



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare Fiscală

Directia Generală Regională a
Finanțelor Publice – București

Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice
Serviciul Asistență pentru Contribuabili



Directia Generală Regională
a Finanțelor Publice - București

Șos. București-Ploiești, Nr. 9-13, Sector 1
București

Tel: 021.230.28.22; Fax: 021.231.93.97

e-mail: admin.sec1afbx01.s1@anaf.ro

Către : Camera Consultantilor Fiscali
Adresa : str. Alexandru Constantinescu nr. 61, sector 1, Bucuresti
Nr. înregistrare / data : 55923/4301/05.08.2019

Stimate domn Dan Manolescu,

Urmare adresei dumneavoastra nr. 303/21.01.2019 inregistrata la Ministerul Finantelor Publice sub nr. 3492/21.01.2019, la ANAF-Directia generala de asistenta pentru contribuabili sub nr. A_LPF_1577/17.07.2019, si transmisa spre solutionare institutiei noastre cu adresa inregistrata sub nr. 55923/29.07.2019, va comunicam:

Situatia de fapt:

În contextul modificărilor aduse prevederilor referitoare la ajustarea bazei de impozitare a TVA prevăzute la art. 287 lit. d) odată cu intrarea în vigoare la 1 ianuarie 2016 a Codului fiscal, precum și a modificărilor introduse începând cu 4 mai 2017 prin H.G. nr. 284/2017 Normelor metodologice, se solicită clarificări cu privire la aplicabilitatea ajustării bazei de impozitare după data de 1 ianuarie 2016 în cazul planurilor de reorganizare admise și confirmate printr-o hotărâre judecătorească anterior acestei date, respectiv:

- dacă ajustarea TVA este posibilă în cazul creanțelor modificate sau reduse ca urmare a punerii în aplicare a unui plan de reorganizare confirmat printr-o hotărâre judecătorească inclusiv înainte de 2016, atâta vreme cât ajustarea este încă în perioada de prescripție, sau

- doar cu privire la cele pentru care sentința judecătorească a fost pronunțată ulterior datei de 1 ianuarie 2016;
- dacă după data de 4 mai 2017 o societate poate ajusta TVA pentru facturile pe care nu le mai poate încasa urmare închiderii procedurii de faliment sau ca urmare a unui plan de reorganizare admis prin hotărâre judecătorească, chiar dacă aceste facturi au depășit termenul de prescripție, dar nu este depășit termenul de 5 ani de la data pronunțării unei hotărâri judecătorești de admitere a planului de reorganizare sau de închidere a falimentului.

Totodată, se solicită clarificări cu privire la regimul TVA aplicabil în cazul livrărilor de bunuri imobile pentru care furnizorii au emis facturi de avans în perioada în care aveau codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat sau erau mici întreprinderi.

Cadrul Legal:

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (denumită în continuare Legea nr. 571/2013);
- Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (denumită în continuare Legea nr. 227/2015);
- Normele metodologice de aplicare a Titlului VII din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare (denumite în continuare Norme metodologice);
- Hotărârea Guvernului nr. 284/2017 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 (denumită în continuare H.G. nr. 284/2017).

Tratament fiscal:

1. În ceea ce privește ajustarea bazei de impozitare a TVA ca urmare a punerii în aplicare a unui plan de reorganizare:

Pentru o mai bună înțelegere a modului de aplicare a prevederilor referitoare la ajustarea bazei de impozitare după data de 1 ianuarie 2016, în cazul planurilor de reorganizare admise și confirmate printr-o hotărâre judecătorească anterior acestei date, considerăm relevantă prezentarea cronologică a prevederilor în materie, reglementate de legea fiscală atât anterior, cât și ulterior datei de 1 ianuarie 2016.

Astfel, în perioada 1 ianuarie 2007 — 31 decembrie 2015 au fost în vigoare prevederile art. 138 lit. d) din Legea nr. 571/2003, care stipulează că baza de impozitare a TVA se reduce în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă.

Odată cu intrarea în vigoare a Legii nr. 227/2015, prevederile referitoare la ajustarea bazei de impozitare a TVA (în sensul reducerii acesteia), în situația în care furnizorii/prestatorii nu își mai pot încasa contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, au fost extinse și pentru cazurile în care beneficiarii pun în aplicare un plan de reorganizare, ce este admis și confirmat printr-o sentință judecătorească și prin care creanța creditorului este modificată sau eliminată.

