



În atenția persoanelor înregistrate în scopuri de TVA

*** Cu referire la tratamentul fiscal pentru operațiunile de prelucrare a bunurilor mobile corporale pe teritoriul României, bunuri provenite din state nemembre U.E. intrate pe teritoriul comunitar prin România**

După data aderării bunuri care provin din import sunt cele care sunt transportate de pe teritoriul unor țări care nu aparțin Uniunii Europene, conform art.131 din Codul fiscal. Atragem atenția că nu are relevanță în ce privește calificarea unei operațiuni drept import, dacă furnizorul este sau nu o persoană stabilită în Uniunea Europeană, ci relevant este numai dacă transportul bunurilor începe în afara Uniunii Europene și se termină în U.E .

În plus, conform Codului vamal Comunitar, bunurile care provin din import și sunt prelucrate în România nu pot fi plasate în regim vamal de perfecționare activă, ci trebuie puse în libera circulație în România, dacă produsele rezultate urmează a fi transportate în alt stat membru.

Problemele care au apărut se datorează faptului că legislația fiscală, respectiv pct. 59 din normele de aplicare a Titlului VI al Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, stabilesc că persoana care are calitatea de importator, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, este cumpărătorul bunurilor, sau în lipsa acestuia, proprietarul bunurilor. În cele mai multe situații, proprietarii bunurilor, de regulă persoane nestabilite în România, nu au importat bunurile conform acestor prevederi, ci importul a fost realizat de operatori economici din România, care aveau doar contract de prestări de servicii (prelucrare) cu proprietarul materiei prime, respectiv persoana nestabilită în România.

Pentru a face o prezentare completă a acestor operațiuni, vom reda pe de o parte tratamentul fiscal aplicabil în condiții normale, respectiv în cazul în care operatorii nestabiliți în România s-au înregistrat în țara noastră în scopuri de TVA și au efectuat importul și livrarea intracomunitară sau transferul bunurilor obținute în urma prelucrării, și pe de altă parte soluțiile aplicabile în cazurile semnalate cel mai frecvent în adresele transmise direcției de specialitate din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor, respectiv atunci când importul a fost realizat de operatorul economic român care realizează prelucrarea bunurilor.

Prezentarea situației de fapt

- A – persoana impozabilă nestabilă în România, înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru, încheie un contract de prestări servicii constând în lucrări asupra bunurilor mobile corporale cu B, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- Bunurile care sunt prelucrate provin din țări terțe, sunt importate în România, iar produsele prelucrate obținute sunt transportate în alt stat membru;
- B – persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în România conform art.153 din Codul fiscal prestează serviciile constând în lucrări asupra bunurilor mobile corporale în favoarea societății A;

I. Tratatamentul fiscal aplicabil în cazul în care bunurile prelucrate sunt confecționate exclusiv din bunuri care au fost importate în România după data aderării și importul este realizat de A.

Potrivit prevederilor art.151¹ din Codul fiscal, **plata taxei pe valoarea adăugată pentru importul de bunuri supus taxării, este obligația importatorului.**

Așa cum se precizează la pct. 59 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI al Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, **importatorul în scopul taxei este cumpărătorul** către care se expediază bunurile la data la care taxa devine exigibilă la import sau, în absența acestui cumpărător, proprietarul bunurilor la această dată.

Având în vedere că factura este emisă de furnizor către A pentru bunurile care sunt importate în România, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, persoana care are calitatea de importator și căreia îi revine obligația plății TVA aferente importului de bunuri în România este A. În numeroase cazuri, pe factură este înscrisă și societatea prelucrătoare din România (B), pentru a indica punctul de destinație al bunurilor. Pe declarația vamală de import, A va fi înscris drept importator al bunurilor.

Ulterior importului, A va preda bunurile spre prelucrare lui B, după prelucrare bunurile fiind transportate în alt stat membru.

Societatea A va avea următoarele obligații în România :

▶ să se înregistreze în scopuri de TVA în România, conform art.153 alin.(5) din Codul fiscal :

- ori ca urmare a faptului că, după prelucrare, bunurile prelucrate, al căror proprietar de drept este A, sunt transportate din România în alt stat membru, dar fără să fie vândute de A unei alte persoane, operațiune care îndeplinește condițiile unui transfer conform art.128 alin.(10)-(11) din Codul fiscal, respectiv o livrare intracomunitară asimilată, care are locul în România conform art.132 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal;

- ori ca urmare a faptului că A vinde bunurile unei alte persoane și bunurile sunt transportate din România în alt stat membru, operațiune care îndeplinește condițiile unei livrări intracomunitare conform art.128 alin.(9) din Codul fiscal, care are locul în România conform art. 132 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.
- în acest sens subliniem că orice persoană impozabilă nestabilă în România, are obligația să se înregistreze în scopuri de TVA conform art.153 alin.(5) din Codul fiscal, dacă realizează o livrare intracomunitară care are locul în România.

► să declare livrările intracomunitare sau livrările intracomunitare asimilate (transferurile) ca atare în decontul de taxă prevăzut la art.156² din Codul fiscal, precum și în declarația recapitulativă pentru livrări intracomunitare prevăzută la art.156⁴ din Codul fiscal. Scutirea de taxă pentru livrarea intracomunitară este prevăzută de art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, iar pentru livrarea intracomunitară asimilată, este prevăzută la art.143 alin.(2) lit.d) din Codul fiscal. Justificarea scutirilor de taxă pe valoarea adăugată se realizează conform art.10 din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a)-i), art.143 alin.(2) și art. 144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006.

