



COMISIA EUROPEANĂ

Bruxelles, 10.5.2012
COM(2012) 206 final

2012/0102 (CNS)

Propunere de

DIRECTIVĂ A CONSILIULUI

**de modificare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea
adăugată, în ceea ce privește tratamentul aplicat cupoanelor valorice**

{SWD(2012) 126 final}
{SWD(2012) 127 final}

EXPUNERE DE MOTIVE

1. CONTEXTUL PROPUNERII

Motivele și obiectivele propunerii

Nici cea de-a Șasea Directivă TVA¹, nici Directiva TVA² nu prevăd norme referitoare la tratarea operațiunilor care implică cupoane valorice. Preschimbarea unui cupon valoric în cadrul unei operațiuni taxabile poate avea consecințe asupra bazei de impozitare, asupra momentului desfășurării operațiunii și chiar, în anumite circumstanțe, asupra locului impozitării. Incertitudinea privind corectitudinea tratamentului fiscal poate fi însă problematică în cazul operațiunilor transfrontaliere și al tranzacțiilor în lanț în contextul distribuirii comerciale a cupoanelor valorice.

Absența unor norme comune a obligat statele membre să își dezvolte propriile soluții, în mod inevitabil, necoordonate. Neconcordanțele rezultate în materie de fiscalitate cauzează probleme cum ar fi dubla impunere sau neimpozitarea, dar contribuie și la evaziunea fiscală și împiedică inovarea în sectorul întreprinderilor. Mai mult, din cauza ameliorării funcționalității cupoanelor valorice, a devenit mai neclară distincția dintre cupoane valorice și instrumentele de plată mai generalizate.

Lumea a progresat de la adoptarea, în 1977, a normelor comune în materie de TVA, iar utilizarea tot mai frecventă a cupoanelor valorice reprezintă doar una dintre multele schimbări care au transformat modul de desfășurare a afacerilor, introducând aspecte complexe care nu au fost prevăzute la momentul respectiv.

În repetate rânduri, Curtea de Justiție a Uniunii Europene („CJUE”) a fost invitată să explice cum ar trebui aplicate directivele TVA în astfel de situații. În cazul cupoanelor valorice, acest proces a oferit o serie de orientări, dar a lăsat alte probleme nerezolvate. Obiectivul prezentei propuneri este de a lămuri aceste aspecte, prin clarificarea și armonizarea normelor din legislația UE în ceea ce privește tratamentul TVA aplicabil cupoanelor valorice.

Contextul general

Obiectivul prezentei propuneri legislative este clarificarea anumitor aspecte, printre care consecințele fiscale ale diferitelor tipuri de cupoane valorice în momentul emiterii, distribuirii sau preschimbării acestora, fie într-un singur stat membru, fie în cadrul unor operațiuni care implică mai multe state membre.

Ce este un cupon valoric?

În sensul normelor în materie de TVA, un cupon valoric este un instrument care îi conferă deținătorului dreptul de a beneficia de bunuri sau servicii ori de un risturn sau de un rabat în

¹ 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 (JO L 145, 13.6.1977, p. 1), („a Șasea Directivă TVA ”).

² Directiva Consiliului 2006/112/CE din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006 L 347, p. 1) („Directiva TVA”), care a înlocuit a Șasea Directivă TVA începând cu 1 ianuarie 2007.

cazul unei livrări de bunuri sau al unei prestări de servicii. Emitentul își asumă obligația de a livra bunuri sau de a presta servicii, de a oferi un risturn sau de a plăti un rabat.

Cuponul valoric poate fi în format electronic sau fizic și are, în general, un scop comercial sau promoțional, de exemplu, promovarea livrării anumitor bunuri sau a prestării anumitor servicii sau accelerarea plății pentru anumite bunuri sau servicii. Cu alte cuvinte, cuponul valoric vizează dezvoltarea pieței de bunuri sau servicii, pentru a fideliza clienții sau pentru a facilita procesul de plată. Aceste obiective permit diferențierea unui cupon valoric de instrumente cum ar fi cecurile de călătorie, al căror scop este exclusiv efectuarea de plăți.

Orice instrument destinat exclusiv efectuării de plăți este exclus din definiția cuponului valoric în scopuri de TVA. În cazul serviciilor de plată propriu-zise, se aplică alte norme în materie de TVA.

Există mai multe tipuri de cupoane valorice. Unele sunt emise contra cost și pot fi impozitate în prezent fie în momentul vânzării, fie în momentul preschimbării, în funcție de abordarea aplicată de fiecare stat membru. Altele pot fi emise cu titlu gratuit și conferă deținătorului dreptul de a beneficia de bunuri sau servicii fără alte costuri. În acest caz, bunurile sau serviciile respective pot fi considerate drept cadou de afaceri. Un cupon de reducere gratuit, care îi conferă deținătorului dreptul să beneficieze de un risturn cu ocazia unei operațiuni ulterioare, poate fi considerat ca o simplă obligație de a acorda o reducere de preț.

Cu toate acestea, dreptul la un risturn pentru toate achizițiile efectuate în cursul unei anumite perioade de timp, chiar dacă este acordat contra cost, nu este considerat a fi un cupon valoric deoarece dreptul respectiv este independent de tranzacțiile de achiziționare. Natura imprecisă a unui astfel de drept (chiar dacă acesta este limitat în timp) este total diferită de cea a unui cupon de reducere, care conferă un drept punctual, legat de o anumită tranzacție. Totuși, aceasta nu înseamnă că serviciul respectiv este scutit de impozite.

Căror aspecte referitoare la tratamentul TVA aplicat în prezent cupoanelor valorice trebuie să li se acorde atenție?

Un aspect fundamental este momentul în care ar trebui taxate operațiunile legate de un cupon valoric. În absența unor norme comune, practicile în vigoare în statele membre nu sunt coordonate. Unele dintre acestea impozitează cele mai obișnuite tipuri de cupoane valorice în momentul emiterii, în timp ce altele le impozitează în momentul preschimbării. Acest lucru creează incertitudine pentru întreprinderi, în special pentru cele care doresc să valorifice oportunitățile pieței unice. Atunci când un cupon valoric este emis într-un stat membru și utilizat în altul, printre consecințele practice ale neconcordanțelor în materie de fiscalitate se numără dubla impunere și neimpozitarea.

Trebuie clarificată distincția dintre cupoane valorice (al căror tratament TVA face obiectul prezentului exercițiu) și dezvoltarea unor sisteme de plată inovatoare (al căror tratament TVA face obiectul altor dispoziții din Directiva TVA).

Cupoanele valorice ajung adesea în mâinile consumatorilor prin intermediul unui lanț de distribuitori (în special, cupoanele valorice preplătite de telecomunicații). Și în acest caz, absența unor norme comune a dus la o abordare fragmentară, încorporând uneori acorduri preferențiale locale, ceea ce constituie o barieră în calea dezvoltării unor modele de afaceri intra-UE.

Cupoanele de reducere pot implica o restituire de către un producător sau un distribuitor (care emite de cupoane de reducere) către un detailist, pentru a compensa o reducere de preț acordată unui client în schimbul unui cupon de reducere. Normele existente, astfel cum sunt interpretate de CJUE, sunt greoaie și dificil de aplicat în practică. Este extrem de necesară o abordare mai eficientă.

2. CARE SUNT RĂSPUNSURILE PROPUSE?

Pentru a rezolva aceste probleme, se preconizează modificarea Directivei TVA. Modificările se împart în cinci categorii.

1. Definirea cupoanelor valorice în scopuri de TVA

Primul pas este clarificarea, în scopuri de TVA, a noțiunii de cupon valoric. Aceasta presupune introducerea unui nou articol 30a. Directiva TVA trebuie să prevadă clar care cupoane valorice trebuie impozitate în momentul emiterii și care dintre acestea trebuie impozitate numai în momentul preschimbării. Cele dintâi sunt descrise ca „cupoane valorice cu utilizare unică”, iar cele din urmă ca „cupoane valorice cu utilizări multiple”. Diferența dintre ele o constituie momentul impozitării; aceasta poate avea loc fie la emitere, dacă există informații disponibile care să permită acest lucru, fie la preschimbare, întrucât destinația finală a cupoanelor valorice este lăsată la latitudinea clientului. De asemenea, este necesar să se garanteze că instrumentele utilizabile în prezent pentru efectuarea plăților în mai multe magazine fără legătură între ele, neconsiderate cupoane valorice, vor fi tratate în continuare în același mod.

