

J 1. CONTROLUL FISCAL

J 1.3. CAZURI PRACTICE PRIVIND INSPECȚIA FISCALĂ

Diferențele suplimentare de plată se stabilesc de către organul de inspecție fiscală pentru deficiențele constatate în ceea ce privește nerespectarea prevederilor legislației fiscale. În practică, există multe situații în care o societate nu respectă regulile privind:

- ✓ determinarea bazei de impunere;
- ✓ calcularea obligației de plată la bugetul de stat;
- ✓ declararea și plata acesteia la termenele legale.

Aceste reguli sunt încălcate, cu intenție, considerând că deficiența nu va fi constatată de către organul de control sau fără intenție, din necunoașterea prevederilor legislației contabile și fiscale, inclusiv a consecințelor fiscale privind nerespectarea acesteia.

Cele mai frecvente diferențe suplimentare de plată se stabilesc în legătură cu:

- ⇒ taxa pe valoarea adăugată;
- ⇒ impozitul pe profit;
- ⇒ impozitul pe venituri din salarii și a contribuțiilor aferente în legătură cu avantajele în natură;
- ⇒ impozit pe venituri persoane juridice nerezidente.

De cele mai multe ori, o deficiență legată de taxa pe valoarea adăugată generează, implicit, diferențe suplimentare și în ceea ce privește impozitul pe profit.

Punerea de spații administrative la dispoziția altei societăți, cu titlu gratuit

În cadrul inspecției fiscale generale desfășurate în perioada 12.07. – 15.08.2016 pentru anii 2013, 2014 și 2015, organul de control a constatat faptul că, în anul 2015, societatea Optim S.R.L. a pus, cu titlu gratuit, la dispoziția societății Intertrans S.R.L., un spațiu administrativ în suprafață de 30 mp, pentru stabilirea sediului social al acesteia.

Punerea la dispoziție a spațiului s-a efectuat pe baza unui contract de comodat în care societatea Optim S.R.L. are calitatea de comodant și societatea Intertrans S.R.L., calitatea de comodat.

Prin contractul încheiat, s-a omis stabilirea în sarcina utilizatorului (comodatarului) a obligațiilor de plată privind utilitățile aferente spațiului respectiv (energie electrică, energie termică, apă, lifturi etc.), dar și a cheltuielilor cu serviciile legate direct de acel spațiu (servicii de pază, servicii de curățenie, asigurare etc.). De asemenea, în calitate de comodant, în mod eronat, Optim S.R.L. a tratat drept

diferențe
suplimentare
de plată

contract de
comodat

deductibilitatea
cheltuielilor

cheltuieli deductibile, integral, d.p.d.v. fiscal, valoarea impozitului pe clădiri și rata lunară de amortizare a bunului imobil.

În baza documentelor puse la dispoziție, echipa de inspecție fiscală a constatat că spațiul pus la dispoziție cu titlu gratuit reprezintă 15% din suprafața totală de 200 mp a spațiului administrativ din patrimoniul Optim S.R.L. (200 mp x 15% = 30 mp).

Având în vedere faptul că spațiul de 30 mp a fost pus la dispoziție cu titlu gratuit, echipa de inspecție fiscală a constatat că Optim S.R.L. a tratat cheltuielile înregistrate în evidența contabilă integral deductibile la determinarea profitului impozabil deși:

- spațiul respectiv nu a fost utilizat pentru desfășurarea de activități economice astfel încât să realizeze venituri impozabile d.p.d.v. al impozitului pe profit.

De asemenea, echipa de inspecție fiscală a constatat că Optim S.R.L. a dedus, integral, suma TVA deductibilă înscrisă în facturile primite de la diverși furnizori/prestatori, dar fără a ajusta dreptul de deducere deoarece spațiul respectiv nu fost utilizat, integral, pentru realizarea de operațiuni taxabile:

Pentru deficiența constatată, pentru perioada 01.01. – 31.12.2015, organul de inspecție fiscală calculează diferențe suplimentare de plată impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată, considerând:

- d.p.d.v. al impozitului pe profit: cheltuieli nedeductibile, cota-parte a cheltuielilor cu utilitățile și serviciile aferente spațiului utilizat cu titlu gratuit de către o terță persoană;
- d.p.d.v. al taxei pe valoarea adăugată: TVA deductibilă care nu poate fi dedusă pentru cota-parte a cheltuielilor cu utilitățile și serviciile aferente spațiului pus la dispoziție cu titlu gratuit.

diferențe de
plată impozit
pe profit și
TVA

Diferențele suplimentare de plată s-au stabilit pe bază de calcule, detaliate în anexe, atașate Raportului de inspecție fiscală din care rezultă:

- ☞ valoarea totală a cheltuielilor înregistrate în anul 2015, structurate pe natura cheltuielilor (energie electrică, apă, servicii de pază etc.), cota-parte a cheltuielilor aferente spațiului pus la dispoziție pe baza contractului de comodat și diferențele suplimentare de plată în sumă totală de 3.643 lei reprezentând impozit pe profit, determinată trimestrial, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit:

Anexa nr. 1 privind „Situația diferențelor suplimentare de plată impozit pe profit 2015

Nr. crt.	Perioada	Cheltuieli totale	Cheltuieli aferente spațiului predat prin contract comodat	Diferențe suplimentare de plată TVA	Scadența
		<i>col. 1</i>	<i>col. 2 (col. 1 x 15%)</i>	<i>col. 3 (col. 2 x 16%)</i>	<i>col. 3</i>
1	ianuarie	12.000	1.800	845	25.04.2015
2	februarie	12.200	1.830		
3	martie	11.000	1.650		
trim. I 2015		35.200	5.280		
4	aprilie	13.500	2.025	938	27.07.2015
5	mai	11.800	1.770		
6	iunie	13.800	2.070		

trim. II 2015		39.100	5.865		
7	iulie	12.600	1.890	890	26.10.2015
8	august	11.100	1.665		
9	septembrie	13.400	2.010		
trim. III 2015		37.100	5.565		
10	octombrie	12.900	1.935	970	25.01.2015
11	noiembrie	13.300	1.995		
12	decembrie	14.200	2.130		
trim. IV 2015		40.400	6.060		
Total an 2015		151.800	22.770	3.643	x

☞ valoarea totală a sumei TVA deductibile deduse în fiecare lună calendaristică ca perioadă fiscală de raportare, cota-parte a sumei TVA deductibile, deduse eronat, aferente spațiului pus la dispoziție pe baza contractului de comodat și diferențele suplimentare de plată în sumă totală de 5.465 lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, determinată lunar, la fiecare termen de plată:

valoarea
TVA

Situația diferențelor suplimentare de plată TVA an 2015

Nr. crt.	Perioada	Valoare totală facturi primite	din care:		Scadența	
			Baza de impozitare TVA	TVA deductibilă, dedusă (24%)		
		<i>col. 1 (col. 2 + col. 3)</i>	<i>col. 2</i>	<i>col. 3</i>	<i>col. 4 (col. 3 x 15%)</i>	<i>col. 5</i>
1	ianuarie	14.880	12.000	2.880	432	25.02.2015
2	februarie	15.128	12.200	2.928	439	25.03.2015
3	martie	13.640	11.000	2.640	396	27.04.2015
4	aprilie	16.740	13.500	3.240	486	25.05.2015
5	mai	14.632	11.800	2.832	425	27.06.2015
6	iunie	17.112	13.800	3.312	497	27.07.2015
7	iulie	15.624	12.600	3.024	454	25.08.2015
8	august	13.764	11.100	2.664	400	26.09.2015
9	septembrie	16.616	13.400	3.216	482	26.10.2015
10	octombrie	15.996	12.900	3.096	464	25.11.2015
11	noiembrie	16.492	13.300	3.192	479	21.12.2015
12	decembrie	17.608	14.200	3.408	511	25.01.2016
Total 2015		188.232	151.800	36.432	5.465	x

accesorii

Datorită faptului că în cazul inspecțiilor fiscale care se efectuează începând cu data de 1 ianuarie 2016 nu se mai calculează accesoriile aferente, organul de inspecție fiscală trebuie să precizeze, distinct, în anexe, scadența fiecărei diferențe suplimentare de plată. Scadența poate fi trimestrială, în cazul impozitului pe profit, sau lunară, în cazul taxei pe valoarea adăugată.

La finalizarea inspecției fiscale generale, pentru diferențele suplimentare de plată în valoare totală de 9.108 lei, din care 3.643 lei impozit pe profit și 5.465 lei TVA, se emite „Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice”.

În decizia de impunere emisă, pentru fiecare obligație fiscală suplimentară se înscrie, separat, pentru fiecare obligație fiscală:

1. Impozit pe profit:

☞ Motivul de fapt:

Societatea a pus, cu titlu gratuit, la dispoziția utilizatorului Intertrans S.R.L., un spațiu administrativ în suprafață de 30 mp, pe baza unui contract de comodat, dar fără a trata cheltuielile aferente spațiului respectiv drept cheltuieli nedeductibile d.p.d.v. fiscal la determinarea profitului impozabil aferent anului 2015. Din acest motiv, având în vedere faptul că nu s-au respectat prevederile legislației fiscale privind impozitul pe profit, s-au stabilit diferențe suplimentare de plată în sumă de 3.643 lei.

impozit pe profit

☞ Temeiul de drept:

- ✓ Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, art. 21 „Cheltuieli” alin. (1) „Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile,”

2. Taxa pe valoarea adăugată:

Societatea a pus, cu titlu gratuit, la dispoziția utilizatorului Intertrans S.R.L., un spațiu administrativ în suprafață de 30 mp, pe baza unui contract de comodat. Pentru suprafața totală a spațiului administrativ din patrimoniu, societatea a exercitat dreptul de deducere a sumei TVA deductibile în baza facturilor primite de la diverși furnizori/prestatori, dar fără a ajusta dreptul de deducere pentru suprafața de 30 de mp, neutilizată pentru realizarea de operațiuni taxabile. Din acest motiv, având în vedere faptul că nu s-au respectat prevederile legislației fiscale privind impozitul pe taxa pe valoarea adăugată, s-au stabilit diferențe suplimentare de plată în sumă de 5.465 lei.

TVA

☞ Temeiul de drept:

- ✓ Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, art. 145 alin. (2)
 - art. 125¹ „Semnificația unor termeni și expresii” alin. (1) pct. 30: „În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: 30. taxa de dedus reprezintă taxa aferentă achizițiilor, care poate fi dedusă conform art. 145 alin. (2) - (4);”
 - art. 145 „Sfera de aplicare a dreptului de deducere” alin. (2): „Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile;”

Plata unei cote fixe în cadrul unui contract de asociere în participație

În cadrul inspecției fiscale generale desfășurate în perioada 18.04. – 15.06.2016

pentru anul 2013, 2014 și 2015, organul de control a constatat faptul că, în perioada 1.06.2014 – 31.12.2015, societatea Crismonte S.R.L. a derulat un contract de asociere în participație încheiat cu societatea Alimtrai S.R.L. cu scopul exploatării în comun a bunurilor aduse ca aport în cadrul asocierii având ca obiect desfășurarea activității de alimentație publică. Din vectorul fiscal reflectat în fișa sintetică pe plătitor emisă de către organul fiscal de administrare, organul de control a constatat faptul că societatea Crismonte S.R.L. este plătitoare de impozit pe profit.

asociere în
participațiune

Ca urmare a analizei efectuate în ceea ce privește clauzele contractului de asociere, pus la dispoziție de către reprezentantul legal al societății Crismonte S.R.L., s-a stabilit că relevante pentru verificarea tratamentului fiscal privind impozitul pe profit sunt clauzele contractuale cu privire la repartizarea rezultatului contabil obținut în urma desfășurării activității în asociere.

Astfel, echipa de inspecție fiscală a constatat faptul că, prin contractul de asociere încheiat, s-au stabilit următoarele obligații:

- Crismonte S.R.L. contribuie cu dotările necesare desfășurării activității în cadrul asocierii;
- Alimtrai S.R.L. contribuie cu o clădire specifică desfășurării activității de alimentație publică.

Printr-o clauză distinctă a contractului de asociere în participare s-a stabilit că administrator asociat este societatea Crismonte S.R.L. care și-a asumat obligația să repartizeze, lunar, pe bază de decont al asocierii, rezultatele asocierii, direct proporțional cu aportul părților, respectiv:

- 30% Crismonte S.R.L.;
- 70% Alimtrai S.R.L.

repartizare
rezultate

Prin aceeași clauză se prevede că, în situația în care rezultatul lunar al asocierii este o pierdere contabilă, societatea Alimtrai S.R.L. primește în cadrul asocierii o cotă fixă de 4.000 lei.

Din documentele contabile puse la dispoziție a rezultat faptul că, în fiecare lună calendaristică din intervalul 1.06.2014 – 31.12.2015, desfășurarea activității de alimentație publică a condus la înregistrarea de pierderi contabile. Din acest motiv, Crismonte S.R.L. a virat asociatului Alimtrai S.R.L., lunar, prin cont bancar, suma de 4.000 lei. Ca urmare a verificării înregistrărilor contabile efectuate, s-au constatat următoarele aspecte fiscale care au condus la stabilirea diferențelor suplimentare de plată impozit pe profit pentru fiecare trimestru din cadrul perioadei verificate:

⇒ **aspecte financiar-contabile:**

- nu s-a întocmit formularul „Decont pentru operațiuni în participație” (Cod 14-4-14) pentru repartizarea cheltuielilor și veniturilor realizate din operațiuni în participație, direct proporțional cu cota de participare a acestuia la asociere;
- nu s-a întocmit evidența asocierii în participație;
- nu s-au efectuat înregistrări contabile utilizând conturile specifice asocierii în participare, respectiv:
 - ✓ 458 „Decontări din operațiuni în participație”, analitic distinct pe fiecare coparticipant;
 - ✗ 4581 „Decontări din operațiuni în participație – pasiv”;
 - ✗ 4582 „Decontări din operațiuni în participație – pasiv”
- cota fixă plătită partenerului său s-a înregistrat, eronat, în debitul contului 612

deficiențe
contabile

- „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile” și nu s-a întocmit balanță de verificare distinctă de cea aferentă contabilității proprii;
- în lipsa unui decont al asocierii ca document justificativ al repartizării veniturilor și cheltuielilor, Crismonte S.R.L. și-a însușit, integral, pierderea contabilă din asociere, deși corect ar fi fost să înregistreze doar o pierdere contabilă de 30%, direct proporțional cu cota de participare a acestuia la asociere.

