

Revista de TVA

ISSN 2971 – 8848 ISSN-L 2971 – 8848

© RENTROP & STRATON

Coordonator:
colectiv RENTROP & STRATONManager Departament Editorial:
Adina Vasile

Manager produs: Codruța Tomșa

Director Creație-Producție:
Cristina Straton

Tehnoredactare: Simona Morărescu

Corectură: Elvira Panaitescu

Publicație editată de:

RENTROP & STRATON

Senior Editor: George Straton

Director General: Octavian Breban

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

Telefon: 021.209.45-45;

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

Correspondență:

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

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

Doriți ca publicația
să abordeze anumite
subiecte?

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

În această ediție:

▶ **Noutăți TVA 2023**

Noutăți privind taxa pe valoarea adăugată în anul 2023 3

▶ **Cote de TVA**

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

▶ **Locul livrării de bunuri**Livrare pe teritoriul României, cumpărător din stat membru,
regim fiscal TVA 6▶ **Scutire de TVA**

Livrare intracomunitară autoturisme noi, regim fiscal TVA 8

▶ **Locul prestării serviciilor**

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

▶ **Deducere TVA**Exercitare drept de deducere TVA deductibilă din factura emisă
de furnizor pentru avans sau înainte de faptul generator 13▶ **Corectare facturi în timpul inspecției fiscale**

Facturi emise cu cod de TVA înscrise eronat 15

▶ **Anulare cod de TVA**

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

▶ **Grup fiscal TVA**Ieșirea din categoria marilor contribuabili a membrului
unui grup fiscal unic pe TVA 17▶ **Operațiuni asimilate livrării de bunuri**

Regim TVA echipament de lucru salariați 19

▶ **Operațiuni triunghiulare**

Operațiune triunghiulară. România este al doilea stat membru 19

▶ **Locul prestării serviciilor**Prestare servicii IT către societate din Marea Britanie.
Neînregistrare în scopuri de TVA 21▶ **Operațiuni impozabile**

Vânzare sau transfer de active, regim fiscal TVA 22

▶ **Operațiuni impozabile decizie CJUE**

Activități scutite fără drept de deducere. Calcul plafon TVA 26

▶ **Jurisprudență – Speta lunii decembrie**

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

▶ **Deducere TVA**Exercitare drept de deducere din factura transmisă
prin sistemul e-Factura 30▶ **Operațiuni impozabile**

Comision Airbnb facturat cu TVA, regim TVA la beneficiar 31

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

Ionuț JINGA,
consultant fiscal



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

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

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

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

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

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

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

Noutăți TVA 2023

Noutăți privind taxa pe valoarea adăugată în anul 2023

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

Astfel, cota redusă de 9% se aplică pentru:

(...)

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

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

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

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

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

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

Se introduce un nou plafon (600.000 lei).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

DE REȚINUT:

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

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

Ionuț Jinga, consultant fiscal

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

Cotă redusă de TVA. Promisiune vânzare-cumpărare apartament 2023

PROBLEMĂ FISCALĂ:

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

SOLUȚIE:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Elena Zaharia, consultant fiscal

Locul livrării de bunuri

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

PROBLEMĂ FISCALĂ:

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

SOLUȚIE:

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

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

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

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

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

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

prevăzută la art. 325 alin. (1) **de a depune o declarație recapitulativă** sau declarația recapitulativă depusă de acesta nu conține informațiile corecte referitoare la această livrare, astfel cum se solicită în temeiul art. 325 alin. (3), cu excepția cazului în care furnizorul poate justifica în mod corespunzător deficiența într-un mod considerat satisfăcător de autoritățile fiscale competente.“

În situația în care B din Bulgaria nu este înregistrat în scopuri de TVA în România pentru realizarea de operațiuni taxabile în România, acesta nu își poate exercita dreptul de deducere a sumei TVA deductibile înscrise în factura emisă de către A-RO pe numele său. De asemenea, pentru bunurile livrate către C-RO, B-BG nu va avea dreptul să considere că efectuează o livrare intracomunitară în Bulgaria scutită de TVA în Bulgaria, așa cum, nici C-RO nu va avea obligația să considere operațiunea drept o achiziție intracomunitară de bunuri impozabilă în România.