Inovarea în domeniul furnizării serviciilor de plată a estompat distincția dintre cupoane valorice și sistemele de plată tradiționale. Articolul 30a oferă, de asemenea, clarificările necesare în privința limitelor cupoanelor valorice în scopuri de TVA.

2. Momentul impozitării

O dată ce au fost identificate diferitele tipuri de cupoane valorice, sunt necesare și alte modificări pentru a se garanta că tratamentul TVA aplicabil acestora este clar.

Este necesar ca normele actuale referitoare la momentul exigibilității taxei (articolul 65) să fie ajustate pentru a se garanta că cupoanele valorice cu utilizare unică (SPV - *single-purpose vouchers*) sunt supuse TVA în momentul în care sunt emise și achitate.

Pentru a se evita orice confuzie, furnizarea dreptului care este inherent unui cupon valoric și livrarea de bunuri sau prestarea de servicii corespunzătoare nu pot fi considerate ca operațiuni separate. SPV-urile sunt impozitate în momentul emiterii lor, deci nu se pune această problemă. În ceea ce privește cupoanele valorice care nu sunt impozitate în momentul emiterii deoarece locul și nivelul impozitării nu pot fi încă stabilite, taxa ar trebui percepută în momentul livrării bunurilor sau al prestării serviciilor corespunzătoare. Pentru a se garanta acest lucru, se propune un nou articol 30b. De aici rezultă clar că emiterea unui cupon valoric și livrarea ulterioară de bunuri sau prestarea ulterioară de servicii constituie o singură operațiune în scopuri de TVA.

3. Norme privind distribuția

O dată ce Directiva TVA a stabilit că cupoanele valorice cu utilizări multiple (MPV - *multi-purpose vouchers*) trebuie impozitate în momentul preschimbării, trebuie abordate unele chestiuni legate de distribuirea acestora. Înainte de a ajunge la consumator, aceste cupoane valorice trec adesea printr-un lanț de distribuitori. Deși operațiunea de bază nu trebuie impozitată decât în momentul în care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, distribuirea comercială a unui MPV constituie, în sine, o prestare de servicii impozabilă, care este independentă de operațiunea propriu-zisă. Atunci când acest MPV se deplasează de-a lungul lanțului de distribuție, baza de impozitare aferentă serviciului implicat poate fi măsurată în raport cu evoluția valorii cuponului valoric. Atunci când un distribuitor cumpără un cupon valoric pentru suma X și îl vinde ulterior pentru o sumă mai mare, X plus Y, diferența de preț Y determină valoarea serviciului de distribuție prestat.

Deoarece lanțurile de distribuție a MPV-urilor se pot extinde pe teritoriul mai multor state membre, sunt necesare norme comune pentru identificarea și aprecierea valorii acestui serviciu de distribuție. La articolul 25, se introduce o literă suplimentară (d) care clarifică faptul că distribuția reprezintă o prestare de servicii în sensul Directivei TVA. Calcularea bazei de impozitare pentru acest serviciu face obiectul unui nou articol 74b.

Pentru a facilita calculul bazei de impozitare pentru fiecare etapă a lanțului de distribuție, articolul 74a prevede conceptul de valoare nominală, definit ca fiind contravaloarea totală percepută de emitentul unui MPV, care, la rândul său, constituie baza de impozitare (plus TVA) imputabilă livrării bunurilor sau prestării serviciilor corespunzătoare.

Construcția utilizată în aceste două dispoziții garantează că ansamblul operațiunilor taxabile asociate unui MPV - prestarea unui serviciu de distribuție și livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor corespunzătoare – sunt descrise și impozitate într-un mod cuprinzător, neutru și transparent.

4. Cupoanele de reducere

În cazul cupoanelor de reducere, dificultățile apar atunci când risturnul este suportat, până la urmă, mai degrabă de emitent, decât de societatea care preschimbă cuponul în bunuri sau servicii („furnizor”). Pentru a se evita o serie complexă de ajustări, se propune tratarea acestui risturn ca prestare separată a unui serviciu efectuată de către furnizor în favoarea emitentului. Măsurile necesare în acest sens sunt prevăzute la noua literă (e) de la articolul 25 și la Articolul 74c.

5. Alte modificări tehnice sau conexe

Pentru a se asigura buna funcționare a acestor soluții, vor fi necesare și alte modificări tehnice ale Directivei TVA, în special în ceea ce privește dreptul de deducere (articolul 169), persoana obligată la plata taxei (articolul 193) și alte obligații (articolul 272). Pentru a trata în mod corect MPV-urile și respectiv SPV-urile, este necesar să se aducă modificări tehnice articolelor 28 și 65.

3. EXPLICAȚIE TEHNICĂ A ELEMENTELOR PRINCIPALE ALE PROPUNERII

Definiția cupoanelor valorice și diferitele criterii aplicabile, inclusiv momentul impozitării [articolul 30a alineatele (1) și (2) și articolului 30b]

Normele privind TVA ar trebui să fie clare și coerente în ceea ce privește momentul percepției taxei. Dacă informațiile necesare pentru luarea unei decizii de impozitare corecte nu sunt disponibile în momentul primei emiteri a unui cupon valoric, în practică, rezultă că impozitarea nu poate fi efectuată decât în momentul preschimbării acestuia. În absența oricăror orientări în Directiva TVA, nu există un consens cu privire la cupoanele valorice care ar trebui să fie impozitate în momentul emiterii și cele care ar trebui impozitate în momentul preschimbării. Prin urmare, unele state membre vor trata un anumit tip de cupon valoric (de exemplu, un credit telefonic preplătit³) ca un acout care trebuie impozitat de la bun început, în timp ce alte state membre vor trata același tip de cupon valoric prin impozitarea livrării sau a prestării finale⁴. Dacă un cupon valoric este emis în primul stat și preschimbabil în al doilea stat, se va percepe TVA de două ori pentru aceeași operațiune. Poziția ambelor state membre este legitimă, dar rezultatul este dubla impunere. În situația inversă, niciun stat membru nu ar percepe TVA, iar rezultatul ar fi neimpozitarea.

Dubla impunere care decurge din aceste neconcordanțe poate să constituie, și chiar constituie, o barieră în calea sistemelor comerciale care doresc să valorifice oportunitățile pieței unice. Dimpotrivă, neimpozitarea involuntară care rezultă din aceste neconcordanțe poate fi exploatată în scopuri ilegale.

Pentru a soluționa această problemă, propunerea începe prin a defini cupoanele valorice și principalele categorii de cupoane valorice, făcând distincție mai ales între SPV-uri și MPV-uri.

Un SPV îi conferă deținătorului dreptul de a beneficia de anumite bunuri sau servicii în condițiile în care nivelul de impozitare (în special, cota de TVA), identitatea furnizorului și statul membru în care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii pot fi identificate în mod definitiv de la început. Tratatamentul TVA se aplică în momentul vânzării cuponului valoric. Este vorba despre un SPV, de exemplu, atunci când un furnizor de servicii vinde cupoane valorice (fie în mod direct, fie prin intermediul unui agent) care conferă dreptul la un anumit serviciu (de exemplu, de telecomunicații) care trebuie furnizat într-un anumit stat membru.

Un MPV îi conferă deținătorului dreptul de a beneficia de bunuri sau servicii atunci când bunurile sau serviciile respective sau statul membru în care acestea urmează să fie furnizate și impozitate nu sunt identificate cu suficientă precizie, astfel încât TVA nu poate fi stabilită în momentul emiterii cuponului valoric. De exemplu, atunci când un lanț hotelier internațional dorește să își promoveze produsele prin cupoane valorice care pot fi preschimbate pentru a plăti cazarea în oricare dintre localurile sale, situate în mai multe state membre, sau atunci când un credit preplătit ar putea fi utilizat fie pentru telecomunicații (cotă standard de TVA), fie pentru transportul public (unde se poate aplica o cotă redusă).

