

Scurte considerații referitoare la achizițiile intracomunitare efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în România conform art. 153 C.fisc.

Lorena Iliescu¹

Aderarea României la Uniunea Europeană, la 1 ianuarie 2007, având drept consecință desființarea barierelor vamale ce despărțeau statul nostru de statele membre, a condus la introducerea în legislația românească, prin Legea nr. 343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, a două noi instituții de drept fiscal: livrarea intracomunitară și achiziția intracomunitară.

Dacă până în prezent regimul fiscal aplicabil în cazul livrărilor intracomunitare/achizițiilor intracomunitare, în care ambele părți contractante, furnizor și client, sunt înregistrate în scopuri de TVA în diverse state membre, este cunoscut (putem afirma că aplicarea acestuia a devenit rutină), nu aceeași este situația, în cazul regimului fiscal aplicabil pentru operațiunile de vânzare-cumpărare intracomunitare în care una din părțile contractante este persoană fizică, instituție publică sau persoană impozabilă neînregistrată în scopuri de TVA.

În cele ce urmează, ne propunem să ilustrăm regimul fiscal al achizițiilor intracomunitare, efectuate în România, de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în România, în condițiile în care partenerul contractual nu are această calitate (de persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru), prin prezentarea unor studii de caz .

1. Cadrul legal

În art. 130¹ C.fisc. este definită achiziția intracomunitară de bunuri, ca fiind „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”.

Potrivit acestei definiții, orice intrare de bunuri din România (ca urmare a unei tranzacții având ca rezultat transferul dreptului de a dispune de bunuri) din orice stat membru este o achiziție intracomunitară, însă nu toate achizițiile intracomunitare sunt operațiuni impozabile.

Este știut că analiza din punct de vedere al TVA al unei achiziții intracomunitare se face prin oferirea răspunsurilor la cele 5 întrebări de bază:

Este achiziția intracomunitară efectuată de o persoană care se califică pentru aceasta?

Este achiziția intracomunitară în sfera de aplicare a TVA?

Are achiziția intracomunitară locul în România?

Există vreo scutire de taxă?

Cine este persoana obligată la plata taxei?

Oferirea răspunsului afirmativ la primele trei întrebări califică achiziția intracomunitară drept operațiune impozabilă din punct de vedere al TVA în România.

Pentru a determina care sunt obligațiile din punct de vedere al TVA ale unei persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153, care cumpără bunuri dintr-un alt stat membru și le transportă în România, este necesară lămurirea înțelesului prevederilor alin. (3) și (8) ale art. 126 C.fisc.

Operațiuni impozabile: potrivit art. 126 alin. (3) C.fisc., sunt operațiuni impozabile următoarele achiziții intracomunitare efectuate cu plată:

¹ Lorena Iliescu este consultant fiscal S.C. Professional Consulting S.R.L. Craiova, membră a Camerei Consultanților Fiscali din România.

„a) o achiziție intracomunitară de bunuri, altele decât mijloace de transport noi² sau produse accizabile³, efectuată de o persoană impozabilă ce acționează ca atare sau de o persoană juridică neimpozabilă, care nu beneficiază de derogarea prevăzută la alin. (4), care urmează unei livrări intracomunitare efectuate în afara României de către o persoană impozabilă ce acționează ca atare și care nu este considerată întreprindere mică⁴ în statul său membru, și căreia nu i se aplică prevederile art. 132 alin. (1) lit. b) cu privire la livrările de bunuri care fac obiectul unei instalări sau unui montaj sau ale art. 132 alin. 2) cu privire la vânzările la distanță;

b) o achiziție intracomunitară de mijloace de transport noi, efectuată de orice persoană;

c) o achiziție intracomunitară de produse accizabile, efectuată de o persoană impozabilă, care acționează ca atare, sau de o persoană juridică neimpozabilă”.

Operațiuni neimpozabile: în art. 126 alin. (8) C.fisc. se reglementează expres patru categorii de achiziții intracomunitare care nu sunt considerate operațiuni impozabile în România.

Potrivit art. 126 alin. (8) lit. a), sunt neimpozabile achizițiile intracomunitare de bunuri a căror livrare în România ar fi scutită conform art. 143 alin. (1) lit. h)-m). Menționăm că scutirile reglementate la art. 143 alin. (1) lit. h)-m) sunt scutiri cu drept de deducere și au o sferă redusă de aplicare, vizând bunuri ca nave, aeronave destinate transportului internațional, bunuri livrate în favoarea misiunilor diplomatice, organismelor internaționale, bunuri destinate uzului oficial al forțelor armate ale statelor străine membre NATO.

Articolul 126 alin. (8) lit. b) reglementează ca fiind neimpozabilă achiziția intracomunitară de bunuri, efectuată în cadrul unei operațiuni triunghiulare de o persoană impozabilă, denumită cumpărător-revânzător, care este înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru, dar nu este stabilită în România, în condițiile expres menționate în text⁵.

