

Impactul relațiilor de afiliere asupra documentării scutirii de TVA la livrarile intracomunitare de bunuri

Deloitte.

Regulile care guvernează aplicarea scutirii de TVA pentru livrarile intracomunitare de bunuri au suferit importante modificări de la începutul anului 2020, cu scopul de a uniformiza cerințele de documentare la nivel european, dar și de a combate evaziunea fiscală, în condițiile în care deficitul de colectare a taxei se menține ridicat. În 2017, deficitul de TVA colectată era estimat la 11 % în Uniunea Europeană (UE), în scădere față de anul anterior, iar România a înregistrat cel mai mare deficit de colectare a TVA din UE, de 35,5 %.

Livrarile de bunuri între statele membre UE sunt scutite de TVA, însă, pentru a aplica această scutire, furnizorul trebuie să demonstreze că bunurile au fost livrate intracomunitar. Și, întrucât dovada transportului între state membre este una dintre condițiile substanțiale pentru acordarea scutirii de TVA, UE a stabilit un set de documente specifice care pot constitui dovada transportului intracomunitar.

Documentația necesară diferă, însă, dacă părțile implicate în tranzacții (vânzatorul, transportatorul, cumparatorul) sunt afiliate sau nu. Dar, în practică, orice companie diligentă își va pune o serie de întrebări. Ce înseamnă părți independente/afiliate în sensul aplicării scutirii de TVA și cum verificăm dacă vânzatorul, transportatorul ori cumparatorul sunt afiliați sau nu? Și, dacă sunt afiliați, cu ce documente dovedim transportul intracomunitar?

Ce înseamnă părți independente ori afiliate în sensul aplicării scutirii de TVA?

Legislația națională, în speța instrucțiunile de aplicare a scutirii de TVA implementate prin Ordinul 103/2016 și modificate recent prin Ordinul 2148/2020, menționează că noțiunea de „părți independente” în sensul art. 45a din Regulamentul UE 282/2011 pentru aplicarea scutirii de TVA se interpretează ca fiind acele părți ce nu sunt considerate afiliate potrivit prevederilor art. 7, pct. 26 din Codul Fiscal.

În cazul companiilor, afilierea apare în situația în care relația dintre acestea este caracterizată de cel puțin una din două condiții: o deținere directă sau indirectă de minimum 25% din valoarea sau numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot; control, comun sau exercitat de o companie față de cealaltă. Atât timp cât una dintre aceste condiții este îndeplinită, companiile sunt considerate afiliate, în timp ce, dacă aceste condiții sunt invalidate, companiile sunt independente.

Care sunt documentele necesare pentru dovedirea transportului intracomunitar?

Dacă părțile implicate în tranzacție sunt independente, dovada transportului intracomunitar trebuie realizată pe baza normelor europene prin intermediul a două documente non-contradictorii din lista stabilită la nivel european,

dupa cum urmeaza: doua documente direct legate de transport (scrisoare de transport - CMR - semnata, conosament, factura de transport aerian, factura de la transportator); ori un document direct legat de transport și un document adițional, precum polița de asigurare a bunurilor pe durata transportului, extrase bancare ce atesta plata transportatorului, chitanța emisă de un antrepozitar, document emis de o autoritate publica (de exemplu, notar) ce atesta sosirea bunurilor în statul membru de destinație.

În plus, dacă transportul este organizat de către cumparator, va fi necesară și o declarație pe proprie răspundere din partea acestuia ce atesta sosirea bunurilor în statul membru de destinație. Aceasta declarație trebuie trimisă de către cumparator până în a zecea zi a lunii următoare livrării, conform Regulamentului UE. Însă prevederile legislației naționale (Ordinul 103/2016) vin în sprijinul companiilor, menționând că furnizorul va beneficia în continuare de scutirea de TVA cu condiția ca declarația să fie primită în termen de 150 de zile de la data livrării.

În cazul în care părțile implicate în tranzacții sunt afiliate, spre exemplu când transportatorul bunurilor este afiliat cu vânzătorul ori cu cumparatorul, dovada transportului intracomunitar se realizează pe baza normelor naționale (excluzând din prezenta analiză livrarea de produse accizabile și mijloace de transport), cu documente direct legate de transport (CMR semnat sau o scrisoare de trasura semnata, un conosament, documentul specific de transport aerian de marfuri) și unul din următoarele documente adiționale: polița de asigurare a bunurilor pe durata transportului, extrase bancare ce atesta plata transportatorului, chitanța emisă de un antrepozitar, document emis de o autoritate publica (de exemplu, notar), o declarație scrisă din partea cumparatorului care atestă că bunurile respective au fost expediate în statul membru de destinație.

Ce dificultăți pot întâmpina furnizorii de bunuri?

Furnizorul ce livrează bunuri intracomunitar și care se obligă să asigure și transportul acestora (spre exemplu utilizând condiția internațională de transport delivered at place - DAP) ar putea dispune singur de toate informațiile necesare pentru a se asigura că el nu este afiliat cu transportatorul ori cu cumparatorul bunurilor (presupunându-se că orice companie diligentă din România își cunoaște relațiile de afiliere și, în plus, dispune de dosarul prețurilor de transfer ce conține informații cu privire la relațiile de afiliere). Însă chiar și acestor furnizori le va fi dificil să se asigure că transportatorul pe care îl utilizează nu este afiliat cu unul dintre clienții săi.

Similar, și unor furnizori ce livrează bunuri pentru care cumparatorul își asigură sarcina transportului intracomunitar (spre exemplu utilizând condițiile de livrare ex-works - EXW - ori FCA Incoterms) le va fi dificil să determine dacă transportatorul și cumparatorul sunt sau nu afiliați, documentele necesare în vederea justificării transportului intracomunitar fiind diferite.

Mai mult decât atât, dacă situația unei dețineri directe sau indirecte de minimum 25% ar putea fi stabilită, putând fi interogate registre sau baze de date publice pentru a obține informații, dar care în anumite situații ar trebui interpretate, cazurile în care afilierea este determinată de control sunt practic imposibil de detectat de către un vânzător ce este independent de transportator ori de cumparatorul bunurilor.

Rezulta, astfel, că o analiză a relațiilor de afiliere dintre părțile implicate în tranzacții intracomunitare cu bunuri devine necesară pentru a determina rigorile de documentare pentru aplicarea scutirii de TVA (norma europeană aplicabilă părților independente fiind mai strictă decât cea națională aplicabilă afiliaților).