Astfel, potrivit prevederilor art. 287 lit. d) din Legea nr. 227/2015, în forma în vigoare în perioada 1 ianuarie 2016 - 30 septembrie 2017, baza de impozitare a TVA se reduce în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa ca urmare a falimentului beneficiarului sau ca urmare a punerii în aplicare a unui plan de reorganizare admis și confirmat printr-o sentință judecătorească, prin care creanța creditorului este modificată sau eliminată. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare, iar, în cazul falimentului beneficiarului, începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței, hotărâre rămasă definitivă/definitivă și irevocabilă, după caz. În cazul în care ulterior pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare sunt încasate sume aferente creanțelor modificate sau eliminate prin planul de reorganizare, se anulează ajustarea efectuată, corespunzător sumelor respective prin decontul perioadei fiscale în care acestea sunt încasate.

Conform pct. 32 alin. (6) din Normele metodologice, în forma care a fost în vigoare până în mai 2017, ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, prevăzută la art. 287 lit. d) din Codul fiscal, este permisă pentru facturile emise care se află în cadrul termenului de prescripție prevăzut în Codul de procedură fiscală. În cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa ca urmare a punerii în aplicare a unui plan de reorganizare admis și confirmat printr-o hotărâre judecătorească, prin care creanța creditorului este modificată sau eliminată, ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare, dacă aceasta a intervenit după data de 1 ianuarie 2016. În cazul persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare se operează anularea taxei neexigibile aferente livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii realizate.

Începând cu data de 4 mai 2017, dată intrării în vigoare a H.G. nr. 284/2017, pct. 32 alin. (6) din Normele metodologice a fost modificat în sensul că: ajustarea prevăzută la art. 287 lit. d) din Codul fiscal se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a pronunțat hotărârea judecătorească de confirmare a planului de reorganizare, respectiv hotărârea judecătorească de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței, sub sancțiunea decăderii. Ajustarea este permisă chiar dacă s-a ridicat rezerva verificării ulterioare, conform Codului de procedură fiscală. În cazul persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare se operează anularea taxei neexigibile aferente livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii realizate.

Începând cu 1 octombrie 2017, conform prevederilor art. 287 lit. d) din Codul fiscal, baza de impozitare se reduce în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa ca urmare a falimentului beneficiarului sau ca urmare a punerii în aplicare a unui plan de reorganizare admis și confirmat printr-o sentință judecătorească, prin care creanța creditorului este modificată sau eliminată.

Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare, iar, în cazul falimentului beneficiarului, începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței, hotărâre rămasă definitivă/definitivă și irevocabilă, după caz. Ajustarea se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a pronunțat hotărârea judecătorească de confirmare a planului de reorganizare, respectiv hotărârea judecătorească de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței, sub sancțiunea decăderii. Ajustarea este permisă chiar dacă s-a ridicat rezerva verificării ulterioare, conform Codului de procedură fiscală. Prin efectuarea ajustării se redeschide rezerva verificării ulterioare pentru perioada fiscală în care a intervenit exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunea care face obiectul ajustării. În cazul în care, ulterior pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței, în cazul falimentului beneficiarului, sau pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare, sunt încasate sume aferente creanțelor scoase din evidența contabilă, în cazul falimentului, sau sume aferente creanțelor modificate sau eliminate prin planul de reorganizare, se anulează ajustarea efectuată, corespunzător sumelor respective, prin decontul perioadei fiscale în care acestea sunt încasate.

Această modificare a avut la bază decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza C- 246/16 Di Maura, potrivit căreia articolul 11 secțiunea C alineatul (1) al doilea paragraf 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 TVA: baza unitară de evaluare, trebuie interpretat în sensul că un stat membru nu poate conditiona reducerea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată de caracterul infructuos al unei proceduri colective atunci când o astfel de procedură este susceptibilă să dureze mai mult de zece ani.

Subliniem că analiza textelor de lege de mai sus trebuie să se realizeze potrivit principiului neretroactivității legii civile, principiu enunțat la art. 15 alin. (2) din Constituția României. Astfel, conform art. 15 alin. (2) din Constituția României, *legea dispune numai pentru viitor, cu excepția legii penale sau contravenționale mai favorabile.*

Astfel, din prevederile legale anterior menționate rezultă că furnizorii/prestatorii își pot ajusta baza de impozitare a TVA pentru creanțele modificate sau eliminate prin planul de reorganizare, dacă respectivul plan a fost admis și confirmat printr-o sentință judecătorească după data de 1 ianuarie 2016, dată la care a fost introdusă această posibilitate în Legea nr. 227/2015.

Cu alte cuvinte, în situația în care creanțele deținute de furnizori/ prestatori au fost modificate sau eliminate printr-un plan de reorganizare a beneficiarului aprobat anterior datei de 1 ianuarie 2016, nu este posibilă ajustarea TVA aferente conform prevederilor Legii nr. 227/2015, întrucât o astfel de abordare ar constitui o aplicare retroactivă a legii.

