

Codul de TVA și exercitarea dreptului de deducere - cazuri teoretice și practice

Av. Luisiana Dobrinescu
Av. Lelia Grigore
Av. Corina Popescu

TAX&Finance Forum, 13 mai 2016



taxe litigii consultanță

Vom vorbi despre...

- momentul dobândirii codului de TVA și exercitarea dreptului de deducere;
- formalități de înregistrare: tips&tricks. Formularul 088;
- depășirea plafonului de TVA: diferența dintre neacordarea codului de TVA și anularea sa ulterioară;
- pierderea codului de TVA, prin opțiune sau ca sancțiune - diferențe de tratament;
- inactivarea fiscală versus anularea codului de TVA;
- schimbări legislative și jurisprudențiale cu privire la dreptul de deducere al TVA-ului aferent investițiilor;
- regularizarea dreptului de deducere prin auto-colectare și ajustare;
- diferența dintre ne-obținerea de venituri și obținerea de venituri scutite;
- modificări cu privire la ajustările de TVA;
- noul formular 394.

Formalități de înregistrare în scopuri de TVA: tips & tricks. Formularul 088

Cazuri de înregistrare voluntară în scopuri de TVA

Înregistrarea la înființare

- în aceeași zi cu depunerea, la Oficiul Registrului Comerțului a dosarului de înmatriculare;
- cerere de înregistrare în scopuri de TVA – Formular 098;
- dovada depunerii cererii de înmatriculare la ReCOM;
- formularul 088

Înregistrarea în cursul anului cu depășirea plafonului

- Formularul 010 de mențiuni – în 10 zile de la sfârșitul perioadei de raportare;
- Formularul 088.
- Cuprinde doua faze: acordarea directă a codului de TVA & analiza formularului 088

Înregistrarea în cursul anului, fără depășirea plafonului

- formularul 010 de mențiuni;
- Formularul 088;
- Nu se depune formularul 098.

Reînregistrarea după anularea codului

- Formularul 099;
- Formularul 088;
- Se solicită ca urmare a anulării codului ca efect al depunerii Formularului 088.

Condiții generale pentru înregistrarea voluntară

- Desfășurarea activităților economice în spațiul destinat sediului social si/sau sediilor secundare și ori în afara acestora – Declarație pe proprie răspundere;
- Inexistența infracțiunilor sau a faptelor de natura contravențională – Cazier fiscal sau Declarație pe proprie răspundere – legătură strânsă cu inactivitatea;
- Dovedirea intenției și capacității de a desfășura activități economice care implică operațiuni din sfera TVA - Formularul 088.

ATENȚIE! Neîndeplinirea primelor două criterii – respingerea cererii fără analiza celui de-al treilea.

Analiza criteriilor generale de înregistrare

- **Desfășurarea de activități economice la sediu sau în afara sa;**
 - datele să fie în concordanță cu declarația dată la RECOM;
 - înscrierea defalcată a codurilor CAEN declarate;
 - distincții în cazul serviciilor de transport, construcții etc.
- **Inexistența în cazierul fiscal:**
 - a infracțiunilor;
 - a faptelor care au atras răspunderea solidară cu debitorul, stabilită prin decizie a organului fiscal;
 - a faptelor care au atras răspunderea patrimonială cu debitorul ajuns în stare de insolvență.
- **Evaluarea intenției și a capacității de a desfășura activități economice (088)**

Formularul 088

- Formularul 088 se depune:
 - în cele 4 situații de înregistrare voluntară în scopuri de TVA;
 - la solicitarea autorităților, în cazul în care își societatea schimbă sediul sau administratorii/asociații.
- RECOM comunică informații cu ANAF
- organele fiscale transmit o notificare pentru depunerea 088 - termen 15 zile cu posibilitatea de prelungire (atenție la confirmarea prelungirii termenului).
- 20 de întrebări:
 - în legătură cu activitatea societății
 - în legătură cu sediul societății
 - Referitoare la administratori și asociați.

Aspecte sesizate în practică

- Cele mai frecvente probleme:
 - dificultatea apostilării sau obținerii datelor de la autorități din state terțe
 - problema beneficiarului efectiv al conturilor bancare
- Analiza gradului de risc fiscal prin programul informatic
- Aspecte sensibile:
 - contracte de muncă cu salarii foarte mici;
 - situația creditării de către societate a asociaților sau invers;
 - distribuirea/ nedistribuirea dividendelor către asociați;
 - analiza stocurilor și inventarul
 - datoriile la bugetul de stat etc.

