

Reguli vechi și noi de TVA, din perspectiva inspecției fiscale



Ruxandra Jianu, Luisiana Dobrinescu
TAXEU - 16 Februarie 2010

Reguli de procedură



CUM SĂ-ȚI FII AVOCAT ÎN PROPRIA CAUZĂ...

Avizul de inspecție fiscală

- Oferă informații precise asupra naturii și obiectului inspecției, precum și asupra datei începerii inspecției
 - *obiectul inițial al inspecției poate fi extins ulterior*
 - *inspecția nu poate începe mai înainte de 15/30 zile de la data comunicării avizului*
 - *începerea inspecției poate fi amânata, la cererea contribuabilului*

- **NU este obligatorie transmiterea avizului de inspecție fiscală când:**
 - *controlul are ca scop soluționarea unei cereri adresate organului fiscal (ex: cerere rambursare TVA sau restituire sume)*
 - *controlul inopinat are la bază o sesizare de încălcare a legii fiscale sau o solicitare pentru control încrucișat*
 - *decizia de soluționare a unei contestații a dispus refacerea controlului;*
 - *controlul este efectuat la solicitarea unei autorități (ex. Casa de Pensii)*

- **Perioada controlată: 3 ani fiscali, dar se poate extinde la maximum 5 ani, dacă sunt indicii de diminuare a impozitelor sau dacă nu au fost depuse declarații fiscale sau impozitele nu au fost achitate**

! dreptul la asistență juridică de specialitate

! „Carta drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale” - Ordin ANAF nr. 713/2004



Desfășurarea inspecției fiscale

- Timpul afectat inspecției fiscale nu poate fi mai mare de 3 luni (6 luni, în cazul marilor contribuabili)
 - ✓ Termenul se prelungește cu perioada suspendării inspecției dispuse de conducătorul inspecției fiscale
 - ✓ *Motivele de suspendare a inspecției sunt limitativ stabilite în Ordinul ANAF nr. 14/2010, fiind necesar ca cel puțin unul dintre ele să împiedice finalizarea inspecției fiscale*

- Solicitarea de explicații prin intermediul Notei explicative
 - ✓ Refuzul în acordarea de note explicative poate fi sancționat cu: amendă contravențională, evaluarea din oficiu a bazelor de impozitare, sancțiuni penale conform Legii evaziunii fiscale nr. 241/2005

- Dreptul organelor fiscale de a dispune măsuri asigurătorii



Finalizarea inspecției fiscale

- finalizarea inspecției fiscale este marcată de discuția finală (programată astfel încât să ofere un timp rezonabil contribuabilului)
 - ✓ Asistență juridică de specialitate
 - ✓ Obiecțiuni

- Ulterior discuției finale, se comunică actul administrativ fiscal:
 - ✓ decizie de impunere, dacă inspectorul a constatat diferențe de impozit în plus sau în minus;
 - ✓ decizie de nemodificare a bazei de impunere, dacă inspectorul nu constată diferențe de impozit.

- Actul administrativ este însoțit de o copie a Raportului de inspecție fiscală.
 - ✓ în cazul controalelor inopinate sau încrucișate, se încheie doar un proces verbal

Consecințele inspecției: drepturi și obligații

- **Obligația executării obligațiilor stabilite în Dispozițiile de măsuri**
 - ✓ Dispoziția de măsuri este un act administrativ fiscal ce poate fi contestat
 - ✓ Neconformarea la măsurile dispuse se sancționează contravențional

- **Obligația executării obligațiilor stabilite în Deciziile de impunere**
 - ✓ obligația constând în plata sumelor stabilite prin decizia de impunere emisă urmare inspecției fiscale este executorie de drept (contestarea Deciziei de impunere nu suspendă executarea).

- **Dreptul de a contesta actul administrativ fiscal în termen de 30 zile de la comunicarea actului administrativ (cale prealabilă obligatorie, nu oprește calculul accesoriilor)**
 - ✓ Dreptul de a solicita suspendarea executării (conform Legii nr. 554/2004 a contenciosului administrativ), în condițiile în care:
 - ✓ Se poate arăta paguba iminentă
 - ✓ Se poate dovedi cazul bine justificat
 - ✓ se depune o cauțiune de până la 20% din cuantumul sumei contestate

- **Dreptul de a fi verificat o singură dată pentru același impozit și aceeași perioadă fiscală**

