

TVA – provocările noului Cod fiscal

România Durabilă
6 octombrie 2016

Sorin Biban, Consultant fiscal

- Ajustarea bazei de impozitare
- Dreptul de deducere al TVA
- Formularul 088

Ajustarea bazei de impozitare – art. 287

- a) Desființarea totală/parțială a contractului, înainte de livrarea de bunuri/prestarea de servicii, pentru care au fost emise facturi de avans;
- b) Refuzuri privind cantitatea/calitatea/prețurile bunurilor livrate sau serviciilor prestate, sau în cazul desființării totale/parțiale a contractului, **ca urmare a unui acord scris** între părți/hotărâri judecătorești definitive/arbitraj;
- c) Reduceri de preț acordate după livrarea bunurilor/prestarea serviciilor;
- d) Contravaloarea bunurilor livrate/serviciilor prestate nu se poate încasa **ca urmare a falimentului beneficiarului/punerii în aplicare a unui plan de reorganizare admis și confirmat printr-o sentință judecătorească prin care creanța este modificată sau eliminată;**
- e) Cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expediat marfa, în cazul ambalajelor care circulă prin facturare.

Ajustarea bazei de impozitare – art. 287

- Normele metodologice: desființarea unui contract reprezintă orice modalitate prin care părțile renunță la contract de comun acord sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești sau a unui arbitraj;
- **Bunuri:** restituirea bunurilor deja livrate nu presupune o nouă livrare;
- **Servicii:** ajustarea se aplică numai pentru servicii care nu au fost prestate (desființarea contractului are efecte numai pentru viitor);
- Obligația beneficiarilor de a ajusta dreptul de deducere – cf. art. 304 și 305 CF;
- Operațiuni intracomunitare: măsuri simplificare aprobate prin OMFP 102/2016 (anterior OMFP 3417/2009);
- Perioada de timp scursă (VAP Committee Guidelines – 41st meeting of 28 February – 1 March 1994).

Ajustarea bazei de impozitare – art. 287

GUIDELINES RESULTING FROM THE 41ST MEETING of 28 February-1 March 1994 XXI/711/94 (1/2)

- a) Tax arrangements for defective goods¹ which are refused by the taxable purchaser in the Member State of destination (MS2) and for goods returned to the Member State of origin (MS1) for repair (doc. XXI/273/94, No 170)

The Committee **unanimously** took the view that, if a supplier in MS1 supplies goods to a taxable customer in MS2, the following arrangements apply:

- 1) The permanent return of goods by the customer in MS2 to his supplier in MS1 before accepting them, i.e. without there being any transfer of the right to dispose of the goods as their owner, may be considered equivalent to a temporary movement of goods and, therefore, be covered by the final indent of Article 28a(5)(b). Since this would constitute a non-taxable transfer, the supplier is not required to identify himself in MS2.
- 2) However, if the goods are not returned to MS1 but either remain in MS2 or are dispatched or transported to another country, the supplier will be deemed to have carried out a taxable transfer and must identify himself in MS2. However, if a short time has elapsed between the first dispatch and the supply to a new purchaser, the first refused supply can be ignored.
- 3) The return of goods by the customer in MS2 to his supplier in MS1 after the right to dispose of them as their owner has been transferred must be regarded as a cancellation of the initial transaction (supply/purchase). Thus, it does not give rise to a supply of goods from MS2 to MS1.
- 4) However, if the goods are not returned to MS2 but either remain in MS1 or are dispatched to another country, the supplier will be deemed to have carried out a taxable transfer and must identify himself in MS2. However, if a short time has elapsed between the first dispatch and the supply to a new purchaser, the first refused supply can be ignored.

Ajustarea bazei de impozitare – art. 287

- Ce s-a schimbat de la 1 ianuarie 2016:
 - Posibilitatea ajustării bazei de impozitare în situația în care creanța nu se poate încasa ca urmare a punerii în aplicare a unui plan de reorganizare (procedura insolvenței), începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare.
- Anterior:
 - Ajustarea era posibilă numai în situația falimentului, fără nicio limitare în timp.
- Limitări:
 - Hotărârile judecătorești pronunțate după data de 1 ianuarie 2016;
 - Facturile care se află în cadrul termenului de prescripție prevăzut în Codul de procedură fiscală.

