

INVOICE

LIVRĂRI INTRACOMUNITARE ȘI ACHIZIȚII INTRACOMUNITARE DE BUNURI

UNIUNEA EUROPEANĂ



Proiect finanțat prin Phare



CUPRINS:

I.	Diferențe între modul de realizare a operațiunilor transfrontaliere de bunuri dintre România și Uniunea Europeană, înainte și după aderarea României la UE	1
II.	Livrări intracomunitare de bunuri din România către un alt stat membru UE	1
III.	Achiziții intracomunitare de bunuri în România	3
IV.	Achiziții intracomunitare efectuate de Grupul celor 3	5
V.	Nontransferul	9
VI.	Operațiuni triunghiulare	14

InfoTVA este un program de informare care vine în sprijinul contribuabililor și al inspectorilor fiscali. Aceștia vor beneficia de informație actualizată, completă și din cea mai autorizată sursă, cu privire la regimul TVA, așa cum a fost modificat odată cu aderarea României și actualizările la lege care au survenit în 2007 și 2008. Programul va dura până la sfârșitul anului 2008 și este derulat de Ministerul Economiei și Finanțelor și Agenția Națională de Administrare Fiscală, cu sprijinul specialiștilor de la PricewaterhouseCoopers și DC Communication.

Această broșură include definiții și explicații cu privire la regulile aplicabile acestor categorii de operațiuni, inclusiv modalitățile de înregistrare/raportare, scutiri, excepții și operațiuni triumphiulare.

I. Diferențe între modul de realizare a operațiunilor transfrontaliere de bunuri dintre România și Uniunea Europeană, înainte și după aderarea României la UE

1. Înainte de aderare (1 ianuarie 2007)

- a) Livrare de bunuri transportate din România către un stat membru UE:
 - în România avea loc un *export*, de regulă, scutit de TVA cu drept de deducere;
 - în statul membru UE avea loc un *import*, în principiu, impozabil în statul respectiv.
- b) Livrare de bunuri transportate dintr-un stat membru UE către România:
 - în statul membru UE avea loc un *export*, în principiu, scutit de TVA cu drept de deducere în statul respectiv;
 - în România avea loc un *import*, de regulă, impozabil.

2. După aderare (începând de la 1 ianuarie 2007)

- a) Livrare de bunuri transportate din România către alt stat membru UE:
 - în România are loc o *livrare intracomunitară de bunuri*, de regulă, scutită de TVA cu drept de deducere;
 - în celălalt stat membru UE are loc o *achiziție intracomunitară de bunuri*, în principiu, impozabilă în statul respectiv.
- b) Livrare de bunuri transportate din alt stat membru UE către România:
 - în celălalt stat membru UE are loc o *livrare intracomunitară de bunuri*, de regulă, scutită de TVA cu drept de deducere în statul respectiv;
 - în România are loc o *achiziție intracomunitară de bunuri*, în principiu, impozabilă.

II. Livrări intracomunitare de bunuri din România către un alt stat membru UE

1. Ce este o livrare intracomunitară de bunuri?

O livrare intracomunitară de bunuri reprezintă o livrare de bunuri care sunt **transportate** dintr-un stat membru UE către alt stat membru de către furnizor, cumpărător sau de altă persoană, în numele unuia dintre aceștia (transportator). Livrările prevăzute la pct. V nu vor fi considerate livrări intracomunitare și nu se supun regulilor declarative specifice acestor livrări.

Transferul (livrarea intracomunitară asimilată) reprezintă transportul, de către o persoană impozabilă, de bunuri aparținând activității sale economice din România într-un alt Stat Membru, pentru a fi utilizate în scopul desfășurării activității sale economice în acel Stat Membru. Acest transfer este asimilat în România unei livrări intracomunitare efectuată cu plată. Transferul este tratat ca și o livrare intracomunitară, fiind o operațiune asimilată și având aceleași reguli ca și livrările intracomunitare obișnuite, deși nu are loc un transfer de drept de proprietate.

Exemple de transferuri:

- o companie din România contruiește un bun imobil în Belgia, pentru realizarea căruia transportă materiale de construcții din România în Belgia;
- o companie din Italia importă în România bunuri din Ucraina, pe care le transportă apoi în Italia;
- o companie din Marea Britanie importă bunuri în România, pe care le dă spre prelucrare unei companii din România, produsele finite fiind transportate apoi în Marea Britanie.

2. Unde se consideră că are loc o livrare intracomunitară?

Locul unei livrări intracomunitare de bunuri se consideră a fi locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe transportul. Astfel, dacă atunci când începe transportul, bunurile se găsesc în România, locul respectivei livrări va fi România.

3. Este livrarea intracomunitară de bunuri scutită de TVA?

O livrare intracomunitară de bunuri din România către un alt stat membru UE este scutită de TVA, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

- bunurile sunt **transportate** din România către un alt stat membru UE;
- furnizorul este persoană impozabilă, înregistrată normal în scopuri de TVA în România (excepție în cazul mijloacelor de transport noi);
- cumpărătorul este înregistrat în scopuri de TVA în alt stat membru UE (deține un cod valid de TVA precedat de codul ISO care indică Statul Membru) și comunică acest cod de TVA furnizorului pentru a-l înscrie în factură (excepție în cazul mijloacelor de transport noi și al produselor accizabile). În cazul transferului, persoana care își transportă bunurile în alt Stat Membru va trebui să fie înregistrată în scopuri de TVA în alt Stat Membru pentru a aplica scutirea de TVA.