Distincția dintre cupoane valorice și instrumentele de plată [articolul 30a alineatul (2)]

Având în vedere diferitele tratamente TVA aplicate, este necesar, în scopul neutralității, să existe o distincție clară între cupoanele valorice și mijloacele de plată mai generale, care să

³ Creditele telefonice preplătite sunt cel mai comun tip de cupon valoric. Studiul economic anexat la evaluarea impactului estimează valoarea totală a creditelor de telefonie mobilă preplătite pentru UE în 2008 la 38 miliarde EUR.

⁴ Diferitele abordări privind momentul impozitării cupoanelor valorice sunt prezentate în evaluarea impactului care însoțește prezenta propunere.

țină seama de natura lor intrinsecă. În cazul în care o simplă metodă de plată dobândește anumite caracteristici specifice cupoanelor valorice [de exemplu, un card cu valoare stocată (*stored value cards*) sau un credit preplătit stocat într-un telefon mobil sau legat la acesta], ar trebui să fie examinată îndeaproape natura esențială a funcționării sale. Preschimbarea unui cupon valoric în bunuri sau servicii nu constituie o plată, ci mai degrabă exercitarea unui drept ca urmare a unei plăți efectuate în momentul emiterii sau al transferării cuponului valoric. Pe de altă parte, atunci când un credit stocat sau preplătit este utilizat pentru a acoperi costul unor bunuri sau servicii, dreptul de a beneficia de bunurile sau de serviciile respective nu poate lua naștere decât după efectuarea plății. Din punct de vedere conceptual, această situație este fundamental diferită de exercitarea unui drept dobândit de către deținătorul unui cupon valoric.

Cupoanele valorice ar trebui să ducă întotdeauna la livrarea de bunuri sau la prestarea de servicii și sunt emise adesea pentru a promova vânzările unui anumit furnizor sau grup de furnizori sau pentru a facilita cumpărăturile. Aceste caracteristici, atunci când sunt combinate cu dreptul de a beneficia de bunuri sau servicii (care corespunde unei obligații de a furniza bunurile sau serviciile respective), contribuie la diferențierea cupoanelor valorice de instrumentele de plată mai generale (care nu conțin astfel de drepturi specifice).

Creșterea numărului de dispozitive mobile întărește nevoia de a stabili o distincție clară între creditele preplătite de telecomunicații (care sunt cupoane valorice) și serviciile de plată mobile mai generale, susceptibile de exploatarea sistemului de facturare în avans al celor dintâi. Sistemele de plată mobile permit în mod tipic consumatorului să utilizeze un telefon mobil pentru a plăti, pe lângă serviciile de telecomunicații, o gamă tot mai variată de bunuri și servicii (chiar și să efectueze transferuri de bani). Dacă sistemul are ca obiectiv facilitarea plății pentru o gamă largă sau nelimitată de articole, care poate include conținut (fișiere de muzică, jocuri, hărți, date, etc.) sau alte servicii (parcare etc.) sau bunuri (de exemplu, de la un distribuitor automat), cu greu mai poate fi considerat un cupon valoric. Diferența dintre un MPV (al cărui deținător are acces atât la servicii de telecomunicații, cât și la alte servicii sau bunuri specificate) și un serviciu de plată (al cărui scop este să faciliteze cheltuirea unui credit preplătit pentru achiziționarea de bunuri sau servicii, oferite mai ales de furnizori terți) depinde de existența unui drept de a beneficia de bunuri sau servicii.

Prin urmare, instrumentele care pot avea anumite caracteristici specifice cupoanelor valorice, dar al căror rol principal este de a fi un mijloc de plată, trebuie excluse din definiția cuponului valoric. Acesta este scopul articolului 30a alineatul (2).

Cupoane valorice distribuite în cadrul unui lanț [articolul 25 litera (d), articolul 74a și articolul 74b]

Cupoanele valorice pot fi distribuite în multe feluri (de exemplu prin intermediul ziarelor, al intermediarilor, al produselor din supermarket etc.).

Întrucât SPV-urile pot fi impozitate începând din momentul emiterii, distribuirea lor este relativ simplă. În schimb, distribuirea MPV-urilor prin intermediarii din cadrul unui lanț de vânzări poate fi mai complicată.

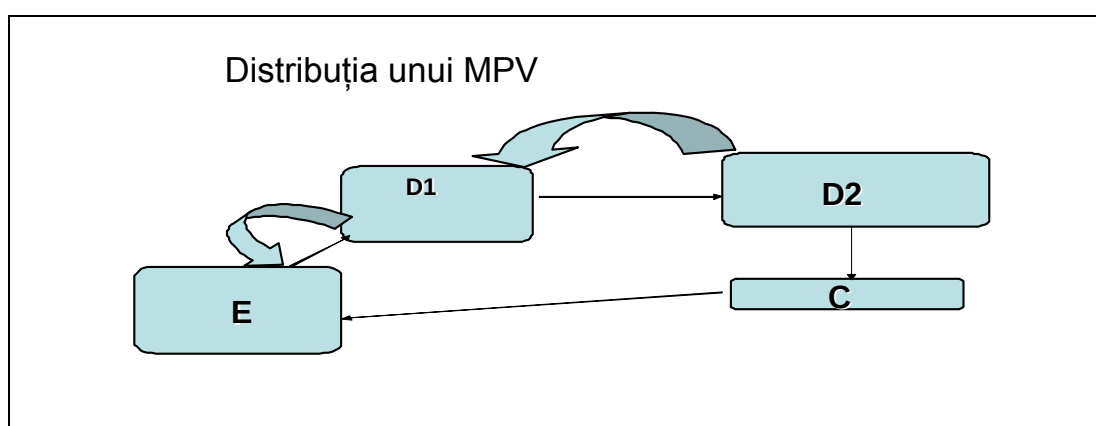
Există mai multe scenarii, dar într-unul dintre acestea prețul cu care emitentul (E) vinde MPV-ul la începutul lanțului este diferit de prețul plătit de client la finalul lanțului din cauza adaosurilor comerciale ale distribuitorilor. Clientul care cumpără MPV-ul la finalul lanțului plătește un preț mai ridicat decât contravaloarea obținută de emitentul unui cupon valoric la începutul lanțului. Dacă adaosul comercial nu ar fi corect calculat, ar exista o neconcordanță

între TVA-ul (în aval) al emitentului și TVA-ul (în amonte) pe care clientul, care poate fi o persoană impozabilă cu drept de deducere, se așteaptă să-l găsească pe factură.

Acest mecanism este frecvent utilizat în distribuția cupoanelor valorice preplătite de telecomunicații.

Pentru a soluționa problema, se propune introducerea unui concept de valoare nominală - o valoare constantă stabilită inițial de emitentul MPV-ului - și tratarea oricărei diferențe pozitive dintre această valoare nominală și prețul plătit de un distribuitor al MPV-ului drept contravaloarea unui serviciu de distribuție. Distribuitorul (D1) prestează un serviciu de distribuție (impozitat) în favoarea emitentului (E). Distribuitorii ulteriori (D2) prestează un serviciu de distribuție similar în favoarea distribuitorului precedent (care le-a vândut MPV-ul).

Acest lucru poate fi ilustrat după cum urmează:



În acest exemplu, societatea E (un furnizor de telecomunicații) vinde unui distribuitor (D1) un MPV cu o valoare nominală de 100 EUR. D1 îi plătește emitentului 80 EUR. Diferența dintre valoarea nominală și prețul plătit este de 20 EUR. Această sumă este considerată a fi contravaloarea (inclusiv TVA) unui serviciu de distribuție prestat de distribuitor în favoarea furnizorului de telecomunicații.

D1 va emite o factură către E, indicând costul serviciului de distribuție și TVA aplicabil. În ipoteza unei cote de TVA de 25%, serviciul de distribuție va costa 16 EUR, iar TVA va fi de 4 EUR.

D1 vinde apoi MPV-ul unui subdistribuitor, D2, pentru suma de 90 EUR. În acest caz, se consideră că D2 prestează un serviciu de distribuție în favoarea lui D1; D2 emite o factură care reflectă diferența dintre valoarea nominală (100 EUR) și suma plătită (90 EUR), și anume 8 EUR pentru serviciu, plus TVA, 2 EUR.

D2 vinde apoi cuponul valoric clientului final (C), pentru suma de 100 EUR. C utilizează cuponul valoric (un credit preplătit) pentru a beneficia de servicii de telecomunicații sau de alte servicii din partea lui E. Dacă acest lucru ar fi realizat în scopuri comerciale, C (o persoană impozabilă) ar primi de la E o factură pentru suma de 100 EUR, care include TVA.