⇒ **aspecte fiscale:**

**deficiențe
fiscale**

Ca urmare a verificării înregistrărilor contabile efectuate, s-au constatat următoarele aspecte fiscale care au condus, nejustificat, la pierdere fiscală:

- nu a încadrat cheltuielile înregistrate în debitul contului 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile” în categoria cheltuielilor nedeductibile d.p.d.v. fiscal la determinarea rezultatului fiscal;
- a majorat, artificial, pierderea contabilă, fără a repartiza 70% către asociatul său.

Pentru corectarea deficiențelor constatate, echipa de inspecție fiscală a procedat la diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2014 și 2015 cu suma totală de 115.200 lei (39.200 lei + 76.000 lei), procedând astfel:

- a exclus din valoarea pierderii contabile din soldul debitor contului 121 „Profit sau pierdere” suma în lei aferentă cotei de 70% care trebuia transferată asociatului Alimtrai S.R.L., prin decontul asocierii, respectiv suma totală de 39.200 lei, reprezentând:
 - ✗ pierdere contabilă în perioada 01.06 – 31.12.2014: 14.000 lei (20.000 lei x 70% = 14.000 lei);
 - ✗ pierdere contabilă în perioada 01.06 – 31.12.2015: 18.000 lei (36.000 lei x 70% = 25.200 lei);
- a încadrat la cheltuieli nedeductibile valoarea în lei a cotei fixe achitate asociatului în sumă totală de 76.000 lei (4.000 lei x 19 luni = 76.000 lei), din care:
 - ✗ perioada 01.06 – 31.12.2014: 28.000 lei (7 luni x 4.000 lei = 28.000 lei);
 - ✗ pierdere în perioada 01.06 – 31.12.2015: (12 luni x 4.000 lei = 48.000 lei).

**diminuarea
pierderii
fiscale**

De asemenea, pentru diminuarea pierderii fiscale raportate inițial prin formularul „Declarație privind impozitul pe profit” cod 101, organul de inspecție fiscală dispune aducerea la îndeplinire a prevederilor cuprinse în „Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală”, formular reglementat prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.833 din 29 decembrie 2015. Prin acest act administrativ fiscal se dispune depunerea unei declarații rectificative cod 101 pentru anul 2014 și pentru anul 2015, prin care se raportează pierderea fiscală stabilită ca urmare a efectuării inspecției fiscale privind impozitul pe profit.

În formularul „Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală”, pentru fiecare măsură, se înscrie:

☞ Motivul de fapt:

Societatea nu a repartizat rezultatul activității desfășurate în asociere pe bază de decont, fapt ce a condus la majorarea pierderii contabile și fiscale. De asemenea, în mod eronat, societatea a încadrat la cheltuieli deductibile suma reprezentând cota fixă negociată prin contractul asocierii, plătită lunar, prin cont bancar. .

☞ Temeiul de drept:

- ✓ Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal:

- art. 7 „Definiții ale termenilor comuni” alin. (1) pct. 5: „În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:.... 5. asociere, fără personalitate juridică – orice asociere în participațiune, grup de interes economic, societate civilă sau altă entitate care nu este o persoană impozabilă distinctă, în înțelesul impozitului pe venit și pe profit, conform normelor emise în aplicare;”

- art. 28 „Asocieri fără personalitate juridică “
 - alin. (1): „În cazul unei asocieri fără personalitate juridică, veniturile și cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat, corespunzător cotei de participare în asociere.”
 - alin. (3): „Într-o asociere fără personalitate juridică între două sau mai multe persoane juridice române, veniturile și cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat, corespunzător cotei de participare din asociere.”

- ✓ Legea nr. 82 din 24 decembrie 1991 – Legea contabilității
 - art. 4 alin. (1): „Ministerul Economiei și Finanțelor elaborează și emite norme și reglementări în domeniul contabilității, planul de conturi general, modelele situațiilor financiare, registrele și formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, normele metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.”;

- ✓ O.M.F.P. nr. 1.802/2014 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, secțiunea 4.14 „Contabilitatea operațiunilor realizate în cadrul contractelor de asocieri în participație”
 - pct. 424:
 - alin. (1): „Evidența asocierii în participație se organizează atât la nivelul asocierii, cât și în contabilitatea fiecărui coparticipant cu ajutorul contului 458 „Decontări din operațiuni în participație”, analitic distinct pe fiecare coparticipant.”
 - alin. (2): „Evidența decontărilor din operațiuni în asocieri în participație, respectiv a decontării cheltuielilor și veniturilor realizate din operațiuni în asocieri în participație, precum și a sumelor virate între coparticipanți, se realizează cu ajutorul contului 458 „Decontări din operațiuni în participație.”
 - pct. 425:
 - alin. (1) „Societatea care conduce evidența asocierii în participație ține evidența și întocmește balanță de verificare distincte de cele corespunzătoare activității proprii.”

- ✓ Legea nr. 287 din 17 iulie 2009 privind Codul civil, SECȚIUNEA a 3-a „Asocierea în participație “
 - art. 1949: „Contractul de asociere în participație este contractul prin care o persoană acordă uneia sau mai multor persoane o participație la beneficiile și pierderile uneia sau mai multor operațiuni pe care le întreprinde.”
 - art. 1953 „Raporturile dintre asociați și față de terți” alin. (5): „Orice clauză care stabilește un nivel minim garantat de beneficii pentru unul sau unii dintre asociați este considerată nescrisă.”

cota de
participareevidența
asocierii

J 2. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

2.1 JURISPRUDENȚA CURȚII EUROPENE DE JUSTIȚIE

Obligativitatea respectării jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene este impusă tuturor statelor membre prin Tratatul privind Uniunea Europeană și a Tratatului privind funcționarea Uniunii Europene.

În ceea ce privește exercitarea competențelor Uniunii, în capitolul 2 „*Actele juridice ale Uniunii, procedurile de adoptare și alte dispoziții*”, secțiunea 1 „*Actele juridice ale Uniunii*”, prin art. 288 din versiunea consolidată a Tratatului privind Uniunea Europeană și a Tratatului privind funcționarea Uniunii Europene, publicat în Jurnalul Oficial nr. C 115 din 9 mai 2008, p. 47, așa cum au fost modificate prin Tratatul de la Lisabona, semnat la 13 decembrie 2007, se reglementează în mod expres faptul că instituțiile europene adoptă regulamente, directive, decizii, recomandări și avize.

obligativitatea
jurisprudenței

Pe scurt, fiecare act adoptat are următoarea destinație:

1. **regulamentul** are aplicabilitate generală, fiind obligatoriu în toate elementele sale. Prevederile regulamentului se aplică direct, în fiecare stat membru;
2. **directiva** este obligatorie pentru fiecare stat membru destinat cu privire la rezultatul care trebuie atins, lăsând autorităților naționale competența în ceea ce privește forma și mijloacele de aplicare;
3. **decizia** este obligatorie în toate elementele sale, pentru toate statele membre. Totuși, în situația în care prin decizie se indică destinatarii, decizia este obligatorie numai pentru acel stat membru care a introdus cererea de decizie.
4. **recomandările și avizele** nu sunt obligatorii.

acte
adoptate

Deci, din cerințele aplicării uniforme a dreptului comunitar, dar și din principiul egalității de tratament rezultă că termenii unei dispoziții de drept comunitar care nu fac nicio trimitere expresă la dreptul statelor membre pentru a stabili sensul și domeniul de aplicare ale acesteia trebuie, în mod normal, să primească în toată Comunitatea Europeană o interpretare autonomă și uniformă, care trebuie stabilită ținând cont de contextul acestei prevederi și de obiectivul urmărit de reglementarea respectivă.

aplicarea
dreptului
comunitar

La adoptarea regulamentelor, directivelor, deciziilor, recomandărilor și avizelor emise, instituțiile Uniunii aplică principiul proporționalității în conformitate cu Protocolul privind aplicarea principiilor subsidiarității și proporționalității.

În majoritatea hotărârilor pronunțate în domeniul taxei pe valoarea adăugată, Curtea de Justiție Europeană s-a referit la art. 2 din Prima Directivă, în materie de TVA, care consacră principiul neutralității fiscale, după cum urmează:

principiul
neutralității
fiscale

„Principiul sistemului comun de taxă pe valoarea adăugată presupune existența unui impozit general pe consumație aplicat asupra bunurilor și serviciilor, direct proporțional cu prețul acestora, indiferent de numărul tranzacțiilor care au loc în procesul de producție și distribuție înainte de etapa perceperii impozitului.

La fiecare tranzacție, taxa pe valoarea adăugată, calculată în funcție de prețul bunurilor și serviciilor conform cotei de impunere aplicabile, va fi exigibilă după deducerea quantumului taxei pe valoarea adăugată suportate direct prin intermediul diferitelor componente ce se reflectă în costul bunurilor sau serviciilor“.



● Respectarea jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE) este obligatorie și pentru România, fără a fi o opțiune a organului de inspecție fiscală de a nu lua în considerare aceste prevederi!

decizii
obligatorii

Având în vedere faptul că respectarea jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene este obligatorie în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, în situația în care decizia are un caracter general, fără indicarea destinatarilor pentru care este obligatorie, atât în cazul Legii nr. 571 din 22 decembrie 2003, aplicabile până la data de 31 decembrie 2015 și al normelor de aplicare, cât și în cazul Legii nr. 227 din 8 septembrie 2015 privind Codul fiscal, aplicabile de la 1 ianuarie 2016 și al normelor de aplicare, însăși legiuitorul a decis să insereze în conținutul Codului o parte dintre deciziile obligatorii pentru contribuabilii din România.



● Pentru evitarea aplicării deficitare a prevederilor legislației fiscale privind TVA, atât contribuabilul, cât și orice reprezentant al organului de inspecție fiscală poate extinde consultarea deciziilor Curții Europene, chiar dacă acestea nu sunt menționate, în mod expres, prin legislația fiscală adoptată în România!

● Din legislația națională în vigoare până la 31 decembrie 2015, inclusiv:

legislația
națională

Deși prin Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal nu se face referire la obligația autorității naționale de respectare a jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene, totuși, atât în textul de lege, cât și în normele metodologice de aplicare aprobate prin H.G. nr. 44 din 22 ianuarie 2004, sunt enumerate 25 de cazuri ale Comisiei Europene de Justiție.

Prin Legea nr. 571/2003 și prin normele de aplicare ale acesteia s-a făcut trimitere la următoarele cazuri ale Curții Europene de Justiție, sistematizate după cum urmează:

**Decizii ale Comisiei Europene de Justiție din Codul fiscal și Normele de aplicare a
Codului fiscal adoptat prin Legea nr. 571/2003**

Nr. crt.	Cauza	Caz	Obiect	Cod fiscal Legea nr. 571/2003	Norme de aplicare H.G. nr. 44/2004
1	C-186/89	Van Tiem	Acordarea unui drept de suprafață asupra unui bun imobil – Livrare de bunuri – Transferul dreptului de a utiliza un bun corporal – Constituirea unui drept real care conferă un drept de utilizare asupra unui bun imobil într-un stat membru, asimilând un astfel de drept bunurilor corporale – Incluziune – Persoane impozabile – Definiție exhaustivă pentru art. 4 din A șasea directivă – Exercițarea de către un stat membru a posibilității oferite de art. 5 alin. (3) – Lipsă de relevanță	art. 127 „Persoane impozabile și activitatea economică” alin. (2)	
2	C-306/94	Regie dauphinoise	Deducere a taxei plătite în avans – Bunuri și servicii utilizate atât pentru operațiuni care dau drept de deducere, cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere – Deducere a pro ratei – Calcul – Percepere, de către o întreprindere de administrare a imobilelor, de dobânzi generate de plasarea de fonduri plătite de proprietari și chiriași – Incluziune		pct. 3 alin. (7 ¹)
3	C-77/01	Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM).	Noțiunea de „activități economice” – Noțiunea de „operațiuni financiare accesorii” – Prestări de servicii cu titlu oneros		
4	C-202/90	Ayuntamiento de Sevilla împotriva Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda	Armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare în cazul activității desfășurate de către colecții de impozite și taxe.	art. 127 „Persoane impozabile și activitatea economică” alin. (2)	pct. 3 alin. (7 ¹)
5	C-497/01	Zita Modes	Transferul unei universalități de bunuri – Continuarea activității de către beneficiar în același domeniu ca și cedentul – Autorizație legală de a exercita activitatea	art. 128 alin. (7)	pct. 6 alin. (7)
6	C-224/11	BGZ Leasing sp. z o.o.	Prestația de leasing însoțită de o prestație de asigurare a bunului care face obiectul leasingului. Scutire de TVA.	art. 137 „Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării” alin. (3) lit. e)	x

