statul membru de sosire și necesită ca furnizorul să fie înregistrat în scopuri de TVA în statul membru respectiv.

Pentru a evita acest lucru, în cazul în care operațiunile respective au loc între două persoane impozabile, astfel de tranzacții ar trebui să fie considerate, în anumite condiții, ca dând naștere unei livrări scutite în statul membru de plecare și unei achiziții intracomunitare în statul membru de sosire.

Directiva U.E. nr. 2.018/1910 a Consiliului U.E. aduce următoarele modificări:

a. Transferul de către o persoană impozabilă de bunuri care fac parte din activele activității sale economice către un alt stat membru în cadrul regimului de stocuri la dispoziția clientului nu este tratat ca o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros.

b. Regimul de stocuri la dispoziția clientului există atunci când sunt îndeplinite următoarele condiții:

- bunurile sunt expediate sau transportate de o persoană impozabilă sau de o parte terță în numele său către un alt stat membru, în vederea livrării bunurilor respective în acel stat membru, într-un stadiu ulterior și după sosire, către altă persoană impozabilă care are dreptul să intre în posesia respectivelor bunuri în conformitate cu un acord existent între ambele persoane impozabile;
- persoana impozabilă care expediază sau transportă bunurile nu și-a stabilit activitatea economică și nici nu are un sediu fix în statul membru către care sunt expediate sau transportate bunurile;
- persoana impozabilă căreia îi sunt destinate a fi livrate bunurile este identificată în sco-

puri de TVA în statul membru către care sunt expediate sau transportate bunurile și atât identitatea sa, cât și codul de înregistrare în scopuri de TVA care i-a fost atribuit de statul membru respectiv sunt cunoscute de persoana impozabilă care expediază sau transportă bunurile, în momentul în care începe expedierea sau transportul bunurilor;

- persoana impozabilă care expediază sau transportă bunurile înregistrează transferul acestora într-un registru care să permită autorităților fiscale să verifice aplicarea corectă a prevederilor legale.

În declarația recapitulativă privind livrările, achizițiile și prestările intracomunitare, această persoană completează identitatea persoanei impozabile care achiziționează bunurile, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit acesteia de statul membru către care sunt expediate sau transportate bunurile.

În concluzie, Directiva Consiliului Europei nr. 2.018/1910 obligă toate statele membre să considere că livrarea intracomunitară a bunurilor are loc la data la care clientul reține bunurile din stoc în vederea utilizării, și nu la data primei livrări, astfel că furnizorul nu mai este obligat să fie înregistrat în scopuri de TVA în statul membru de destinație.

Vă reamintim că România se află printre statele U.E. care aplică sistemul simplificat privind stocurile la dispoziția clientului.

În acest sens, Ministerul Finanțelor Publice a emis Ordinul nr. 4.120/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea măsurilor de simplificare cu privire la transferuri și achiziții intracomunitare asimilate prevăzute la art. 270 alin. (10) și art. 273 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, act normativ care va trebui însă modificat și adaptat cerințelor noii directive.

Prezentăm în acest sens un exemplu privind aplicarea sistemului simplificat al taxei pe valoarea adăugată privind stocurile la dispoziția clientului.

EXEMPLU:

SPETA:

Societatea A din România, înregistrată în scopuri de TVA în România, facturează produse finite către clientul B din Germania.

Bunurile sunt puse la dispoziția clientului (clientul dorește stoc pe minimum trei zile) și livrate într-un depozit aflat în proprietatea unui terț din Germania, societatea C, care facturează ulterior societății A din România servicii de închiriere spațiu.

Clientul B ridică produsele din acest depozit în măsura necesităților, iar societatea C informează societatea A din România despre ieșirea din stoc a bunurilor pentru a putea întocmi factura.

Este necesară înregistrarea societății A din România în scopuri de TVA în Germania pentru a putea efectua livrare intracomunitară către clientul B? Care este circuitul TVA în măsura în care societatea A ar trebui să se înregistreze în Germania?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Conform art. 281 alin. (4) din Codul fiscal: „Pentru stocurile la dispoziția clientului se consideră că livrarea bunurilor are loc la data la care clientul retrage bunurile din stoc în vederea utilizării, în principal pentru activitatea de producție”.

„Pentru stocurile la dispoziția clientului, prevăzute la art. 281 alin. (4) din Codul fiscal, se consideră că faptul generator, respectiv transferul proprietății bunurilor are loc la data la care clientul intră în posesia acestora.