Reverificarea

- conducătorul inspecției fiscale poate decide reverificarea perioadei controlate dacă:
 - ✓ *apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor*
 - înscrisuri analizate în cursul unor verificări la contribuabilii care fac parte din același grup cu contribuabilul deja verificat sau la contribuabilii cu care acesta a avut relații economice;
 - informațiile respective să fi fost “ascunse” inspecției pe perioada derulării acesteia (metoda controlului prin sondaj nu este relevantă)
 - ✓ *sunt depistate erori de calcul care influențează rezultatele acestora*
 - ✓ *există solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe ori instituții îndreptățite potrivit legii*
- reverificarea la cererea contribuabilului
 - ✓ *Ordinul nr. 1503/2007 re. Instrucțiuni de aplicare a scutirii de TVA (dacă ulterior inspecției fiscale, dar fără a depăși termenul legal de prescripție, persoana impozabila intră în posesia documentelor de justificare a scutirii de taxă)*
- Nu este legală:
 - ✓ *reverificarea pe considerente juridice sau de interpretare a legii*
 - ✓ *reverificarea ca urmare a desfășurării a doua inspecții fiscale consecutive, finalizate cu concluzii diferite*
 - ✓ *reverificarea nemotivată*

! Nu constituie reverificare inspecția fiscală efectuată ca urmare a desființării, totale sau parțiale, a deciziei de impunere

Căi procesuale ulterioare soluționării contestației

- Decizia de soluționare a contestației ar trebui comunicată contribuabilului în termen de 45 zile (termen de recomandare)
 - ✓ acțiune în instanță pentru refuz nejustificat
 - ✓ nu se poate crea o situație mai grea contribuabilului
- Decizia de soluționare a contestației duce la încetarea de drept a eventualei suspendări a executării încuviințate de instanță
- Decizia de soluționare poate fi atacată în instanța de contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicarea sa
- Exercițarea căilor de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal atacat.
 - ✓ se poate solicita instanței suspendarea executării actului administrativ fiscal, conform Legii nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ fiscal
 - ✓ suspendarea nu oprește calculul accesoriilor
 - ✓ suspendarea duce la înscrierea sumelor în fișa pe plătitor la secțiunea B „Alte mențiuni”.



Reguli de fond...

Persoana stabilită – art. 125¹ CF

➤ Sunt considerate persoane stabilite în România:

- ✓ persoanele impozabile care au sediul activității economice în România;
- ✓ persoanele impozabile cu sediul în străinătate, dar care au un sediu fix în România (doar pentru livrările de bunuri și prestările de servicii la care participă sediul fix)

Sediul fix presupune existența unor suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, independent de sediul activității (C-73/06 Planzer).

! Identificarea corectă a locului prestatorului/beneficiarului influențează regimul fiscal aplicabil și declararea corectă a operațiunilor

🔊 Exemple:

Societatea A din România a încheiat un contract de prestări servicii cu societatea B din Franța (RG). Factura ar trebui emisă fără TVA și raportată în VIES. Dacă serviciul este prestat către sediul fix al lui B din România, factura ar trebui emisă cu TVA și nu ar trebui raportată în VIES.

Reprezentanțele pot fi sedii fixe?