Totuși, operațiunea ar fi considerată o livrare intracomunitară de bunuri, scutită de TVA cu drept de deducere, doar în situația în care bunurile respective ar fi utilizate drept materii prime/materiale pentru obținerea unor produse finite de către C-RO, în calitate de procesator, conform contractului încheiat cu B-BG. În acest caz, s-ar îndeplini cerințele și condițiile O.M.F.P. nr. 102/2016 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a măsurilor de simplificare în domeniul TVA privind operațiunile pluripartite din UE, legate de lucrări asupra bunurilor mobile corporale. În acest caz, se impune încheierea unui contract între trei părți contractante în care:

- firma B-BG are calitatea de contractor principal;
- societatea A-RO: co-contractor;
- societatea C-RO: co-contractor.

Pentru aplicarea măsurilor de simplificare, conform cărora A-RO ar aplica regimul de scutire cu drept de deducere pentru livrare, trebuie în-

deplinite cumulativ următoarele condiții reglementate prin art. 3 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 102/2016:

1. contractorul principal:

- este o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în statul membru în care este stabilit, respectiv Bulgaria;
- nu are un cod de înregistrare în scopuri de TVA în statul membru în care sunt realizate efectiv lucrările asupra bunurilor mobile corporale, adică în România;
- transmite codul său de înregistrare în scopuri de TVA părților cocontractante, respectiv firmei A și C;

2. ceilalți operatori economici implicați, respectiv firma A-RO și C-RO sunt persoane impozabile din punctul de vedere al TVA, plătitoare de TVA.

Astfel, dacă vă aflați în această situație, trebuie să verificați dacă vă încadrați într-unul din cazurile reglementate în anexa nr. 1 „INSTRUCȚIUNI de aplicare a măsurilor de simplificare în domeniul TVA privind operațiunile pluripartite din UE, legate de lucrări asupra bunurilor mobile corporale“ din O.M.F.P. nr. 102/2016, cum ar fi, primul caz de la art. 1 și art. 3 cu aplicarea măsurilor de simplificare:

„ART. 1

Primul caz: Prezentare

(1) O persoană impozabilă stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în statul membru 2 și denumită în continuare A sau contractor principal cumpăra bunuri de la o altă persoană impozabilă din statul membru 1, denumită în continuare B.

(2) A dispune expedierea bunurilor către altă persoană impozabilă din statul membru 1, denumită în continuare C, în vederea prelucrării. Ambalajele, accesoriile pentru confecții, părțile componente ale unui motor și orice alte bunuri care nu suferă transformări în procesul de prelucrare realizat de C pot fi supuse măsurilor de

simplificare dacă sunt livrate de B către A și dacă sunt în legătură directă cu bunurile prelucrate de C.

(3) După prelucrare, bunurile sunt transportate/expediate de C din statul membru 1 în statul membru 2, unde A este stabilit și înregistrat în scopuri de TVA.

(4) A furnizează lui B și lui C codul său de înregistrare în scopuri de TVA din statul membru 2.

ART. 3

Primul caz: Tratamentul fiscal din punctul de vedere al TVA, cu aplicarea măsurilor de simplificare

(1) Se consideră că B efectuează o livrare intracomunitară de bunuri în statul membru 1 către A, în condițiile art. 270 alin. (9) din Codul fiscal sau conform echivalentului său din legislația altui stat membru, care este scutită de taxă în condițiile art. 294 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal sau conform echivalentului său din legislația altui stat membru.

(2) Se consideră că A efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri în statul membru 2, în condițiile art. 273 alin. (1) din Codul fiscal sau conform echivalentului său din legislația altui stat membru.