4. Care sunt obligațiile de raportare ale furnizorului din România pentru livrările intracomunitare scutite de TVA?

- să emită o factură (autofaktură în cazul transferului) în care să menționeze codul de înregistrare în scopuri de TVA al cumpărătorului (sau propriul cod de TVA din alt Stat Membru, în cazul transferului) și o mențiune referitoare la prevederile aplicabile relevante pentru scutire;
- să raporteze operațiunea în rubrica aferentă livrărilor intracomunitare de bunuri scutite de TVA din decontul de TVA;
- să înscrie operațiunea în *Declarația recapitulativă privind livrările și achizițiile intracomunitare de bunuri*. Această declarație se depune pentru fiecare trimestru calendaristic și trebuie să cuprindă toate livrările intracomunitare scutite efectuate în acel trimestru.
- În cazul livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi efectuate către orice persoană sau produse accizabile livrate către persoane impozabile sau persoane juridice neimpozabile, pentru care clientul nu a comunicat un cod valabil de TVA din alt Stat Membru, factura se emite aplicând scutirea de TVA, în baza documentelor care atestă că bunurile au fost

transportate din România în alt Stat Membru. Aceste livrări intracomunitare nu se declară în *Declarația recapitulativă privind livrările și achizițiile intracomunitare de bunuri*.

III. Achiziții intracomunitare de bunuri în România

1. Ce este o achiziție intracomunitară de bunuri?

O *achiziție intracomunitară de bunuri* reprezintă obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri transportate de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană în numele unuia dintre aceștia, către un stat membru UE, altul decât cel de plecare a transportului bunurilor. În principiu, achiziția intracomunitară taxabilă este operațiunea în oglindă a livrării intracomunitare scutite efectuate de furnizorul din alt Stat Membru.

Este asimilată achiziției intracomunitare orice operațiune care, în celălalt Stat Membru, ar fi tratată drept transfer, conform legislației României. Persoana impozabilă nestabilă care realizează o achiziție intracomunitară asimilată în România trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA în România și să declare achiziția intracomunitară în România, conform regulilor expuse mai jos.

Exemple de achiziții intracomunitare asimilate:

- o companie din Ungaria transportă bunuri în România pentru a constitui un stoc pe care urmează să-l vândă în România, către diverși cumpărători;
- o companie din Austria transportă materie primă în România pentru prelucrare, dar, ulterior, bunurile prelucrate nu sunt transportate în Austria, ci rămân în România sau sunt transportate în alt Stat Membru.

2. Unde se consideră că are loc o achiziție intracomunitară?

Locul unei achiziții intracomunitare de bunuri se consideră a fi în statul membru UE unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie transportul.

Se aplică și *rețeaua de siguranță*, în cazul în care clientul comunică un cod valabil de TVA din alt Stat Membru decât cel în care se termină transportul, locul achiziției intracomunitare fiind în statul membru UE care a emis codul de înregistrare în scopuri de TVA pe care beneficiarul îl comunică furnizorului pentru a-l înscrie pe factură.

Achiziția intracomunitară trebuie declarată în Statul Membru unde se încheie transportul, chiar dacă se aplică rețeaua de siguranță, urmând ca în Statul Membru din care s-a transmis codul de TVA baza impozabilă să fie redusă corespunzător.

Astfel, locul impozitării este în România, atât pentru achizițiile intracomunitare pentru care transportul se încheie în România, cât și pentru achizițiile intracomunitare pentru care beneficiarul comunică un cod de înregistrare în scopuri de TVA din România (chiar dacă transportul se încheie în alt Stat Membru).

Exemple:

1) Date initiale: B, persoană impozabilă din România, înregistrată normal în scopuri de TVA, cumpără bunuri din Germania în condiția de livrare CIP. Aceste bunuri sunt transportate din Germania în România de furnizor. B îi transmite codul său de înregistrare în scopuri de TVA din România lui A, care îl înscrie în factura emisă.

Rezolvare: Locul livrării intracomunitare: Germania (statul membru UE unde începe transportul). În principiu, livrarea intracomunitară este scutită de TVA.

Locul achiziției intracomunitare: România (statul membru UE unde se încheie transportul bunurilor).

2) Date initiale: B, persoană impozabilă din România, înregistrată normal în scopuri de TVA, cumpără bunuri din Germania în condiția de livrare CIP. Aceste bunuri sunt transportate de furnizor din Germania în Italia, unde B constituie un stoc de bunuri. B îi transmite codul său de înregistrare în scopuri de TVA din România lui A, care îl înscrie în factura emisă.

Rezolvare: Locul livrării intracomunitare: Germania (statul membru UE unde începe transportul). În principiu, livrarea intracomunitară este scutită de TVA.

Locul achiziției intracomunitare: Italia (statul membru UE unde se încheie transportul bunurilor) și România (statul membru UE care a emis codul de înregistrare în scopuri de TVA în baza căruia cumpărătorul a efectuat achiziția).

Persoana obligată la plata TVA este, în acest caz, B, în Italia și în România. Dacă face dovada că achiziția intracomunitară a fost supusă la plata TVA în Italia, atunci baza impozabilă a achiziției intracomunitare se reduce corespunzător în România.

3. În ce condiții este o achiziție intracomunitară impozabilă în România?

O achiziție intracomunitară este impozabilă în România dacă:

- este o operațiune efectuată cu plată de către o persoană impozabilă acționând ca atare sau o persoană juridică neimpozabilă, înregistrate în scopuri de TVA în România (înregistrat normal sau numai pentru achiziții intracomunitare – vezi pct. IV mai jos, referitor la achizițiile efectuate de Grupul celor 3);
- corespunde unei livrări intracomunitare realizate de un vânzător, persoană impozabilă, care acționează ca atare și care nu efectuează o livrare cu instalare, o vânzare la distanță și nu este considerată mică întreprindere în Statul său Membru;
- este o achiziție de mijloace de transport noi efectuată de orice persoană, indiferent dacă este sau nu înregistrată în scopuri de TVA în România;
- este o achiziție intracomunitară de produse accizabile, realizată de o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă, indiferent dacă este sau nu înregistrată în scopuri de TVA în România.