7	C-122/87	Comisia Comunităților Europene împotriva Republicii Italia	Scutire a serviciilor de îngrijire medicală prestate în exercitarea profesiunilor medicale și paramedicale – Servicii prestate de veterinari – Caracter impozabil	art. 141 „Scutiri în interiorul țării” alin. (1) lit. a)	pct.24 alin. (2) lit. c)
8	C-349/96	Card Protection Plan Ltd (CPP) împotriva Commissioners of Customs & Excise	Pachet de servicii – Serviciu unic – Noțiune – Scutiri – Tranzacții de asigurare – Activități de asistență – Prestări de servicii efectuate de către intermediarii de asigurări – Limitarea scutirii tranzacțiilor de asigurare la cele efectuate de asigurătorii autorizați	art. 141 „Scutiri în interiorul țării” alin. (1) lit. a)	pct. 24 alin. (1)
9	C-287/00	Comisia/ Germania – Neîndeplinire a obligațiilor de către stat	Activități de cercetare ale instituțiilor publice de învățământ superior efectuate cu titlu oneros – Scutire	art. 141 „Scutiri în interiorul țării” alin. (1) lit. f)	pct. 25 ¹ alin. (2)
10	C-2/95	SDC	Operațiuni bancare vizate de art. 13 secțiunea B lit. d) pct. 3 și 5 – Condiții de scutire cu privire la persoana care efectuează operațiunile și la modul de realizare a acestora – Condiții de scutire cu privire la relația juridică dintre întreprindere și clientul final al băncii – Operațiuni bancare vizate de art. 13 secțiunea B lit. d) pct. 3 și 5 și anexa F pct. 13 și 15 – Condiții de scutire cu privire la furnizarea acestor servicii de către un centru informatic – Distincție între serviciul bancar scutit și simpla prestare tehnică – Criterii – Condiții de scutire cu privire la facturare – Facturare de către un terț – Lipsă de relevanță	art. 141 „Scutiri în interiorul țării” alin. (2) lit. a)	pct. 35 alin. (1)
11	C-235/00	CSC	Operațiuni scutite – Operațiuni cu valori mobiliare – Negociere – Prestare a unui serviciu denumit „call center”		
12	C-169/04	Abbey National	„Gestionare de fonduri comune de plasament – Scutire – Noțiune de „gestionare” – Funcții de depozitar – Delegare de funcții de gestionare administrativă”		
13	C-305/01	Finanzamt Gross-Gerau împotriva MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH	Sferă de aplicare – Factoring – Societate de factoring care răscumpără creanțe asumându-și riscul de neplată de către debitori	art. 141 „Scutiri în interiorul țării” alin. (2) lit. a)	pct. 35 alin. (9 ⁶)
14	C-93/10	Finanzamt Essen-NordOst împotriva	Domeniu de aplicare – Noțiunile „prestări de servicii efectuate cu titlu oneros” și „activitate economică” – Vânzare de creanțe incerte – Preț de vânzare inferior valorii nominale a acestor creanțe – Asumarea de către cumpărător a operațiunilor de recuperare a		

		GFKL Financial Services AG.	creanțelor menționate și a riscului de neplată de către debitori		
15	C-472/03	Arthur Andersen	Scutire pentru prestările de servicii aferente tranzacțiilor de asigurare efectuate de către brokerii de asigurări și agenții de asigurări – Asigurări de viață – Activități de „back office“	art. 141 „Scutiri în interiorul țării“ alin. (2) lit. b)	pct. 35 ¹ alin. (1) pct. 35 ¹ alin. (2)
16	C-240/99	Skandia	Scutiri – Tranzacții de asigurare și de reasigurare		
17	C-8/01	Taksatorrin- gen	Scutire pentru prestări de servicii efectuate de către grupuri independente care nu este susceptibilă de a provoca denaturări ale concurenței – Scutire pentru tranzacții de asigurare și servicii conexe prestate de brokerii și agenții de asigurări – Evaluări ale pagubelor produse autovehiculelor efectuate de către o asociație în contul societăților de asigurare membre ale acestei asociații	art. 141 „Scutiri în interiorul țării“ alin. (2) lit. b)	pct. 35 ¹ alin. (3)
18	C-461/08	Don Bosco Onroerend Goed BV împotriva Staatssecre- taris van Financien	Livrarea unui teren ocupat de o clădire demolată parțial în locul căreia trebuie ridicată o nouă construcție – Scutire de TVA	art. 141 „Scutiri în interiorul țării“ alin. (2)	pct. 37 alin. (2)
19	C-37/95	Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV	Drept de deducere – Regularizare a deducerilor		
20	C-110/94	Interco- munale voor zee- waterontzil- ting (INZO) împotriva Statului Belgian	Realizarea unui studiu de rentabilitate de către o societate care are în vedere începerea unei activități economice – Retragerea ulterioară a calității de persoană impozabilă – Inadmisibilitate, exceptând cazurile de fraudă sau de abuz	art. 145 „Sfera de aplicare a dreptului de deducere“ alin. (2)	pct. 45 alin. (6)
21	C-257/11	Gran Via Moinești	Drept de deducere – Regularizarea deducerilor – Achiziționarea unei suprafețe de teren și a construcțiilor edificate pe aceasta din urmă, în vederea demolării acestor construcții și a realizării unui proiect imobiliar pe suprafața de teren respectivă		
22	C-268/83	D.A. Rompelman și E.A. Rompelman – Van Deelen împotriva	Achiziționare de mijloace de exploatare	art. 145 „Sfera de aplicare a dreptului de deducere“ alin. (2)	pct. 45 alin. (7)

		Minister van Financien			
23	C-95/07	Ecotrade	Taxare inversă – Dreptul de deducere – Termen de decădere – Neregulă contabilă și privind declarațiile care afectează operațiunile supuse sistemului de taxare inversă	art. 146 „Condiții de exercitare a dreptului de deducere”	pct. 46 alin. (5)
24	C-96/07				
25	C-163/91	Van Ginkel	Regimul special al agențiilor de turism – Sferă de aplicare – Serviciu limitat la furnizarea cazării – Incluziune	art. 152 ¹ „Regimul special pentru agențiile de turism”	pct. 63 alin. (7)

● **Din legislația națională aplicabilă începând cu 1 ianuarie 2016:**

**obligativitatea
jurisprudenței**

Obligația respectării jurisprudenței este reglementată în mod expres prin Legea nr. 227 din 8 septembrie 2015 privind Codul fiscal, art. 11 „Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal” alin. 11 „În domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, **autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene**”, care a intrat în vigoare de la data de 1 ianuarie 2016.

Prin Legea nr. 227/2015 și Normele de aplicare a acesteia adoptate prin H.G. nr. 1/2016, din 6 ianuarie 2016 – Partea a II-a – pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Partea a II-a conține normele metodologice de aplicare a titlului VII, capitolele I – X din Codul fiscal), publicată în M.Of. nr. 22 din 13 ianuarie 2016, cu ultima modificare și completare efectuată prin H.G. nr. 284/2017 din 27 aprilie 2017, s-a făcut trimitere la următoarele 32 de cazuri ale Curții Europene de Justiție, sistematizate după cum urmează:

**Decizii ale Curții Europene de Justiție preluate în Codul fiscal adoptat prin
Legea nr. 227/2015 și în Normele de aplicare**

Nr. crt.	Cauza	Caz	Obiect	Corespondent în cod fiscal Legea nr. 227/2015	Corespondent în Normele de aplicare, H.G. nr. 1/2016
1	C-186/89	Van Tiem	Acordarea unui drept de suprafață asupra unui bun imobil – Livrare de bunuri – Transferul dreptului de a utiliza un bun corporal – Constituirea unui drept real care conferă un drept de utilizare asupra unui bun imobil într-un stat membru, asimilând un astfel de drept bunurilor corporale – Incluziune – Persoane impozabile – Definiție exhaustivă pentru art. 4 din A șasea directivă – Exercițarea de către un stat membru a posibilității oferite de art. 5 alin. (3) – Lipsă de relevanță	art. 269 „Persoane impozabile și activitatea economică” alin. (2)	pct. 4 alin. (1)
2	C-306/94	Regie dauphinoise	Deducere a taxei plătite în avans – Bunuri și servicii utilizate atât pentru operațiuni care dau drept de deducere, cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere – Deducere a pro rata – Calcul – Percepere, de către o întreprindere de administrare a imobilelor, de dobânzi generate de plasarea de fonduri plătite de proprietari și chiriași – Incluziune		
3	C-77/01	Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM).	Noțiunea de „activități economice” – Noțiunea de „operațiuni financiare accesorii” – Prestări de servicii cu titlu oneros		
4	C-202/90	Ayuntamiento de Sevilla împotriva Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda	Armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare în cazul activității desfășurate de către colectorii de impozite și taxe.	art. 269 „Persoane impozabile și activitatea economică” alin. (4)	pct. 4 alin. (9)
5	C-497/01	Zita Modes	Transferul unei universalități de bunuri – Continuarea activității de către beneficiar în același domeniu ca și cedentul – Autorizație legală de a exercita activitatea	art. 270 „Livrarea de bunuri” alin. (7)	pct. 7 alin. (8)
6	C-349/96	Card Protection Plan Ltd (CPP) împotriva Commissioners of Customs & Excise	Pachet de servicii – Serviciu unic – Noțiune – Scutiri – Tranzacții de asigurare – Activități de asistență – Prestări de servicii efectuate de către intermediarii de asigurări – Limitarea scutirii tranzacțiilor de asigurare la cele efectuate de asigurătorii autorizați	art. 280 „Faptul generator și exigibilitatea – definiții”	pct. 23 alin. (1) lit. b)
7	C-463/14	Asparuhovo Lake Investment Company OOD	Noțiunea „prestare de servicii” – Contract de abonament privind prestarea de servicii de consultanță – Fapt generator al taxei – Necesitatea dovedirii prestării efective a serviciilor – Exigibilitatea taxei	art. 281 „Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii”	pct. 24 alin. (5)

8	C-520/2010	Lebara	Prestare de servicii cu titlu oneros – Servicii de telecomunicații – Cartele telefonice preplătite ce conțin informații care permit efectuarea de apeluri internaționale – Comercializare prin intermediul unei rețele de distribuitori	art. 282 „Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii”	pct. 25 alin. (6)
9	C-419/02	BUPA Hospitals Ltd. and Goldsborough Developments	Plăți anticipate pentru livrările viitoare de produse farmaceutice și proteze	art. 282 „Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii”	pct. 25 alin. (7)
10	C-42/14	Wojskowa Agencja Mieszkania w Warszawie	Furnizare de electricitate, de energie pentru încălzire și de apă, precum și colectare a deșeurilor – Contracte între locator și furnizorii acestor bunuri și servicii – Prestații furnizate chiriașului considerate ca fiind efectuate de locator – Cheltuieli locative – Stabilirea bazei de impozitare – Posibilitatea de a include cheltuielile locative în baza de impozitare a serviciilor de închiriere – Operațiune constituită dintr-o prestație unică sau din mai multe prestații independente	art. 286 „Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării” alin. (4) lit. e)	pct. 31 alin. (6)
11	C-122/87	Comisia/Italia	Scutire a serviciilor de îngrijire medicală prestate în exercitarea profesiunilor medicale și paramedicale – Servicii prestate de veterinari – Caracter impozabil	art. 292 „Scutiri pentru anumite activități de interes general și scutiri pentru alte activități” alin. (1) lit. a)	pct. 40 alin. (2), pct. 4 lit. c)
12	C-349/96	Card Protection Plan Ltd (CPP) împotriva Commissioners of Customs & Excise	Pachet de servicii – Serviciu unic – Noțiune – Scutiri – Tranzacții de asigurare – Activități de asistență – Prestări de servicii efectuate de către intermediarii de asigurări – Limitarea scutirii tranzacțiilor de asigurare la cele efectuate de asigurătorii autorizați	art. 292 „Scutiri în interiorul țării” alin. (1) lit. a)	pct. 40 alin. (3)
13	C-287/00	Comisia/Germania – Neîndeplinire a obligațiilor de către stat	Activități de cercetare ale instituțiilor publice de învățământ superior efectuate cu titlu oneros – Scutire	art. 292 „Scutiri în interiorul țării” alin. (1) lit. f)	pct. 42 alin. (2)
14	C-2/95	SDC	Operațiuni bancare vizate de art. 13 secțiunea B lit. d) pct. 3 și 5 – Condiții de scutire cu privire la persoana care efectuează operațiunile și la modul de realizare a acestora – Condiții de scutire cu privire la relația juridică dintre întreprindere și clientul final al băncii – Operațiuni bancare vizate de art. 13 secțiunea B lit. d) pct. 3 și 5 și anexa F pct. 13 și 15 – Condiții de	art. 292 „Scutiri în interiorul țării” alin. (2) lit. a)	pct. 52 alin. (1)

			scutire cu privire la furnizarea acestor servicii de către un centru informatic – Distincție între serviciu bancar scutit și simpla prestare tehnică – Criterii – Condiții de scutire cu privire la facturare – Facturare de către un terț – Lipsă de relevanță		
15	C-235/00	CSC	Operațiuni scutite – Operațiuni cu valori mobiliare – Negociere – Prestare a unui serviciu denumit „call center”	art. 292 „Scutiri în interiorul țării” alin. (2) lit. a)	pct. 52 alin. (1)
16	C-169/04	Abbey National	Gestionare de fonduri comune de plasament – Scutire – Noțiune de „gestionare” – Funcții de depozitar – Delegare de funcții de gestionare administrativă		
17	C-305/01	Finanzamt Gross-Gerau împotriva MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH	Sferă de aplicare – Factoring – Societate de factoring care răscumpără creanțe asumându-și riscul de neplată de către debitori	art. 292 „Scutiri în interiorul țării” alin. (2) lit. a), pct. 3	pct. 52 alin. (15)
18	C-93/10	Finanzamt Essen-NordOst împotriva GFKL Financial Services AG	Domeniu de aplicare – Noțiunile „prestări de servicii efectuate cu titlu oneros” și „activitate economică” – Vânzare de creanțe incerte – Preț de vânzare inferior valorii nominale a acestor creanțe – Asumarea de către cumpărător a operațiunilor de recuperare a creanțelor menționate și a riscului de neplată de către debitori		
19	C-169/04	Abbey National	Gestionare de fonduri comune de plasament – Scutire – Noțiune de „gestionare” – Funcții de depozitar – Delegare de funcții de gestionare administrativă	art. 292 „Scutiri în interiorul țării” alin. (2) lit. a) pct. 5	pct. 52 alin. (20)
20	C-472/03	Arthur Andersen	Scutire pentru prestările de servicii aferente tranzacțiilor de asigurare efectuate de către brokerii de asigurări și agenții de asigurări – Asigurări de viață – Activități de „back office”	art. 292 „Scutiri în interiorul țării” alin. (2) lit. b)	pct. 53 alin. (1)
21	C-240/99	Skandia	Scutiri – Tranzacții de asigurare și de reasigurare		pct. 53 alin. (2)
22	C-8/01	Taksatorringen	Scutire pentru prestări de servicii efectuate de către grupuri independente care nu este susceptibilă de a provoca denaturări ale concurenței – Scutire pentru tranzacții de asigurare și servicii conexe prestate de brokerii și agenții de asigurări – Evaluări ale pagubelor produse autovehiculelor efectuate de către o asociație în contul societăților de asigurare membre ale acestei asociații	art. 292 „Scutiri în interiorul țării” alin. (2) lit. b)	pct. 53 alin. (3)
23	C-461/08	Don Bosco Onroerend Goed BV împotriva Staatssecretaris van Financien	Livrarea unui teren ocupat de o clădire demolată parțial în locul căreia trebuie ridicată o nouă construcție – Scutire de TVA	art. 292 „Scutiri în interiorul țării” alin. (2) lit. f)	pct. 55 alin. (2)
24	C-285/11	Bonik EOOD	Drept de deducere – Refuz	art. 297 „Sfera de aplicare a dreptului de deducere” alin. (4)	pct. 67 alin. (3)

