

IMPOZITAREA CU TVA ÎN SPAȚIUL EUROPEAN. REPERE ANALITICE ȘI COMPARATIVE

Nelli AMARFII-RAILEAN, *dr., conf. univ.,
Universitatea de Stat „Alec Russo” din Bălți*

Abstrait: *L'article vise à étudier le système de fiscalité indirecte dans l'espace de l'Union européenne pour mettre en évidence les meilleures pratiques en matière de taxe sur la valeur ajoutée. L'étude est basée sur la comparaison des quotas, la manière de payer et de rembourser la taxe sur la valeur ajoutée dans les pays de l'Union européenne. L'auteur étudie la législation et la politique fiscale de l'Union européenne dans le domaine de la fiscalité indirecte et souligne la nécessité d'adapter la taxe sur la valeur ajoutée en République de Moldova aux pratiques européennes.*

Mots-clés: *impôts indirects, taxe sur la valeur ajoutée, régime fiscal européen, législation fiscale.*

Legislația fiscală și sistemul de impozitare sunt esențiale pentru păstrarea suveranității naționale. Veniturile obținute prin impozitare le permit guvernelor să existe și să funcționeze în mod eficient. Crearea pieței unice europene a condus la realizarea de mecanisme fiscale care să încerce să limiteze decalajele între diferitele legislații ale statelor membre ale Uniunii Europene. Legislația fiscală a fiecărui stat reflectă alegerile fundamentale pe care le fac țările UE în domeniul bugetare importante, precum educația, sănătatea și pensiile. Această legislație influențează consumul și economiile private și stabilește un cadru financiar privind activitățile comerciale și aspectele de mediu. Legislația în domeniul impozitării indirecte se limitează la alinierea legislațiilor țărilor UE pentru a le aduce în concordanță, pentru a îmbunătăți funcționarea pieței interne și pentru a aborda provocările transfrontaliere, cum ar fi evaziunea fiscală. Dacă normele fiscale privind impozitarea indirectă diferă prea mult, concurența dintre întreprinderi poate fi denaturată, ceea ce va îngreuna comercializarea produselor în afara hotarelor naționale.

Atunci când a fost creată UE, statele-membre administrau sisteme diferite ale impozitului (pe cifra de afaceri) pe vânzări. Necesitatea unui impozit armonizat sub forma unei taxe pe valoare adăugată (care constituie de la 12 până la 20 la sută din încasările fiscale și

de la 5 până la 10 la sută din PIB în țările-membre ale UE a [1, p. 17]) a fost repede acceptată de către statele-membre. La fiecare extindere a UE, TVA a fost adoptată de către noile state-membre ca parte a „acquis-ului comunitar”. În procesul de armonizare a acestui impozit, o serie de directive au stabilit principii, structuri și modalități de aplicare comune, permițând o variație considerabilă în ceea ce privește ratele și subiectele specifice.

Taxa pe valoare adăugată a fost introdusă în Comunitatea Europeană în anul 1970 prin intermediul a două directive care aveau ca scop înlocuirea taxelor de producție și de consum care erau aplicate în statele membre [2]. Aceste două taxe, prin efectul lor cumulativ sau în cascadă, constituiau o barieră în calea schimburilor, în special pentru importurile și exporturile dintre statele membre, făcând dificil de calculat valoarea exactă a sumei impozitelor incluse în prețul bunurilor și serviciilor.

Taxa pe valoare adăugată are avantajul de a face vizibil conținutul fiscal al unui produs în fiecare stadiu al producției sau al lanțului de distribuție. Această taxă a fost aleasă ca o metodă de impozitare indirectă pentru că evita efectul cumulativ al taxelor în cascadă și asigura neutralitatea impozitării atât a comerțului între statele membre, cât și a comerțului dintre acestea și statele care nu făceau parte din Comunitate.

Decizia adoptată în anul 1970 de a aloca bugetului comunitar o parte din încasările din TVA calculată plecând de la o bază unitară a pregătit terenul pentru armonizarea TVA.

A șasea directivă privind TVA (Directiva 388/77) [3] a prevăzut ca taxa să fie aplicată aceluiași gen de tranzacții în toate statele membre, astfel încât acestea să contribuie pe o bază comună la finanțarea Comunității și a introdus o bază comună de impozitare. Această directivă, împreună cu prima directivă privind TVA, a încercat să elimine frontierele fiscale.

Condițiile pentru trecerea rapidă la un sistem de taxare la origine nu au putut fi însă îndeplinite, mai ales cele legate de sistemul de compensare și de aliniere a cotelor de impozitare.