4. În ce condiții o achiziție intracomunitară este neimpozabilă în România?

- achizițiile intracomunitare, altele decât mijloace de transport noi sau produse accizabile, efectuate de persoane care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA (vezi pct. IV referitor la achizițiile intracomunitare efectuate de Grupul celor 3);

- bunurile care fac obiectul achiziției au fost taxate în Statul Membru de origine conform unui regim special al marjei profitului pentru opere de artă, antichități, obiecte de colecție și bunuri second-hand și acest regim este menționat ca atare pe factură;
- achizițiile de bunuri din alt Stat Membru, dar care sunt livrate aflându-se plasate într-un regim vamal suspensiv, nefiind puse în liberă circulație în Comunitate;
- etc.

5. Se aplică vreo scutire pentru achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate în România?

Unele achiziții intracomunitare de bunuri sunt scutite de TVA, cum ar fi:

- achiziția intracomunitară de bunuri a căror livrare sau al căror import în România ar fi, în orice situație, scutite de taxă:
De exemplu, achiziția intracomunitară a unei nave maritime, destinată să fie utilizată de o companie, este scutită de TVA, atâta timp cât livrarea sau importul unei asemenea nave în România sunt scutite de TVA.
- achiziția intracomunitară de bunuri pentru care taxa ar fi în orice situație rambursabilă integral.
De exemplu, o persoană impozabilă din Italia înființează o reprezentanță în România care nu realizează operațiuni impozabile și care, în Italia, dreptul la deducerea integrală a TVA. Această persoană impozabilă cumpără mobilier în Italia, care este transportat în România. Achiziția intracomunitară efectuată în România este scutită de TVA, deoarece persoana impozabilă din Italia ar fi avut dreptul la rambursarea integrală a TVA-ului achitat în România pentru achiziția intracomunitară.

6. Care sunt obligațiile de raportare ale cumpărătorului din România pentru achizițiile intracomunitare taxabile?

Orice persoană înregistrată normal în scopuri de TVA trebuie:

- să determine valoarea taxei datorate în România și să o înscrie în jurnalul pentru cumpărări și în conturile de TVA colectat și deductibil;
- să înscrie valoarea achiziției intracomunitare de bunuri și a TVA-ului aferent în rândurile aferente din decontul de TVA corespunzător perioadei fiscale de raportare;
- să declare achizițiile intracomunitare în *Declarația recapitulativă pentru livrări și achiziții intracomunitare*, care trebuie depusă pentru fiecare trimestru calendaristic în care s-au efectuat achiziții intracomunitare de bunuri.

IV. Achiziții intracomunitare efectuate de „Grupul celor 3”

1. Cine sunt membrii „Grupului celor 3”?

„Grupul celor 3” este format din:

- întreprinderi mici;

- alte persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA, care efectuează doar operațiuni scutite fără drept de deducere (de ex., bănci, companii de asigurări, organizații non-profit, spitale etc.);
- persoane juridice neimpozabile (în special instituțiile publice, pentru activitățile desfășurate în calitate de autorități publice).

În unele State Membre, micilor producători agricoli care funcționează conform regimului cu cota forfetară li se aplică, de asemenea, aceste reguli și, în acest caz, vom vorbi despre „Grupul celor 4”.

2. În ce condiții se aplică regulile specifice achizițiilor intracomunitare efectuate de un membru al „Grupului celor 3” în România?

Pentru a aplica aceste reguli, trebuie îndeplinite următoarele condiții:

- bunurile să fie cumpărate din alt Stat Membru de către un membru al „Grupului celor 3” din România;
- bunurile să fie transportate din alt stat membru UE în România;
- bunurile să nu fie produse accizabile (alcool și băuturi alcoolice, uleiuri minerale și tutun prelucrat) sau mijloace de transport noi.

3. Când nu se datorează TVA în România pentru o astfel de achiziție intracomunitară?

Membrii „Grupului celor 3” nu datorează TVA în România pentru achizițiile intracomunitare efectuate, dacă:

- suma totală a achizițiilor intracomunitare efectuate de respectivul membru al grupului în anul curent sau precedent nu depășește echivalentul în RON al plafonului pentru achiziții comunitare (10.000 euro) stabilit la cursul valutar valabil la data aderării României la UE;
- respectivul membru al „Grupului celor 3” nu a optat pentru taxarea achizițiilor sale intracomunitare în România.

Aceste livrări vor fi facturate de furnizor cu TVA din Statul Membru de livrare.

4. Există situații în care se datorează TVA în România pentru o astfel de achiziție intracomunitară?

Da. Un membru al „Grupului celor 3” trebuie să plătească TVA pentru o astfel de achiziție intracomunitară, dacă:

- depășește echivalentul în RON al plafonului pentru achiziții intracomunitare (10.000 euro);
- optează pentru taxarea achizițiilor sale intracomunitare în România.

5. Ce se întâmplă dacă un membru al „Grupului celor 3” depășește plafonul sau dacă optează pentru taxarea achizițiilor sale intracomunitare în România?

a. Un membru al „Grupului celor 3” depășește plafonul pentru achiziții intracomunitare

În acest caz, respectivul membru al „Grupului celor 3” este obligat la plata TVA în România pentru valoarea integrală a achiziției prin care depășește plafonul, precum și pentru toate achizițiile

sale intracomunitare din perioada rămasă din anul calendaristic în care plafonul a fost depășit (primul an) și pentru anul calendaristic următor (al doilea an).

Dacă plafonul este depășit și în al doilea an, se aplică aceleași reguli.