Persoana impozabilă

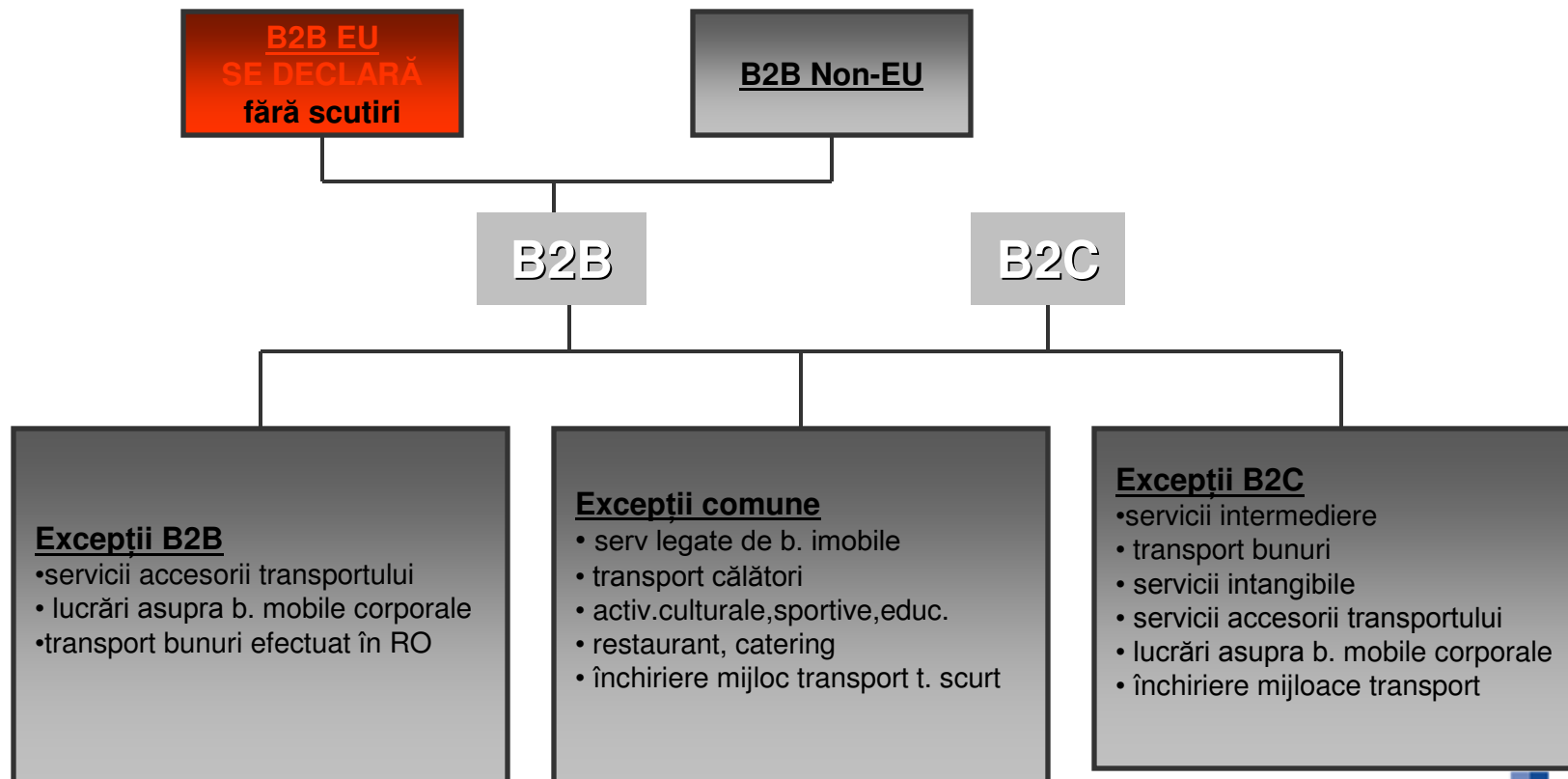
- Orice persoană care desfășoară de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice
 - ✓ Persoană cu activitate mixtă → persoană impozabilă din punct de vedere al locului prestării
 - ✓ O instituție publică înregistrată în scopuri de TVA → persoană impozabilă din punct de vedere al locului prestării (nu va avea drept de deducere)
 - ✓ O organizație non-guvernamentală înregistrată conform art. 153¹ pentru achiziții intracomunitare → persoană impozabilă din punct de vedere al locului prestării

- În alegerea regulii de taxare aplicabile serviciilor (B2B sau B2C) sunt esențiale:
 - ✓ dovada statului de stabilire
 - ✓ comunicarea codului de TVA și verificarea valabilității sale la momentul efectuării operațiunii (pt operațiuni intracomunitare)

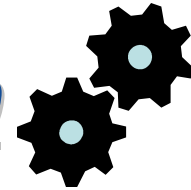
Excepții NOI, la reguli NOI...

➤ **B2B = Business to Business**
taxabile la locul unde este stabilit
beneficiarul (art. 133 alin. 2 CF)

➤ **B2C = Business to Consumer**
taxabile la locul unde este stabilit
prestatorul (art. 133 alin. 3 CF)



Declarația recapitulativă – Ordin 76/2010



➤ Cine declară?

- ✓ Persoanele impozabile înregistrate în sopuri de TVA cf. art. 153 și 153¹ CF

➤ Când se declară?

- ✓ Lunar, până la data de 15 inclusiv a lunii următoare celei în care ia naștere exigibilitatea taxei

➤ Ce se declară?

- ✓ Livrările intracomunitare scutite (L)
- ✓ Livrările efectuate în cadrul operațiunilor triunghiulare (T)
- ✓ Achizițiile intracomunitare de bunuri taxabile (A)
- ✓ Prestările intracomunitare de servicii (P)
- ✓ Achizițiile intracomunitare de servicii (S)

🔊 Exemple:

1. Serviciile de consultanță prestate în martie 2010 (când se emite raportul) și facturate pe 5 aprilie 2010 se raportează în VIES? Când?
2. Un serviciu de instruire profesională urmează să se efectueze în martie 2010, dar factura se emite în februarie 2010. Se raportează în VIES? Când?
3. Un serviciu de telefonie este prestat în decembrie 2009, se facturează în decembrie 2009, dar data stabilită în contract pentru plată este 10 ianuarie 2010. Se raportează în VIES? Când ? Dar dacă se facturează în ianuarie 2010 ?