Ajustarea bazei de impozitare – art. 287

- Provocări – condiția cu privire la termenul de prescripție.
Care prescripție?
 - Prescripția dreptului de a stabili creanțe fiscale (art. 110-112 CPF);
 - Prescripția dreptului de a cere restituirea creanțelor fiscale (art. 219 CPF).
- Impact: procedurile începute înainte de 1 ianuarie 2016.
- Este conformă cu principiile de drept european?
 - Principiul neutralității TVA?
 - Principiul proporționalității;
 - Principiul efectivității – dispozițiile naționale nu trebuie să facă exercitarea drepturilor conferite de dreptul comunitar imposibilă sau excesiv de dificilă;
 - Posibilă soluție: măsuri tranzitorii.

Ajustarea bazei de impozitare – art. 287

Provocări – condiția cu privire la termenul de prescripție

- Întrebare preliminară adresată CJUE în cauza C-246/16 *Enzo di Maura*:

În lumina articolului 11 secțiunea C alineatul (1) și a articolului 20 alineatul (1) litera (b) a doua teză din Directiva 77/388/CEE, privind reducerea bazei de impozitare și, respectiv, regularizarea TVA-ului datorat pentru operațiuni impozabile în cazul neplății totale sau parțiale a contraprestației stabilite între părți, impunerea unor limite care fac ca recuperarea taxei aferente contraprestației neplătite total sau parțial să fie imposibilă sau excesiv de oneroasă pentru persoana impozabilă – în termeni de timp, având în vedere durata imprevizibilă a procedurii falimentului – este conformă cu principiile proporționalității și efectivității, garantate de TFUE, și cu principiul neutralității care guvernează aplicarea TVA-ului?

Dreptul de deducere al TVA

- Prevederile Codului fiscal cu privire la sfera de aplicare a dreptului de deducere au rămas, în esență, neschimbate.
- Au fost completate normele de aplicare în sensul menționării jurisprudenței CJUE privind dreptul de deducere al TVA (C-277/14 *PPUH*, C-285/11 *Bonik*, C-110/98 *Gabalfrisa*):
 - Dreptul de deducere al TVA constituie un principiu fundamental al TVA și în principiu nu poate fi limitat;
 - Pentru a putea fi exercitat trebuie îndeplinite condițiile de fond;
 - Poate fi refuzat dacă se stabilește, **în baza unor elemente obiective**, că acest drept este invocat abuziv sau fraudulos;
 - Intenția de a desfășura o activitate economică, **confirmată de dovezi obiective**, garantează dreptul de a deduce imediat TVA;
 - S-a clarificat că în cazul investițiilor, TVA se deduce imediat, integral.

Dreptul de deducere al TVA

- Cu toate că prin normele metodologice sunt aduse completări în privința dreptului de a deduce TVA, practica autorităților fiscale nu s-a schimbat, punându-se în continuare accentul pe aspecte de formă;
- Modul în care autoritățile fiscale înțeleg să aplice în practică „elementele obiective” invocate de jurisprudența CJUE.

Dreptul de deducere al TVA

Confirmarea, *în baza unor elemente obiective*, că:

- Dreptul de deducere al TVA este invocat în mod abuziv sau fraudulos (cauza C-277/14 *PPUH*, punctul 47) - direct;
- Indirect - Persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA (cauza C-277/14 *PPUH*, punctul 48);
- Persoana impozabilă **nu are intenția** să înceapă în mod independent o activitate economică (cauza C-110/989 *Gabalfrisa*, punctele 46-47).

Dreptul de deducere al TVA

„[...] persoanele impozabile au dreptul să-și deducă TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii, precum și cheltuielile cu achiziții de bunuri și servicii (?), numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

În aceste condiții, persoana impozabilă [...] nu a dovedit că investiția „adăpost bovine cu stabulație liberă - euroconcept; filtru sanitar, birouri administrative și cabină poartă” poate fi utilizată legal în folosul operațiunilor sale taxabile întrucât nu face dovada deținerii autorizației de construire și implicit nu poate face dovada dreptului de proprietate asupra acesteia.”