Reamintim faptul că operațiunea triunghiulară implică trei persoane impozabile înregistrate în scop de TVA în trei state membre diferite; au loc două livrări (furnizorul vinde cumpărătorului-revânzător, acesta la rândul său revinde beneficiarului final), însă bunurile se transportă direct din primul stat membru în cel de-al treilea stat membru. Condiția esențială pentru a ne afla în prezența unei operațiuni triunghiulare este aceea ca relația de transport să fie stabilită între furnizor și cumpărătorul-revânzător, oricare dintre aceștia putând fi responsabil pentru transportul bunurilor [pct. 2 alin. (13) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004].

În cazul operațiunilor triunghiulare, pentru a se evita înregistrarea în scopuri de TVA în al treilea stat membru a cumpărătorului-revânzător, s-au introdus măsuri de simplificare.

Ipoteza art. 126 alin. (8) lit. b) se referă la situația în care România este stat membru 3. Prin prevederile art. 126 alin. (8) lit. b) se reglementează achiziția intracomunitară efectuată în România de cumpărătorul-revânzător ca fiind neimpozabilă.

² În sensul prevederilor art. 125¹ alin. (3) C.fisc.

³ Potrivit art. 125¹ alin. (1) pct. 7 C.fisc., „produse accizabile sunt produsele energetice, alcoolul și băuturile alcoolice și tutunul prelucrat, astfel cum sunt definite de legislația în vigoare, cu excepția gazului distribuit prin sistemul de distribuție a gazelor naturale și a energiei electrice”.

⁴ Potrivit art. 125¹ alin. (1) pct. 7 C.fisc., „întreprinderea mică reprezintă o persoană impozabilă care aplică regimul special de scutire prevăzut la art. 152 sau, după caz, un regim de scutire echivalent, în conformitate cu prevederile legale ale statului membru în care persoana este stabilită”.

⁵ Achiziția intracomunitară va fi neimpozabilă în România dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

1. achiziția să fie efectuată în vederea realizării unei livrări ulterioare a acestor bunuri pe teritoriul României, de către cumpărătorul revânzător, persoană impozabilă, care nu este stabilită în România;

2. bunurile achiziționate de cumpărătorul revânzător să fie transportate de furnizor sau de cumpărătorul revânzător ori de altă persoană, în contul unuia din aceștia, direct dintr-un stat membru, altul decât cel în care cumpărătorul revânzător este înregistrat în scopuri de TVA, către beneficiarul livrării ulterioare efectuate în România;

3. beneficiarul livrării ulterioare să fie o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă, înregistrată în scopuri de TVA în România, conform art. 153 sau 153¹;

4. beneficiarul livrării ulterioare să fie obligat la plata taxei pentru livrarea efectuată de persoana impozabilă care nu este stabilită în România.

Conform art. 126 alin. (8) lit. c) C.fisc., nu sunt considerate operațiuni impozabile în România:

- achizițiile intracomunitare de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și de antichități⁶, 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;

- achizițiile intracomunitare de bunuri cumpărate la licitație, atunci când 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 acest caz, livrarea bunurilor menționate anterior, va fi întotdeauna taxabilă (taxa se aplică asupra marjei profitului) în statul membru al vânzătorului care aplică regimul special, iar achiziția intracomunitară efectuată în România va fi neimpozabilă.

- 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, este de asemenea neimpozabilă, potrivit art. 126 alin. (8) lit. d).

2. Regimul achizițiilor intracomunitare efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în România conform art. 153 C.fisc.

Din interpretarea alin. (3) și alin. (8) ale art. 126 citate mai sus, în cazul în care achiziția intracomunitară (AIC) este efectuată în România de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 C.fisc., se conturează următorul regim fiscal:

1. dacă obiectul AIC este orice bun, cu excepția mijloacelor de transport noi și a produselor accizabile, AIC va fi operațiune impozabilă dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- este efectuată cu plată;

- urmează unei livrări intracomunitare efectuate în afara României;

- furnizorul este o persoană impozabilă care acționează ca atare și care nu este considerată întreprindere mică în statul său membru;

- livrarea respectivă nu privește bunuri care fac obiectul unei instalări sau unui montaj în România [art. 132 alin. (1) lit. b) C.fisc.]⁷;

- vânzătorul – persoană impozabilă revânzătoare – nu aplică regimul special pentru bunuri second hand, opere de artă, obiecte de colecție și de antichități;

- vânzătorul – un organizator de vânzări prin licitație publică – nu aplică regimul special pentru vânzări prin licitație publică.

În cazul în care nu este îndeplinită una dintre condiții, AIC este neimpozabilă în România.

2. dacă obiectul AIC este un mijloc de transport nou, AIC efectuată cu plată va fi operațiune impozabilă, fără nicio altă condiție suplimentară;

3. dacă obiectul AIC este reprezentat de produse accizabile, AIC efectuată cu plată va fi operațiune impozabilă, fără nicio altă condiție suplimentară.

