

Revista de TVA

ISSN 2971 – 8848 ISSN-L 2971 – 8848

© RENTROP & STRATON

Coordonator:
colectiv RENTROP & STRATON

Manager Departament Editorial:
Adina Vasile

Manager produs: Codruța Tomșa

Director Creație-Producție:
Cristina Straton

Tehnoredactare: Simona Morărescu

Corectură: Elvira Panaitescu

Publicație editată de:

RENTROP & STRATON

Senior Editor: George Straton

Director General: Octavian Breban

Redacția: Bdul Națiunile Unite nr. 4,
bloc 107A, sector 5, București

Telefon: 021.209.45-45;

E-mail: info@rs.ro; Internet: www.rs.ro

Correspondență:

Ghișeul ext. 3 – O.P. 39, sector 3,
București

Toate drepturile rezervate. Nicio parte din această lucrare nu poate fi reprodușă, arhivată sau transmisă sub nicio formă și prin niciun fel de mijloace, mecanice sau electronice, fotocopiere, înregistrare audio sau video, fără permisiunea în scris din partea editorului. Autorii sau editorii nu sunt responsabili pentru nicio pierdere provocată vreunei persoane fizice sau juridice care acționează sau se abține de la acțiuni ca urmare a citirii materialelor publicate în această lucrare.

Doriți ca publicația
să abordeze anumite
subiecte?

Dacă DA, scrieți-ne chiar
ACUM pe adresa
consilier@rs.ro!

În această ediție:

► Noutăți TVA 2023

Noutăți privind taxa pe valoarea adăugată în anul 2023 3

► Cote de TVA

Cotă redusă de TVA. Promisiune vânzare-cumpărare apartament 2023 ... 5

► Locul livrării de bunuri

Livrare pe teritoriul României, cumpărător din stat membru,
regim fiscal TVA 6

► Scutire de TVA

Livrare intracomunitară autoturisme noi, regim fiscal TVA 8

► Locul prestării serviciilor

Prestări servicii pe cale electronică. Obligații fiscale neplătitoare de TVA .. 12

► Deducere TVA

Exercitare drept de deducere TVA deductibilă din factura emisă
de furnizor pentru avans sau înaintea faptului generator 13

► Corectare facturi în timpul inspecției fiscale

Facturi emise cu cod de TVA înscrise eronat 15

► Anulare cod de TVA

Anulare cod TVA pentru o societate care aplică sistemul TVA la încasare .. 16

► Grup fiscal TVA

Ieșirea din categoria marilor contribuabili a membrului
unui grup fiscal unic pe TVA 17

► Operațiuni asimilate livrării de bunuri

Regim TVA echipament de lucru salariați 19

► Operațiuni triumphiulare

Operațiune triumphiulară. România este al doilea stat membru 19

► Locul prestării serviciilor

Prestare servicii IT către societate din Marea Britanie.
Neînregistrare în scopuri de TVA 21

► Operațiuni impozabile

Vânzare sau transfer de active, regim fiscal TVA 22

► Operațiuni impozabile decizie CJUE

Activități scutite fără drept de deducere. Calcul plafon TVA 26

► Jurisprudență – Speța lunii decembrie

Jurisprudența C.J.U.E. în materie de TVA 28

► Deducere TVA

Exercitare drept de deducere din factura transmisă
prin sistemul e-Factura 30

► Operațiuni impozabile

Comision Airbnb facturat cu TVA, regim TVA la beneficiar 31

De ce taxa pe valoarea adăugată este cel mai *vânat* impozit?

Ionuț JINGA,
consultant fiscal



Pentru că în urma controalelor efectuate în această sferă fiscală pot fi atrase cele mai mari sume suplimentare de către inspectorii fiscali, TVA oferind o multitudine de variante prin care pot fi stabilite debite în sarcina societăților verificate, atât urmare ca ajustării taxei deduse, cât și a majorării bazei de impozitare din care rezultă taxa colectată.