Având în vedere că importurile sunt realizate în România de A, **în scopul utilizării pentru operațiuni scutite cu drept de deducere**, respectiv livrarea intracomunitară asimilată (transferul) din România în alt stat membru, rezultă că A poate deduce taxa pe valoarea adăugată plătită pentru aceste importuri în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) din Codul fiscal și art.147¹ din Codul fiscal.

Obligațiile firmei B din România care realizează prelucrarea :

► Înregistrarea materiei prime în Registrul bunurilor primite, în conformitate cu prevederile pct.79 alin.(1) lit.g) din normele de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal.

► Emiterea facturii pentru prestarea de servicii constând în lucrări asupra bunurilor mobile corporale, către beneficiarul prestațiilor de servicii, respectiv A. Serviciul respectiv nu este impozabil în România, dacă beneficiarul (A) a comunicat un cod valabil de TVA din alt stat membru decât România și dacă bunurile prelucrate sunt transportate în afara României, conform art.133 alin.(2) lit.h) pct.2 coroborat cu art.126 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal. Serviciile respective se înscriu la rd. 3 din decontul de taxă depus de B, prevăzut la art.156² din Codul fiscal.

► Prestatorul din România nu are obligația să declare aceste operațiuni în declarația recapitulativă pentru livrări intracomunitare, această obligație revenind proprietarului bunurilor, respectiv A.

II. Tratatamentul fiscal aplicabil în cazul în care bunurile prelucrate sunt confecționate exclusiv din bunuri care au fost importate în România după data aderării și importul este realizat de B.

Cazul 1.

În situația în care importul a fost efectuat de B care nu are calitatea de importator din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată întrucât facturile în baza cărora s-a efectuat importul erau emise pe numele lui A, totuși, având în vedere că B are o declarație vamală de import pe care este înscris drept importator al bunurilor în România, dar plata se face în contul proprietarului bunurilor, respectiv societatea A, se poate considera că B aplică structura de comisionar, conform prevederilor pct.6 alin.(3) din normele date în aplicarea art.128 alin.(2) din Codul fiscal, respectiv B poate refactura lui A contravaloarea bunurilor importate și TVA aferentă, caz în care poate deduce taxa achitată în vamă, conform art.145 alin.(2) din Codul fiscal, achizițiile (în cazul de față importurile) fiind utilizate pentru o operațiune taxabilă, respectiv livrarea bunurilor cu TVA.

Ulterior, când A își va transporta bunurile rezultate în urma prelucrării în alt stat membru, va îndeplini obligațiile care au fost menționate la pct.1, situație în care A are posibilitatea să-și recupereze taxa pe valoarea adăugată facturată de B, **prin exercitarea dreptului de deducere prin decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, la fel ca și în situația prezentată la pct.I .**

Cazul 2.

O mare parte din operatorii economici din România, care aveau încheiate contracte de prelucrare de bunuri cu persoane nestabilite în România, bunurile provenind din import, au încheiat adendum-uri la contractele de prestări servicii inițiale, prin care s-a specificat că societatea B care prelucrează materia primă este considerată proprietarul bunurilor și acționează ca atare, respectiv va face importul bunurilor în România, primind în acest sens o factură de la A pe baza căreia va declara importul bunurilor și după prelucrarea bunurilor, în loc să factureze doar prestarea de servicii, facturează beneficiarului A valoarea produselor prelucrate, efectuând astfel o livrare intracomunitară dacă bunurile sunt transportate în alt stat membru. Din punct de vedere fiscal nu are relevanță dacă între A și B se vor realiza compensări pentru faptul că B nu plătește materia primă importată, dar o înregistrează în evidențele proprii, și nici nu încasează decât contravaloarea serviciului prestat, deși facturează către A întreaga contravaloare a bunurilor, inclusiv valoarea materiei prime încorporate în produsele prelucrate.

În această situație, prestatorul B având calitatea de proprietar al bunurilor din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată are și drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă importului de bunuri. De asemenea, îi revin toate obligațiile prevăzute de lege în cazul efectuării unei livrări intracomunitare scutite de TVA în cazul în care sunt îndeplinite condițiile pentru acordarea scutirii, respectiv declararea acestei

operațiuni în decontul de taxă, precum și în declarația recapitulativă pentru livrări intracomunitare prevăzută la art.156⁴ din Codul fiscal.

Se observă că în această situație, persoana nestabilă în România (A) nu se va mai înregistra în România în scopuri de TVA, nu va mai fi obligată la plata taxei pentru import și nici la declararea livrării intracomunitare din România. În schimb, B nu va mai fi tratat ca un prestator de servicii din punct de vedere fiscal, ci va fi tratat ca o persoană care face un import de bunuri urmat, după prelucrare, de livrarea intracomunitară a bunurilor respective.

Cazul 3.

În situația în care importul a fost efectuat de B, care nu are calitatea de importator din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată și acesta nu a refacturat bunurile către A (vezi cazul 1), și nici nu a încheiat un adendum la contract ca în situația prezentată la cazul 2, ci a emis numai o factură de prestări de servicii de prelucrare către A, nu are dreptul de deducere a taxei achitate în vamă, chiar dacă declarația vamală de import este emisă pe numele său. Această soluție se aplică în situațiile în care nici A nici B nu au declarat livrarea intracomunitară a bunurilor din România, fluxul bunurilor fiind practic întrerupt.”

Temei legal :

- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
- Circulara Ministerului Economiei și Finanțelor. nr. 52941/08.10.2007

CONDUCEREA