Nicio factură cu TVA nu este emisă pentru vânzarea MPV-ului în niciuna dintre etapele lanțului de distribuție.

În ceea ce privește societatea E, furnizorul de servicii de telecomunicații și emitentul MPV-ului, aceasta va fi prestat servicii în valoare de 80 EUR cu TVA în aval de 20 EUR (tot în ipoteza unei cote de TVA constante de 25%, pentru exemplificare). Societatea E va fi suportat costuri de distribuție de 16 EUR (plus TVA în amonte de 4 EUR) pentru a înmâna MPV-ul clientului final.

Neutralitatea cupoanelor valorice de reducere gratuite [articolul 25 litera (e) și Articolul 74c]

Cupoanele valorice gratuite de reducere acordă deținătorului dreptul la o remiză în momentul preschimbării cuponului valoric respectiv în schimbul furnizării anumitor bunuri sau servicii. Dacă emitentul și furnizorul sunt aceeași persoană, din baza de impozitare aferentă furnizării bunurilor sau serviciilor respective se scade cuantumul risturnului (fără TVA-ul inclus). Astfel consumatorul care cumpără un produs de 100 EUR va plăti doar 95 EUR dacă folosește un cupon de reducere de 5 EUR.

În practică, articolele vizate de cupoanele de reducere trec adesea prin mâinile mai multor persoane impozabile (precum angrosiștii, distribuitorii și detailistul) înainte de a ajunge la consumatorul final. Risturnul este adesea rambursat furnizorului cuponului valoric (de exemplu un detailist) de către emitentul cuponului valoric (de exemplu, fabricantul). Este posibil chiar ca consumatorul să plătească prețul normal, dar să beneficieze ulterior de o remiză („cash back”) din partea emitentului. În acest caz, au apărut dificultăți în ceea ce privește identificarea tratamentului fiscal corect.

Astăzi, în temeiul jurisprudenței consacrate a CJUE⁵, emitentul original (angrosistul sau fabricantul) poate deduce suma rambursată furnizorului din prețul inițial de vânzare a bunurilor vizate de cupon valoric. Pentru a se evita o pierdere fiscală (următoarele persoane impozabile din lanț nu trebuie să își corecteze TVA-ul în amonte), rambursarea este considerată ca fiind o plată din partea unui terț efectuată de fabricant către furnizor, care trebuie adăugată (cu excepția TVA-ului inclus) la baza de impozitare înregistrată pe factura emisă de furnizor pentru client. Astfel, în exemplul de mai sus, furnizorul va emite pentru client o factură de 100 EUR (inclusiv TVA), chiar dacă acesta a plătit doar 95 EUR.

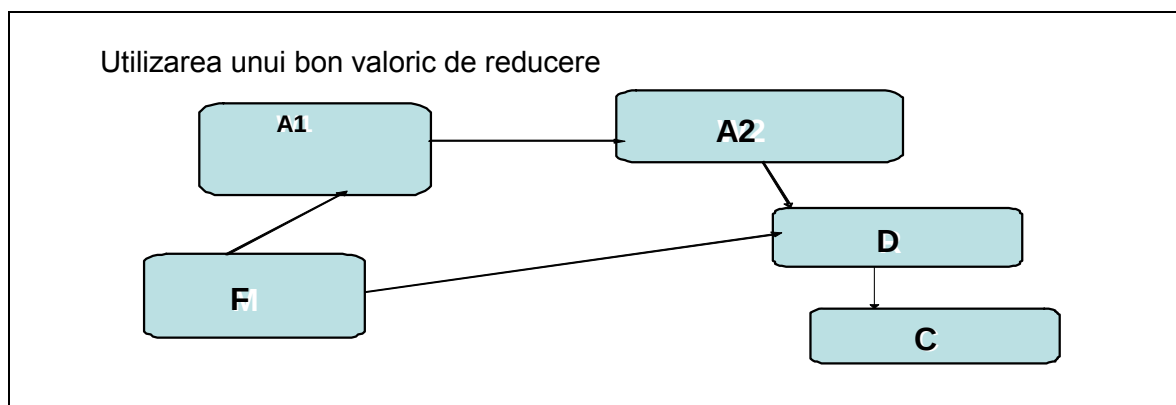
Mai apar totuși probleme atunci când aceste ajustări trebuie efectuate prin intermediul unui lanț de distribuție (aceasta este o chestiune complexă, iar întreprinderile se confruntă cu neconcordanțe în ceea ce privește normele contabile și cele privind documentația în materie de TVA) sau atunci când cuponul valoric este preschimbat într-un alt stat membru decât cel în care a fost emis. Nu există o metodă simplă de soluționare a conflictului dintre dreptul de deducere al clientului (atunci când cuponul valoric este utilizat de o persoană impozabilă în schimbul unor bunuri sau servicii care vor fi folosite pentru activitatea sa economică) și reducerea bazei de impozitare pentru fabricant. Mai mult decât atât, jurisprudența nu permite abordarea consecințelor situației în care emitentul cuponului valoric nu este sursa restituirii.

Prin urmare, se propune o modificare corespunzătoare a situației existente. În loc să reprezinte o contravaloare plătită de un terț, rambursarea trebuie considerată, de acum înainte, drept contravaloarea (cu TVA inclus) a prestării unui serviciu de schimb. În loc să reducă baza de impozitare aferente primei vânzări, fabricantul (care emite cuponul valoric) deduce TVA-ul în amonte datorat pentru serviciul de preschimbare prestat de furnizor.

⁵ Cauza C-317/94 Elida Gibbs Ltd/Commissioners of Customs and Excise [1996] Rec. I-5339; Cauza C-427/98 Comisia Comunităților Europene/Republica Federală Germania [2002] Rec. I-8315.

La preschimbarea unui cupon valoric în livrare de bunuri sau prestare de servicii, prețul plătit va rămâne redus cu valoarea nominală a cuponului valoric, dar în acest caz se va reduce baza de impozitare aferentă furnizării bunurilor sau serviciilor respective. Această bază de impozitare (plus TVA) reprezintă prețul efectiv plătit de client. În exemplul de mai sus, aceasta înseamnă că furnizorul emite o factură de 95 EUR (cu TVA inclus). Clientul nu poate beneficia în niciun caz de o deducere de TVA mai mare decât cea cuvenită și astfel se restabilește neutralitatea.

Acest lucru poate fi ilustrat după cum urmează:



Societatea F, un fabricant, vinde bunuri în valoare de 70 EUR unui angrosist A1. A1 le vinde apoi cu 80 EUR angrosistului A2 care, la rândul său, le vinde unui detailist, D, cu 90 EUR (toate cifrele includ TVA).

În final, D vinde bunurile clientului final, C, cu 100 EUR.

Între timp, pentru a încuraja vânzările, F distribuie, prin intermediul ziarelor, cupoane de reducere gratuite care conferă dreptul la o reducere de 5 EUR, iar unul dintre acestea se află în posesia lui C în momentul în care acesta efectuează achiziția. D acceptă cuponul valoric respectiv ca plată parțială și, la rândul său, solicită rambursarea acestuia de către F.

În prezent, această rambursare îi permite lui F să reducă baza de impozitare aferentă livrării efectuate către A1. Cu toate acestea, se consideră că nu este practic ca această ajustare să se repercuteze de-a lungul lanțului de distribuție, iar soluția propusă de CJUE a fost ca cei 5 EUR să fie tratați drept contravaloare plătită de un terț. Aceasta este totuși o soluție imperfectă, care duce la o pierdere fiscală în cazul în care C este o persoană impozabilă (cu drept de deducere a taxei în amonte) sau dacă lanțul de distribuție implică mai multe state membre (cu o achiziție intra-UE cu rată zero).

Pentru a soluționa această problemă, la litera (e) propusă la articolul 25 se prevede că cei 5 EUR trebuie considerați drept serviciu de schimb pentru care D îi emite o factură lui F (cei 5 EUR reprezentând quantumul TVA inclus). F nu mai ajustează baza de impozitare aferentă livrării inițiale, iar C, care plătește în realitate 95 EUR, primește o factură pentru această sumă (toate cifrele includ TVA).