Formularul 088 - Legislația aplicabilă

- Codul fiscal - art. 11 alin. (6) - (10) și art. 316 alin. (9) - (12);
- OPANAF 2393/2016 privind stabilirea criteriilor pentru condiționarea [...] - în vigoare de la 17 august 2016;
- OPANAF 3841/2015 privind aprobarea modelului și conținutului formularului 088 (modificat prin OPANAF 2048/2016).

Art. 11 din Codul fiscal

- Persoanele impozabile cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA pot deduce TVA aferentă achizițiilor efectuate pe perioada în care nu au un cod valabil de TVA, în primul decont după reînregistrare (prin ajustare);
- Beneficiarii care au achiziționat bunuri/servicii de la persoane cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA, nu pot deduce TVA aferentă respectivelor achiziții;
- Măsura este lipsită de proporționalitate, afectând beneficiarii într-o măsură mai mare decât persoanele a căror înregistrare a fost anulată. Este încălcat, de asemenea, principiul neutralității TVA.

Art. 316 alin. (11) lit. h) și alin. (12) lit. e) din Codul fiscal

- Prevede posibilitatea anulării înregistrării în scopuri de TVA, dacă nu se justifică intenția și capacitatea de a desfășura activitate economică;
- Nu se menționează ce se înțelege prin intenția și capacitatea de a desfășura activitate economică, în contextul în care măsura este aplicabilă persoanelor impozabile deja înregistrate, deci care deja desfășoară activitate economică;
- Măsura este aplicabilă exclusiv persoanelor juridice române, înființate în baza Legii nr. 31/1990.

OPANAF 2393/2016

- Stabilește procedura privind anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA, respectiv criteriile pentru condiționarea înregistrării în scopuri de TVA - conform art. 316 alin. (11) lit. h) și alin. (12) lit. e) din Codul fiscal;
- Evaluarea intenției și capacității de a desfășura activități economice presupune o analiză efectuată de organele fiscale, analiză lipsită de transparență;
- Cumulat cu lipsa de transparență, efectuarea unei astfel de analize, în contextul unor persoane juridice aflate deja în funcțiune, ridică unele semne de întrebare;
- Se încalcă principiul proporționalității;
- Probleme de ordin practic privind notificarea prin care se solicită depunerea formularului D88,

OPANAF 2048/2016

- Aprobă modelul și conținutul formularului 088.
- Formularul solicită informații cu privire la:
 - veniturile asociațiilor/administratorilor;
 - modul de deținere a spațiului în care se află sediul social și sediile secundare;
 - implicarea asociațiilor/administratorilor în societăți intrate în insolvență/inactivitate temporară;
 - veniturile brute realizate de administratori/asociați;
 - studiile/profesie/ocupația administratorilor.
- Informațiile astfel solicitate sunt lipsite de relevanță atunci când se are în vedere un potențial comportament fraudulos.
- Completarea formularului ridică probleme practice ce conduc la anularea/refuzul înregistrării în

Jurisprudența CJUE – cauza C-527/11 Ablessio

- Deși înregistrarea în scopuri de TVA reprezintă o formalitate, art. 213 și 216 din Directiva 2006/112/EC dau statelor membre o anumită marjă de apreciere atunci când adoptă măsuri pentru a asigura identificarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA;
- Această marjă de apreciere nu poate fi însă nelimitată. Dreptul de a refuza înregistrarea în scopuri de TVA nu poate fi exercitat fără un motiv legitim;
- Autoritățile nu pot refuza înregistrarea în scopuri de TVA pentru simplul motiv că, în opinia autorităților, persoana în cauză nu dispune de mijloacele materiale, tehnice și financiare pentru a exercita activitatea economică declarată. În mod logic, nici anularea înregistrării în scopuri de TVA nu poate surveni în astfel de condiții;
- Trebuie să se stabilească, având în vedere elemente

Mulțumesc!

www.birisgoran.ro • sbiban@birisgoran.ro

Follow us :

/ BirisGoran
 goran 

/ spar1-biris-