(3) Executarea de lucrări asupra bunurilor mobile corporale de către C în beneficiul lui A reprezintă o prestare de servicii ce are loc în

statul membru 2, în care este stabilit A, conform art. 278 alin. (2) din Codul fiscal sau echivalentului sau din legislația altui stat membru.

(4) Transportul bunurilor prelucrate din statul membru 1 în statul membru 2 se consideră non-transfer în statul membru 1, în condițiile art. 270 alin. (12) din Codul fiscal sau conform echivalentului său din legislația altui stat membru.

(5) Transportul bunurilor prelucrate din statul membru 1 în statul membru 2 nu se consideră o achiziție intracomunitară asimilată realizată de A în statul membru 2, în condițiile art. 270 alin. (12), coroborat cu art. 273 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, sau conform echivalentului acestor prevederi din legislația altui stat membru.“

În concluzie, dacă nu va încadrați în prevederile O.M.F.P. nr. 102/2016, factura se emite cu TVA colectată, se evidențiază în jurnalul pentru vânzări și se raportează după cum urmează:

- din punct de vedere fiscal: prin decontul de TVA cod 300 la rândul 9 alocat pentru operațiuni taxabile;
- din punct de vedere informativ: prin declarația 394, în cartușul E alocat tranzacțiilor cu persoane impozabile din state membre care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România.

Amelia Dumitraș, consultant fiscal

Scutire de TVA

Livrare intracomunitară autoturisme noi, regim fiscal TVA

PROBLEMĂ FISCALĂ:

Societate plătitoare de TVA, care se ocupă cu comerț de mașini noi, livrează mașini către o societate plătitoare de TVA din Spania.

Transportul este suportat de către societatea cumpărătoare. Mașinile ajung din România în Grecia.

Cine plătește TVA? Care sunt documentele justificative care trebuie prezentate la control pentru scutire TVA?

Observație: unele transporturi au plecat doar în baza unei facturi de avans, deși au plecat mașini efectiv.

SOLUȚIE:

În situația în care cumpărătorul din Spania a comunicat un cod valid de TVA atribuit de către autoritatea fiscală din Spania, operațiunea reprezintă o livrare intracomunitară de bunuri scutită de TVA cu drept de deducere conform prevederilor art. 294 alin. (2) lit. a) dacă furnizorul din România îndeplinește următoarele 4 condiții:

1. primește din partea cumpărătorului din Spania un cod valid de TVA;
2. emite factura pe numele cumpărătorului din Spania. Cumpărătorul din Spania trebuie să cunoască faptul că trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA în Grecia, similar prevederilor art. 316 alin. (6) din Codul fiscal, aplicabile în România în cazul unei A.I.C. impozabile în România:
„(6) Va solicita înregistrarea în scopuri de TVA conform acestui articol, înainte de realizarea operațiunilor, persoana impozabilă nestabilă în România și neînregistrată în scopuri de TVA în România, care intenționează:
 1. să efectueze o achiziție intracomunitară de bunuri pentru care este obligată la plata taxei conform art. 308;“
3. este în posesia unui document de transport prin care face dovada că bunurile sunt expediate de pe teritoriul României pe teritoriul Greciei ca stat membru. În lipsa documentului de transport, furnizorul din România trebuie să primească o declarație din partea cumpărătorului, declarație din care să rezulte că a primit bunurile facturate;
4. raportează operațiunea prin declarația 390, cu simbolul L.

Justificarea aplicării regimului de scutire cu drept de deducere se efectuează cu factura și do-

cumentul din care să rezulte că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, aspect reglementat prin art. 10 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 103/2016, modificat prin O.M.F.P. nr. 2148/2016:

„(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 294 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

- a) factura în care trebuie să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;
- b) documentele care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, care **poate fi diferit de statul membru care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA comunicat de cumpărător.**“

Aceste prevederi se completează cu cele de la art. 10 alin. (7) din O.M.F.P. nr. 103/2016 prin care se face trimitere la art. 45a din Regulamentul CEE nr. 282/2011, modificat prin Regulamentul CEE nr. 1912/2018, care a intrat în vigoare la data de 1 ianuarie 2020. Astfel, scutirea este aplicabilă dacă este îndeplinită condiția de la alin. (1) lit. a) și b) ale acestui articol deoarece se face dovada că bunurile au fost expediate/transportate dintr-un stat membru (România) către o destinație aflată în afara teritoriului său, dar în interiorul Comunității (în Grecia). În acest caz, documentele care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru sunt cele prevăzute la alin. (1) și (3) ale art. 45a din Regulamentul CEE nr. 282/2011.