Ținând seama de acest lucru, Comisia a propus, în anul 1987, punerea în practică imediat a principiului impozitării la origine (aplicarea taxei în țara unde a fost efectuată vânzarea) completat de un sistem de compensare menit să evite deplasările importante de venituri între statele membre. Prin urmare, a fost găsită o soluție temporară, ce a permis eliminarea controalelor la frontierele fiscale, combinând taxarea bazată pe proveniență cu cea bazată pe destinație. O liberă circulație în cadrul Comunității însemna că schimburile dintre statele membre să nu mai poată fi tratate ca importuri sau exporturi. Acest rezultat a fost obținut mulțumită sistemului tranzitoriu care nu mai considera trecerea graniței ca un fenomen taxabil, ci avea în vedere doar operațiunile impozabile.

Începând cu anul 1993, persoanele fizice puteau să cumpere bunuri sau servicii pentru folosul lor personal din alte state membre și erau taxate după același sistem ca și rezidenții acelei țări. Ei puteau să se întoarcă acasă cu bunurile cumpărate fără ca acestea să fie taxate din nou. Existau totuși două excepții:

- achiziționarea de vehicule noi (cu o vechime nu mai mare de 6 luni și cu mai puțin de 6.000 de km la bord) din alt stat membru. Această tranzacție era taxată în statul membru destinatar, la nivelul ratelor stabilite în acel stat și în concordanță cu legislația acestuia. Vehiculul trebuia înregistrat și impozitat în țara în care cumpărătorul era rezident;
- vânzările comandate prin poștă de către o companie cu sediul în alt stat membru. Atunci când vânzătorul își asuma responsabilitatea transportării bunurilor comandate, TVA era stabilită fie la nivelul ratei din țara unde cumpărătorul era rezident, fie la nivelul ratei din țara vânzătorului, acest lucru depinzând de volumul anual de vânzări al vânzătorului în țara de destinație.

Chiar dacă impozitarea la origine rămânea un principiu al regimului comun al TVA pentru particulari, sistemul intermediar de tranziție a păstrat în paralel diferite regimuri de impozitare la destinație pentru întreprinderi, scopul fiind acela de a asigura că impozitul perceput în fiecare stat membru reflectă volumul consumului de pe acel teritoriu.

Problemele au devenit repede vizibile și, ca urmare, au fost adoptate alte două directive în 1992 și 1995 pentru a simplifica sistemul și pentru a elimina distorsiunile ostentative. Totuși, era imposibil de obținut o simplificare radicală a sistemului, deoarece s-au menținut, în paralel, regimurile fiscale la origine și la destinație care au continuat să fie aplicate. De asemenea, legislația Comunității nu a fost aplicată uniform, iar cotele de impozitare au rămas în continuare diferențiate. Drept rezultat, regimul privind TVA a devenit excesiv de complex pentru comercianți, iar piața unică era încă fragmentată.

Paralel, au fost instituite acțiuni legislative menite să aplice în mod permanent două regimuri speciale privind TVA:

- unul pentru bunurile de mână a doua, lucrările de artă, antichitățile și obiectele pentru colecționari;
- celălalt pentru cumpărătorii de aur ce au ca scop investițiile.

La momentul actual, TVA este o taxă pe consum care este direct proporțională cu prețul bunurilor și serviciilor. Este colectată în mod fracționar, pe fiecare stadiu al circuitului economic și este neutră în raport cu tipul de organizație al acestui circuit. Mecanismul de impozitare are grijă ca taxa să fie neutră indiferent de numărul tranzacțiilor care au loc.

Să ne imaginăm o săptămână obișnuită din viața unui manufacturier AAA din Spania. În afară de vânzările din Spania, AAA vinde bunuri unui detailist BBB din Portugalia și cumpără materiale neprelucrate de la CCC din Italia. AAA încearcă, de asemenea, să intre pe piața grecească și trimite un reprezentant, domnul XX în Grecia, domnul XX suportă cheltuieli pentru cazare, transport etc., iar pentru aceste servicii trebuie să plătească TVA ca orice alt consumator.

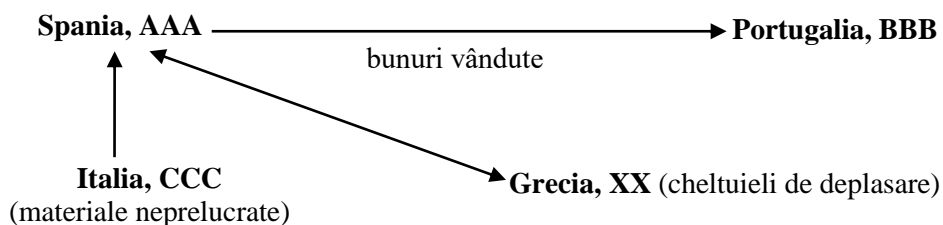


Figura 1. Actualul sistem TVA în Uniunea Europeană

Prin urmare, AAA trebuie să verifice dacă BBB este supus plății TVA. Dacă BBB este plătitor de TVA, atunci AAA îi vinde bunurile fără TVA și trimite o declarație autorităților spaniole. AAA trebuie să demonstreze că bunurile au plecat din Spania. AAA cumpără materiale neprelucrate de la CCC fără TVA, dar trebuie, de asemenea, să declare și să deducă TVA la nivelul stabilit în Spania (și BBB procedează la fel pentru bunurile achiziționate de la AAA).