CONSULTAREA PĂRȚILOR INTERESATE

Chestiunea tratamentului TVA aplicat cupoanelor valorice a fost discutată în cadrul seminarelor Fiscalis în 2002 și 2006, cu reprezentanți ai autorităților fiscale din statele

membre, după care a urmat o consultare publică în 2006, ale cărei rezultate pot fi găsite la adresa:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/article_2992_en.htm.

Concluzia desprinsă din majoritatea contribuțiilor a fost că problemele se datorează în mare parte faptului că normele privind TVA sunt aplicate în mod diferit de statele membre, ceea ce cauzează probleme speciale pentru operațiunile intra-UE. Este necesară o interpretare armonizată a normelor actuale și, în opinia respondenților, ar fi probabil nevoie să se modifice legislația primară. În general, s-a considerat că este esențial să existe o definiție juridică a cupoanelor valorice în scopuri de TVA.

Datorită evoluției multiplelor funcții atribuite cupoanelor valorice, linia de demarcație dintre acestea și mijloacele clasice de plată nu este întotdeauna clară sau coerentă. Prin urmare, majoritatea respondenților au fost de părere că este necesar să se acorde atenție neutralității tratamentului aplicat diferitelor sisteme.

EVALUAREA IMPACTULUI

Problemele întâmpinate, pe care prezenta inițiativă intenționează să le abordeze, pot fi atribuite deficiențelor existente în legislație, care nu a ținut pasul cu evoluțiile comerciale recente.

Propunerea este însoțită de o evaluare a impactului care concluzionează că singura metodă realistă de a soluționa deficiențele identificate este modernizarea Directivei TVA prin introducerea de noi dispoziții cu privire la cupoane valorice.

Au mai fost luate în considerare încă două opțiuni: *statu-quo*-ul și o abordare prin instrumente legale neobligatorii. Prima opțiune ar presupune ca responsabilitatea pentru soluționarea problemelor întâmpinate să le revină statelor membre. Acestea ar putea să pună în aplicare soluții ad-hoc sau să solicite îndrumări de la CJUE. În ceea ce privește cea de-a doua opțiune, un exemplu ar putea fi emiterea de orientări. Cu toate acestea, niciuna dintre aceste opțiuni nu ar garanta securitatea juridică sau adoptarea unui act juridic de modificare a normelor în vigoare în materie de TVA. Deficiențele identificate, în special absența din Directiva TVA a unor orientări care să garanteze aplicarea unui tratament coerent de către statele membre, sunt regretabile mai ales în sectorul fiscal, unde securitatea juridică este deosebit de importantă.

La evaluarea impactului este anexat un studiu realizat de Deloitte, care confirmă că această propunere legislativă este justificată din punct de vedere economic, evidențiind în special consecințele efective și potențiale ale neconcordanțelor dintre statele membre. De asemenea, studiul confirmă faptul că cupoanele valorice pentru servicii preplătite de telecomunicații sunt, de departe, cea mai importantă categorie de cupoane valorice și că diferențele în ceea ce privește tratamentul fiscal aplicat acestora sunt foarte răspândite. Aceasta poate să ducă la evaziune fiscală, la denaturarea concurenței sau chiar să facă activitățile economice neatractive din cauza incertitudinilor fiscale.

ELEMENTELE JURIDICE ALE PROPUNERII

Propunerea cuprinde mai multe modificări ale Directivei TVA, care au drept scop să definească în mod clar diferitele tipuri de cupoane valorice și să armonizeze tratamentul TVA aplicat acestora. Temeiul juridic al prezentei propuneri este articolul 113 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE).

Principiul subsidiarității

Modificările propuse sunt necesare în vederea clarificării și armonizării normelor privind tratamentul TVA aplicat cupoanelor valorice. Acest obiectiv nu poate fi realizat în mod corespunzător de către statele membre.

În primul rând, normele relevante în materie de TVA sunt stabilite în Directiva TVA. Aceste norme pot fi modificate numai prin intermediul procesului legislativ al UE.

În al doilea rând, acțiunea individuală a statelor membre nu ar putea duce la atingerea obiectivului privind aplicarea uniformă a TVA, din cauza posibilității de a interpreta diferit normele. Legislația actuală nu este clară și aplicarea ei eterogenă de către statele membre constituie principalul motiv pentru care apar problemele întâmpinate. În vederea clarificării tratamentului TVA aplicat bunurilor și serviciilor impozabile furnizate în schimbul cupoanelor valorice, este necesară modificarea Directivei TVA.

Domeniul de aplicare al propunerii este limitat la ceea ce poate fi realizat doar prin legislația UE. Prin urmare, propunerea respectă principiul subsidiarității.

Principiul proporționalității

Modificările aduse Directivei 2006/112/CE sunt necesare din cauza problemelor identificate și ar trebui să ofere soluții care să contribuie la atingerea obiectivelor. Aceste soluții vor contribui la realizarea neutralității fiscale, la reducerea costurilor de conformitate și la eliminarea riscului de dublă impunere, astfel încât agenții economici să poată alocă resursele într-un mod mai eficient. Existența unor norme clare care să stabilească condiții de concurență echitabile comune reduce riscul de evaziune fiscală și generează securitate juridică, atât pentru contribuabili, cât și pentru administrațiile fiscale.

Prin urmare, propunerea respectă principiul proporționalității.

Simplificare

Propunerea aduce o simplificare prin clasificarea și definirea clară a diferitelor tipuri de cupoane valorice, prin adaptarea tratamentului TVA la fiecare tip de cupoane valorice și prin creșterea gradului de neutralitate în ceea ce privește cupoanele de reducere.

Alegerea instrumentelor

Instrumentul propus este o directivă. Alte mijloace nu ar fi adecvate, deoarece tratamentul TVA aplicabil cupoanelor valorice implică mai multe articole din Directiva TVA. Prin urmare, obiectivele stabilite mai sus pot fi atinse numai printr-o directivă de modificare.

Tabel de corespondență

Statele membre sunt obligate să comunice Comisiei textul dispozițiilor naționale de transpunere a directivei, precum și unul sau mai multe documente care să explice relația dintre componentele prezentei directive și părțile corespunzătoare din instrumentele naționale de transpunere. Cerința de a prezenta aceste documente este justificată și proporțională cu privire la prezenta directivă, deoarece aceasta va permite garantarea clarității în ceea ce privește drepturile și obligațiile contribuabililor în cadrul operațiunilor care implică cupoane valorice, în special în cazul operațiunilor din interiorul UE.

4. IMPLICAȚIILE BUGETARE

Propunerea nu are implicații asupra bugetului Uniunii Europene.

5. EXPLICAREA DETALIATĂ A PROPUNERII

Articolul 25

Litera (d)

Când MPV-urile trec prin lanțurile de distribuție, tratamentul TVA aplicat oricărei marje sau oricărui comision realizat sau primit de distribuitor trebuie să fie clar și coerent. În acest scop, trebuie să se prevadă în mod special că este vorba despre o prestare de servicii impozabilă.

Litera (e)

Scopul literei (e) este de a garanta că, în cazul în care un cupon valoric care conferă dreptul la un risturn sau la un rabat este emis în mod gratuit și preschimbat de către o persoană impozabilă, alta decât emitentul, căreia îi este rambursată valoarea cuponului valoric de către emitent, această operațiune este considerată drept prestarea unui serviciu de către furnizor în favoarea emitentului. Se va asigura astfel faptul că baza de impozitare plus TVA care figurează pe factura emisă de furnizor va corespunde sumei plătite efectiv de client/persoana impozabilă.

Articolul 28

Acest articol se modifică pentru a se evita sarcina administrativă excesivă din cadrul unui lanț de operațiuni care implică MPV-uri.

MPV-urile nu sunt impozitate atunci când sunt tranzacționate, ci numai în momentul preschimbării. Fără această clarificare, există riscul ca, atunci când un cupon valoric este preschimbat și când cota de TVA este cunoscută, să apară nevoia evidentă de a face ajustări corespunzătoare în toate etapele anterioare ale lanțului de distribuție (la cota aplicabilă bunurilor sau serviciilor furnizate).