Dacă însă, în al doilea an, nu depășește plafonul, în al treilea an nu va plăti TVA pentru achizițiile pentru care se încadrează sub plafon. Pentru aceasta, va trebui însă să **nu** folosească codul de înregistrare în scopuri de TVA.

Exemplu:

Dacă un membru al „Grupului celor 3” depășește plafonul în martie 2008, el va fi obligat la plata TVA în România pentru toate achizițiile sale intracomunitare efectuate din momentul depășirii plafonului (martie 2008), precum și pentru cele efectuate pe tot parcursul anului 2009.

Dacă plafonul este depășit și în 2009, acesta va fi obligat la plata TVA în România pentru toate achizițiile sale intracomunitare efectuate inclusiv în 2010.

Dacă, în 2009, plafonul nu este depășit, în 2010 nu va plăti TVA pentru achizițiile pentru care se încadrează sub plafon. Atenție! Dacă folosește codul de înregistrare în scopuri de TVA, se va considera că a optat pentru taxarea achizițiilor intracomunitare și atunci se aplică regulile de la punctul următor.

b. Un membru al „Grupului celor 3” optează pentru taxarea achizițiilor sale intracomunitare în România

În acest caz, membrul „Grupului celor 3” este obligat la plata TVA în România pentru toate achizițiile intracomunitare efectuate, începând din momentul în care își exercită această opțiune pe perioada rămasă din anul calendaristic în care a optat (primul an), precum și pentru cel puțin următorii doi ani calendaristici (al doilea și al treilea an).

Dacă plafonul este depășit în cel de-al treilea an, se aplică regulile privind depășirea plafonului (vezi mai sus).

Dacă însă, în al treilea an, nu depășește plafonul, în al patrulea an nu va plăti TVA pentru achizițiile pentru care se încadrează sub plafon. Pentru aceasta, va trebui însă să **nu** folosească codul de înregistrare în scopuri de TVA.

Exemplu:

Dacă un membru al „Grupului celor 3” optează, în martie 2008, pentru taxarea în România a tuturor achizițiilor sale intracomunitare, acesta va fi obligat la plata TVA în România pentru toate achizițiile intracomunitare efectuate în 2008 din momentul în care și-a exercitat această opțiune (martie 2008), precum și pentru achizițiile realizate în 2009 și 2010.

Dacă plafonul este depășit în 2010, acesta va fi obligat la plata TVA în România pentru toate achizițiile sale intracomunitare până cel puțin în 2011.

Dacă, în 2010, plafonul nu este depășit, în 2011 nu va plăti TVA pentru achizițiile pentru care se încadrează sub plafon. Atenție! Dacă folosește codul de înregistrare în scopuri de TVA, se va considera că a optat pentru taxarea achizițiilor intracomunitare și se aplică aceleași reguli.

6. Care sunt obligațiile de raportare pentru aceste achiziții intracomunitare?

Membrul „Grupului celor 3” trebuie:

- să informeze autoritățile fiscale cu privire la depășirea plafonului pentru achiziții intracomunitare sau exercitarea opțiunii pentru taxarea în România a achizițiilor intracomunitare;
- să solicite înregistrarea în scopuri de TVA;
Atenție! Codul de înregistrare acordat pentru achiziții intracomunitare este valabil numai pentru operațiuni intracomunitare (este valabil în VIES), dar nu conferă calitatea de persoană înregistrată normal în scopuri de TVA în România.
- să țină evidența tuturor achizițiilor sale intracomunitare, atât a celor impozabile, cât și a celorlalte;
- să depună decontul special de TVA pentru luna în care a efectuat aceste achiziții intracomunitare taxabile și pentru perioadele următoare în care este obligat să plătească TVA în România pentru achizițiile intracomunitare;
- să plătească efectiv TVA-ul datorat pentru aceste achiziții intracomunitare până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care taxa devine exigibilă;
- să comunice codul său de înregistrare în scopuri de TVA furnizorilor din alte State Membre. Această regulă se aplică pe perioada în care este obligat la plata TVA în România pentru achizițiile sale intracomunitare.

7. Achiziții intracomunitare versus vânzări la distanță

În cazul în care un membru al „Grupului celor 3” efectuează achiziții în limita plafonului și/sau nu a optat pentru taxarea în România a tuturor achizițiilor sale intracomunitare, prin urmare, nefiind înregistrat în scopuri de TVA pentru achiziții intracomunitare, furnizorul acestor bunuri (persoană impozabilă din alt stat membru UE) poate fi obligat să plătească TVA în România, dacă:

- furnizorul depășește plafonul pentru vânzările la distanță fixat de România (echivalentul în RON a 35.000 de euro) și
- bunurile sunt transportate din alt stat membru UE în România de către furnizor sau în numele acestuia.

Plata TVA în România se va realiza prin facturare cu TVA, precedată de înregistrarea în scopuri de TVA a furnizorului nestabilit în România.

Dacă membrul „Grupului celor 3” a depășit plafonul pentru achiziții intracomunitare în România și, în același timp, furnizorul nestabilit în România a depășit plafonul pentru vânzările la distanță fixat de România pentru aceeași tranzacție, atunci vor aplica mai întâi regulile pentru achiziții intracomunitare, care prevalează, respectiv beneficiarul va fi obligat la plata TVA pentru achiziția intracomunitară.

Atenție! Regimul pentru vânzări la distanță se aplică și în cazul livrărilor către persoane fizice neimpozabile.

V. Nontransferul

Notă: Este important de analizat dacă operațiunea intracomunitară reprezintă un nontransfer, deoarece nu trebuie urmate obligațiile declarative specifice livrărilor și achizițiilor intracomunitare.