Domnul XX nu poate deduce cheltuielile realizate în Grecia, având la bază declarația de TVA din Spania, ci trebuie să facă o cerere de rambursare în Grecia, având la bază a opta directivă privind taxa pe valoare adăugată.

În cadrul noului sistem propus:

- fiecare comerciant aplică TVA la un nivel local fără alte formalități;
- fiecare comerciant deduce TVA plătit oriunde în UE prin declarația sa de TVA obișnuită.

Pentru a atinge acest obiectiv, toate opțiunile și toate scutiile (temporare sau definitive) pe care statele membre le pot utiliza în prezent trebuie aplicate uniform și coerent, ele trebuind să fie percepute și colectate mai eficient, printr-o cooperare administrativă întărită.

Comisia Europeană a propus un număr de simplificări și de îmbunătățiri procedurale, având la bază concluziile aplicării LSPI – „O legislație mai simplă pentru piața internă” și care s-au materializat în următoarele măsuri:

- întărirea asistenței reciproce în ceea ce privește colectarea TVA între țările membre;
- înlocuirea actualei proceduri de rambursare cu un nou mecanism care permit comercianților să deducă în statul lor membru TVA plătit oriunde în Comunitate;
- anularea regulii conform căreia comercianții Comunității care realizează tranzacții impozabile într-un stat membru în care ei nu sunt rezidenți sunt nevoiți să-și numească un reprezentant fiscal;
- crearea de puncte unice de contact în fiecare stat membru pentru a facilita înregistrarea companiilor supuse impozitării și introducerea de noi aranjamente fiscale pentru facturarea electronică.

Nevoia de a actualiza legislația privind TVA reflectă un număr de evoluții structurale: tendința cu privire la privatizare, evoluția jurisprudențială, noile tehnologii informaționale.

Revista „Wall-Street” a realizat un clasament în anul 2016 al țărilor din Uniunea Europeană în care se plătesc cele mai ridicate cote pentru TVA, respectiv între 21% și 25%.

Locul 5: Belgia, Irlanda, Letonia, Lituania și Portugalia – 21%.

Locul 4: Polonia – 22%.

Locul 3: Grecia și Finlanda – 23%.

Locul 2: România – 24%.

Locul 1: Danemarca, Ungaria și Suedia – 25%.

Cel mai mare nivel al cotei TVA din statele membre UE este de 25% și este plătit de către persoanele din Danemarca, Ungaria și Suedia. Practic, în aceste state taxa pe valoarea adăugată reprezintă un sfert din prețul fiecărui bun sau serviciu achiziționat. În Republica Moldova cota standard a TVA constituie 20%.

În concluzie, dacă analizăm progresele înregistrate în domeniul armonizării fiscale, cele mai mari s-au înregistrat în sistemul de impozitare cu TVA. Această taxă a fost definită ca un impozit general asupra consumației aplicabil bunurilor și serviciilor, direct proporțională cu prețul produsului, indiferent de numărul de tranzacții efectuate anterior stadiului în care se făcea impozitarea [4]. În legislația europeană sunt reglementate aspecte privind subiecții impozabili (orice persoană care desfășoară activități economice impuse), operațiunile impozabile (livrare de bunuri, prestarea de servicii, schimbul de bunuri sau servicii, importul de bunuri), deductibilitatea și factorul generator de TVA (efectuarea operațiunii impozabile). Pentru a elimina o serie de dificultăți, regula care ar trebui să guverneze aplicarea TVA în spațiul comunitar ar trebui să fie cea a impozitării în statul de origine și nu în statul de consumație, ceea ce ar însemna ca fiecare comerciant să plătească TVA la cota obișnuită în țara în care își desfășoară activitatea și să deducă TVA plătită oriunde în interiorul Uniunii Europene pe declarația sa obișnuită de TVA.

Bibliografie:

1. Direcția Generală Comunicare (Comisia Europeană), *Impozitarea. Promovarea pieței interne și a creșterii economice*, 2016, <https://publications.europa.eu/ro/publication-detail/-/publication>
2. Directiva 2006/112/CE a Consiliului – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) al UE, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content>

3. Directiva 77/388 /CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (77/388/CEE), http://codulfiscal.fincont.info/documente_cod_fiscal/titul6/Directiva%2077-388-CE.pdf
4. Informații detaliate privind politicile fiscale și vamale în UE, http://ec.europa.eu/taxation_coustoms/index_en.htm