25	C-277/14	PPUH Stehcamp	Drept de deducere – Refuz – Vânzare efectuată de o entitate considerată drept inexistentă	art. 297 „Sfera de aplicare a dreptului de deducere” alin. (4)	pct. 67 alin. (3)
26	C-110/98	Gabalfrisa și alții	Deducerea impozitului plătit asupra intrărilor – Activități anterioare efectuării periodice a tranzacțiilor economice	art. 297 „Sfera de aplicare a dreptului de deducere” alin. (4)	pct. 67 alin. (4)
27	C-37/95	Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV	Drept de deducere – Regularizare a deducerilor	art. 297 „Sfera de aplicare a dreptului de deducere” alin. (4)	pct. 67 alin. (17)
28	C-110/94	Intercommunale voor zeewaterontziltzing (INZO) împotriva Statului Belgian	Realizarea unui studiu de rentabilitate de către o societate care are în vedere începerea unei activități economice – Retragerea ulterioară a calității de persoană impozabilă – Inadmisibilitate, exceptând cazurile de fraudă sau de abuz		
29	C-257/11	Gran Via Moinești	Drept de deducere – Regularizarea deducerilor – Achiziționarea unei suprafețe de teren și a construcțiilor edificate pe aceasta din urmă, în vederea demolării acestor construcții și a realizării unui proiect imobiliar pe suprafața de teren respectivă	art. 297 „Sfera de aplicare a dreptului de deducere” alin. (4)	pct. 67 alin. (18)
30	C-268/83	D.A. Rompelman și E.A. Rompelman – Van Deelen împotriva Minister van Financien	Achiziționare de mijloace de exploatare	art. 297 „Sfera de aplicare a dreptului de deducere” alin. (4)	pct. 67 alin. (19)
31	C-95/07	Ecotrade	Taxare inversă – Dreptul de deducere – Termen de decădere – Neregulă contabilă și privind declarațiile care afectează operațiunile supuse sistemului de taxare inversă	art. 299 „Condiții de exercitare a dreptului de deducere”	pct. 69 alin. (5)
32	C-96/07				
33	C-163/91	Van Ginkel	Regimul special al agențiilor de turism – Sferă de aplicare – Serviciu limitat la furnizarea cazării – Includere	art. 311 „Regimul special pentru agențiile de turism”	pct. 63 alin. (7)

Prin noul Cod fiscal, care a intrat în vigoare de la data de 1 ianuarie 2016, au fost inserate, în plus față de Codul fiscal aplicabil până la data de 31 decembrie 2015, următoarele 6 cazuri:

**cazuri
inserate în
Codul fiscal**

- C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD „Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii”;
- C-520/2010 Lebara „Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii”;
- C-419/02 BUPA Hospitals Ltd. and Goldsborough Developments „Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii”;

- C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie „Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării”;
- C-285/11 Bonik EOOD „Sfera de aplicare a dreptului de deducere”;
- C-277/14 PPUH Stehcemp „Sfera de aplicare a dreptului de deducere”.

cazuri
inserate în
Codul fiscal

Circulara ANAF cu privire la Cauza C-277/14 PPUH Stehcemp

Prin circulara transmisă în luna iunie 2016 structurilor interne de inspecție fiscală, A.N.A.F. a adus la cunoștința acestora Hotărârea Curții Europene de Justiție pronunțată în luna octombrie 2015 în Cauza C-277/14 PPUH Stehcemp, care a stabilit că:

„Dispozițiile celei de a VI-a Directive 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2002/38/CE a Consiliului din 7 mai 2002, trebuie interpretate în sensul că **se opun unei reglementări naționale**, precum cea în discuție în litigiul principal, prin care nu i se recunoaște unei persoane impozabile **dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate pentru bunuri care i-au fost livrate pentru motivele că factura a fost emisă de un operator care trebuie considerat, având în vedere criteriile prevăzute de această reglementare, drept un operator inexistent și că este imposibil să se stabilească identitatea adevăratului furnizor al bunurilor**, cu excepția cazului în care se stabilește, în raport cu elemente obiective și fără a se solicita din partea persoanei impozabile verificări a căror sarcină nu îi revine, că această persoană impozabilă **știa sau ar fi trebuit să știe că livrarea menționată era implicată într-o fraudă** privind taxa pe valoarea adăugată, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.”

conținutul
relevant al
Directivei a
VI-a a CEE

Prin circulară s-a adus la cunoștință și faptul că, în baza acestei hotărâri, A.N.A.F. s-a adresat direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice (Direcția Generală Legislație de Cod Fiscal și Reglementări Vamale) pentru clarificări suplimentare cu privire la aplicarea corectă și unitară a normelor juridice interne de la art. 11 alin. (7), alin. (9) și alin. (11) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal referitoare la furnizori al căror cod de TVA este anulat, din oficiu, de către organele fiscale competente.

Direcția de specialitate din cadrul M.F.P. a precizat că Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-277/14 PPUH Stehcemp nu exclude posibilitatea statelor membre de a refuza unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA atunci când această persoană, fără a i se solicita să efectueze verificări a căror sarcină nu îi revine, știa sau ar fi trebuit să știe că livrarea menționată era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată. De asemenea, a subliniat că, atât din jurisprudența constantă a Curții de Justiție a Uniunii Europene în materie de TVA, cât și din prevederile art. 273 din Directiva TVA, rezultă că, deși dreptul de deducere a TVA, în principiu, nu poate fi limitat, statele membre pot să ia măsurile pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea fiscală în domeniul TVA, respectând principiul neutralității fiscale și al proporționalității.

interpretarea
Ministerului
Finanțelor
Publice

Articolul 273 din Directiva CEE nr. 112/2006 privind sistemul comun al TVA prevede că statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile. Această permisiune din directivă nu

egalitatea de
tratament

poate fi un motiv de impunere a unor obligații de facturare suplimentare față de cele deja stabilite de la art. 217 la art. 240 din Directiva CEE nr. 112/2006.

persoane
declarate
inactive

Astfel, având în vedere prevederile art. 273 din Directiva CEE nr. 112/2006, Direcția de specialitate din M.F.P. a precizat că, în contextul actual de intensificare a luptei împotriva evaziunii fiscale în domeniul TVA, România a adoptat măsuri, atât pentru limitarea dreptului accesului la înregistrarea în scopuri de TVA a persoanelor care nu îndeplinesc o serie de criterii considerate relevante de A.N.A.F., cât și pentru retragerea codului de înregistrare în scopuri de TVA în situațiile în care persoanele impozabile nu au avut un comportament fiscal corect, cum ar fi, de exemplu, situația persoanelor declarate inactive din punct de vedere fiscal. Deci, așa cum rezultă din prevederile art. 11 din Codul fiscal, beneficiarii care achiziționează bunuri/servicii de la persoanele care nu mai au cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA ca urmare a declarării acestor persoane ca inactive, nu au drept de deducere a TVA, dacă furnizorul/prestatorul a evidențiat taxa pe factură.

În acest context, în opinia Direcției Generale Legislație de Cod Fiscal și Reglementări Vamale, situația unei persoane impozabile care a achiziționat bunuri de la un furnizor care figura la data achiziției în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal a fost anulată **nu este similară** cu cea în care a fost emisă decizia CJUE în cauza C-277/14 PPUH Stehcemp.

argumente
neaplicare
Decizie CJUE

În susținerea acestei precizări, direcția din cadrul M.F.P. a subliniat că, în vederea exercitării dreptului de deducere a TVA aferente achizițiilor, pe lângă obligația de a îndeplini condiții de fond și formă, beneficiarul are și obligația de a verifica pe site-ul A.N.A.F. dacă furnizorul/prestatorul său:

- are cod valabil de TVA sau
- figurează în lista contribuabililor inactivi.

Din acest motiv, direcția de specialitate din cadrul M.F.P. consideră că această obligație a beneficiarului nu contravine Directivei TVA care permite statelor membre să ia măsuri împotriva evaziunii fiscale în domeniul TVA. În continuare, se subliniază că, pentru a preveni evaziunea fiscală, conform prevederilor legislației fiscale din România, beneficiarul nu are drept de deducere pentru taxa facturată de persoana impozabilă căreia i s-a anulat, din oficiu, codul de înregistrare în scopuri de TVA datorită faptului că partenerul său prezenta un risc ridicat de fraudă.

Decizia CJUE în cauza C-277/14 PPUH Stehcemp – pe scurt

Decizia
CJUE

Cererea de decizie preliminară a fost formulată în cadrul unui litigiu între PPUH Stehcemp, pe de o parte, și directorul Camerei Fiscale din Łódź Polonia, pe de altă parte, în legătură cu refuzul Camerei Fiscale de a recunoaște dreptul de deducere a TVA achitate în amonte de către PPUH Stehcemp pentru operațiuni considerate suspecte.

Litigiul principal are la bază următoarea stare de fapt:

- ⇒ În cursul anului 2004, PPUH Stehcemp a efectuat mai multe **achiziții** de motorină, pe care a utilizat-o în cadrul activității sale economice. Facturile aferente acestor achiziții de carburant au fost emise de Finnet sp. z o.o., iar PPUH Stehcemp a procedat la **deducerea TVA** achitate pentru aceste achiziții.
- ⇒ În urma unui control fiscal la PPUH Stehcemp, administrația fiscală, prin decizia din 5 aprilie 2012, nu i-a recunoscut **dreptul de deducere a TVA**, motivând că facturile primite au fost emise de un operator inexistent care nu poate

efectua livrării de bunuri. Criterii de încadrare a furnizorului ca operator inexistent au fost:

- societatea nu era înregistrată în scopuri de TVA;
- societatea nu depunea declarații fiscale și nu plătea taxe;
- societatea nu a publicat conturile anuale;
- societatea nu dispunea de o concesiune pentru vânzarea de combustibili lichizi;
- imobilul desemnat drept sediul său social în registrul comerțului este într-o stare precară, făcând imposibilă orice activitate economică,
- Camera Fiscală a încercat să ia legătura cu reprezentantul societății înscris în registrul comerțului ca director al acesteia, dar nu a reușit.

⇒ PPUH Stehcemp a formulat o **acțiune la Tribunalul Administrativ** Voievodal din Łódź împotriva deciziei directorului camerei fiscale din Łódź din 29 mai 2012, dar acțiunea fost respinsă, motivând că:

- furnizorul era un operator inexistent la data operațiunilor;
- PPUH Stehcemp nu a dat dovadă de o diligență rezonabilă prin faptul că nu a verificat dacă aceste operațiuni erau implicate într-o fraudă.

⇒ Prin **recursul formulat**, PPUH Stehcemp a subliniat că privarea unei persoane impozabile de bună-credință de dreptul de deducere este contrară principiului neutralității TVA deoarece a primit de la Finnet următoarele documente din care rezultă că societatea respectivă era un operator care își desfășura activitatea în mod legal:

- un extras din registrul comerțului;
- atribuirea unui număr de identificare fiscală;
- atribuirea unui număr de identificare statistică.

⇒ **Instanța** a apreciat că buna-credință a persoanei impozabile nu poate da naștere unui drept de deducere a TVA în cazul în care condițiile de fond ale acestui drept nu sunt îndeplinite. De asemenea, instanța a ridicat problema în ce măsură o achiziție de bunuri poate fi calificată drept livrare de bunuri atunci când:

- facturile aferente acestei operațiuni menționează un operator inexistent;
- este imposibil să se stabilească identitatea adevăratului furnizor al bunurilor în cauză.

S-a stabilit că un operator inexistent nu ar putea nici să transfere dreptul de a dispune de mărfuri ca un proprietar, nici să primească plata, caz în care, autoritatea fiscală nu ar dispune nici de o creanță fiscală exigibilă, motiv pentru care nu există o taxă datorată.

⇒ Din acest moment, Curtea Supremă Administrativă a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții întrebări preliminare.

