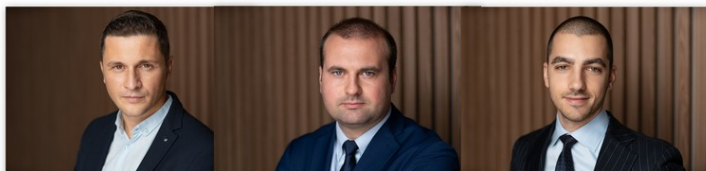


Recomandari pentru implementarea remediilor rapide în materie de TVA în 2020

**FILIP & COMPANY**

business law

Sufficient stress can hardly be laid on the advantages of simplicity, Alfred HOLT, 1878

Acest articol nu are în vedere COVID sau masurile legate de acesta. Acest articol este o pauza utila pe care o recomandam celor care își duc viața atenți fiind și la sanatate, dar și la alte evenimente care îi influențează.

Are în vedere ceva la fel de prezent și aproape la fel de contagios: **TVA-ul intracomunitar**. Prezent, deoarece cu toții îl întâmpinăm, calculăm, scutim sau plătim într-o formă sau alta, atunci când consumăm sau atunci când producem pentru ca alții să consume. Contagios pentru că e guvernat de principiul neutralității: îl preiei dacă participi și scapi de el dacă pastrezi distanța. Mai sunt și alte asemănări și multe deosebiri între cele două teme, limitându-ne, pentru a vă atrage și mai mult atenția, la faptul că ambele fenomene circula ca vântul și ca gândul, fiind urmărite în special atunci când se vorbește de granițe.

Veșnic tânăr, TVA-ul intracomunitar se afla într-o perioadă de tranziție din 1993 încoace, perioada ce ar fi trebuit să aibă un final în 2022, conform planurilor Comisiei Europene cuprinse în Propunerea de Directivă privind introducerea sistemului definitiv de TVA (detalii [aici](#)). Dezideratul transformării pieței unice într-o piață liberă, comparabilă cu cea internă, în care toată lumea colectează TVA și îl transferă în lanț până la consumator, pareă în 2018 îndepărtat, iar COVID nu a făcut decât să întârzie și mai mult planurile. Prin urmare, Comisia a decis să investigheze o serie de măsuri care ar fi urma să se aplice până la definitivarea mecanismelor sistemului definitiv al TVA, măsuri destinate să diminueze fraudă TVA intracomunitară.

Prea multă libertate, prea multe principii aplicate diferit de statele membre și de Curtea de Justiție a Uniunii Europene, conduc la fraudă și mijloacele tehnice actuale permit o urmărire mai ușoară a traseului bunurilor și o colectare mai bună a TVA. Așa au apărut Remediile Rapide (Quick Fixes) adoptate prin Directiva 2018/1910 și implementate în România prin OUG 6/2020, intrate în vigoare la 01.01.2020. Ne-am luat cu problemele serioase cauzate de COVID și au trecut neobservate alte prevederi menite să implementeze aceste măsuri: Regulamentul 2018/1912 care vizează documentele de care este nevoie pentru a justifica transportul peste granița al bunurilor ("Regulament transport") sau Instrucțiunile de aplicare a scutirii de TVA adoptate prin Ordinul 2148/2020 ("Instrucțiunile").

Toate aceste măsuri vizează livrările B2B de bunuri și ne încumetăm să le trecem în revistă împreună cu recomandările noastre deoarece **prescripția** fiscală este îndelungată și elementele **formale** devin mult mai importante în contextul TVA-ului comunitar, astfel încât ați putea trece ușor peste un cod de TVA sau o înregistrare într-un registru. Se pot remedia rapid problemele ridicate de Quick Fixes dacă se implementează la

timp. Fiind detalii formale, orice trecere a timpului va conduce la dificultăți de acoperirea lipsurilor și, deci la încarcarea cu TVA.

Quick Fixes implementate prin art. 275, 294 sau 321 Cod Fiscal, cuprind câteva măsuri **formale** ce devin esențiale pentru justificarea scutirii de la plata TVA-ului intracomunitar:

1. Necesitatea obținerii codului de TVA pentru aplicarea scutirii livrarilor intracomunitare - Condiție de Fond – QF 1
2. Presumția transportului în cadrul tranzacțiilor intracomunitare - Condiții de formă – QF 2
3. Uniformizarea regulilor aplicabile tranzacțiilor în lanț - QF 3
4. Uniformizarea regulilor aferente operațiunilor cu stocuri la dispoziția clientului -- QF 4