Dacă analizăm condițiile de exercitare a dreptului de deducere, prevăzute de Codul fiscal, constatăm că avem nevoie de îndeplinirea unei condiții de formă (factura întocmită conform cerințelor legii fiscale) și a unei condiții de fond (în special achizițiile respective să fie efectuate în scopul unor operațiuni taxabile). Dacă la verificarea condiției de formă, putem spune că nu există riscuri foarte mari (deși există și aici controverse privind exemplarul original al facturii), în materia condiției de fond există o multitudine de interpretări privind condițiile și, mai ales, documentele justificative pe care trebuie să le deținem, de multe ori aceeași speță fiscală fiind tratată diferit de către inspectorii.

Cum ne putem apăra în astfel de situații? Bineînțeles, avem soluțiile inspectorilor fiscali cu ocazia controalelor anterioare, dar și soluțiile CJUE, obligatoriu de respectat.

Să nu uităm că în cazul în care, cu ocazia emiterii unei decizii de impunere, organul fiscal nu prezintă argumentele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă emisă în scris, în cazul în care contribuabilul a prezentat organului fiscal, anterior emiterii actului administrativ-fiscal, respectiva opinie/soluție, actul administrativ-fiscal (decizia) și toate actele emise ulterior (somații, adrese de înființare a popririi, sechestre pe bunuri) sunt nule. Același lucru se întâmplă și în cazul în care organul fiscal nu prezintă argumentele pentru care nu ia în considerare decizia unei instanțe de judecată pe această temă.

La acestea mai adăugăm și art. 11 din Codul fiscal, potrivit căruia, la stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Aici nu trebuie să neglijați faptul că organul fiscal este obligat să motiveze decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

Cunoaștem nenumăratele abuzuri săvârșite în temeiul acestui articol, care te plasează oarecum „la mână” inspectorului fiscal, astfel că necesitatea cunoașterii temeinice a tuturor aspectelor controversate pe linia TVA devine o **obligatie** pentru contabili, pentru a face față goanei inspectorilor în a stabili debite suplimentare la plată, de multe ori prin interpretarea eronată a legii în favoarea statului.

Noutăți TVA 2023

Noutăți privind taxa pe valoarea adăugată în anul 2023

1. Se majorează cota de TVA, de la 9% la 19% (cota standard), în cazul băuturilor nealcoolice care se încadrează la codurile NC 2202 10 00 și 2202 99.

Astfel, cota redusă de 9% se aplică pentru:

(...)

– livrarea următoarelor bunuri: alimente, inclusiv băuturi, cu excepția băuturilor alcoolice și a băuturilor nealcoolice care se încadrează la codurile NC 2202 10 00 și 2202 99, destinate consumului uman și animal, animale și păsări vii din specii domestice, semințe, plante și ingrediente utilizate în prepararea alimentelor, produse utilizate pentru a completa sau a înlocui alimentele.

2. Se majorează cota de TVA, de la 5% la 9%, pentru următoarele activități din sectorul HoReCa:

– cazarea în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

– serviciile de restaurant și de catering, cu excepția băuturilor alcoolice și a băuturilor nealcoolice care se încadrează la codurile NC 2202 10 00 și 2202 99.

Așadar, cazarea și serviciile de restaurant revin la cota de 9%.

3. Se modifică condițiile pentru aplicarea cotei reduse de 5% în cazul livrării de locuințe.

Se introduce un nou plafon (600.000 lei).

Cota de 5% se aplică pentru livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 mp, exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 600.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de persoane fizice în mod individual sau în comun cu altă persoană fizică/alte persoane fizice. Suprafața utilă a locuinței este cea definită prin Legea nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul livrării pot fi locuite ca atare. Orice persoană fizică poate achiziționa, începând cu data de 1 ianuarie 2023, în mod individual sau în comun cu altă persoană fizică/alte persoane fizice, o singură locuință a cărei valoare nu depășește suma de 600.000 lei, exclusiv TVA, cu cota redusă de 5%.