Întrebări preliminare adresate C.E.J.:

- 1) Reprezintă operațiunea o livrare de bunuri, dacă nici persoana impozabilă, dar nici autoritățile fiscale nu pot să stabilească identitatea adevăratului furnizor al bunurilor?
- 2) Dacă identitatea furnizorului nu poate fi stabilită, articolul 17 alin. (2) litera (a), articolul 18 alin. (1) litera (a) și articolul 22 alin. (3) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care, în împrejurări precum cele din litigiul principal, interzic persoanei impozabile să deducă taxa deoarece factura a fost emisă de un operator care nu este adevăratul furnizor al bunurilor și nu sunt posibile stabilirea identității adevăratului furnizor și obligarea acestuia la plata taxei sau nu este posibilă identificarea persoanei obligate la plata taxei în temeiul articolului 21 alineatul (1) litera (c) din a șasea directivă ca urmare a faptului că a emis factura?

starea de
fapt a
cazului

întrebări
preliminare

Precizările Curții:

În baza întrebărilor preliminare, Curtea a precizat următoarele:

☞ nu reprezintă condiții de exercitare a dreptului de deducere criteriile de stabilire a existenței furnizorului de bunuri sau a dreptului acestuia de a emite facturi, așa cum rezultă din litigiul principal, inclusiv din hotărârea instanței naționale. Astfel, este suficient ca furnizorul să aibă calitatea de persoană impozabilă în sensul articolului 4 alin. (1) și (2) din această directivă. Astfel, s-a decis: criteriile în funcție de care reglementarea națională în discuție în litigiul principal, interpretată de instanța națională, condiționează existența furnizorului sau dreptul acestuia de a emite facturi, nu trebuie să fie contrare cerințelor din care rezultă calitatea de persoană impozabilă a beneficiarului în sensul prevederilor articolului 17 „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere” alin. (2) litera (a) din a șasea directivă:

„(2) În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în cadrul tranzacțiilor impozabile ale acestora, persoanele plătitoare de impozit au dreptul de a deduce din impozitul pe care sunt pasibile să îl plătească:

(a) taxa pe valoarea adăugată exigibilă sau achitată pentru bunurile care le-au fost livrate sau pentru serviciile care le-au fost prestate sau pentru bunurile care urmează să le fie livrate sau pentru serviciile care urmează să le fie prestate de către altă persoană plătitoare de impozit”;

☞ imposibilitatea de a stabili un contact cu furnizorul sau cu persoana înscrisă ca director al acesteia în registrul comerțului în cadrul unor proceduri administrative nu permite să se constate, în mod automat, inexistența unei activități economice la data respectivelor livrări, din moment ce aceste încercări de contactare au avut loc într-o perioadă anterioară sau posteroară livrărilor în discuție în litigiul principal;

☞ din articolul 4 alin. (1) și (2) din a șasea directivă nu rezultă că această calitate de persoană impozabilă depinde de vreo autorizație sau de vreo licență acordată de administrație în vederea exercitării unei activități economice. De asemenea, această calitate nu depinde nici de:

– respectarea obligațiilor persoanei impozabile, rezultate din alineatele (4) și (5) ale articolului 22, de a depune o declarație fiscală și de a plăti TVA;

– obligația de a publica conturi anuale sau de a dispune de o concesiune pentru vânzarea de carburant, deoarece aceste obligații nu sunt prevăzute de a șasea directivă;

☞ neîndeplinirea de către furnizor a obligației de declarare a începerii activității nu poate repune în discuție dreptul de deducere a destinatarului bunurilor livrate în ceea ce privește TVA achitată. Astfel, destinatarul beneficiază de dreptul de deducere chiar dacă furnizorul bunurilor este o persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA atunci când facturile referitoare la bunurile livrate conțin toate informațiile impuse de articolul 22 alineatul (3) litera b) din a șasea directivă, în special pe cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate și a naturii respectivelor bunuri;

☞ nu se poate refuza PPUH Stehcemp dreptul de deducere deoarece sunt îndeplinite condițiile de fond și de formă ale dreptului de deducere;

☞ în situația în care condițiile de fond și de formă sunt îndeplinite, refuzarea dreptului de deducere nu este compatibilă cu regimul dreptului de deducere dacă persoana impozabilă beneficiară nu știa și nu ar fi putut să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor;

☞ este sarcina administrației fiscale care a constatat fraude sau neregularități comise de persoana care a emis factura să stabilească, în raport cu elemente obiective și fără a solicita din partea destinatarului facturii verificări a căror sarcină nu îi revine, că acest destinatar știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind TVA.

precizări
preliminare

precizările
Curții

Decizia CJUE în cauza C-62/12 Galin Kostov – persoană fizică

Prin Circulara nr. 691.736 din 14.06.2016, Ministerul Finanțelor Publice a făcut trimitere la raționamentul din Hotărârea CJUE în cauza C-62/12 Galin Kostov, din care rezultă că o persoană fizică, ce este deja persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA pentru activitățile pentru care este autorizată, trebuie considerată persoană impozabilă pentru orice altă activitate economică în sensul TVA, chiar și în cazul în care această activitate este exercitată în mod ocazional.

persoană
impozabilă
înregistrată

Cazul dezbătut prin Hotărârea Curții în Cauza C-62/12 are în vedere aplicarea prevederilor articolul 9 alineatul (1) din Directiva CEE nr. 112 din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată conform cărora:

„*«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective*”.

Astfel, pentru soluționarea cauzei, prin Hotărârea Curții s-au dezbătut aspecte legate de:

- noțiunea «persoană impozabilă» – persoană fizică;
- prestarea unui serviciu impozabil;
- prestație ocazională;
- inexistența unei legături cu o activitate profesională înregistrată și supusă TVA – „Executor judecătoresc independent”;
- sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

obiectul
dezbatelor

Cererea de decizie preliminară a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Kostov, pe de o parte, și directorul Agenției Naționale a Veniturilor Publice Varna, pe de altă parte.

Conform prevederilor legislației fiscale din Bulgaria, este supusă TVA orice livrare de bunuri sau prestare de servicii impozabilă, efectuată cu titlu oneros. În acest context, persoană impozabilă este orice persoană care exercită o activitate economică independentă, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestei activități.

legislația
națională

Activitățile economice independente cuprind, printre altele, și activitatea prestată în mod sistematic, sau în cadrul activităților profesionale, cu titlu oneros.

Litigiul principal care a condus la pronunțarea Hotărârii în Cauza CEJ nr. 62 din 2012, constă în faptul că domnul Kostov exercită în Bulgaria, cu titlu de activitate independentă, profesia de executor judecătoresc privat, fiind înregistrat ca persoană supusă la plata TVA conform legislației fiscale din Bulgaria.

Pe lângă activitatea desfășurată ca executor judecătoresc, domnul Kostov a încheiat un contract de mandat prin care s-a angajat, în calitate de mandatar, să prezinte oferte în cadrul a trei proceduri de licitație, pentru vânzarea a trei imobile și să faciliteze obținerea titlului de proprietate, dacă bunurile imobile respective ar fi fost adjudecate în favoarea clientului său.

Mandantul s-a angajat să furnizeze mijloacele financiare necesare cumpărării bunurilor prevăzute în contract, să achiziționeze titlurile de proprietate asupra bunurilor pe care domnul Kostov le va fi obținut în executarea mandatului și să îi plătească acestuia remunerația convenită. Remunerația a fost plătită chiar în ziua semnării contractului, fără a fi condiționată de obținerea succesului de către mandatar.

plată
remunerație

Litigiul în materie de TVA s-a creat ca urmare a emiterii de către Inspectoratul fiscal, a deciziei de impunere rectificative în care a fost inclusă și remunerația primită de domnul Kostov, efectuată ca persoană impozabilă în scopuri de TVA. Ca urmare a acestei decizii, domnul Kostov a fost obligat la plata unei sume suplimentare TVA.

contestare
sumă
suplimentară
de plată

Persoana fizică a formulat acțiune împotriva deciziei pentru stabilirea sumei suplimentare de plată, precizând că serviciul a fost prestat incidental și fără nicio legătură cu activitatea sa economică independentă de executor judecătoresc privat, singura activitate pentru care era înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA.

Din acest motiv, administrația s-a adresat Curții, formulând următoarea întrebare preliminară:

„O persoană fizică înregistrată ca plătitoare de TVA pentru activitatea sa de executor judecătoresc privat trebuie considerată persoană impozabilă în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA și este obligată la plata TVA în conformitate cu articolul 193 din Directiva TVA în ceea ce privește un serviciu prestat în mod ocazional, care nu are nicio legătură cu activitatea sa de executor judecătoresc privat?”

La pronunțarea hotărârii s-a avut în vedere că instanța își întemeiază raționamentul pe baza unui contract de mandat și a unei prestări de servicii efectuate de mandatar, tratat drept un contract de comision în sensul articolului 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA, în legătură cu o livrare de bunuri.

legislație
comunitară

Articolul 14 „Livrarea de bunuri” alineatul (2) litera (c) din Directiva CEE nr. 112/2006 prevede:

„(1) «Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

(2) Pe lângă operațiunea prevăzută la alineatul (1), fiecare dintre următoarele operațiuni este considerată livrare de bunuri: (...)

(c) transferul de bunuri în temeiul unui contract de comision la cumpărare sau vânzare”.

La pronunțarea hotărârii, s-au avut în vedere și prevederile articolului 12 alineatul (1) titlul III „Persoane impozabile” din Directiva CEE nr. 112/2006 conform căroră:

„Statele membre pot considera ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează, în mod ocazional, o operațiune legată de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf TVA”.

În acest context, Curtea a stabilit că, din dispoziția respectivă nu rezultă, în mod obligatoriu, că o persoană impozabilă care își desfășoară activitatea într-un anumit domeniu de activitate și care efectuează în mod ocazional o operațiune care intră într-un alt domeniu de activitate nu este obligată la plata TVA aplicată acestei operațiuni.

temeiul
juridic al
deciziei
Curții

Pe lângă articolul 12, Curtea a avut în vedere și considerentul de la paragraful (13) al directivei prin care se subliniază că *„termenul «persoană impozabilă» se definește astfel încât statele membre să îl poată utiliza pentru a include persoanele care efectuează în mod ocazional anumite operațiuni”.*

În aceste condiții, Curtea a stabilit că articolul 12 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că vizează numai persoanele care nu sunt deja impozabile în scopuri de TVA pentru activitățile lor economice principale.

În schimb, în privința unei persoane impozabile în scopuri de TVA, precum domnul Kostov, interpretarea articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA s-a efectuat în sensul că noțiunea „activitate economică” cuprinsă în această dispoziție

nu include o activitate care, fiind exercitată doar în mod ocazional, se încadrează în definiția generală a acestei noțiuni și este exercitată de o persoană impozabilă care desfășoară în mod continuu și o altă activitate economică.

Astfel, Curtea a declarat că articolul 9 alineatul (1) din Directiva CEE nr. 112/2006 trebuie interpretat în sensul că o persoană fizică, deja persoană impozabilă în scopuri de taxă pe valoarea adăugată pentru activitățile sale de executor judecătoresc independent, **trebuie considerată „persoană impozabilă” pentru orice altă activitate economică exercitată în mod ocazional, cu condiția ca această activitate să constituie o activitate în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112.**

decizia
Curții

Prin această decizie, Curtea Europeană de Justiție a stabilit că statutul unei persoane impozabile se referă la totalitatea operațiunilor pe care aceasta le realizează, inclusiv la operațiuni cu caracter auxiliar, secundar sau incidental. Astfel, contrar susținerilor domnului Kostov, persoana fizică nu poate delimita continuitatea operațiunilor economice în ansamblul lor, chiar dacă o parte a acestora au caracter incidental.

În concluzie, statutul de persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, odată atribuit, generează atât drepturi, cât și obligații aceleiași persoane, pentru orice altă activitate economică exercitată în mod ocazional pentru care statul membru și-a exprimat opțiunea de a o include în sfera de aplicare a TVA.

obligații/
activitate
ocațională

Tratamentul fiscal al activităților din sfera de aplicare a TVA, clarificat prin Circulara nr. 691.736 din 14.06.2016 emisă de Ministerul Finanțelor Publice, cu privire la persoanele fizice ca persoane impozabile din punctul de vedere al TVA care desfășoară mai multe tipuri de operațiuni economice, este prezentat detaliat la secțiunea V 2.2. „Înregistrarea în scopuri de TVA” din *Consilier*.

**Decizia CJUE în Cauza C 101 din 2016 – Paper Consult S.R.L.
– exercitarea dreptului de deducere de la furnizori/prestatori inactivi –**

Decizia CJUE în Cauza C 101/2016, pronunțată în data de 17 octombrie 2017, are ca obiect: „*Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Drept de deducere – Condiții de exercitare – Articolul 273 – Măsuri naționale – Combaterea fraudei și a evaziunii fiscale – Factură emisă de un contribuabil declarat „inactiv” de administrația fiscală – Risc de fraudă – Refuzarea dreptului de deducere – Proportionalitate – Refuzul de a lua în considerare dovezi privind absența unei fraude sau a unei pierderi fiscale – Limitarea în timp a efectelor hotărârii care urmează a fi pronunțată*”

Prin **Decizia C 101-2016**, Curtea de Justiție a Uniunii Europene (CJUE) a decis că firma Paper Consult **are drept de deducere a sumei TVA deductibile rezultate dintr-o achiziție de servicii de la o firmă inactivă.**

drept de
deducere
TVA
deductibilă/
achiziție
servicii de
la societate
inactivă

Cererea preliminară care a stat la baza pronunțării în Cazul nr. 101/2017 a fost formulată în cadrul unui litigiu între Paper Consult S.R.L. și autoritățile fiscale române, care au refuzat să acorde societății dreptul de deducere a sumei TVA plătite pentru prestarea de servicii achiziționate de la Rom Packaging S.R.L. în baza unui contract încheiat la 3 ianuarie 2011.