I. OBȚINEREA CODULUI DE TVA AL PARTENERULUI CONTRACTUAL – CONDIȚIE DE FOND PENTRU SCUTIREA LIVRĂRILOR INTRACOMUNITARE

Noua regulă da câștig de cauza formalistilor, în detrimentul jurisprudenței CJUE, prin condiționarea aplicării scutirii de TVA de:

- furnizarea de către Cumparatorul - B a unui cod de înregistrare în scopuri de TVA dintr-un stat membru diferit (Stat Membru B – SM B) de statul din care este livrat bunurile de către Furnizorul – A (înregistrat într-un Stat Membru A – SM A), și de
- depunerea unei declarații recapitulative care conține informațiile corecte referitoare la aceasta livrare

Aceste noi reguli din art. 294.2.a CF nu cuprind ceva nou, singura schimbare majoră fiind importanța care li se acordă. Și înainte se verifica partenerul contractual în VIES. Acum însă, va deveni **esențial** să păstrați **dovada verificării în VIES** de la data la care ea s-a realizat pentru a putea demonstra ca orice variație ulterioară a modului de înregistrare a partenerului nu poate influența scutirea livrării intracomunitare.

Nu găsiți în VIES, nu scutiți! – noua regulă ce se va urmări cu strictețe de către inspectorii ANAF.

Nu sunt suficiente codurile emise de state la nivel intern, ci este nevoie de utilizarea în tranzacții a unor coduri de înregistrare în scopuri de TVA din care să reiasă statul membru care l-a emis. Dacă sunteți Cumparator-B, din România, puteți utiliza și codul de TVA pentru achiziții intracomunitare (art. 317 CF).

Deși este posibilă corectarea facturilor sau a declarațiilor și ulterior (art. 10 alin. 5 din Instrucțiuni), nu vă bazați pe acest fapt deoarece va fi foarte dificil să obțineți codul partenerilor odată cu trecerea timpului. Iar consecințele pot implica plata **de două ori** a TVA-ului deoarece lipsa scutirii unei livrări în SM A **nu elimină** existența unei achiziții intracomunitare **taxabile** în SM B. Asemenea, chiar și corectarea declarațiilor rectificative este posibilă, dar numai dacă *deficiența poate fi justificată într-un mod satisfăcător* pentru organele de inspecție fiscală. Notele Explicative elaborate de Comisia Europeană ([aici](#)) detaliază câteva exemple de ceea ce ar trebui considerat satisfăcător, ele însă reprezentând preponderent erori materiale (sume sau date ale tranzacțiilor eronate).

Este adevărat că, dacă se achită TVA intracomunitar pentru o livrare nescutită este foarte posibil să puteți utiliza regulile din Directiva 2008/9 privind rambursarea TVA (art. 302 CF) care permit recuperarea TVA-ului din statul membru în care acesta a fost achitat, dar e mai bine să prevenim decât să reparam!

II. PREZUMȚIA TRANSPORTULUI PESTE GRANIȚĂ – VARIANTA COMUNITARĂ ȘI CEA NAȚIONALĂ, MAI FLEXIBILĂ

Poate cea mai relevantă modificare este instituirea unor reguli comunitare privind dovada transportului. Regulamentul 2018/1912 stabilește documentele de care inspectorii fiscali trebuie să țină cont și care vor face proba transportului peste graniță.

Funcționarea acestor documente are la baza mecanismul **prezumției**: dacă există documentele, ANAF este obligată să facă proba contrară și le poate înlătura numai în caz de fraudă/ abuz. Dacă nu există documentele, **nu înseamnă** că nu se poate face dovada transportului cu alte elemente. **Regulamentul** nu instituie o **obligatie** de a dovedi transportul bunurilor peste granița numai cu documentele listate acolo, ci **un drept**.

Prezumția nu se aplică dacă se organizează transport prin mijloace proprii de către furnizor sau cumparator, dar statele pot prevedea reguli mai flexibile. Ceea ce s-a și întâmplat. Instrucțiunile din România instituie, pe lângă prezumția europeană și o prezumție națională aplicabilă atunci când nu sunt îndeplinite criteriile din cea europeană.

1. Presumția comunitară

Dacă **Furnizorul este cel care organizează transportul** (sau o terță parte în numele său) și deține **două** documente emise de **două părți diferite independente** între ele și față de furnizor și față de **cumparator**, se va putea aplica prezumția dacă deține documente într-una dintre variantele de mai jos:

- Varianta 1 – ambele din lista A,
- Varianta 2 – unul din lista A, altul din lista B

LISTA A: document CMR semnat sau o scrisoare de trasura semnată, un conosament, o factură de transport aerian de marfuri sau o factură de la transportatorul bunurilor.