O astfel de ajustare târzie și retroactivă a TVA ar fi excesiv de dificilă și ar descuraja activitatea comercială fără a genera în realitate venituri fiscale noi (presupunând că TVA-ul în amonte se recuperează la fiecare etapă). Pentru a se evita o astfel de situație, TVA nu trebuie aplicat în momentul transmiterii unui cupon valoric de-a lungul lanțului, ci numai în etapa finală, și anume în momentul preschimbării.

Această dispoziție trebuie interpretată în coroborare cu dispozițiile articolului 25, în care se stipulează că marja pentru distribuția MPV-urilor este impozitată separat, ca un serviciu independent. Consecința acestor două dispoziții este faptul că bunurile sau serviciile de bază la care dă dreptul MPV-ul sunt impozitate în momentul furnizării, și anume, la locul potrivit și la momentul potrivit, în timp ce marja distribuitorului este impozitată ca serviciu de fiecare dată când este prestat, cu alte cuvinte, de fiecare dată când MPV-ul este tranzacționat.

Articolul 30a

După cum s-a explicat mai sus, acest articol definește cupoanele valorice și stabilește limitele funcționalității acestora pentru a le distinge de mijloacele mai generale de plată. Pentru a face diferența între SPV și MPV trebuie să se știe dacă există sau nu suficientă certitudine pentru a percepe taxa în momentul emiterii sau dacă este necesar să se aștepte până în momentul furnizării bunurilor sau serviciilor. În cazul unui SPV, trebuie să existe certitudine în privința identității părții care își asumă obligația de a furniza, inerentă cuponului valoric.

Cupoanele valorice emise altfel decât contra cost atrag după sine consecințe specifice la nivel de TVA, care sunt tratate în mod separat.

Articolul 30b

În temeiul dispozițiilor prezentului articol, dacă un cupon valoric conferă dreptul la furnizarea unor bunuri sau servicii, conferirea acestui drept și furnizarea ulterioară de bunuri sau servicii sunt legate între ele și trebuie privite ca o singură operațiune.

Deoarece tratamentul fiscal al acestei operațiuni unice este același care ar fi fost aplicat dacă bunurile sau serviciile nu ar fi fost furnizate în schimbul unui cupon valoric, locul furnizării și cota aplicabilă trebuie determinate în funcție de bunurile sau serviciile furnizate. De asemenea, din acest articol reiese că MPV-urile sunt impozitate în momentul preschimbării. SPV-urile sunt impozitate în momentul vânzării (a se vedea articolul 65).

Pentru a se evita orice confuzie, este necesar, de asemenea, să se garanteze că utilizarea unui cupon valoric în cadrul unei operațiuni care intră sub incidența regimului special pentru agențiile de turism nu aduce atingere normelor de funcționare a regimului respectiv.

Articolul 65

Alineatul adăugat la acest articol se referă la exigibilitatea SPV-urilor. Ca și plățile în avans, TVA devine exigibilă în acest caz la încasarea plății și la suma încasată.

Articolul 66

Acest articol este modificat pentru ca statele membre să nu deroge de la articolul 65 în ceea ce privește SPV-urile. Altfel, exigibilitatea SPV-urilor ar putea să varieze în continuare de la un stat membru la altul, ceea ce poate duce la dubla impunere sau la neimpozitare.

Articolul 74a

Acest articol se referă la baza de impozitare aferentă operațiunilor care implică un MPV, inclusiv în cazul preschimbării parțiale a unui MPV. De asemenea, acesta introduce conceptul de „valoare nominală”, care este esențial în stabilirea ordinii de impozitare, în special pentru operațiunile din interiorul UE, deoarece garantează că valoarea unui MPV rămâne constantă de la începutul și până la finalul unui lanț de distribuție.

Valoarea nominală este definită [la articolul 74a alineatul (2)] ca fiind tot ceea ce este primit sau urmează să fie primit în schimbul unui cupon valoric de către emitentul acestuia. Acest lucru este necesar pentru a se ține seama de valoarea serviciului de distribuție prestat de către un distribuitor (fie un distribuitor principal, fie un comisionar) al unui MPV în cadrul unui lanț de vânzări. Marja realizată de distribuitor trebuie să fie tratată drept contravaloare (care

include cuantumul TVA) pentru prestarea impozitată a unui serviciu de distribuție (a se vedea articolul 25).

Valoarea nominală a unui MPV este o cifră care include TVA. Cuantumul TVA-ului inclus va fi cunoscut numai la preschimbarea cuponului valoric, atunci când, pe baza cotei de TVA aplicabile bunurilor și serviciilor care urmează să fie furnizate în schimbul cuponului valoric, va fi posibil să se împartă valoarea nominală în cuantumul TVA și baza de impozitare.

Dacă un client a plătit mai mult decât valoarea nominală, înseamnă că un distribuitor a perceput o marjă și clientul ar avea în acest caz dreptul la o factură separată pentru diferența respectivă (care, în mod evident, nu se va reflecta pe factura emisă pentru livrare). În cazul în care clientul a plătit mai puțin decât valoarea nominală, aceasta poate însemna că un distribuitor a înregistrat o pierdere, dar, în orice caz, contravaloarea primită de către emitent rămâne neschimbată.

Articolul 74b

Acest articol prevede metoda de calcul al marjei distribuitorului în cazul operațiunilor care implică un MPV. În această privință, baza de impozitare aferentă serviciului prestat este un sold – calculat ca diferența dintre valoarea nominală a MPV-ului și valoarea reală plătită de cumpărător.

Baza de impozitare totală aferentă serviciilor de distribuție este constantă, indiferent de numărul părților implicate în lanțul de vânzări. În cazul în care sunt implicați mai mulți distribuitori, baza de impozitare totală aferentă serviciilor de distribuție este repartizată între distribuitori (a se vedea exemplul privind distribuirea unui MPV).

Articolul 74c

Deoarece un cupon de reducere gratuit nu trebuie este tratat drept contravaloare plătită de un terț pentru furnizarea unor bunuri sau servicii, este nevoie de claritate în ceea ce privește determinarea bazei de impozitare aferente serviciului de preschimbare introdus la articolul 25 litera (e).

Articolul 169

Alineatul inclus în acest articol asigură coerența în ceea ce privește dreptul de deducere.

Dacă emitentul unui MPV utilizează un cupon valoric în schimbul unor operațiuni taxabile, articolul 168 prevede că acesta poate deduce TVA-ul datorat sau achitat în legătură cu emiterea cuponului valoric respectiv. În vederea asigurării unor condiții de concurență echitabile, dacă MPV-urile sunt preschimbate de o altă persoană decât emitentul, în cursul unor operațiuni conferă dreptul de deducere, trebuie clarificat faptul că emitentul își păstrează dreptul de a deduce TVA-ul datorat sau plătit pentru cheltuielile legate de emiterea cuponului valoric respectiv. În acest caz, ar putea fi vorba despre costurile de tipărire sau de codificare.

Această dispoziție este necesară atunci când un MPV este preschimbat de altă persoană decât de emitent. În consecință, rambursarea efectuată de emitent către furnizor nu intră în domeniul de aplicare al acestui articol. În absența unei astfel de dispoziții, emitentul nu ar fi în măsură să păstreze dreptul de deducere.

Articolul 193

Alineatul care urmează să fie inclus în acest articol clarifică faptul că furnizorul unui MPV este întotdeauna cel care efectuează furnizarea impozabilă de bunuri sau servicii și, prin urmare, este persoana obligată la plata TVA. Acest lucru este important atunci când emitentul și furnizorul cuponului valoric nu sunt una și aceeași persoană. Numai furnizorul știe ce bunuri sau servicii au fost furnizate și numai el cunoaște locul și momentul în care au fost furnizate acestea.

Articolul 272

Scopul modificărilor aduse acestui articol este de a se garanta că toate statele membre în care trebuie se datorează taxa primesc informațiile referitoare la prestările transfrontaliere de servicii, inclusiv cele legate de cupoane valorice, pentru a se asigura că TVA-ul poate fi evaluat corect și colectat în mod adecvat pe teritoriul lor. Concret, obligația persoanelor impozabile de a fi înregistrate în scopuri de TVA și de a completa declarații recapitulative trebuie aplicată coerent în toate statele membre.