Soluții asupra cererii de înregistrare

- Nu desfășoară activități economice/ există fapte înscrise în cazierul fiscal – organul fiscal respinge dosarul fără analiza Formularului 088 – 1 zi;
- Nu dovedește intenția și capacitatea de a desfășura activități economice – Direcția Antifraudă propunere respingerea – organul fiscal respinge cererea de înregistrare – 30 de zile;
- Dovedește intenția și capacitatea de a desfășura activități economice – organul fiscal admite cererea și emite Decizia de aprobare a înregistrării în scopuri de TVA - 3 zile – înregistrarea este valabilă cu data comunicării, aceasta fiind data înscrisă în CIF.

Ce putem face pentru obținerea codului?

- Contestație în termen de 45 de zile de la comunicarea deciziei de respingere a cererii – produce efecte retroactive privind deductibilitatea taxei;
- Depunerea unei noi cereri de înregistrare după remedierea aspectelor care au dus la respingerea cererii anterioare.

Pierderea codului de TVA, prin opțiune sau ca sancțiune - diferențe de tratament

Renunțarea voluntară la codul de TVA

- art. 316 alin. 2 Cod fiscal: în cazul încetării desfășurării de operațiuni care dau drept de deducere;
- art. 310 alin. 7 Cod fiscal: în cazul nedepășirii de către persoana impozabilă înregistrată în scopuri de T.V.A. în cursul anului calendaristic precedent a plafonului de scutire de 65.000 euro (220.000 lei) în vederea aplicării regimului special de scutire, cu condiția ca până la data solicitării să nu fi depășit plafonul de scutire pentru anul în curs.

Anularea codului de T.V.A. ca sancțiune

- inactivitate temporară înregistrată la Registrul Comerțului;
 - asociații/administratorii sau persoana impozabilă au înscris în cazier infracțiuni sau fapte prevăzute de art. 4 alin. 4 lit.a Cod din O.G. nr. 95/2015 privind cazierul fiscal;
 - dacă în deconturile de taxă depuse pentru 6 luni consecutive/ două trimestre calendaristice consecutive nu sunt evidențiate operațiuni;
 - dacă nu a depus niciun decont de taxă pentru 6 luni consecutive/două trimestre calendaristice consecutive;
 - societatea fost declarată inactivă fiscal.
- ATENȚIE: Efecte fiscale diferite, în funcție de motivul anulării codului de TVA

Cazurile de inactivare fiscală

- Situațiile care atrag inactivarea sunt prevăzute de art. 92 Cod de procedură fiscală:
 - neîndeplinirea, pe parcursul unui semestru calendaristic, a niciunei obligații prevăzute de lege (dar doar la 15 zile după înștiințarea contribuabilului privind obligația de declarare);
 - se sustrage controalelor efectuate de organele fiscale de control prin declararea unor date ale domiciliului fiscal care nu permit identificarea;
 - inactivitate temporară înscrisă la Registrul Comerțului;
 - durata de funcționare a societății sau sediul sunt expirate;
 - societatea nu mai are organe statutare;
 - organul fiscal constată că nu funcționează la domiciliul fiscal declarat.

Deregistrare voluntară vs. anularea codului ca sancțiune

• DEREGISTRAREA VOLUNTARĂ

- pentru achizițiile efectuate pe perioada cât nu se deține cod de TVA se va putea exercita dreptul de deducere;
- nu mai există obligația colectării T.V.A.;
- depășire ulterioară a plafonului de scutire: reinregistrare
- diferențe pe ajustare.

• ANULAREA SANȚIONATORIE

- pentru achizițiile efectuate pe perioada cât codul de TVA este anulat **nu** se va putea deduce TVA - ul aferent achizițiilor;
- subzistă obligația colectării T.V.A. și a virării acesteia;
- nu se aplică regimul de scutire al micilor întreprinderi;
- diferențe pe ajustare.

Un regim sancționator prea dur în cazul anulării codului de TVA ca sancțiune ?

- C.J.U.E : neîndeplinirea unor condiții de formă (ex. nedeținere cod de TVA), nu ar trebui să pună în discuție dreptul de deducere al TVA, dacă sunt îndeplinite condițiile materiale care dau naștere acestui drept (cauza Salomnie și Oltean- C-183/2014, cauza Nidera C-385/09, cauza Toth C-324/11);
- C.J.U.E.: măsurile pe care le pot adopta statele membre pentru a limita evaziunea și a asigura colectarea TVA **nu pot depăși ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor și nici nu pot pune în discuție neutralitatea TVA-ului.**
- Sesizare pentru o procedură de *infringement* – în curs de analiză la Comisia Europeană.