Potrivit legislației de TVA, se consideră nontransfer și, în consecință, achiziție intracomunitară neasimilată, transportul de bunuri dintr-un Stat Membru în alt Stat Membru, care urmează a fi utilizate în una din următoarele activități:

1. livrare cu instalare;
2. vânzare la distanță;
3. livrare la bordul navelor, aeronavelor și trenurilor;
4. export, livrări intracomunitare, precum și alte livrări scutite de TVA cu drept de deducere;
5. livrarea de gaz prin rețeaua de distribuție a gazelor naturale sau de electricitate;
6. lucrări asupra bunurilor mobile corporale;
7. utilizarea temporară, în scopul prestării de servicii;
8. utilizarea temporară, în condițiile în care importul aceluiași bun ar beneficia de regimul vamal de admitere temporară cu scutire integrală a drepturilor de import.

În cazurile de la punctele 1-5, are loc o tranzacție, bunurile sunt transportate dintr-un Stat Membru în alt Stat Membru, dar **nu** au loc livrări sau achiziții intracomunitare. Dacă bunurile sunt livrate din România, se consideră că livrarea **nu** este imposibilă în România și nu se declară ca livrare intracomunitară. Dacă bunurile sunt livrate de un furnizor din alt Stat Membru spre România, se va analiza dacă operațiunea este imposibilă în România și cine este persoana obligată la plata taxei. **Nu** se declară achiziții intracomunitare în România.

În cazurile de la punctele 6-8, nu au loc tranzacții, bunurile rămân în proprietatea persoanei care a transportat bunurile. Dacă bunurile se întorc în Statul Membru din care provin, operațiunea este tratată ca nontransfer. În plus, bunurile trebuie evidențiate în registrul nontransferurilor.

A. Nontransferuri care presupun o tranzacție

1. Livrarea cu instalare

Livrările de bunuri care sunt transportate dintr-un Stat Membru în alt Stat Membru, urmate de montajul/instalarea bunurilor în celălalt Stat Membru, de către furnizorul acestora sau de altă persoană în numele acestuia, sunt considerate nontransferuri în Statul Membru de unde începe transportul, fiind imposibile în Statul Membru în care bunurile sunt instalate/montate.

1.a. Bunuri instalate în alt stat membru UE de către furnizorul din România sau în numele acestuia
În acest caz, **nu** are loc un transfer din România. Locul livrării este, în acest caz, celălalt Stat Membru, unde bunurile sunt instalate sau asamblate de către furnizor, iar TVA se datorează, în principiu, în acel Stat Membru. Furnizorul din România va declara în decontul de TVA această operațiune ca neimposibilă, aceeași mențiune fiind înscrisă și în factură.

1.b. Bunuri instalate în România de către un furnizor din alt stat membru UE sau în numele acestuia

În acest caz, **nu** are loc o achiziție intracomunitară asimilată în România. Locul livrării este, în acest caz, România, unde bunurile sunt instalate sau asamblate de către furnizorul din alt stat membru UE și, în principiu, se datorează TVA în România. Dacă cumpărătorul este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă, stabilită în România, sau o persoană nestabilă, dar înregistrată în România prin reprezentant fiscal, acesta va fi obligat la plata TVA. Cumpărătorul înregistrat normal în scopuri de TVA va aplica taxare inversă. Cumpărătorul neînregistrat în scopuri de TVA va plăti efectiv TVA pe baza decontului special de taxă.

2. Vânzarea la distanță

Vânzarea la distanță este o livrare de bunuri care sunt expediate sau transportate dintr-un Stat Membru în alt Stat Membru de către furnizor sau de altă persoană în contul acestuia.

Există un regim special pentru vânzările la distanță, aplicabil în cazul în care cumpărătorul este:

- persoană fizică neimpozabilă;
- persoană impozabilă neînregistrată în scopuri de TVA (întreprindere mică sau persoană care efectuează numai operațiuni scutite fără drept de deducere);
- persoană juridică neimpozabilă.

2.a. Bunuri transportate de un furnizor din România sau în numele acestuia către alt Stat Membru

În acest caz, **nu** are loc un transfer din România.

Dacă furnizorul **nu** a depășit plafonul pentru vânzări la distanță stabilit de celălalt Stat Membru, locul livrării este România, respectiv furnizorul va factura cu TVA aceste livrări.

Dacă furnizorul a depășit plafonul pentru vânzări la distanță stabilit de celălalt Stat Membru sau a optat pentru taxarea vânzărilor sale la distanță în celălalt Stat Membru, se consideră că livrarea are loc în celălalt Stat Membru. În România, operațiunea de transport al bunurilor în alt Stat Membru, urmată de vânzarea bunurilor către persoane neînregistrate în scopuri de TVA este un nontransfer, furnizorul având obligația să se înregistreze în scopuri de TVA în celălalt Stat Membru și să factureze cu TVA din acel alt Stat Membru, în care va depune și deconturi de TVA.

2.b. Bunuri transportate de un furnizor din alt stat membru UE sau în numele acestuia în România

În acest caz, **nu** are loc o achiziție intracomunitară asimilată în România.

Dacă furnizorul **nu** depășește plafonul pentru vânzări la distanță stabilit de România (echivalentul în RON a 35.000 euro), locul livrării este celălalt Stat Membru, respectiv furnizorul va factura bunurile cu TVA din Statul Membru din care a început transportul bunurilor.

Dacă furnizorul depășește plafonul pentru vânzări la distanță stabilit de România sau optează în celălalt Stat Membru pentru taxarea vânzărilor sale la distanță în România, se consideră că livrarea are loc în România. Furnizorul nestabil în România va fi obligat să se înregistreze în scopuri de TVA în România, să factureze cu TVA din România toate livrările efectuate către persoane care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA și să depună deconturi de TVA în România.