Stocurile la dispoziția clientului reprezintă o operațiune potrivit căreia furnizorul transferă regulat bunuri într-un depozit propriu sau într-un depozit al clientului, iar transferul proprietății bunurilor intervine, potrivit contractului, la data la care clientul scoate bunurile din depozit, în principal pentru a le utiliza în procesul de producție, dar și pentru alte activități economice (pct. 24 alin. (3) din Normele metodologice de aplicare a art. 281 alin. (4) din Codul fiscal).”

Așadar, în cazul stocurilor la dispoziția clientului, exigibilitatea TVA are loc la data la care clientul intră în posesia acestora, adică data la care are loc faptul generator (art. 282 alin. (1) din Codul fiscal).

Dacă în contractul încheiat cu clientul se precizează că transferul proprietății bunurilor are loc la data la care clientul intră în posesia lor, adică la data la care sunt scoase din depozit, operațiunea este stoc la dispoziția clientului, exigibilitatea TVA fiind la data retragerii bunurilor din depozit.

Având în vedere că există contract de închiriere pentru depozitul societății C, înseamnă că depozitul se află în folosința furnizorului, drept urmare sunt îndeplinite condițiile pentru o operațiune reprezentând stocuri la dispoziția clientului.

Potrivit art. 270 alin. (10) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal: „(10) Este asimilat cu livrarea intracomunitară cu plată transferul de către o persoană impozabilă de bunuri aparținând activității sale economice din România într-un alt stat membru, cu excepția non-transferurilor prevăzute la alin. (12).”

Conform art. 4 alin. (2) din Instrucțiunile pentru aplicarea măsurilor de simplificare cu privire la transferuri și achiziții intracomunitare asimilate prevăzute la art. 270 alin. (10) și art. 273 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin O.M.F.P. nr. 4.120/2015:

„Pentru a diminua problemele de natură practică legate de înregistrarea în scopuri de TVA a furnizorului în statul membru în care bunurile au fost transportate se aplică sistemul de simplificare prevăzut la alin. (3) și (4) dacă:

- a) statul membru de sosire nu consideră sosirea bunurilor ca o achiziție intracomunitară asimilată sau aplică ori acceptă un regim de simplificare similar celui aplicat în România;
- b) consignatarul sau cumpărătorul bunurilor, în cazul stocurilor la dispoziția clientului, din celălalt stat membru este cunoscut de către furnizor atunci când bunurile sunt transportate din România în statul membru de sosire a bunurilor și este înregistrat în scopuri de TVA în respectivul stat membru”.

Dacă clientul din Germania (societatea B) este înregistrat în scopuri de TVA în Germania și având în vedere că este deja cunoscut atunci când bunurile sunt transportate din România în Germania, furnizorul din România va putea aplica măsuri de simplificare, având în vedere că, similar României, și Germania aplică măsuri de simplificare pentru stocurile puse la dispoziția clienților.

Potrivit art. 3-4 din Instrucțiunile pentru aplicarea măsurilor de simplificare cu privire la transferuri și achiziții intracomunitare asimilate prevăzute la art. 270 alin. (10) și art. 273 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin O.M.F.P. nr. 4.120/2015:

„(3) Transportul bunurilor din România în celălalt stat membru, fără să existe o tranzacție propriu-zisă, trebuie raportat de către furnizor în registrul non-transferurilor și, dacă ulterior bunurile sunt cumpărate, trebuie să se facă o mențiune în registrul non-transferurilor cu privire la factura emisă pentru această livrare intracomunitară de bunuri.

Eventuala restituire în România a bunurilor

respective din statul membru în care au fost transportate nu va fi considerată transfer în acel stat membru, conform echivalentului din legislația statului membru, respectiv al art. 270 alin. (10) din Codul fiscal, și nici o achiziție intracomunitară asimilată în România, fiind consemnată doar în registrul de non-transferuri.

(4) Vânzarea de bunuri de la furnizor la consignatar, în cadrul unui contract de consignație, sau la cumpărătorul bunurilor, în cazul stocurilor la dispoziția clientului, este considerată ca fiind:

- a) o livrare intracomunitară de bunuri, de natura celei menționate la art. 270 alin. (9) din Codul fiscal, pe care furnizorul trebuie să o declare ca atare în România;
- b) o achiziție intracomunitară de bunuri în statul membru de destinație, de natura celei menționate în echivalentul din legislația statului membru, respectiv al art. 273 alin. (1) din Codul fiscal, pe care consignatarul, în cazul contractului de consignație, sau cumpărătorul bunurilor, în cazul stocurilor la dispoziția clientului, trebuie să o declare ca atare în celălalt stat membru”.