Aceste prevederi se completează cu cele de la art. 10 alin. (10) și (11) din Instrucțiunile reglementate prin art. 103/2016:

„(10) În situațiile care nu se încadrează în prezumția prevăzută la art. 45a din Regulamentul 282/2011, **transportul bunurilor din**

România în alt stat membru se justifică conform prevederilor prezentului articol. Astfel de situații pot fi, fără a se limita la acestea, cele în care: transportul bunurilor este realizat cu propriile mijloace de transport de către furnizor sau cumpărător,, persoanele implicate în transportul bunurilor nu sunt părți independente atât una de cealaltă, cât și de vânzător și de cumpărător sau nu se poate face dovada independenței acestora. Prin propriile mijloace de transport se înțelege mijloacele de transport aflate în proprietatea furnizorului sau cumpărătorului bunurilor

(11) În sensul alin. (10), se consideră că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru dacă furnizorul deține documente care justifică transportul, precum:

.....

c) în cazul livrării altor bunuri decât cele prevăzute la lit. a) și b):

1. documente de transport, precum un document CMR semnat sau o scrisoare de trăsură semnată, un conosament, documentul specific de transport aerian de mărfuri (Air Waybill); și
2. **unul dintre următoarele documente:** o poliță de asigurare corespunzătoare expedierii sau transportului bunurilor, documente bancare care să ateste plata pentru expedierea sau transportul bunurilor, documentele oficiale eliberate de o autoritate publică, precum un notariat, care să ateste sosirea bunurilor în statul membru de destinație, un document care atestă primirea bunurilor, emis de către un depozitar din statul membru de destinație, altul decât cumpărătorul bunurilor, **o declarație scrisă din partea cumpărătorului, care atestă că bunurile respective au fost expediate sau transportate în statul membru de destinație și care**

cuprinde: data emiterii, numele și adresa cumpărătorului, precum și cantitatea și natura bunurilor, data și locul de sosire a bunurilor, identificarea persoanei care acceptă bunurile în numele cumpărătorului.“

Conform art. 1 alin. (4) din Instrucțiunile de scutire din O.P.A.N.A.F. nr. 103/2016 actualizat, declarația dată de către cumpărător trebuie prezentată pentru fiecare livrare intracomunitară de bunuri în termen de cel mult 150 de zile calendaristice de la data faptului generator (data livrării) „(4) Prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de maximum **150 de zile calendaristice** de la data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză.“

În acest caz, obligat la plata TVA este cumpărătorul din Spania, în Spania, care a atribuit codul de TVA valid în sistemul VIES, fără ca plata să fie efectuată de către furnizorul din România care beneficiază de aplicarea regimului de scutire cu drept de deducere.

În eventualitatea unei inspecții fiscale privind TVA, echipa de inspecție fiscală va avea obligația să respecte prevederile legale, respectiv prevederile Regulamentului CEE nr. 282/2011 de aplicare a Directivei CEE nr. 112/2006 privind TVA, regulament modificat prin Regulamentul CEE nr. 1912/1912 al Consiliului din 4 decembrie 2018, care au stat la baza modificării și completării prevederilor art. 10 prin introducerea alin. (9) din Instrucțiunile de aplicare a scutirii reglementate prin O.M.F.P. nr. 103/2016, modificat în anul 2020 prin O.M.F.P. nr. 2148/2020:

„(9) În situația în care cumpărătorul nu furnizează vânzătorului declarația scrisă prevăzută la art. 45a alin. (1) lit. (b) pct. (i) din Regulamentul 282/2011, **până în a zecea zi a lunii următoare livrării**, furnizorul beneficiază de prezumția stabilită la acest articol dacă primește această declarație ulterior, în termenul prevăzut la art. 1 alin. (4).“

În cadrul verificării, echipa de inspecție fiscală nu poate accepta depășirea termenului de **150 de zile** de la data livrării intracomunitare, acceptând doar depunerea sau corectarea declarației 390 până la finalizarea inspecției fiscale, aspect reglementat, în mod expres, prin O.M.F.P. nr. 103/2016, art. 10 alin. (13) și (14)

„(13) Scutirea de TVA prevăzută la art. 294 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal nu se aplică în cazul în care furnizorul nu a respectat obligația prevăzută la art. 325 alin. (1) din Codul fiscal de a depune o declarație recapitulativă sau declarația recapitulativă depusă de acesta nu conține informațiile corecte referitoare la această livrare, cu excepția cazului în care furnizorul poate justifica în mod corespunzător deficiența într-un mod considerat satisfăcător de autoritățile fiscale competente.

(14) În sensul art. 294 alin. (2¹) din Codul fiscal, se consideră că furnizorul justifică corespunzător deficiența, dacă aceasta este **remediată ulterior, dar nu mai târziu de finalizarea inspecției fiscale**. Se poate considera că deficiența a fost remediată în situații precum:

- a) furnizorul nu a inclus livrarea intracomunitară în declarația recapitulativă aferentă perioadei în care a intervenit exigibilitatea taxei, dar a inclus-o în declarația recapitulativă aferentă unei perioade ulterioare sau în cadrul unei declarații rectificative pentru perioada respectivă;
- b) furnizorul a inclus livrarea intracomunitară în declarația recapitulativă aferentă perioadei în care a intervenit exigibilitatea taxei, dar a greșit neintenționat una sau mai multe informații referitoare la livrarea respectivă, cum ar fi valoarea acesteia, tipul operațiunii, denumirea clientului și a efectuat corecția în cadrul unei declarații rectificative pentru perioada respectivă.“

Pe lângă cele două documente justificative (factura emisă de către furnizor și declarația

transmisă de către cumpărător), o altă dovadă pentru justificarea aplicării regimului de scutire cu drept de deducere este raportarea livrării intracomunitare de bunuri din punct de vedere informativ, prin declarația 390 cu simbolul L, condiție impusă prin alin. (2¹) al art. 294 „*Scutirea prevăzută la alin. (2) lit. a) nu se aplică în cazul în care furnizorul nu a respectat obligația prevăzută la art. 325 alin. (1) **de a depune o declarație recapitulativă** sau declarația recapitulativă depusă de acesta nu conține informațiile corecte referitoare la această livrare, astfel cum se solicită în temeiul art. 325 alin. (3), cu excepția cazului în care furnizorul poate justifica în mod corespunzător deficiența într-un mod considerat satisfăcător de autoritățile fiscale competente.*“

Din punct de vedere fiscal, valoarea facturii emise prin aplicarea regimului de scutire cu drept de deducere, evidențiată în jurnalul pentru vânzări ca document de evidență fiscală, se raportează prin decontul de TVA cod 300 la rândul 1 alocat pentru „Livrări intracomunitare de bunuri, scutite conform art. 294 alin. (2) lit. a) și d) din Codul fiscal“.

Așa cum se poate constata, aplicarea regimului de scutire trebuie justificată prin facturile emise pentru livrarea autoturismelor, fără a fi suficientă factura emisă pentru avansul încasat. Obligația emiterii facturii pentru livrarea efectuată este reglementată în Codul fiscal prin art. 319 alin. (6) lit. a) și d):

„(6) Persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, în următoarele situații:

- a) pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate;
-
- d) pentru orice avans încasat în legătură cu una dintre operațiunile menționate la lit. a) și b).“

Amelia Dumitraș, consultant fiscal