3. Livrarea la bordul navelor, aeronavelor și trenurilor

3.a. Bunuri transportate din România către alt stat membru UE, pentru a fi livrate la bordul navelor, aeronavelor și trenurilor

În acest caz, **nu** are loc un transfer din România. Este vorba de o livrare al cărei loc se stabilește în funcție de locul de plecare al transportului și de eventualele opriri în afara Comunității. Uneori, livrările de acest tip sunt scutite de TVA. În România, furnizorul va declara în decontul de TVA o operațiune neimpozabilă, menționând și pe factură acest lucru.

3.b. Bunuri transportate din alt stat membru UE către România, pentru a fi livrate la bordul navelor, aeronavelor și trenurilor

În acest caz, **nu** are loc o achiziție intracomunitară asimilată în România. Este vorba de o livrare al cărei loc se stabilește în funcție de locul de plecare al transportului și de eventualele opriri în afara Comunității. Uneori, livrările de acest tip sunt scutite de TVA.

4. Exportul, livrarea intracomunitară și alte livrări scutite de TVA cu drept de deducere

4.a. Bunuri transportate din România în alt stat membru UE pentru a fi exportate sau transportate în cadrul unei livrări intracomunitare de bunuri sau al altor livrări scutite de TVA cu drept de deducere, cum ar fi livrările pentru misiunile diplomatice și consulare, organizațiile internaționale etc.

În aceste cazuri, **nu** are loc un transfer din România. Exportul și livrarea intracomunitară de bunuri sunt, în principiu, scutite de TVA în România.

4.b. Bunuri transportate din alt stat membru UE în România pentru a fi exportate sau în cadrul unei livrări intracomunitare sau al altor livrări scutite de TVA cu drept de deducere, cum ar fi livrările pentru misiunile diplomatice și consulare, organizațiile internaționale etc.

În aceste cazuri, nu are loc o achiziție intracomunitară asimilată în România.

5. Livrări de gaz și energie electrică

5.a. Livrări de gaz prin sistemul de distribuție a gazelor naturale și de energie electrică din România către un distribuitor stabilit în alt stat membru UE, sau către un client care consumă efectiv aceste bunuri în alt Stat Membru

În acest caz, nu are loc un transfer din România. Furnizorul va declara în România o operațiune neimpozabilă, menționând și în decontul de TVA acest lucru.

5.b. Livrări de gaz prin sistemul de distribuție a gazelor naturale și de energie electrică de către un furnizor nestabil în România către un distribuitor din România sau către un client care consumă efectiv aceste bunuri în România

În acest caz, **nu** are loc o achiziție intracomunitară asimilată în România, dar operațiunea este impozabilă în România. Persoana obligată la plata TVA este persoana înregistrată în scopuri de TVA în România, dacă furnizorul este nestabil în România.

B. Nontransferuri care nu presupun o tranzacție (circulația bunurilor în spațiul comunitar)

Transportul bunurilor mobile corporale dintr-un Stat Membru în alt Stat Membru, în vederea supunerii acestora unor lucrări sau expertize, reprezintă un nontransfer, dacă bunurile sunt reexpediate către Statul Membru de unde au provenit.

1. Lucrări/expertize asupra bunurilor mobile corporale

1.a. Bunuri transportate din România către alt stat membru UE, pentru efectuarea de lucrări/expertize asupra lor și reexpediate în România

În acest caz, nu are loc un transfer din România, se va analiza din perspectiva serviciului unde este locul prestării și cine este persoana obligată la plata TVA (vezi broșura 2).

Obligații de raportare

Persoana impozabilă din România trebuie să țină un registru al nontransferurilor, în care trebuie înscrise, printre altele, atât transportul de bunuri către alt Stat Membru, cât și reexpedierea acestora în România.

1.b. Bunuri transportate din alt stat membru UE în România, pentru procesare, și reexpediate în statul de origine, după procesare

Nu există achiziție intracomunitară asimilată în România, întrucât, dacă bunurile ar fi fost transportate din România în alt stat membru UE, pentru procesare, nu ar fi existat un transfer din România. Prestatorul român va analiza dacă serviciul este sau nu impozabil în România (vezi broșura 2).

Obligații de raportare

Persoana impozabilă din România trebuie să țină un registru al bunurilor primite, în care trebuie înscrise atât intrările de bunuri în România, cât și returnarea acestora în celălalt Stat Membru, incluzând și o referire la factura aferentă serviciului prestat.

2. Utilizarea temporară, în scopul prestării de servicii

Transportul unui bun în alt stat membru UE, în vederea prestării unor servicii de către proprietarul bunului, nu constituie un transfer.

2.a. Transportul unui bun din România în alt stat membru UE, în vederea prestării unui serviciu în statul respectiv de către proprietarul bunului

Exemplu:

Un excavator este transportat din România în alt Stat Membru, în scopul efectuării de lucrări de construcții de către o persoană, impozabilă din România în acel alt Stat Membru. Excavatorul este readus în România după terminarea lucrărilor. Nu există niciun transfer.

Obligații de raportare

Persoana impozabilă din România trebuie să țină un registru al nontransferurilor, în care trebuie înscrise atât transportul excavatorului în alt Stat Membru, cât și returnarea acestuia.

Important! În cazul în care bunurile nu revin în România, nontransferul devine transfer, iar proprietarul trebuie să efectueze o livrare intracomunitară asimilată în România și o achiziție intracomunitară asimilată în Statul Membru în care au fost transportate bunurile, să se înregistreze în scopuri de TVA și să declare achiziția intracomunitară în Statul Membru respectiv.