Cu alte cuvinte, AIC având ca obiect mijloace de transport noi și produse accizabile este impozabilă, chiar dacă furnizor este o persoană neimpozabilă (de exemplu, persoana fizică).

În cazul în care, răspunzând la primele trei întrebări de bază, se ajunge la concluzia că achiziția intracomunitară este impozabilă în România și nu există scutire, persoana impozabilă înregistrată în

⁶ În sensul prevederilor art. 152² C.fisc.

⁷ În cazul în care o persoană impozabilă în alt Stat Membru și neînregistrată în România livrează unei persoane din România bunuri care trebuie montate sau instalate în România de furnizor sau în contul acestuia, livrarea acestor bunuri are loc în România [art. 132 alin. (1) lit. b) C.fisc.]. Transportul bunurilor din celălalt stat membru în România reprezintă nontransfer. AIC realizată în România este neimpozabilă. Furnizorul efectuează o livrare locală în România.

scopuri de TVA în România conform art. 153 va face plata TVA. Plata taxei se face prin decont, în sensul că se înscrie taxa, atât ca taxă deductibilă, cât și ca taxă colectată.

3. Studii de caz

Făcând aplicația celor menționate mai sus, prezentăm în cele ce urmează tratamentul fiscal al unor achiziții intracomunitare efectuate de o societate comercială înregistrată în scopuri de TVA în România conform art. 153 C.fisc.

3.1. Studiul de caz nr. 1

O persoană fizică din Germania vinde societății comerciale X, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA din România, un camion, care nu este un mijloc de transport nou. Camionul va fi utilizat pentru desfășurarea activității sale economice. Transportul autovehiculului este realizat din Germania în România de către S.C. X.

1. Persoana calificată – S.C. X.
2. Operațiune în sfera de TVA – da (Achiziție intracomunitară).
3. Locul achiziției intracomunitare – România, potrivit art. 132¹ C.fisc. (locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie transportul).
4. Nu există scutire. Achiziția intracomunitară este neimpozabilă, deoarece persoana fizică – furnizor, nu este persoană impozabilă în cazul livrărilor de mijloace de transport care nu sunt noi.
5. Persoana obligată la plata taxei – nu analizăm.

În consecință, achiziția intracomunitară va fi înscrisă în jurnalul de TVA și va fi declarată în decont ca o operațiune neimpozabilă.

Același este tratamentul și în cazul în care furnizor este o persoană impozabilă din Germania care beneficiază de regimul special de scutire (întreprindere mică).

Acest tratament se aplică pentru achizițiile intracomunitare efectuate de la un furnizor – persoană fizică având ca obiect orice tip de bunuri, cu excepția mijloacelor de transport noi și produselor accizabile.

3.2. Studiul de caz nr. 2

O persoană fizică din Germania vinde societății comerciale X, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA din România, un camion, care îndeplinește condițiile pentru a fi calificat drept un mijloc de transport nou. Camionul va fi utilizat pentru desfășurarea activității sale economice. Transportul autovehiculului este realizat din Germania în România de către S.C. X.

1. Persoana calificată – S.C. X.
2. Operațiune în sfera de TVA – da (Achiziție intracomunitară).
3. Locul achiziției intracomunitare – România, potrivit art. 132¹ C.fisc. (locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie transportul).
4. Nu există scutire.
5. Persoana obligată la plata taxei este S.C. X.

Mențiune: Achiziția intracomunitară este în sfera de aplicare a TVA, deoarece persoana fizică vânzătoare este persoană impozabilă. Potrivit art. 127 alin. (7) C.fisc. sau echivalentului art. 127 alin. (7) din legislația statului membru al furnizorului, *orice persoană care efectuează ocazional o livrare intracomunitară de mijloace de transport noi va fi considerată persoană impozabilă pentru orice astfel de livrare.*

În consecință, același este tratamentul indiferent de calitatea furnizorului (de exemplu, persoană impozabilă dintr-un stat membru care beneficiază de regimul special de scutire, instituție publică),

deoarece în cazul livrărilor de mijloace de transport noi, după cum am arătat, orice persoană va fi considerată persoană impozabilă.

3.3. Studiul de caz nr. 3

Un dealer de mașini second hand din Germania vinde S.C. X, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA din România, un camion care nu este un mijloc de transport nou, în regimul special pentru bunurile second hand.

1. Persoana calificată – S.C. X.
2. Operațiune în sfera de TVA – da (Achiziție intracomunitară).
3. Locul achiziției intracomunitare – România, potrivit art. 132¹ C.fisc. (locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie transportul).
4. Nu există scutire. Achiziția intracomunitară este neimpozabilă, deoarece camionul a fost livrat în regimul special pentru bunuri second hand și a fost taxat în Germania [art. 126 alin. (8) lit. c)].
5. Persoana obligată la plata taxei – nu analizăm.