Refuzul dreptului de deducere a fost motivat prin faptul că prestatorul a fost

prestator
declarat
inactiv

declarat drept contribuabil inactiv începând cu data de 7 octombrie 2010, fiind radiat din Registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA începând de la 1 noiembrie 2010, conform prevederilor articolului 78¹ alineatul (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Pe scurt, firma Paper Consult a efectuat achiziții de servicii de la firma Rom Packaging începând cu anul 2011, dar prestatorul avea codul de TVA anulat din oficiu de către organul fiscal competent. Din informațiile deținute de Curtea Europeană de Justiție, declararea inactivității Rom Packaging s-a datorat omisiunii acestei societăți de a-și depune declarațiile fiscale.

reactivarea
codului de
înregistrare
TVA

Conform legislației fiscale din România, în astfel de situații, beneficiarii nu au drept de deducere a sumei TVA deductibile înscrise în facturile primite, aspect reglementat prin art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabilă până la data de 31.12.2015 și prin Legea nr. 227/2015, aplicabilă începând cu data de 1 ianuarie 2016.

Începând cu anul 2017, odată cu intrarea în vigoare a O.U.G. nr. 84/2016 din 16 noiembrie 2016 pentru modificarea și completarea unor acte normative din domeniul financiar-fiscal, această situație de restricționare a dreptului de deducere s-a modificat, în sensul că beneficiarii își pot exercita dreptul de deducere, dar numai după ce furnizorul/prestatorul își reactivează codul de înregistrare în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316 alin. (12) din Codul fiscal.

Această posibilitate este reglementată pentru furnizorii/prestatorii care se reînregistrează începând cu data de 1 ianuarie 2017. În situația în care furnizorul/prestatorul nu solicită reactivarea codului de înregistrare în scopuri de TVA, beneficiarul va suporta, în continuare, costul TVA, chiar dacă nu este implicat într-o fraudă.

refuz
sistematic
deducere
TVA

Curtea Europeană de Justiție a fost de acord cu impunerea acestei condiții de restricționare a dreptului de deducere, atât pentru asigurarea unei colectări corecte a TVA, cât și pentru prevenirea evaziunii fiscale. Totuși, s-a stabilit că astfel de măsuri nu pot avea ca efect refuzul sistematic al exercitării dreptului de deducere a TVA.

Curtea Europeană de Justiție este de acord și cu faptul că un contribuabil de bună credință trebuie să se convingă că nu participă la o fraudă, caz în care are posibilitatea să consulte Registrul contribuabililor inactivi.

notificare
individuală

Ca urmare a refuzului administrației fiscale de acordare a dreptului de deducere, prin formularea apelului la Curtea de Apel Cluj, Paper Consult a susținut că declararea inactivității Rom Packaging nu îi este opozabilă datorită faptului că nu a făcut obiectul unei notificări individuale și că, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a TVA, este suficientă îndeplinirea condițiilor prevăzute la articolul 178 din Directiva 2006/112, și anume deținerea unei facturi emise în conformitate cu prevederile legale.

Pentru pronunțarea deciziei, în prima etapă, s-a pus întrebarea dacă Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată se opune unei reglementări naționale care prevede că persoanele impozabile în scopuri de taxă pe valoarea adăugată nu pot deduce această taxă plătită pentru achiziționarea de bunuri sau servicii de la alte persoane impozabile care au fost declarate „inactive” în aplicarea acestei reglementări naționale și a căror listă este publicată pe site-ul autorității fiscale naționale?

Curtea a reținut că refuzul de a acorda dreptul de deducere a TVA operatorilor economici impozabili în scopuri de TVA în România care se aprovizionează de la

contribuabili declarați inactivi din România are drept scop descurajarea acestora de a efectua achiziții de la contribuabili inactivi a căror stare fiscală prezintă risc de evaziune prin nerespectarea obligațiilor de raportare fiscală. Este de la sine înțeles că, dacă nu își rezolvă starea fiscală, contribuabilii inactivi se elimină de pe piață.

În acest context, Curtea stabilește că dreptul de deducere prevăzut la articolele 167 și următoarele din Directiva 2006/112 nu poate fi, în principiu, limitat și se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte pentru degrevarea antreprenorului de sarcina TVA datorate sau achitate în cadrul tuturor activităților sale economice. Potrivit articolului 167 din Directiva 2006/112, acest drept ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

**nelimitarea
dreptului de
deducere**

Totuși, Curtea recunoaște faptul că dreptul de deducere a TVA trebuie să respecte atât cerințe sau condiții de fond, cât și cerințe sau condiții de formă. În ceea ce privește cerințele sau condițiile de fond, din articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 rezultă că, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o persoană impozabilă și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă.

În ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului de deducere, care corespund unor cerințe sau condiții de formă, articolul 179 litera (a) din Directiva 2006/112 prevede că persoana impozabilă are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238, 239 și 240 din aceasta, pe care să fie menționat numărul de identificare în scopuri de TVA pe baza căruia persoana impozabilă a livrat bunurile sau a prestat serviciile.

**factură
emisă
conform**

Din decizia de trimitere, Curtea a reținut că Paper Consult, căreia i s-a refuzat acordarea dreptului de deducere, are calitatea de persoană impozabilă și că a achiziționat și a achitat contravaloarea prestării serviciilor care au făcut obiectul contractului din 3 ianuarie 2011 în cadrul activității sale economice, în favoarea unui alt operator economic, Rom Packaging, de asemenea supus la plata TVA, dar declarat inactiv pentru că își încălcase obligațiile de raportare fiscală în temeiul reglementării naționale.

În acest context, Curtea a constatat că niciun element din dosar nu permite să se presupună că autoritățile fiscale române nu au putut controla realitatea prestării serviciilor facturate către Paper Consult, nici că s-au aflat în imposibilitatea de a verifica identitatea și calitatea celor doi operatori economici. De asemenea, Curtea a constatat că Rom Packaging deține, în continuare, calitatea de persoană impozabilă deoarece este obligată la plata TVA, dar nu are drept de deducere a TVA în perioada de inactivitate.

**servicii
prestate
efectiv**

Curtea este de acord cu obligația cu caracter general a cumpărătorului/beneficiarului de verificare a statutului de inactivitate al furnizorilor/presatorilor înainte de a se aproviziona, prin consultarea listei publice a operatorilor declarați inactivi, întocmite de autoritățile fiscale române, independent de orice indiciu care ar permite să se presupună că viitorul partener ar fi putut săvârși nereguli sau o fraudă privind TVA.

În acest context, Curtea nu consideră această obligație drept o sarcină excesivă pentru persoanele impozabile în scopuri de TVA în România, fiind firesc să se aștepte ca acestea să cunoască reglementarea națională și să dea dovadă de diligență specifică pentru un comerciant cel puțin mediu avizat, consultând lista

**verificarea
registrului
contribuabililor
inactivi**

contribuabililor declarați inactivi de autoritățile fiscale române, publicată pe site-ul ANAF. Astfel, Curtea stabilește că această obligație de verificare a stării fiscale a furnizorului/prestatorului are drept scop de a stabili dacă operațiunea pe care intenționează să o efectueze implică un risc care ar conduce, implicit, la participarea la o evaziune fiscală.

confirmarea
codului
TVA

Comisia stabilește că acest sistem de publicitate online la nivel național prezintă puncte comune cu cel instituit, la nivelul Uniunii, prin intermediul sistemului de schimb de informații (automatizat) privind TVA (VIIES), care permite operatorilor să obțină confirmarea numărului de identificare în scopuri de TVA al partenerilor lor comerciali, iar administrațiilor fiscale naționale să controleze operațiunile intracomunitare și să identifice eventuale neregularități.

Cu toate acestea, Comisia stabilește că aflarea unui astfel de risc prin consultarea bazei de date nu justifică refuzarea acordării dreptului de deducere a TVA. În acest caz, Comisia a stabilit că, în realitate, scopul consultării listei operatorilor economici declarați inactivi este de a descuraja efectuarea de către persoanele impozabile de achiziții de la operatorii declarați inactivi, în scopul excluderii acestora de pe piață, dacă nu își regularizează situația.

Curtea apreciază că simpla suspendare a dreptului de deducere a TVA până la regularizarea tranzacțiilor care justifică acest drept, așa cum s-a reglementat prin O.U.G. nr. 84/2016 pentru furnizorii/prestatorii care se reînregistrează începând cu anul 2017, constituie o măsură mai adecvată decât refuzul sistematic și definitiv de a acorda dreptul de deducere.

În concluzie, răspunsul formulat la întrebarea Curții de Apel Cluj „*Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată se opune unei reglementări naționale care prevede că persoanele impozabile în scopuri de taxă pe valoarea adăugată (TVA) nu pot deduce această taxă plătită pentru achiziționarea de bunuri sau servicii de la alte persoane impozabile care au fost declarate „inactive” în aplicarea acestei reglementări naționale și a căror listă este publicată pe site-ul autorității fiscale naționale*”, este următorul:

decizia
C.J.U.E.

*„Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată în sensul că **se opune unei reglementări naționale** precum cea în discuție în cauza principală, **care conduce, chiar și în cazul în care nu s-au constatat nicio fraudă fiscală și nicio pierdere de venituri fiscale, la refuzul sistematic și definitiv de a acorda dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată persoanei impozabile care a plătit taxa pe valoarea adăugată pentru tranzacțiile încheiate cu un operator economic declarat «inactiv» în aplicarea respectivei reglementări, indiferent de faptul că declararea inactivității operatorului în cauză, care se întemeiază pe existența unui risc de fraudă fiscală, este publică și ușor accesibilă oricărei persoane impozabile în statul membru în cauză.**”*

**Decizia CJUE în Cauza C 438 din 2009 – Bogusław Juliusz Dankowski
– exercitarea dreptului de deducere de la un furnizor care nu este
înregistrat în scopuri de TVA –**

O altă decizie care este în contradicție cu legislația națională privind exercitarea dreptului de deducere este Decizia CJUE în cazul C-438/09 Bogusław Juliusz Dankowski. Prevederile acestei decizii nu au fost preluate în Codul fiscal aplicabil în România.

Pe scurt, conform Deciziei CJUE în cazul C-438/09 Bogusław Juliusz Dankowski, beneficiarii pot deduce TVA chiar și în cazul în care furnizorul a facturat TVA fără a fi înregistrat în scopuri de TVA.

Decizia CJUE în cazul C-438/09, pronunțată în data de 22 decembrie 2010, are ca obiect „*A șasea directivă TVA – Dreptul de deducere a TVA achitate în amonte – Servicii prestate – Persoană impozabilă neînscrisă în registrul TVA – Mențiuni obligatorii pe factură în scopuri de TVA – Reglementare fiscală națională – Excluderea de la dreptul de deducere în temeiul articolului 17 alineatul (6) din A șasea directivă TVA*”.

furnizor
neînregistrat
în scopuri
de TVA

Cererea preliminară a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Dankowski, pe de o parte, și Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi (directorul administrației fiscale din Łód), pe de altă parte, privind limitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Litigiul s-a născut datorită faptului că Domnul Dankowski, reclamant în acțiunea principală, deține întreprinderea Dan-Trak. Între anii 2004 și 2006, domnul Płacek, directorul întreprinderii Artem-Studio, i-a furnizat un anumit număr de servicii comerciale taxabile. Cu toate acestea, domnul Płacek nici nu și-a îndeplinit obligația de a se înscrie în registrul taxei pe bunuri și servicii, nici nu a plătit TVA bugetului de stat, deși a emis facturi care atestă serviciile furnizate și care menționează taxa datorată.

Organul fiscal a limitat dreptul de deducere al sumei TVA înscrise în facturile primite de întreprinderea Dan-Trak. Limitarea s-a efectuat conform deciziei din 23 martie 2007, prin care nu a fost contestată prestarea serviciilor facturate, dar s-a refuzat dreptul de deducere a TVA achitate în amonte, care figurează pe facturile întocmite de domnul Płacek.

limitare
drept de
deducere
TVA

În motivarea emiterii deciziei de anulare a dreptului de deducere, s-a arătat că emitentul facturilor în litigiu nu fusese înregistrat ca persoană plătitoare de TVA și că, din cauza neexecutării obligației de înregistrare impuse de dispozițiile naționale aplicabile, facturile întocmite de acest operator nu dădeau dreptul de deducere a TVA achitate în amonte. În susținerea contestației, domnul Dankowski a arătat, printre altele, că înregistrarea unui operator ca persoană plătitoare de TVA nu este decât un act tehnic care nu ar putea să aibă influență asupra dreptului de deducere a taxei plătite în amonte.

La formularea cererii preliminare, instanța a adresat Curții următoarele **trei întrebări**:

1) *Normele sistemului comun al TVA, în special dispozițiile articolului 17 alineatul (6) din A șasea directivă ... , se opun legislației unui stat membru în temeiul căreia o persoană impozabilă nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei achitate în amonte, care rezultă dintr-o factură TVA întocmită de un operator neînregistrat în registrul taxei pe bunuri și servicii?*

2) *Este relevant că:*

- *este neîndoielnic faptul că operațiunile indicate în factură sunt supuse TVA și că au fost efectiv executate?*
- *factura conține toate informațiile impuse de dreptul comunitar?*
- *restricționarea dreptului persoanei impozabile de a deduce taxa achitată în amonte ce rezultă dintr-o factură întocmită de un operator neînregistrat a fost aplicabilă în ordinea juridică națională înainte de aderarea Republicii Polone la Comunitate?*

întrebări
adresate
Curții

3) Răspunsul este condiționat de îndeplinirea unor criterii suplimentare (de exemplu, dovada că persoana impozabilă a acționat cu bună-credință)?

exercitarea
dreptului de
deducere

Referitor la prima întrebare, Curtea a amintit, cu titlu introductiv, că dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat.