Așadar:

- transportul bunurilor din România în Germania se raportează în registrul non-transferurilor; la vânzarea bunurilor, în acest registru se face o mențiune cu privire la factura emisă pentru livrarea intracomunitară de bunuri;
- la momentul fiecărei ieșiri din stoc, societatea furnizoare va emite o factură pentru livrarea intracomunitară de bunuri pe care trebuie să o declare în decontul de TVA și declarația recapitulativă 390 VIES;
- pe baza facturii primite, clientul din Germania (societatea B) va declara operațiunea ca o achiziție intracomunitară de bunuri în Germania, conform legislației fiscale din acest stat membru.

În concluzie, nu este necesară înregistrarea socie-

tății A din România în scopuri de TVA în Germania pentru a putea efectua livrare intracomunitară către clientul B.

2. Regimul „tranzacțiilor în lanț” (vânzărilor succesive de bunuri)

Operațiunile în lanț se referă la livrări succesive de bunuri care fac obiectul unui singur transport intracomunitar.

Potrivit noii directive europene, transportul intracomunitar al bunurilor ar trebui să fie atribuit doar uneia dintre livrări și numai livrarea respectivă ar trebui să beneficieze de scutirea de TVA prevăzută pentru livrările intracomunitare. Celelalte livrări din lanț ar trebui impozitate și ar putea necesita înregistrarea în scopuri de TVA a furnizorului în statul membru de livrare.

Pentru a se evita folosirea unor abordări diferite în rândul statelor membre, ceea ce ar putea duce la o impozitare dublă sau la lipsa impozitării, și pentru a spori securitatea juridică pentru operatori, se consideră că ar trebui stabilită o normă comună potrivit căreia, dacă sunt îndeplinite anumite condiții, transportul bunurilor ar trebui atribuit unei singure livrări din cadrul lanțului de operațiuni.

În domeniul tranzacțiilor în lanț, Directiva U.E. nr. 2018/1910 a Consiliului U.E. aduce următoarele modificări:

- a. În cazul în care aceleași bunuri sunt livrate succesiv și sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru direct de la primul furnizor la ultimul client din lanț, expedierea sau transportul este atribuit numai livrării efectuate către operatorul intermediar.

Operatorul intermediar înseamnă un furnizor din lanț, altul decât primul furnizor din lanț, care expediază sau transportă bunurile, fie el însuși, fie prin intermediul unei părți terțe care acționează în numele său.

- b. În cazul în care operatorul intermediar a comunicat furnizorului său numărul de identificare în scopuri de TVA care i-a fost eliberat de către statul membru din care sunt expediate sau transportate bunurile, expedierea sau transportul este atribuit numai livrării de bunuri efectuate de către operatorul intermediar.

3. Scutirea de TVA în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri

În ceea ce privește numărul de identificare în scopuri de TVA în legătură cu scutirea aplicabilă livrărilor de bunuri în comerțul intracomunitar, prin noua directivă se propune ca includerea în Sistemul de schimb de informații privind TVA (VIES) a numărului de identificare în scopuri de TVA al persoanei care achiziționează bunurile, atribuit de alt stat membru decât cel în care începe transportul bunurilor, să devină, pe lângă condiția de transport al bunurilor în afara statului membru de livrare, o condiție de fond pentru aplicarea scutirii, în loc să fie o cerință de formă.

Mai mult, declarația VIES este esențială pentru informarea statului membru de sosire cu privire la prezența bunurilor pe teritoriul său și, prin urmare, reprezintă un element-cheie al luptei împotriva fraudei în Uniune.

Din acest motiv, statele membre ar trebui să se asigure că atunci când furnizorul nu se conformează obligațiilor sale privind declarația VIES, scutirea nu ar trebui aplicată, cu excepția cazurilor în care furnizorul acționează cu bună-credință, și anume atunci când poate justifica în mod corespunzător în fața autorităților fiscale competente toate deficiențele sale legate de declarația recapitulativă, ceea ce ar putea include, la momentul respectiv și comunicarea de către furnizor a informațiilor corecte, astfel cum se prevede la articolul 264 din Directiva nr. 2006/112/C.E.