Prin derogare de la prevederile de mai sus, în anul 2023, cota redusă de TVA de 5% se aplică și pentru:

a) livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 mp, exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 450.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de persoane fizice, dacă au încheiat până la 1 ianuarie 2023 acte juridice între vii care au ca obiect plata în avans pentru achiziționarea de astfel de locuințe;

b) livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 mp, exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, depășește suma de 600.000 lei, dar nu depășește suma de 700.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de persoane fizice în mod individual sau în comun cu altă persoană fizică/alte persoane fizice, dacă au încheiat până la 1 ianuarie 2023 acte juridice între vii care au ca obiect plata în avans pentru achiziționarea unei astfel de locuințe.

4. Se organizează «Registrul achizițiilor de locuințe cu cota redusă de TVA de 5%, începând cu 1 ianuarie 2023», în format electronic, pe baza informațiilor din actele juridice între vii care au ca obiect transferul dreptului de proprietate pentru locuințele prevăzute la alin. (3) lit. c) pct. 3, autentificate începând cu data de 1 ianuarie 2023. Procedura privind organizarea «Registrului achizițiilor de locuințe cu cota redusă de TVA de 5%, începând cu 1 ianuarie 2023» se stabilește prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu consultarea Uniunii Naționale a Notarilor Publici din România. Notarii publici au obligația:

a) să verifice îndeplinirea condiției referitoare la achiziția unei singure locuințe a cărei valoare nu depășește suma de 600.000 lei, exclusiv TVA, cu cota redusă de TVA de 5%, prin consultarea «Registrului achizițiilor de locuințe cu cota redusă de TVA de 5%, începând cu 1 ianuarie 2023», înainte de autentificarea actelor juridice între vii care au ca obiect transferul dreptului de proprietate sau plată în avans pentru achiziția unei astfel de locuințe și, în

situația în care constată că nu este îndeplinită această condiție, să le autentifice doar dacă livrarea se efectuează cu cota standard de TVA;

b) să completeze «Registrul achizițiilor de locuințe cu cota redusă de TVA de 5%, începând cu 1 ianuarie 2023» la data autentificării actelor juridice între vii care au ca obiect transferul dreptului de proprietate pentru locuințele cu cota redusă;

c) să înscrie în actele juridice între vii care au ca obiect transferul dreptului de proprietate sau plată în avans pentru achiziția unei locuințe cu cota redusă;

d) să înscrie în actele juridice între vii care au ca obiect transferul dreptului de proprietate cota de TVA aplicată, indiferent dacă TVA se aplică la preț sau este inclusă în preț.

DE REȚINUT:

Începând cu anul 2023 se poate achiziționa cu cota redusă de TVA (5%) o singură locuință de către o persoană fizică, în mod individual sau în comun cu altă persoană fizică/alte persoane fizice, locuință a cărei valoare nu depășește suma de 600.000 lei, exclusiv TVA.

De asemenea, începând cu anul 2023 se organizează «Registrul achizițiilor de locuințe cu cota redusă de TVA de 5%», în format electronic, pe baza informațiilor din actele juridice între vii care au ca obiect transferul dreptului de proprietate pentru locuințele la care se aplică cota redusă de TVA (5%).

Ionuț Jinga, consultant fiscal

În calitate de abonat la **Revista de TVA** primiți săptămânal, în fiecare luni, pe adresa de e-mail, newsletterul gratuit **TVA sub lupă**. Vă bucurați astfel, pe întreaga durată a abonamentului, de un supliment ce conține noi spețe fiscale pe TVA și soluții oferite de consultanți fiscali profesioniști.

Cotă redusă de TVA. Promisiune vânzare-cumpărare apartament 2023

PROBLEMĂ FISCALĂ:

Care va fi cota de TVA pentru situația în care am încheiat o promisiune pentru un apartament care are o valoare de 670.000 lei și finalizarea apartamentului va fi în anul 2023?