În acest sens, a făcut trimitere la Hotărârea din 8 ianuarie 2002, *Metropol și Stadler*, C-409/99, Rec., p.I-81, punctul 42, precum și Hotărârea din 26 mai 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, Rec., p.I-4357, punctul 33). În continuare, s-a precizat că dreptul de deducere se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte, cu referire la Hotărârea din 13 martie 2008, *Securenta*, C-437/06, Rep., p.I-1597, punctul 24, Hotărârea din 4 iunie 2009, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, Rep., p.I-4629, punctul 70, și Hotărârea din 29 octombrie 2009, *SKF*, C-29/08, Rep., p.I-10413, punctul 55.

Astfel, Curtea a precizat că regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA datorate sau achitate în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA garantează, în acest mod, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA, cu referire la Hotărârea din 29 aprilie 2004, *Faxworld*, C-137/02, Rec., p.I-5547, punctul 37, și Hotărârea *SKF*, citată anterior, punctul 56.

În ceea ce privește acțiunea principală, Curtea a stabilit că este cert că serviciile în discuție au fost realizate de un operator situat în amonte și că serviciile menționate au fost utilizate de reclamantul din acțiunea principală în scopul operațiunilor sale taxate.

În consecință, **condițiile materiale** referitoare la nașterea dreptului de deducere, prevăzute la articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă, **sunt îndeplinite**.

deținerea
unei facturi
conforme

În ceea ce privește modalitatea de exercitare a dreptului de deducere, Curtea a precizat că articolul 18 alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă prevede că persoana impozabilă trebuie să dețină o factură întocmită în conformitate cu articolul 22 alineatul (3) din această directivă. Curtea a avut în vedere faptul că instanța de trimitere a cererii preliminare a constatat că facturile prezentate de reclamantul din acțiunea principală conțineau toate informațiile cerute de articolul 22 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă.

În continuare se precizează că, în lipsa mențiunii „numărul de identificare TVA”, este necesar să se considere că numărul de identificare fiscală atribuit prestatorului este suficient pentru identificarea persoanei impozabile, astfel încât să se considere îndeplinite cerințele articolului 22 alineatul (3) litera (b) a treia liniuță din A șasea directivă.

Curtea stabilește că neîndeplinirea de către prestator a obligației de înregistrare TVA nu poate pune în discuție dreptul de ducere conferit beneficiarului prin articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă unei alte persoane impozabile, chiar dacă neînregistrarea TVA a persoanei impozabile nu asigură buna funcționare a sistemului TVA.

Astfel, Curtea recunoaște că articolul 22 alineatul (1) din A șasea directivă prevede numai **obligația persoanelor impozabile de a declara când încep, își modifică sau își încetează activitățile**, dar nu permite în niciun caz statelor membre, în cazul

neprezentării unei declarații, să raporteze exercitarea dreptului de deducere până la începutul efectiv al realizării obișnuite a operațiunilor taxate sau **să priveze persoana impozabilă de exercitarea acestui drept.**

În acest sens, Curtea a făcut trimitere la Hotărârea din 21 martie 2000, *Gabalfrisa și alții*, C-110/98-C-147/98, Rec., p.I-1577, punctul 51, și Hotărârea din 21 octombrie 2010, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 48).

În acest context, Curtea a stabilit că, din moment ce administrația fiscală competentă dispune de informațiile necesare pentru a stabili că persoana impozabilă, în calitate de destinatar al tranzacțiilor comerciale, este obligată la plata TVA, aceasta nu poate impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce taxa achitată în amonte, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept.

În acest sens, s-a făcut trimitere la Hotărârea din 8 mai 2008, *Ecotrade*, C-95/07 și C-96/07, Rep., p.I-3457, punctul 64, precum și la Hotărârea din 30 septembrie 2010, *Uszodaépít*, C-392/09, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 40).

În continuare, Curtea precizează că o eventuală neîndeplinire de către prestatorul serviciilor a obligației prevăzute la articolul 22 alineatul (1) din A șasea directivă nu poate repune în discuție dreptul de deducere de care beneficiază destinatarul serviciilor respective în temeiul articolului 17 alineatul (2) din această directivă, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA.

Referitor la prima întrebare, Curtea stabilește că **prevederile articolului 18 alineatul (1) litera (a) și articolul 22 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că o persoană impozabilă beneficiază de dreptul de deducere în ceea ce privește TVA achitat pentru prestările de servicii furnizate de o altă persoană impozabilă, care nu este înregistrată în scopuri de TVA, atunci când facturile referitoare la acestea conțin toate informațiile impuse de respectivul articol 22 alineatul (3) litera (b), în special cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate și a naturii serviciilor furnizate.**

În concluzie, Curtea stabilește că, în baza considerațiilor formulate în pronunțarea deciziei, rezultă că articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care exclude dreptul de deducere a TVA plătite de o persoană impozabilă unei alte persoane impozabile, prestatoare de servicii, atunci când aceasta din urmă nu este înregistrată în scopuri de TVA.

De asemenea, Curtea declară că:

⇒ articolul 18 alineatul (1) litera (a) și articolul 22 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/18/CE a Consiliului din 14 februarie 2006, trebuie interpretate în sensul că o persoană impozabilă beneficiază de dreptul de deducere în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată achitată pentru prestările de servicii furnizate de o altă persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată atunci când facturile referitoare la acestea conțin toate informațiile impuse de respectivul articol 22 alineatul (3) litera (b), în special cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate și a naturii serviciilor furnizate;

⇒ articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă 77/388, modificată prin Directiva 2006/18, trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care exclude dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată plătite de o persoană

**obligațiile
persoanelor
impozabile**

**deducere în
baza facturii
conforme**

**identificarea
persoanei
emitente**

impozabilă unei alte persoane impozabile, prestatoare de servicii, atunci când aceasta din urmă nu este înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.

Decizia CJUE în cauza C-463 din 2014 – ALIC

– tratamentul fiscal al cheltuielilor cu consultanța juridică pe bază de abonament –

cheltuieli nedeductibile

Până la data de 1 ianuarie 2016, conform prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii au fost considerate cheltuieli nedeductibile la determinarea profitului impozabil în situația în care un contribuabil:

- nu era în măsură să justifice necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate;
- nu prezenta un contract încheiat cu prestatorul.

condiții deductibilitate

De asemenea, conform prevederilor pct. 48 și 49 din Normele metodologice de aplicare a art. 21 alin. (4) lit. m), pentru deducerea cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuiau îndeplinite, cumulativ, următoarele condiții:

- 1) serviciile să fie efectiv prestate;
- 2) serviciile să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege;
- 3) justificarea prestării efective a serviciilor să se efectueze prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale, aferente;
- 4) contribuabilul să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor în strictă concordanță cu specificul activităților desfășurate.

tranzacții artificiale

Începând cu data de 1 ianuarie 2016, prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au fost modificate conform prevederilor art. 25 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în sensul că suma cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte servicii, prestate de o persoană situată într-un stat cu care România nu are încheiat un instrument juridic în baza căruia să se realizeze schimbul de informații, reprezintă cheltuieli nedeductibile la determinarea rezultatului fiscal.

Totuși, aceste prevederi se aplică numai în situația în care cheltuielile respective sunt efectuate ca urmare a unor tranzacții calificate ca fiind artificiale, așa cum sunt definite prin art. 11 alin. (3) din noul Cod fiscal. Tranzacțiile transfrontaliere artificiale sunt operațiunile care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind evitarea impozitării sau obținerea de avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate. Tranzacțiile transfrontaliere sunt tranzacțiile efectuate între două sau mai multe persoane dintre care cel puțin una se află în afara României.

O tranzacție nu are scop economic dacă nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri, dar care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă contribuabilului.

Astfel, dacă se dovedește că o tranzacție transfrontalieră este artificială (nu are un scop economic), autoritatea fiscală are dreptul:

- fie de a nu lua în considerare valoarea acesteia la stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii;

- fie de a reîncadra forma unei tranzacții pentru ajustarea efectelor fiscale sau de a reîncadra activitatea pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției sau al activității respective.

Tranzacțiile transfrontaliere care sunt calificate de organul fiscal competent ca fiind artificiale nu se supun prevederilor convențiilor de evitare a dublei impuneri.

Pentru a dovedi că o tranzacție transfrontalieră este artificială, organul fiscal este obligat să motiveze constatările efectuate prin:

- indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare sau reîncadrării;
- prezentarea detaliată a mijloacelor de probă avute în vedere.

**tranzacții
transfrontaliere**

Cheltuielile cu **contractele de abonament** privind prestarea serviciilor de consultanță sunt deductibile fiscal la determinarea profitului impozabil conform prevederilor art. 25 alin. (1) din noul Cod fiscal, dacă se face dovada că serviciile respective sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice ale contribuabilului care le-a înregistrat în evidența contabilă și fiscală.

O astfel de situație practică se regăsește în Decizia C-463/14, pronunțată în cadrul litigiului dintre Asparuhovo Lake Investment Company OOD („ALIC”) și directorul Direcției „Contestații și practici în materie fiscală și de securitate socială” pentru orașul Varna din cadrul administrației centrale a Agenției Naționale a Veniturilor Publice.

Deși are ca obiect deducerea taxei pe valoarea adăugată, care a fost aplicată în amonte pentru achiziția de servicii de consultanță pe bază de abonament, decizia din cadrul cauzei ALIC C-463/14 trebuie luată în considerare de către organele de inspecție fiscală și în ceea ce privește impozitul pe profit în cazul tranzacțiilor efectuate începând cu anul 2015.

Astfel, cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii efectuate pe bază de abonament sunt deductibile la stabilirea profitului impozabil dacă sunt aferente activității economice desfășurate.

În cauza ALIC C-463 din septembrie 2014 s-au dezbătut probleme de drept referitoare la existența unor probe prin care se face dovada prestării efective a serviciilor de natură juridică, comercială și financiară pe bază de abonament. Prin contractul de abonament, se consideră că prestatorul a stat la dispoziția beneficiarului pe întreaga perioadă de derulare a contractului și s-a obligat să se abțină de la încheierea unor contracte cu obiect similar cu concurenții beneficiarului.

La rândul său, prin abonament, beneficiarul s-a obligat să plătească sume forfetare cu titlu de remunerație, convenită între părți, independent de volumul și de natura serviciilor de consultanță efectiv furnizate în perioada la care se referă remunerația respectivă.

**servicii pe
bază de
abonament**

Din analiza Deciziei în cauza ALIC C-463 rezultă că, în cazul contractelor ce au făcut obiectul litigiului, prestatorii au avut menționate anumite clauze privind obligațiile acestora, de exemplu:

- ⇒ disponibilitate pentru consultanță, reuniuni și angajamente;
- ⇒ obținerea documentației și informațiilor necesare;
- ⇒ transmiterea documentelor necesare în timp util etc.

Pentru soluționarea litigiului în cauza ALIC C-463, s-a avut în vedere tratarea următoarelor aspecte:

- contractul de abonament privind prestarea de servicii de consultanță;

- faptul generator al taxei;
- necesitatea dovedirii prestării efective a serviciilor;
- exigibilitatea taxei.

În concluzie, Curtea a decis că noțiunea „prestare de servicii” cuprinde contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanță în beneficiul unei întreprinderi, în special servicii de natură juridică, comercială și financiară, în cadrul cărora prestatorul s-a pus la dispoziția beneficiarului pe durata contractului.

exigibilitatea
TVA

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, faptul generator și exigibilitatea în cazul unor servicii care determină plăți succesive, intervin la expirarea perioadei la care se referă plățile respective, fără să prezinte importanță:

- dacă beneficiarul a apelat la serviciile prestatorului în cadrul perioadei de abonament,
- sau
- cât de des a apelat beneficiarul la serviciile prestatorului angajat prin contract să fie la dispoziția acestuia.

Astfel, o prestare de servicii pe bază de abonament, remunerată prin plata periodică a unor sume forfetare, serviciu care constă, în esență, în faptul de a se afla în permanență la dispoziția clientului pentru a-i furniza servicii de consultanță, se consideră efectuată în perioada la care se raportează plata, indiferent dacă în această perioadă prestatorul a furnizat sau nu a furnizat efectiv servicii de consultanță clientului său.

Acest aspect trebuie avut în vedere de către organele de inspecție fiscală și la determinarea rezultatului fiscal privind impozitul pe profit, deoarece prin cauza ALIC C-463 s-a decis că, în cazul cheltuielilor înregistrate cu plata unui abonament, obiectul prestării de servicii nu este furnizarea unor servicii de consultanță bine definite, ci faptul de a se afla la dispoziția clientului pentru a-i oferi consultanță, ori de câte ori ar avea nevoie.

punerea la
dispoziția
beneficiarului

Practic, serviciile se consideră efectuate de către prestator prin însuși faptul de a se afla la dispoziția beneficiarului în perioada stabilită în contractul de abonament, independent de volumul și de natura serviciilor de consultanță efectiv furnizate în perioada la care se referă remunerația primită.

Aceste cheltuieli cu serviciile angajate prin abonament sunt deductibile la determinarea rezultatului fiscal dacă sunt efectuate în scopul desfășurării activității, chiar dacă nu sunt efectiv prestate, sau dacă prestarea efectivă a acestora nu poate fi consemnată în situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale.