Propunere de

DIRECTIVĂ A CONSILIULUI

de modificare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în ceea ce privește tratamentul aplicat cupoanelor valorice

CONSILIUL UNIUNII EUROPENE,

având în vedere Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, în special articolul 113,

având în vedere propunerea Comisiei Europene,

după transmiterea proiectului de act legislativ către parlamentele naționale,

având în vedere avizul Parlamentului European⁶,

având în vedere avizul Comitetului Economic și Social European⁷,

hotărând în conformitate cu o procedură legislativă specială,

întrucât:

- (1) Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată⁸ stabilește norme privind momentul și locul livrării de bunuri și ale prestării de servicii, baza de impozitare, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată (TVA) și dreptul de deducere. Cu toate acestea, normele respective nu sunt suficient de clare sau de exhaustive pentru a asigura coerența tratamentului fiscal al operațiunilor care implică cupoane valorice, ceea ce are consecințe nedorite asupra bunei funcționări a pieței interne.
- (2) Pentru a se asigura un tratament sigur și uniform, pentru a se evita inconsecvențele, denaturarea concurenței, dubla impunere sau neimpozitarea și pentru a se reduce riscul de evaziune fiscală, sunt necesare norme specifice cu privire la tratamentul TVA aplicat cupoanelor valorice.
- (3) Pentru a se identifica în mod clar ce anume este un cupon valoric în scopuri de TVA și pentru a se face distincția între cupoane valorice și instrumentele de plată, este necesar să fie definite cupoanele valorice, care pot fi în format fizic sau electronic, recunoscând atributele esențiale ale acestora, în special natura dreptului aferent unui cupon valoric și obligațiile asumate de către emitentul acestuia.

⁶ JO C , , p. .

⁷ JO C , , p. .

⁸ JO L 347, 11.12.2006, p. 1.

- (4) Tratatamentul TVA aplicat operațiunilor asociate cu cupoane valorice depinde de caracteristicile specifice ale cuponului valoric. Prin urmare, este necesar să se facă distincție între diferitele tipuri de cupoane valorice, iar diferențele trebuie să fie prevăzute în legislația Uniunii.
- (5) Dreptul de a primi bunuri sau servicii sau de a beneficia de un risturn este inherent naturii unui cupon valoric. Acest drept poate fi transmis de la o persoană la alta înainte ca cuponul valoric să fie în cele din urmă preschimbabil. Pentru a se evita riscul dublei impuneri în cazul în care serviciul reprezentat de un astfel de drept ar fi impozitat, este necesar să se stabilească faptul că transferarea acestui drept și furnizarea de bunuri sau servicii trebuie considerate ca o singură operațiune.
- (6) Furnizarea de bunuri sau servicii poate implica plăți directe sau poate fi asociată unui cupon valoric. Pentru a se asigura neutralitatea tratamentului aplicat acestor operațiuni, taxa aferentă operațiunii unice trebuie determinată în funcție de bunurile sau serviciile furnizate în schimbul cuponului valoric.
- (7) Regimul special pentru agențiile de turism prevede impozitarea în statul membru în care se află sediul agenției de turism. Pentru a se evita schimbarea locului impozitării, trebuie să se precizeze că bunurile sau serviciile furnizate în schimbul cupoanelor valorice rămân acoperite de acest regim.
- (8) Cupoanele valorice sunt distribuite în mod frecvent prin intermediul unui agent sau trec printr-un lanț de distribuție bazat pe achiziționarea și revânzarea lor ulterioară. Pentru a păstra neutralitatea, este esențial ca cuantumul TVA care trebuie plătit pentru bunurile sau serviciile furnizate în schimbul unui cupon valoric să rămână neschimbat. Pentru a se asigura acest lucru, valoarea cupoanelor valorice cu utilizări multiple trebuie stabilită în momentul emiterii.
- (9) Dacă cupoanele valorice sunt distribuite de către o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, se consideră că persoana impozabilă a primit și a furnizat ea însăși cupoanele valorice. Dacă distribuția implică cupoane valorice cu utilizări multiple, a căror impozitare nu are loc decât în momentul preschimbării, acest lucru ar duce la ajustări în toate etapele lanțului de distribuție, care ar genera puține venituri fiscale noi sau niciunul. Pentru a se evita sarcinile administrative excesive, nu trebuie să se considere că persoana impozabilă care distribuie aceste cupoane valorice a primit și a furnizat ea însăși cuponul valoric.
- (10) Este necesar să se clarifice tratamentul fiscal aplicabil operațiunilor legate de distribuirea cupoanelor valorice cu utilizări multiple. În cazul în care aceste cupoane valorice sunt achiziționate la un preț mai mic decât valoarea lor pentru a fi revândute la un preț mai mare, serviciul de distribuție trebuie impozitat pe baza marjei realizate de persoana impozabilă.
- (11) Cupoanele valorice pot implica furnizarea de bunuri sau servicii transfrontaliere. Dacă exigibilitatea ar fi diferită de la un stat membru la altul, acest lucru ar putea duce la dubla impunere sau la neimpozitare. Pentru a preveni o astfel de situație, nu trebuie permisă nicio derogare de la norma conform căreia TVA este exigibilă în momentul furnizării bunurilor sau serviciilor.
- (12) În cazul în care plata este făcută înainte furnizării bunurilor sau a serviciilor, se datorează totuși TVA pentru suma primită. Este necesar să se clarifice faptul că acest

lucru este valabil și în cazul plăților efectuate pentru cupoane valorice care conferă dreptul la o livrare de bunuri sau o prestare de servicii în cazul căreia locul și nivelul impozitării sunt cunoscute (cupoane valorice cu utilizare unică). În ceea ce privește celelalte cupoane valorice (cupoanele valorice cu utilizări multiple), TVA trebuie să devină exigibilă numai în momentul preschimbării lor.

- (13) Unele cupoane valorice permit deținătorului să beneficieze de un risturn în momentul furnizării bunurilor sau serviciilor. Deoarece reducerea prețului este utilizată, în principal, pentru a promova bunurile și serviciile oferite de emitentul cuponului valoric, este oportun să se prevadă că livrarea de bunuri sau prestarea de servicii în schimbul unui cupon valoric de către furnizorul de bunuri sau servicii constituie un serviciu prestat de acesta emitentului.
- (14) Pentru a se conforma principiului neutralității, în cazul în care, în schimbul unui cupon valoric, se acordă o reducere a prețului bunurilor și serviciilor, baza de impozitare aferentă serviciilor promoționale prestate de furnizor în favoarea emitentului cuponului valoric trebuie fie suma rambursată furnizorului.
- (15) În măsura în care bunurile sau serviciile furnizate în schimbul unui cupon valoric sunt impozitate, persoana impozabilă are dreptul de a deduce TVA-ul plătit pentru cheltuielile legate de emiterea cuponului valoric. Trebuie să se clarifice faptul că acest quantum al TVA este deductibil chiar dacă bunurile sau serviciile în cauză sunt furnizate de o altă persoană decât emitentul cuponului valoric.
- (16) La emiterea, distribuția și preschimbarea unui cupon valoric pot contribui mai multe persoane impozabile, dar în cazul cupoanelor valorice cu utilizări multiple, numai furnizorul bunurilor și serviciilor în schimbul cuponului valoric știe ce, cum și când a fost furnizat. Pentru a se asigura că valoarea TVA-ului plătit este corectă, furnizorul trebuie, în toate cazurile, să fie persoana obligată la plata TVA către autoritățile fiscale pentru eventualele bunuri sau servicii furnizate.
- (17) În cazul în care distribuția sau preschimbarea unui cupon valoric în sine generează o prestare de servicii separată de bunurile sau serviciile achiziționate în schimbul cuponului valoric și dacă prestarea respectivă are un caracter transfrontalier, este important să fie respectate obligațiile în materie de TVA pentru a se asigura aplicarea și colectarea corecte a TVA-ului datorat.
- (18) Deoarece obiectivele acțiunii avute în vedere în ceea ce privește simplificarea, modernizarea și armonizarea normelor privind taxa pe valoarea adăugată aplicabile cupoanelor valorice nu pot fi atinse în mod satisfăcător de către statele membre și, prin urmare, pot fi realizate mai bine la nivelul Uniunii, Uniunea poate adopta măsuri în conformitate cu principiul subsidiarității, astfel cum este prevăzut la articolul 5 din Tratatul privind Uniunea Europeană. În conformitate cu principiul proporționalității, astfel cum este enunțat la articolul respectiv, prezenta directivă nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective.
- (19) În conformitate cu Declarația politică comună din 28 septembrie 2011 a statelor membre și a Comisiei privind documentele explicative⁹, statele membre și-au luat angajamentul de a adăuga la notificarea măsurilor lor de transpunere, în cazuri

⁹ JO C 369, 17.12.2011, p. 14.

justificate, unul sau mai multe documente care să explice relația dintre componentele unei directive și părțile corespunzătoare din instrumentele naționale de transpunere. În ceea ce privește prezenta directivă, legiuitorul consideră că transmiterea unor astfel de documente este justificată.