SOLUȚIE:

Începând cu 01.01.2023 intră în vigoare O.G. nr. 16/2022. La articolul 291 alin. (3) lit. c), pct. 3 se modifică și va avea următorul cuprins:

„3. livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 mp, exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 600.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de persoane fizice în mod individual sau în comun cu altă persoană fizică/ alte persoane fizice.

Suprafața utilă a locuinței este cea definită prin Legea nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul livrării pot fi locuite ca atare.

Orice persoană fizică poate achiziționa, începând cu data de 1 ianuarie 2023, în mod individual sau în comun cu altă persoană fizică/alte persoane fizice, o singură locuință a cărei va-

loare nu depășește suma de 600.000 lei, exclusiv TVA, cu cota redusă de 5%.”

Pentru anul 2023 există însă și o măsură tranzitorie, astfel cum precizează art. III din această ordonanță, dispoziții care prevăd că:

„(1) Prin derogare de la prevederile art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și cu modificările și completările aduse prin prezenta ordonanță, în anul 2023, cota redusă de TVA de 5% se aplică și pentru:

- a) livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 mp, exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 450.000 lei, exclusiv TVA, achiziționate de persoane fizice, dacă au încheiat până la 1 ianuarie 2023 acte juridice între vii care au ca obiect plata în avans pentru achiziționarea de astfel de locuințe;
- b) **livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 mp, exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, depășește suma de 600.000 lei, dar nu depășește suma de 700.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de persoane fizice în mod individual sau în comun cu altă persoană fizică/ alte persoane fizice, dacă au încheiat până la 1 ianuarie 2023 acte juridice între vii care au ca obiect plata în avans pentru achiziționarea unei astfel de locuințe.**”

Cota redusă de TVA de 5% pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul livrării pot fi locuite ca atare. Suprafața utilă a locuinței este cea definită prin Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea exe-

cutării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, pentru vânzarea locuinței respective se va aplica cota redusă de TVA de 5%, în condițiile menționate la art. III din această ordonanță.

Elena Zaharia, consultant fiscal

Locul livrării de bunuri

Livrare pe teritoriul României, cumpărător din stat membru, regim fiscal TVA

PROBLEMĂ FISCALĂ:

O societate din România, plătitoare de TVA, facturează bunuri către o societate din Bulgaria cu cod valid în VIES, dar marfa este livrată pe teritoriul României către un client al societății din Bulgaria. Cum trebuie emisă factura din punct de vedere TVA și cum se declară în D300?

SOLUȚIE:

În situația în care bunurile sunt livrate pe teritoriul României, operațiunea reprezintă pentru vânzătorul A-RO o livrare taxabilă pe teritoriul României pentru care se colectează TVA prin aplicarea cotei standard TVA 19%, chiar dacă acel cumpărător din Bulgaria comunică vânzătorului din România un cod valid de TVA în sistemul VIES, cod atribuit de către autoritatea fiscală din Bulgaria.

În acest caz, furnizorul A-RO nu poate considera că realizează o livrare intracomunitară de bunuri scutită de TVA cu drept de deducere conform art. 294 alin. (2) lit. a): „(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

1. livrările intracomunitare de bunuri către o persoană impozabilă care acționează ca atare în alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor, care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale, din alt stat membru, ... “.

În acest context, furnizorul A-RO nu face dovada transportului de bunuri de pe teritoriul României pe teritoriul Bulgariei cu documentul CMR reglementat prin art. 10 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 103/2016, modificat prin O.M.F.P. nr. 2148/2020:

- factura;
- documentul de transport, de exemplu, CMR.

De asemenea, având în vedere că furnizorul A-RO nu face dovada unei livrări intracomunitare de bunuri, nu poate raporta valoarea livrării prin declarația 390 VIES cu simbolul L, condiție impusă prin alin. (21) art. 294 pentru aplicarea regimului de scutire cu drept de deducere TVA: „Scutirea prevăzută la alin. (2) lit. a) nu se aplică în cazul în care furnizorul nu a respectat obligația