Decizia CJUE în Cauza C-164/16 din 4 octombrie 2017
– leasingul financiar: prestare de servicii sau livrare de bun –

Referitor la leasingul financiar, în antiteză cu leasingul operațional, în Codul fiscal adoptat prin Legea nr. 227/2015, prin art. 29 „Contracte de leasing” se reglementează, în mod expres faptul că:

- ⇒ utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar, spre deosebire de leasingul operațional în care proprietar al bunului este locatorul [art. 29 alin. (1)];
- ⇒ amortizarea bunului conform prevederilor art. 28 „Amortizarea fiscală” din Codul fiscal se face de către utilizator, spre deosebire de leasingul operațional în care amortizarea se efectuează de către locator [art. 29 alin. (2)];
- ⇒ utilizatorul deduce dobânda, spre deosebire de leasingul operațional în care locatarul deduce chiria (rata de leasing) [art. 29 alin. (3)].

leasing
financiar

Indirect, prin acest text de lege, se face distincția între celor două noțiuni:

- utilizator, în cazul contractului de leasing financiar;
- locatar, în cazul contractului de leasing operațional.

Conform prevederilor pct. 32 din Normele de aplicare a art. 29 din Codul fiscal, încadrarea unei operațiuni în leasing financiar sau operațional se efectuează atât în baza criteriilor de la art. 7 pct. 7 și 8 din Codul fiscal, cât și în baza clauzelor contractului de leasing.

Conform prevederilor pct. 7 de la lit. a) la lit. e), este un contract de leasing financiar contractul care îndeplinește **cel puțin una** dintre următoarele condiții:

- ✓ riscurile și beneficiile dreptului de proprietate asupra bunului care face obiectul leasingului sunt transferate utilizatorului la momentul la care contractul de leasing produce efecte;
- ✓ contractul de leasing prevede expres transferul dreptului de proprietate asupra bunului ce face obiectul leasingului către utilizator la momentul expirării contractului;
- ✓ utilizatorul are opțiunea de a cumpăra bunul la momentul expirării contractului, iar valoarea reziduală exprimată în procente este mai mică sau egală cu diferența dintre durata normală de funcționare maximă și durata contractului de leasing, raportată la durata normală de funcționare maximă, exprimată în procente;
- ✓ perioada de leasing depășește 80% din durata normală de funcționare maximă a bunului care face obiectul leasingului. Perioada de leasing include orice perioadă pentru care contractul de leasing poate fi prelungit;
- ✓ valoarea totală a ratelor de leasing, mai puțin cheltuielile accesorii, este mai mare sau egală cu valoarea de intrare a bunului.

condiții
contract
leasing
financiar

Conform prevederilor pct. 8, contractul de leasing operațional este contractul încheiat între locator și locatar, care transferă locatarului riscurile și beneficiile dreptului de proprietate, mai puțin riscul de valorificare a bunului la valoarea reziduală, și care nu îndeplinește niciuna dintre condițiile prevăzute la pct. 7 lit. b)-e).

Riscul de valorificare a bunului la valoarea reziduală există atunci când opțiunea de cumpărare nu este exercitată la începutul contractului sau când contractul de leasing prevede expres restituirea bunului la momentul expirării contractului.

leasing
operațional

Conform prevederilor art. 271 „Prestarea de servicii” alin. (3) lit. a), transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing este tratată drept o prestare de servicii.

prestare de
servicii/
livrare de
bunuri

În acest caz, taxa pe valoarea adăugată se datorează la data faptului generator, respectiv la fiecare termen de plată al ratei de leasing prevăzută în graficul anexă la contractul încheiat. Aceeași reglementare se regăsește și la pct. 8 alin. (4) din Normele de aplicare a art. 271 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal: „*Transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing este considerată prestare de servicii conform art. 271 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal.*”

Conform prevederilor din norme, operațiunea reprezintă o livrare de bunuri numai din momentul în care utilizatorul solicită locatorului (finanțatorului) transferul dreptului de proprietate asupra bunului utilizat, la sfârșitul perioadei de leasing.

Utilizatorul poate solicita locatorului (finanțatorului) transferul dreptului de proprietate asupra bunului utilizat chiar înainte de data stabilită inițial pentru închiderea contractului. În acest caz, valoarea de transfer a bunurilor este formată din:

- suma ratelor care nu au mai ajuns la scadență;
- cheltuielile accesorii ratelor care se adaugă la rata de leasing;
- valoarea reziduală, dacă s-a convenit prin contract.

• **Totuși, dacă transferul dreptului de proprietate asupra bunului către locatar/utilizator are loc înainte de derularea a 12 luni consecutive de la data începerii contractului de leasing, operațiunea economică se reconsideră, din prestare de servicii (operațiune de leasing) în livrare de bunuri din momentul în care bunul respectiv a fost pus la dispoziția locatorului/utilizatorului.**

În acest caz, pentru locator/finanțator intervine obligația de a colecta TVA, retroactiv, de la data predării bunului către utilizator, fără a mai interveni obligația colectării TVA la fiecare rată de leasing facturată în intervalul de 12 luni.

Deci, prin legislația fiscală din România privind taxa pe valoarea adăugată, contractele de leasing financiar sunt tratate drept prestări de servicii, fiind tratate drept livrări de bunuri numai dacă transferul dreptului de proprietate asupra bunului, de la finanțator la utilizator, are loc înainte de 12 luni consecutive de la data începerii derulării contractului.

În cazul unei inspecții fiscale privind TVA, organul de control stabilește diferențe suplimentare de plată pentru care se calculează accesorii pentru intervalul cuprins între data livrării și data fiecărei rate de leasing pentru care s-a colectat TVA de către persoana impozabilă stabilită în România, înregistrată în scopuri de TVA în România.

În baza unei trimiteri preliminare a Curții de Apel Anglia și Țara Galilor cu privire la taxa pe valoarea adăugată reglementată prin Directiva CEE nr. 112/2006 – Articolul 14 alineatul (2) litera (b) – Livrare de bunuri – Autovehicule – Contract de leasing financiar cu opțiune de cumpărare, Curtea s-a pronunțat în cauza **C-164/16**, din 4 octombrie 2017.

Cererea de decizie preliminară are ca obiect interpretarea articolului 14 alineatul (2) litera (b) din Directiva CEE nr. 112/2006. Prin alin. (2) litera (b) a art. 14 „Livrarea de bunuri” din titlul IV „Operațiuni taxabile” din Directiva CEE nr. 112 din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată se reglementează că:

(1) *Livrare de bunuri înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.*

(2) *Pe lângă operațiunea prevăzută la alineatul (1), fiecare dintre următoarele operațiuni este considerată livrare de bunuri: (...)*

(b) *predarea efectivă a bunurilor în temeiul unui contract de închiriere a bunurilor pe o anumită perioadă sau de vânzare cu plata în rate a bunurilor, care prevede că, în condiții normale, dreptul de proprietate este dobândit cel mai târziu la plata ultimei rate;*

interpretare
„livrare de
bunuri”

Prin Cauza C-164/16 se soluționează litigiul dintre Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (administrația fiscală și vamală din Regatul Unit) și Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd, în legătură cu încadrarea operațiunii de predare, spre utilizare, a unor vehicule în baza unui contract-tip în cadrul operațiunilor taxabile TVA.

Litigiul principal are la bază constatările efectuate de către administrația fiscală din Regatul Unit din care rezultă, pe scurt, următoarele:

⇒ Mercedes-Benz Financial Services UK, filială a Daimler AG, al cărei sediu se află în Regatul Unit, propune trei contracte-tip pentru a finanța utilizarea vehiculelor:

1. un contract de locațiune standard denumit „Leasing”;
2. un contract de leasing denumit „Hire Purchase”;
3. un contract de locațiune cu opțiune de cumpărare denumit „Agility”, care combină anumite caracteristici ale primelor două. Prin acest contract se permite clientului să amâne alegerea între locațiune și cumpărare până la o dată ulterioară predării vehiculului.

⇒ Prin fiecare contract-tip se stabilește menținerea proprietății vehiculului de către Mercedes-Benz Financial Services UK pe toată durata contractului și plata unor rate lunare de către locatar.

⇒ Diferența dintre fiecare tip de contract constă în posibilitatea și modalitatea de achiziționare a vehiculului, de exemplu:

– contractul-tip „Leasing” exclude orice transfer de proprietate și stabilește un kilometraj maxim dincolo de care clientul trebuie să plătească o penalitate.

– contractele-tip „Hire Purchase” și „Agility” prevăd posibilitatea transferului de proprietate, dar în condiții diferite, de exemplu:

✓ **„Hire Purchase”**: suma plăților efectuate în fiecare lună reprezintă în principiu prețul total de vânzare a vehiculului, inclusiv costul finanțării. Numai o sumă mică („tariful pentru opțiune”) trebuie adăugată pentru a deveni proprietar la finalul contractului. Această plată finală este prevăzută în contract și nu depinde de exercitarea opțiunii. Tariful pentru opțiune este prelevat din contul clientului în același timp cu ultima rată, transferul proprietății fiind atunci complet. Legislația privind protecția consumatorilor din Regatul Unit limitează însă cuantumul pe care un vânzător îl poate solicita unui cumpărător în temeiul unui contract de locațiune cu opțiune de cumpărare, astfel încât în practică este posibil ca acel client să se sustragă de la plata finală prin rezilierea contractului înainte de expirarea acestuia.

✓ **„Agility”** prevede că ratele lunare sunt în principiu mai mici decât în contractul-tip „Hire Purchase”, astfel încât totalul lor reprezintă numai aproximativ 60% din prețul de vânzare a vehiculului, inclusiv costul finanțării. Dacă utilizatorul dorește să exercite opțiunea de cumpărare a vehiculului, acesta trebuie să plătească astfel aproximativ 40% din prețul de vânzare. Acest cuantum „liberatoriu” ar reprezenta o estimare a valorii reziduale medii a vehiculului la finalul contractului. Clientul este întrebat, cu trei luni înainte de expirarea contractului, dacă dorește să exercite opțiunea. Potrivit constatărilor instanței de trimitere, aproape jumătate dintre locatari ar răspunde afirmativ.

contracte de
finanțare

modalitatea de
achiziționare a
vehiculului

Din punctul de vedere al TVA, nu se contestă că:

- intră în categoria „prestărilor de servicii”: contractul-tip „Leasing”, caz în care fiecare rată lunară face obiectul unei taxări conform prevederilor articolului 64 din Directiva TVA, baza de impunere fiind cuantumul ratei lunare. Conform

prestare de servicii/
livrare de bunuri

prevederilor art. 64 alin. (1) din Directiva CEE nr. 112/2006, atunci când se determină decontări sau plăți succesive, livrarea de bunuri, alta decât cea constând în închirierea de bunuri pe o anumită perioadă de timp sau vânzarea de bunuri cu plată în rate, în conformitate cu articolul 14 alineatul (2) litera (b), și prestarea de servicii sunt considerate efectuate la expirarea perioadelor la care se referă decontările sau plățile respective;

- intră în categoria livrării de bunuri contractul tip „**HirePurchase**”, caz în care sunt aplicabile prevederile articolului 14 alineatul (2) litera (b) din Directiva TVA, motiv pentru care exigibilitatea taxei intervine, în totalitate, la predarea vehiculului. În acest caz, baza de impunere este prețul total al livrării.

Astfel, pentru fiecare din cele două tipuri de contracte trebuie respectate prevederile articolului 63 din Directiva CEE nr. 112/2006, conform cărora faptul generator intervine și TVA devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau când sunt prestate serviciile.

- Administrația fiscală consideră contractul tip „Agility” o „livrare de bunuri”, similar contractului-tip „Hire Purchase”, în sensul articolului 14 alineatul (2) litera (b) din Directiva TVA. În consecință, administrația fiscală a solicitat Mercedes-Benz Financial Services UK plata integrală a TVA la momentul predărilor de vehicule către utilizatori, fără a considera operațiunea respectivă drept o prestare de servicii. În contradictoriu cu administrația fiscală, Mercedes-Benz Financial Services UK stabilește că varianta „Agility” nu prevede, obligatoriu, un transfer de proprietate, motiv pentru care trebuie considerat o „prestare de servicii” pentru care TVA era exigibilă doar pentru fiecare rată lunară.

condiții normale

Curtea de Apel Anglia și Țara Galilor a formulat către CEE următoarele întrebări preliminare:

- 1) care este sensul sintagmei «*contract [...] care prevede că, în condiții normale, dreptul de proprietate este dobândit cel mai târziu la plata ultimei rate*» din cuprinsul articolului 14 alineatul (2) litera (b) din Directiva [TVA]?
- 2) expresia «*în condiții normale*» impune unei autorități fiscale să se limiteze la identificarea existenței unei opțiuni de cumpărare care poate fi exercitată cel târziu la plata ultimei rate? sau
- 3) expresia «*în condiții normale*» impune autorității naționale să meargă mai departe și să stabilească scopul economic al contractului? Dacă se răspunde afirmativ:
 - interpretarea articolului 14 alineatul (2) din Directiva nr. 112/2006 presupune o analiză a probabilității de exercitare a unei asemenea opțiuni de către client?
 - valoarea prețului datorat la exercitarea opțiunii de cumpărare este relevantă pentru stabilirea scopului economic al contractului?

exercitarea opțiunii de cumpărare

Ca urmare a analizei efectuate, Curtea a stabilit că sintagma „**contract de închiriere** a bunurilor care prevede că, în condiții normale, dreptul de proprietate este dobândit cel mai târziu la plata ultimei rate”, utilizată la articolul 14 alineatul (2) litera (b) din Directiva TVA, trebuie interpretată în sensul că se aplică unui **contract-tip de locațiune cu opțiune de cumpărare** atunci când, din condițiile financiare ale contractului, se poate deduce că exercitarea opțiunii se dovedește a fi singura alegere rațională din punct de vedere economic pe care locatarul o va putea face la momentul potrivit în situația în care contractul este executat până la expirarea sa. Verificarea executării contractului până la expirarea sa este de competența instanței naționale.

- La această dată, prevederile din Cauza C-164/16 (Leasing financiar: prestare de servicii sau livrare de bun) nu au fost transpuse în legislația fiscală din România privind TVA.