LISTA B: o **poliță** de asigurare corespunzătoare expedierii sau transportului bunurilor sau **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; o chitanță eliberată de un antreprenor în statul membru de destinație care să **atestă depozitarea** bunurilor în respectivul stat membru.

Independența se va aprecia prin raportare la criteriile de afiliere din Codul Fiscal.

Dacă se organizează transportul de către **cumparator** (sau o terță parte în numele său), pe lângă documentele de la Varianta 1 sau de la Varianta 2 trebuie obținută și o **declarație a cumparatorului** care menționează statul membru de destinație a bunurilor; această declarație scrisă precizează data emiterii, numele și adresa cumparatorului, precum și cantitatea și natura bunurilor, data și locul de sosire a bunurilor.

2. Presumția națională

Dacă nu sunt îndeplinite toate condițiile pentru aplicarea prezumției comunitare, se poate recurge la documentele stabilite de Instrucțiuni în cadrul unei *prezumții de rezerva*. Ea va fi aplicabilă și în situațiile în care transportul se organizează prin mijloace proprii și chiar dacă nu se pot obține documente de la două părți *independente*.

Similar celei comunitare, prezumția națională se va aplica dacă se prezintă un document din Lista A de mai sus și un document din **LISTA B** de mai sus la care se adaugă o **declarație scrisă din partea cumparatorului**, care atestă că bunurile respective au fost expediate sau transportate în statul membru de destinație și care cuprinde: data emiterii, numele și adresa cumparatorului, cantitatea și natura bunurilor, data și locul de sosire a bunurilor precum și **identificarea persoanei care acceptă bunurile în numele cumparatorului**.

III. SITUAȚII SPECIALE QF1 ȘI QF2 – OPERAȚIUNI TRIUNGHIULARE

Pe lângă situațiile în care întâlnim un furnizor și un cumparator, există și situații în care apariția unui terț complica obținerea documentelor.

Una dintre situațiile mai complicate în care ar trebui aplicate regulile QF este cea în care apare un intermediar înregistrat în același stat cu furnizorul (statul din care sunt livrate bunurile) și în situația în care avem de-a face cu un singur transport organizat de primul Furnizor, direct către achizitorul final C, acesta din urmă fiind desemnat ca platitor de TVA pentru achizițiile intracomunitare (similar situațiilor din România în care livrarea este efectuată de o entitate neînregistrată în RO, când TVA se va achita de către cumparator – art. 307.4 CF).

Situația poate fi descrisă astfel:

- A – Furnizor înregistrat în SM A
- B – cumparator înregistrat în SM A
- C – cumparator de la B, înregistrat în SM C
- A organizează transportul direct de la el la C

Operațiunea dintre A și B ar fi imposibilă în SM A. Dar B, deși înregistrat în SM A, achiziționează bunurile în SM C. Livrarea dintre A și B nu poate însă fi considerată livrare intracomunitară deoarece B nu are cod de înregistrare în SM C. Mai mult, legislația din SM C îl desemnează pe C platitor al TVA deoarece B nu este înregistrat în SM C (de exemplu art. 308 CF). În această situație, B ar beneficia de scutirea TVA pentru AIC din SM C, dar ar trebui să achite TVA în cadrul tranzacției cu A.

Cu toate acestea, considerăm că B ar avea dreptul să se înregistreze în SM C pentru operațiuni intra-comunitare și să utilizeze acest cod în raporturile cu A. Livrarea de la A la B ar fi deci scutită deoarece B a furnizat un cod de înregistrare în scopuri de TVA din SM C.

În același timp, B ar putea utiliza codul său de TVA din SM A în cadrul tranzacției cu C, urmând să se aplice taxarea inversă la C conform legislației acestui stat.

Subliniem că simplificarea operațiunilor triunghiulare în SM C (prevăzută în România de art. 268.8.b CF) nu este posibilă deoarece B nu este înregistrat în alt stat membru terț (pct. 3).

În situația în care B ar fi înregistrat într-un SM B, s-ar putea aplica regulile simplificării operațiunilor triunghiulare. Simplificarea operațiunilor triunghiulare este posibilă deoarece B este înregistrat în alt stat membru terț (pct. 3). B nu ar avea nevoie să se înregistreze în SM C deoarece C este desemnat platitor al taxei. În acest caz B va furniza cod TVA din SM B și cod de TVA din SM C către A – pct. 3 alin. 14 Norme Metodologice, și va furniza codul de TVA din SM B către C. Dacă B este din România, va înscrie achiziție neimpozabilă în declarația VIES și va declara livrare către C – cod T în Declarația VIES.

În partea a II-a vom analiza QF3 și QF 4 precum și măsurile pe care trebuie să le adopte contribuabilii pentru a le implementa eficient.