2.b. Transportul unui bun din alt stat membru UE în România în vederea prestării unui serviciu în statul respectiv de către proprietarul bunului

Exemplu:

O macara este transportată din alt Stat Membru în România în scopul efectuării de lucrări de construcții de către o persoană impozabilă în România. Macaraua este retrimisă în acel alt Stat Membru UE după efectuarea lucrărilor. Nu există o achiziție intracomunitară asimilată în România în măsura în care nu ar exista transfer din România pentru aceeași operațiune.

Important! În cazul în care macaraua nu este returnată în acel alt Stat Membru UE, utilizarea acesteia în România devine achiziție intracomunitară asimilată, iar proprietarul trebuie să efectueze o livrare intracomunitară asimilată în Statul Membru de plecare și o achiziție intracomunitară asimilată în România, să se înregistreze în scopuri de TVA și să declare achiziția intracomunitară în România în decontul de TVA și în *Declarația recapitulativă pentru livrări și achiziții intracomunitare*.

3. Utilizarea temporară și importul

3.a. Bunuri transportate din România în alt stat membru UE

Bunurile sunt transportate din România în alt stat membru UE, pentru a fi utilizate temporar în acel Stat Membru. După folosire, bunurile sunt returnate în România. Nu există transfer, dacă perioada în care bunurile rămân în celălalt Stat Membru **nu** depășește 24 de luni, iar importul acestora ar beneficia de scutire integrală de la plata drepturilor de import (de exemplu: bunuri trimise în vederea testării sau verificării conformității, expoziții, târguri etc.).

Obligații de raportare

Persoana impozabilă română deținătoare a bunurilor trebuie să țină un registru al nontransferurilor, în care trebuie înscrise atât transportul bunurilor în alt Stat Membru, cât și returnarea acestora.

Important! În cazul în care bunurile nu sunt readuse în România, nontransferul devine transfer, iar proprietarul trebuie să efectueze o livrare intracomunitară asimilată în România și o achiziție intracomunitară asimilată în statul respectiv. Trebuie și să se înregistreze în scopuri de TVA în statul respectiv.

3.b. Bunuri transportate din alt stat membru UE în România

Bunurile sunt transportate din alt stat membru UE în România, în scopul utilizării temporare. După folosire, bunurile

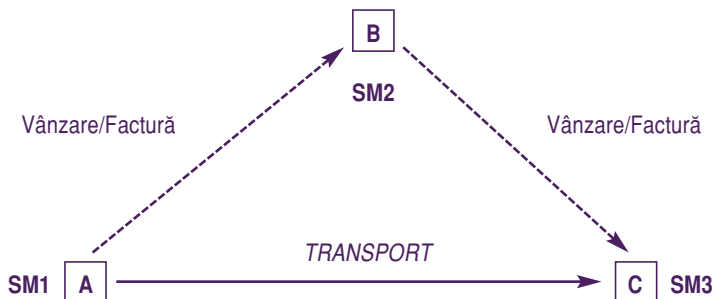
revin în acel stat membru UE. Nu există o achiziție intracomunitară asimilată în România, în măsura în care nu ar exista transfer din România pentru aceeași operațiune (perioada în care bunurile rămân în România nu depășește 24 de luni), iar importul acestora ar beneficia de scutire integrală de la plata drepturilor de import (de exemplu: bunuri trimise în vederea testării și verificării conformității, expoziții etc.).

Important! În cazul în care bunurile nu sunt returnate în acel alt stat membru UE, folosirea acestora în România devine o achiziție intracomunitară asimilată.

VI. Operațiuni triunghiulare

1. Ce sunt operațiunile triunghiulare?

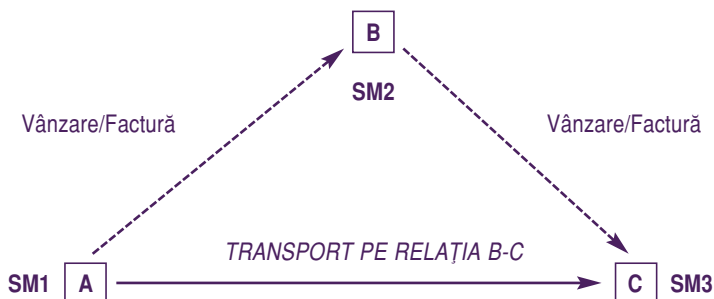
O operațiune triunghiulară reprezintă o vânzare de la un agent economic din Statul Membru 1 (SM1) către un agent economic din Statul Membru 2 (SM2), care revinde aceste bunuri mai departe către un agent economic în Statul Membru 3 (SM3), iar bunurile sunt transportate direct din SM1 către SM3.



În principiu, datele inițiale ale unei operațiuni triunghiulare sunt:

- sunt implicați trei agenți economici înregistrați în scopuri de TVA în trei State Membre diferite;
- se încheie două tranzacții;
- are loc un singur transport.

Cazul 1 – situația în care nu se pot aplica măsuri de simplificare pentru operațiuni triunghiulare



Livrarea efectuată de A către B reprezintă o livrare fără transport, care are loc acolo unde bunurile sunt puse la dispoziția cumpărătorului, adică în SM1. Livrarea este astfel impozabilă în SM1. A are obligația să factureze TVA din SM1 pe factura emisă către B pentru această tranzacție.

Livrarea efectuată de B către C este livrare intracomunitară cu transport care are loc în SM1, respectiv acolo unde începe transportul. În principiu, această livrare este impozabilă în SM1, dar este scutită de TVA, deoarece bunurile sunt transportate din SM1 către alt Stat Membru și către o persoană obligată la plata TVA pentru achizițiile sale intracomunitare în SM3.

C efectuează o achiziție intracomunitară în Statul Membru 3, pentru care, în principiu, trebuie să plătească TVA în statul respectiv.