Modalitatea de reînregistrare în scopuri de TVA

- Deregistrare voluntară - procedura de înregistrare ulterioară este cea obișnuită- prevăzută de Ordinul nr. 521/2016
- Anulare/ inactivare – îndeplinirea condițiilor prevăzute de art. 316 Cod fiscal – procedura reglementată de Ordinul nr.18/2015 (încă neactualizat) și depunerea Declarației 099 (de asemenea, neactualizată).

Deduceri și ajustări

Revelații cu privire la deducerea TVA (pct 67 Norme)

- Se acordă dreptul de deducere și pentru achizițiile anterioare înregistrării în scopuri de TVA (C-183/14 Salomie și Oltean);
- Dreptul de deducere nu poate fi refuzat decât dacă se dovedește, cu elemente obiective, că acest drept este invocat fraudulos sau abuziv (C-277/14 PPUH);
- Se păstrează dreptul de deducere pentru imobilizările în curs care nu se mai finalizează (C-37/95 Ghent Coal);
- Se păstrează dreptul de deducere pentru clădirile demolate (C-257/11 Grand Via);
- Vor fi supuse judecății Curții Europene de Justiție:
 - taxarea inversă în cazul înregistrărilor din oficiu în scopuri de TVA – cauza Marcu;
 - deducere pentru achiziții de la contribuabili inactivi – cauza Paper Consult C-101/16).

Deducerea TVA anterior obținerii de venituri

- TVA-ul aferent realizării de investiții - integral deductibil, urmând ca taxa dedusă să fie ajustată ulterior;
- TVA-ul aferent celorlalte achiziții - deductibil pe baza unei pro-rate estimative, care urmează a se regulariza conform pro-ratei din primul an în care se realizează venituri;
- Aplică pro-rata estimată (provizorie):
 - persoanele impozabile care în cursul anului realizează și venituri scutite fără drept de deducere, urmând a face regularizarea la sfârșitul anului;
 - persoanele impozabile cărora le-a fost anulat codul de TVA și care s-au re-înregistrat în cursul aceluiași an (pro-rata provizorie de la începutul anului);
 - persoanele impozabile cărora le-a fost anulat codul de TVA și care s-au re-înregistrat în anul următor;

Neobținerea de venituri/obținerea de venituri scutite

- Confuzii în practica inspecțiilor fiscale:
 - ne-deducerea TVA aferentă achizițiilor efectuate în scopul desfășurării unor activități scutite de TVA fără drept de deducere (ex. art. 292 Cod fiscal)



- neacordarea deducerii de TVA pentru operațiuni taxabile în ipoteza unor achiziții care nu au dus la obținerea de venituri de către persoana impozabilă.



- art. 299 Cod fiscal (exercitarea dreptului de deducere), art. 304 și 305 Cod fiscal (ajustări de TVA)

Situații particulare în exercitarea dreptului de deducere

- Dreptul beneficiarului de a deduce TVA-ul facturat de furnizor, ca urmare a unei inspecții fiscale la care acesta din urmă a fost supus (chiar dacă a expirat perioada de prescripție);
- soldul TVA-ului de rambursat din decontul de TVA aferent perioadei fiscale anterioare intrării în insolvență nu se preia în deconturile următoare, fiind obligatorie solicitarea rambursării sale.

Ajustări de TVA propriu-zise și asimilate

- Livrările către sine (art. 270 Cod fiscal);
- Ajustarea bazei de impozitare (art. 287 Cod fiscal);
- Colectarea efectuată de persoanele fără cod valid de TVA, conform art. 11 alin. 6 și 8 Cod fiscal (servicii neutilizate, bunuri aflate în stoc, bunuri de capital);
- Ajustările propriu-zise de TVA (art. 304-306 Cod fiscal);
- Regularizările de TVA, aplicabile micilor întreprinderi.

(I) Ajustarea bazei de impozitare

- Ajustarea bazei de impozitare:
 - refuzuri totale sau parțiale;
 - desființări de contracte;
 - reduceri comerciale;
 - faliment și insolvență.
- Beneficiarul care nu își poate încasa facturile emise își poate ajusta TVA-ul în baza pronunțării aprobării planului de reorganizare, conform căruia contravaloarea creanțelor sale sunt ajustate/eliminate;
- Beneficiarii vor fi obligați să își emită o autofaktură prin care să își regularizeze TVA-ul deductibil în cazuri precum desființarea contractelor, refuzuri, retururi, reduceri de preț etc, în cazul în care furnizorul nu emite la timp o astfel de factură.