(20) Prin urmare, Directiva 2006/112/CE trebuie modificată în consecință,

ADOPTĂ PREZENTA DIRECTIVĂ:

Articolul 1

Directiva 2006/112/CE se modifică după cum urmează:

(1) La articolul 25 se adaugă literele (d) și (e), după cum urmează:

„(d) distribuția unui cupon valoric cu utilizări multiple de către o persoană impozabilă, alta decât emitentul cuponului valoric, în cazul în care cuponul valoric respectiv îi este furnizat la un preț mai mic decât valoarea nominală de către emitentul cuponului valoric sau de către o altă persoană impozabilă care acționează în nume propriu;

(e) preschimbarea unui cupon de reducere gratuit, în cazul în care persoana impozabilă care furnizează bunurile sau serviciile la care se referă cuponul valoric primește o contravaloare din partea emitentului.”

(2) La articolul 28 se adaugă următorul alineat:

„Cu toate acestea, primul paragraf nu se aplică în cazul în care persoana impozabilă ia parte la furnizarea unui cupon valoric cu utilizări multiple.”

(3) La titlul IV „Operațiuni taxabile”, se inserează următorul capitol 5:

„Capitolul 5

Dispoziții comune capitolelor 1 și 3

Articolul 30a

1. „Cupon valoric” înseamnă un instrument care conferă dreptul de a beneficia de o livrare de bunuri sau de o prestare de servicii sau de a beneficia de un risturn sau de un rabat cu privire la o livrare de bunuri sau o prestare de servicii și căruia îi corespunde o obligație de a garanta acest drept.

„cupon valoric cu utilizare unică” înseamnă un cupon valoric care conferă dreptul de a beneficia de o livrare de bunuri sau o prestare de servicii în cazul în care identitatea furnizorului, locul livrării sau al prestării și cota de TVA aplicabilă acestor bunuri sau servicii sunt cunoscute în momentul emiterii cuponului valoric.

„cupon valoric cu utilizări multiple” înseamnă orice cupon valoric, altul decât un cupon de reducere sau de restituire, care nu constituie un cupon valoric cu utilizare unică.

„Cupon de reducere” înseamnă un cupon valoric care conferă dreptul de a beneficia de un risturn sau de un rabat cu privire la o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.

2. Un serviciu de plată în sensul Directivei 2007/64/CE nu poate fi considerat ca fiind un cupon valoric.”

Articolului 30b

Furnizarea unui cupon valoric care conferă dreptul de a beneficia de o livrare de bunuri sau o prestare de servicii și livrarea sau, respectiv, prestarea ulterioară a acestor bunuri sau servicii trebuie considerate drept o singură operațiune.

Această operațiune unică trebuie să fie tratată în același mod ca o livrare de bunuri sau o prestare de servicii în cadrul căreia bunurile sau serviciile nu ar fi fost livrate sau prestate în schimbul unui cupon valoric.

În cazul în care un cupon valoric conferă dreptul de a beneficia de o livrare de bunuri sau de o prestare de servicii căreia i se aplică regimul special pentru agențiile de turism, livrarea de bunuri sau prestarea de servicii trebuie tratată în scopuri de TVA în conformitate cu normele care reglementează regimul respectiv.”

(4) Articolul 65 se înlocuiește cu următorul text:

„Articolul 65

În cazul în care urmează să plătească un acout înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor, inclusiv plata pentru un cupon valoric cu utilizare unică, TVA devine exigibilă la încasarea plății și la suma încasată.”

(5) La articolul 66, al doilea paragraf se înlocuiește cu următorul text:

„Cu toate acestea, derogarea prevăzută la primul paragraf nu se aplică în cazul în care se efectuează plăți în schimbul unui cupon valoric sau pentru prestările de servicii în cazul cărora taxa trebuie plătită de către client în conformitate cu articolul 196.”

(6) Se inserează următoarele articole 74a, 74b și 74c:

„Articolul 74a

1 Baza de impozitare aferentă livrării de bunuri sau prestării de servicii în schimbul unui cupon valoric cu utilizări multiple este egală cu valoarea nominală a cuponului valoric respectiv, sau, în cazul preschimbării parțiale a acestuia, cu partea din valoarea nominală care corespunde preschimbării parțiale a cuponului valoric respectiv, mai puțin cuantumul TVA aferent bunurilor sau serviciilor furnizate în schimbul cuponului valoric.

2 Valoarea nominală a cuponului valoric cu utilizări multiple cuprinde tot ceea ce constituie o contravaloare, inclusiv cuantumul TVA, obținută sau care urmează să fie obținută de emitentul cuponului valoric.

Articolul 74b

În ceea ce privește furnizarea serviciilor de distribuție menționate la articolul 25 litera (d), baza de impozitare este egală cu diferența dintre valoarea nominală a cuponului valoric și prețul plătit la cumpărare, din care se scade cuantumul TVA aferent serviciului de distribuție furnizat.

Articolul 74c

În ceea ce privește furnizarea de servicii de schimb menționate la articolul 25 litera (e), baza de impozitare este egală cu reducerea de preț acordată clientului și rambursată de către emitent, din care se scade cuantumul TVA aferent serviciului de schimb furnizat.”

- (7) La articolul 169, se adaugă următoarea literă (d):

„(d) operațiunile legate de plata unei contravalori efectuată de emitentul unui cupon valoric în favoarea persoanei impozabile care livrează bunurile sau prestează serviciile la care se referă la cuponul valoric, în măsura în care bunurile livrate sau serviciile prestate conferă dreptul de deducere.”

- (8) La articolul 193, se adaugă următorul alineat:

„În cazul în care furnizarea unui cupon valoric cu utilizări multiple și livrarea ulterioară de bunuri sau prestarea ulterioară de servicii constituie o singură tranzacție, astfel cum se prevede la articolul 30b, se consideră că furnizorul a efectuat livrarea sau prestarea taxabilă. ”

- (9) Articolul 272 se modifică după cum urmează:

- (a) la alineatul (1), litera (b) se înlocuiește cu următorul text:

„(b) persoanele impozabile care nu efectuează nici una dintre operațiunile următoare:

(i) cele menționate la articolele 20, 21, 22, 33, 36, 138 și 141;

(ii) cele menționate la articolul 44, dar numai în cazul în care TVA trebuie plătită de client, în temeiul articolului 196.”

- (b) alineatul (2) se înlocuiește cu următorul text:

“2. În cazul în care statele membre exercită opțiunea prevăzută la alineatul (1) primul paragraf litera (d) sau (e), acestea adoptă măsurile necesare pentru a asigura aplicarea corectă a regimului tranzitoriu de impunere a operațiunilor intracomunitare.”

Articolul 2

1. Statele membre adoptă și publică, până la 1 ianuarie 2014, actele cu putere de lege și actele administrative necesare pentru a se conforma prezentei directive. Statele membre comunică de îndată Comisiei textul acestor acte.

Statele membre aplică aceste acte începând cu 1 ianuarie 2015.

Atunci când statele membre adoptă actele respective, ele conțin o trimitere la prezenta directivă sau sunt însoțite de o asemenea trimitere la data publicării lor oficiale. Statele membre stabilesc modalitatea de efectuare a acestei trimiteri.

2. Statele membre comunică Comisiei textul principalelor dispoziții de drept intern pe care le adoptă în domeniul reglementat de prezenta directivă.

Articolul 3

Prezentul regulament intră în vigoare în a douăzecea zi de la data publicării în *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene*.

Articolul 4

Prezenta directivă se adresează statelor membre.

Adoptată la Bruxelles,

*Pentru Consiliu,
Președintele*