Obligații de raportare:

■ *B este obligat să se înregistreze în scopuri de TVA în SM1.*

■ *Decontul de TVA al lui A în SM1*

A va raporta această tranzacție în decontul său de TVA ca pe o livrare locală pentru care A este persoana obligată la plata TVA în SM1.

■ *Decontul de TVA și declarația recapitulativă ale lui B în SM1*

B va raporta în decontul său de TVA:

- o achiziție locală pentru care a achitat TVA către A, TVA pe care B este îndreptățit să îl deducă;
- o livrare intracomunitară scutită de TVA către C.

B va raporta această livrare către C în *Declarația recapitulativă* din SM1.

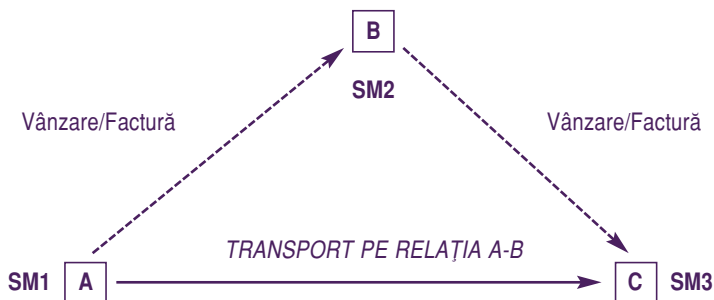
■ *Decontul de TVA și declarația recapitulativă ale lui C în SM3*

Fiind persoana obligată la plata TVA pentru achiziția intracomunitară realizată în SM3, C va raporta această achiziție în decontul său de TVA.

C va raporta această achiziție intracomunitară în *Declarația recapitulativă*, dacă România este SM3 (majoritatea Statelor Membre nu depun declarații recapitulative pentru achiziții intracomunitare).

Cazul 2 – situația în care sunt aplicabile măsurile de simplificare

Important! Măsurile de simplificare sunt aplicabile doar în cazul când transportul este efectuat pe relația dintre A și B.



Obligații de raportare:

■ Decontul de TVA și declarația recapitulativă ale lui A din SM1

A va raporta această livrare către B în decontul său de TVA ca pe o livrare intracomunitară scutită. A va înscrie în factura emisă către B codul de înregistrare în scopuri de TVA al lui B din SM2. De asemenea, A va raporta această livrare către B în Declarația recapitulativă menționând codul de înregistrare în scopuri de TVA al lui B din SM2.

■ Decontul de TVA și declarația recapitulativă ale lui B în SM2

Se consideră că B (cumpărătorul revânzător) nu efectuează nici o achiziție intracomunitară în SM2 (nu se aplica rețeaua de siguranță), dacă următoarele condiții sunt îndeplinite:

- B emite o factură către C fără TVA cu o referință la articolul relevant al Directivei 112 (sau Directiva a 6-a) sau al legislației locale privind simplificarea pentru operațiuni triunghiulare;
- B trebuie să includă livrarea către C în Declarația Recapitulativă din SM2, menționând codul de înregistrare în scopuri de TVA al lui C din SM3 și codul T pentru evidențierea unei operațiuni triunghiulare;
- B nu este obligat să se înregistreze în scopuri de TVA în SM3 pentru achiziția intracomunitară, ci, prin aplicarea măsurilor de simplificare, C va fi cel care declară achiziția efectuată ca achiziție intracomunitară a bunurilor în SM3.

■ Decontul de TVA și declarația recapitulativă ale lui C în SM3

C va înregistra achiziția de la B în decontul său de TVA din SM3 la rubrica achiziții intracomunitare și va raporta această achiziție în Declarația recapitulativă în SM3 (acesta este cazul României).

În cadrul programului InfoTVA au fost tipărite și o serie de pliante informative, care prezintă pașii de urmat pentru a stabili dacă se datorează TVA în România și alte aspecte specifice. Colecția de pliante include:

- Pliantul 0 - TVA în România - 5 întrebări de bază
- Pliantul 1 - Operațiunile din sfera TVA
- Pliantul 2 - Ce statut aveți în raport cu TVA
- Pliantul 3 - Locul operațiunii
- Pliantul 4 - Operațiuni scutite de la plata TVA
- Pliantul 5 - Persoana obligată la plata TVA în România
- Pliantul 6 - Transportul intracomunitar de bunuri
- Pliantul 7 - Mijloace de transport noi și produse accizabile
- Pliantul 8 - Agențiile de turism
- Pliantul 9 - Bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități
- Pliantul 10 - Intreprinderile mici
- Pliantul 11 - Serviciile asupra bunurilor mobile corporale
- Pliantul 12 - Serviciile intangibile
- Pliantul 13 - Exigibilitatea TVA pentru operațiunile intracomunitare
- Pliantul 14 - Cum se adresează o întrebare către Autoritățile Fiscale

Această publicație face parte din seria de cinci broșuri publicate în proiectul InfoTVA. Colecția cuprinde următoarele titluri:

- 1 - Livrări intracomunitare și achiziții intracomunitare de bunuri
- 2 - Servicii
- 3 - Instituții publice
- 4 - Deducerea TVA și ajustarea TVA-ului dedus
- 5 - Măsuri de simplificare

InfoTVA – proiect derulat de Ministerul Economiei și Finanțelor și de Agenția Națională de Administrare Fiscală, cu asistența PricewaterhouseCoopers și DC Communication. Acest material are numai un rol informativ și nu înlocuiește legislația cu privire la TVA. Textul nu este exhaustiv și nu acoperă anumite operațiuni foarte specifice. Conținutul acestui material nu reprezintă în mod necesar poziția oficială a Uniunii Europene.

Data publicării: Aprilie 2008

Pentru informații și sesizări legate de proiectele PHARE, contactați cfcu.phare@mfinante.ro