Înregistrarea în scopuri de TVA

➤ În scop de plată a TVA – art. 153 CF

- ✓ persoanele impozabile cu sediul activității în România, înainte de realizarea operațiunilor taxabile, prin opțiune sau după depășirea plafonului de scutire
- ✓ sediile fixe din România, înainte de realizarea operațiunilor taxabile sau de primirea serviciilor intracomunitare

➤ În scop declarativ – art. 153¹ CF

- ✓ persoanele impozabile cu sediul activității în România, înainte de efectuarea unei AIC (cu depășirea plafonului de achiziții), înainte de prestarea/primirea serviciilor intracomunitare
- ✓ persoanele juridice neimpozabile stabilite în România, înainte de efectuarea unei achiziții intracomunitare taxabilă în România

🔗 Exemple:

Societatea A din Franța (mică întreprindere) efectuează consultanță pentru B, mică întreprindere din România. Se aplică B2B (taxabil în România). A și B trebuie să înregistreze conform art. 153¹ CF, în scop declarativ. Dacă B nu se înregistrează, și nu comunică lui A codul de TVA din România, operațiunea se consideră B2C și A din Franța emite factură cu TVA din Franța. În plus, și în România se consideră operațiune taxabilă → dublă impozitare. Dacă B se înregistrează după 2 luni, taxa nu se poate regulariza (doar dacă B era deja înregistrată și nu a comunicat la timp codul sau solicitase înregistrarea dar aceasta nu devenise efectivă în sistemul VIES → pentru regularizare este necesară dovada oficială de la autoritățile fiscale.

Comunicări esențiale

- Codul de înregistrare conform art. 153 CF se comunică:
 - ✓ tuturor furnizorilor/prestatorilor;
 - ✓ tuturor clienților

- Codul de înregistrare conform art. 153¹ CF se comunică:
 - ✓ furnizorilor/prestatorilor, atunci când au obligația plății taxei
 - ✓ beneficiarilor serviciilor din alt SM, atunci când aceștia au obligația plății taxei

- Pentru serviciile intracomunitare, sunt esențiale:
 - ✓ Dovada stabilirii în Uniunea Europeană
 - ✓ Comunicarea codului de TVA

- Pentru livrările de bunuri intracomunitare, sunt esențiale:
 - ✓ Comunicarea codului de TVA
 - ✓ Dovada expedierii bunurilor într-un alt Stat Membru



Exemple:

Societatea A, beneficiară a unor servicii de consultanță, comunică furnizorului din România codul său de TVA din Franța și adresa sediului său din Elveția. Cum se consideră operațiunea?



Transpunerea lor în practică...



Asocierile în participațiune

- Asocierea în participațiune nu este o persoană impozabilă distinctă, din perspectiva TVA
 - ✓ Asociatul administrator preia toate drepturile și obligațiile în ceea ce privește TVA (dreptul de deducere, obligația de a emite facturi și de a colecta TVA, obligațiile de declarare)
- Asociații pot fi considerați persoane impozabile distincte dacă acționează independent unul față de altul și față de terți (fiecare are drept de deducere și obligația corelativă de a colecta TVA)
- Bunurile și serviciile cu care fiecare asociat contribuie în asociere nu reprezintă operațiuni taxabile (excepție: când sunt efectuate peste obiectul asocierii)
 - ✓ Alocarea veniturilor și cheltuielilor asocierii de către asociatul administrator către asociați nu constituie operațiune impozabilă
- Asociații păstrează deductibilitatea TVA pentru bunurile contribuite în asociere, dar dacă în cadrul asocierii bunul este afectat unei activități scutite, asociatul prim trebuie să ajusteze taxa



Operațiuni neimpozabile

- Alocarea de costuri de către societatea mamă către sucursala sa (nu și invers!)
→ *C-210/04 FCE Bank*
- Transferul de business, efectuat conform art. 128 (7) CF
→ *C-497/01 Zita Modes*
- Aportul în asocierea în participațiune/ Alocarea veniturilor și cheltuielilor asocierii de către asociatul administrator către asociați
→ *C-77/01 Mineiro*
- Transferul bunurilor în patrimoniul afacerii, dacă acestea au fost inițial folosite în scop personal
- Distribuirea activelor ca urmare a lichidării, dacă taxa nu a fost anterior dedusă.