(II) Regularizări de TVA – micile întreprinderi

- Întreprinderile mici care aplică regimul de scutire și care, în 2016 se înregistrează în scopuri de TVA, vor avea obligația:
 - regularizării avansurilor încasate sau a facturilor emise anterior trecerii la regimul de taxare;
 - ajustării TVA-ului aferent serviciilor neutilizate, a bunurilor aflate în stoc și a activelor în curs de execuție;
 - ajustării TVA-ului aferent bunurilor de capital.
- Situație similară în cazul deregistrării voluntare din scopuri de TVA.

(III) Ajustări propriu-zise de TVA pentru servicii și bunuri

- **Pentru ce?**
 - stocuri;
 - servicii neutilizate;
 - active corporale în curs de execuție.
- **Când?**
 - alocare pentru activități cu regim de deducere diferit față de cel inițial;
 - înregistrarea unei mici întreprinderi sau deregistrarea voluntară din scopuri de TVA;
 - anulare cod de TVA datorată faptului că persoana nu avea voie să se înregistreze în scopuri de TVA;
 - bunuri lipsă din gestiune.
- **NU se ajustează:**
 - în cazul anulării sancționatorii a codului de TVA;
 - bunurile pierdute, furate, distruse;
 - stocurile degradate calitativ, supuse distrugerii;
 - bunurile acordate cu titlu de sponsorizare sau pentru stimularea vânzărilor;
 - pierderile tehnologice, consumurile proprii și perisabilitățile

(IV) Ajustări propriu-zise de TVA pentru bunuri de capital

- **Pentru ce:** imobilizări, indiferent de durata de viață (definiție nouă a bunurilor de capital).
- **Când?**
 - la anularea codului de TVA;
 - se schimbă elementele avute în vedere la calculul deducerii de TVA;
 - bunurile își încetează existența.
- **Cum?**
 - proporțional, pe o perioadă de 5 ani, pentru toate bunurile, altele decât imobile;
 - proporțional, pe o perioadă de 20 ani, pentru bunuri imobile și modernizări de minimum 20% din valoarea bunului.
- **Nu se ajustează:**
 - bunurile pierdute, furate, distruse;
 - bunurile acordate cu titlu de sponsorizare sau pentru stimularea vânzărilor;
 - bunurile care fac obiectul transferului de active neimpozabil;
 - bunurile care sunt casate;
 - Bunurile pentru care TVA-ul ajustat este mai mic de 1.000 lei.
- **TRANZITORIU:** bunurile de capital (altele decât imobile) achiziționate anterior datei de 1 ianuarie 2016 își continuă procedura de ajustare începută (conform valorii rămase neamortizate)

Confuzii cu privire la ajustarea de TVA

- livrări către sine vs. ajustări de TVA
 - perioadă
 - baza de calcul a ajustării
- stocurile degradate calitativ, imputabile sau nu;
- bunurile vândute la prețuri reduse;
- bunurile care nu sunt exploatare efectiv vs. bunurile în conservare;
- bunurile casate;

FORMULARUL 394

Modificări aduse prin Ordinul 3769/2015 și Ordinul nr. 1.105/2016

- depunere începând cu 1 iulie;
- nu se recompletează formularele depuse în perioada ianuarie-iunie conform vechiului format;
- se clarifică faptul că se vor înscrie doar operațiunile derulate pe teritoriul național, care nu se înscriu în D390;
- va conține numai facturile emise/ primite în acea perioadă de raportare;
- se clarifică obligativitatea raportării plajei de facturi - se referă numai la facturi aferente operațiunilor efectuate pe teritoriul național;
- definirea noțiunilor de factură stornată și factură anulată.

Se evidențiază distinct operațiunile:

- având ca obiect telefoane mobile, microprocesoare, console de jocuri, tablete PC și laptopuri, cu valoare mai mică de 22.500 lei, exclusiv TVA;
- derulate în regim special de taxă (agenții de turism, bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități);
- efectuate cu persoane neînregistrate în scopuri de TVA - pentru persoane fizice se completează CNP/ NIF sau se declara numele, prenumele și adresa;
- efectuate prin case de marcat, pentru operațiunile efectuate către persoane fizice – detalierea pe operațiuni se face numai pentru facturile cu valoare mai mare de 10.000 lei. Pentru cele cu valoare mai mică, se raportează numai numărul total al facturilor, valoarea bazei impozabile și a TVA aferentă.



Dobrinescu Dobrev.ro

Taxe – Litigii - Consultanță

Intrarea Roma nr. 7, sector 1, București

luisiana@dobrinescudobrev.ro