Regimul de impozitare

- Cota aplicabilă și regimul fiscal sunt cele în vigoare la data la care intervine faptul generator
 - ✓ în cazul schimbării cotelor se procedează la regularizare
 - ✓ în cazul schimbării regimului fiscal se procedează la regularizare numai în cazul avansurilor sau facturilor parțiale

- Măsurile de simplificare se aplică în funcție de momentul exigibilității



Exemple:

A din Polonia trimite în decembrie 2009 bunuri spre prelucrare în România, știindu-se că bunurile vor rămâne în România după prelucrare. În decembrie 2009, furnizorul de servicii din România emite factura de avans cu 19% TVA. În 2010, întrucât nu mai are relevanță dacă bunurile se întorc în Polonia, ci doar calitatea de B2B, prestarea de servicii efectuată = netaxabilă în România. Cum se emite factura finală în 2010?

Un contract de leasing este încheiat în 2009, pe o perioadă de 3 ani, între o societate de leasing din Austria (**Au**) și un utilizator persoană impozabilă din România (**Ro**). În 2009, **Au** face nontransfer în România și facturează ratele de leasing cu TVA din Austria. Începând cu 2010, ratele se facturează fără TVA, făcându-se taxare inversă în România. În 2010, când se finalizează leasingul, **Au** face AIC asimilată în România și facturează valoarea reziduală cu TVA 19 %.

Bunuri imobile

- Faptul generator pentru livrările de bunuri imobile (art. 134¹ alin. 6 CF)
 - ✓ transferul proprietății
 - ✓ transmiterea posesiei (plata în rate)
- Regimul fiscal aplicabil vânzării unui teren și a construcției aferente
 - ✓ un singur corp funciar, identificat printr-un număr cadastral unic (C400/98ECJ - Brigitte)
- Teren construibil vs. teren intravilan
 - ✓ certificat urbanism
- Notificarea opțiunii de taxare a închirierii și livrării de bunuri imobile
 - ✓ prevederile de la momentul depunerii notificării
 - ✓ notificarea se poate depune inclusiv în timpul inspecției

Accesorii vs. Structură comision

- Structura de comision:
 - ✓ O persoană impozabilă primește facturi pe numele său pentru livrări bunuri/prestări servicii efectuate în beneficiul altor persoane → refacturează contravaloarea livrărilor/prestărilor servicii

- Accesorii:
 - ✓ O persoană impozabilă efectuează servicii pentru o altă persoană, facturând și servicii accesorii serviciului principal (ex: cheltuielile de deplasare aferente personalului care oferă consultanță).

- Accesorii urmează regimul fiscal al serviciului principal
- Structura de comision păstrează regimul de impozitare inițial

♻️ Exemple:
O societate de leasing este obligată prin contract la asigurarea bunului → refacturarea asigurării → accesoriu (cu TVA).

A din Austria face LIC către B (România). Dacă transportul este în sarcina lui A → accesoriu, intră în valoarea AIC → VIES). Dacă transportul este în sarcina lui B ?



Ajustarea

- Bunul pentru care a fost dedus TVA este afectat unei activități scutite
- Bunul pentru care a fost dedus TVA nu este folosit în activitatea economică
 - ✓ nedesfășurarea unei activități pe o anumită perioadă implică ajustarea?

- Bunul pentru care a fost dedus TVA nu mai există în patrimoniu
 - ✓ bunul fost transmis cu titlu gratuit
 - ✓ au expirat contractele de închiriere/leasing
 - ✓ clădirea existentă pe terenul achiziționat în regim de taxare este demolată

- TVA aferentă bunurilor achiziționate de contribuabilii inactivi, pe perioada inactivității/suspendării activității
- Activele corporale fixe casate

- Transmiterea unui bun din patrimoniul afacerii în patrimoniul personal
- C-461/08 Don Bosco – achiziția unui teren și a unei clădiri aflate în curs de demolare
 - accesoriu
 - evitarea ajustării?



Factura

- Factura transmisă prin e-mail → factură originală
- Drept de deducere pe o perioadă de cel mult 5 ani anteriori înregistrării în scop TVA (factura nu trebuie să poarte codul de TVA)
- Factura duplicat (o nouă factură sau o fotocopie a facturii inițiale cu ștampila furnizorului, precizare “*Duplicat, înlocuiește factura ...*”)
- Bonuri fiscale pentru carburanți, bonuri taxi
- Facturi emise pe numele salariaților în deplasare sau a persoanelor detașate (+ decontul deplasării)
- Facturi de corecție, în baza actelor administrative emise de inspecția fiscală (poziție specială în decont)



BIRIŞ·GORAN
Legal + Tax

Str. Emanoil Porumbaru 77, sector 1, Bucureşti
tel/fax: 031.228.68.68; 031.228.68.69
tax@birisgoran.ro