În ceea ce privește modificarea, începând cu data de 4 mai 2017, a prevederilor alin. (6) al pct. 32 din Normele metodologice, precizăm că, așa cum rezultă și din Nota de fundamentare la H.G. nr. 284/2017, necesitatea acestei modificări, a fost determinată de perioada destul de mare de derulare a procedurilor de reorganizare/de faliment, existând situații în care persoanele impozabile care ar fi putut beneficia de această

facilitate să nu își poată ajusta baza de impozitare a TVA, întrucât perioada de prescripție prevăzută de Codul de procedură fiscală era depășită.

Totodată, arătăm că această modificare a textului normelor metodologice a fost corelată cu dispozițiile art. 219 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora dreptul contribuabilului/ plătitorului de a cere restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la restituire.

Astfel, conform prevederilor pct. 32 alin. (6) din Normele metodologice, astfel cum au fost modificate prin H.G. nr. 284/2017, furnizorii/prestatorii își pot ajusta baza de impozitare a TVA pentru facturile neîncasate ca urmare a falimentului sau reorganizării beneficiarului în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a pronunțat hotărârea judecătorească de confirmare a planului de reorganizare, respectiv hotărârea judecătorească de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței, sub sancțiunea decăderii, deci, chiar dacă facturile în cauză au depășit termenul de prescripție prevăzut în Codul de procedură fiscală.

În subsidiar, menționăm că, în prezent, conform modificărilor aduse art. 287 lit. d) din Codul fiscal de art. I pct. 20 din Legea nr. 30/2019, ajustarea bazei de impozitare este permisă începând cu data sentinței sau, după caz, a încheierii, prin care s-a decis intrarea în faliment, conform legislației privind insolvența, urmând ca în situația în care furnizorul/prestatorul mai încasează totuși sume aferente operațiunilor respective de la beneficiar să anuleze corespunzător ajustarea efectuată.

2. În ceea ce privește regimul TVA aplicabil în cazul livrărilor de bunuri imobile pentru care furnizorii au emis facturi de avans în perioada în care aveau codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat sau erau mici întreprinderi:

Având în vedere prevederile legale invocate în cadrul solicitării, suntem de acord cu punctul de vedere exprimat de dumneavoastră cu privire la faptul că, ulterior reînregistrării în scopuri de TVA/înregistrării în scopuri de TVA, în cazul micilor întreprinderi, la regularizarea avansului facturat persoana impozabilă nu va putea să aplice taxarea inversă pentru livrările de bunuri imobile taxabile (prin efectul legii sau prin opțiune), decât pentru eventualele diferențe față de avansurile facturate, întrucât pentru aceste operațiuni, conform excepției prevăzute la art. 280 alin. (7) din Legea nr. 227/2015, regimul aplicabil este cel de la data la care a intervenit exigibilitatea taxei, în cazul descris, la data emiterii facturii de avans, dată la care persoana impozabilă avea codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat/nu avea cod de înregistrare în scopuri de TVA.

Totodată, precizăm că la pct. 109 alin. (17) din Normele metodologice sunt detaliate o serie de exemple pentru soluționarea situațiilor tranzitorii care pot apărea ca urmare a eliminării sau a includerii unor operațiuni din/în categoria celor pentru care se aplică taxarea inversă în cadrul art. 331 din Codul fiscal. Pentru aceste situații tranzitorii se aplică prevederile art. 280 alin. (7) din Codul fiscal, respectiv se aplică regimul în vigoare la data exigibilității de taxă.

Deși exemplele reglementează situațiile tranzitorii, în opinia noastră, acestea sunt aplicabile și în situația descrisă de dumneavoastră.

În acest sens, considerăm relevant exemplul nr. 4 de la alin. (17) al pct. 109 din Normele metodologice, referitor la procedura de regularizare în cazul micilor întreprinderi care ulterior se înregistrează în scopuri de TVA, potrivit căruia:

O mică întreprindere încasează în anul 2015 suma de 50.000 lei pentru livrarea unui teren construibil, aplicând regimul special de scutire prevăzut de art. 310 din Codul fiscal. Incepând cu data de 1 decembrie 2015, mica întreprindere devine persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal. Livrarea terenului are loc în luna februarie 2016. Valoarea totală a terenului construibil este de 150.000 lei. Persoana impozabilă în cauză are obligația să efectueze următoarele regularizări la data livrării terenului:

- storno factură parțială nr./2015 - 50.000 lei, cu semnul minus – scutit TVA;
- regularizarea facturii parțiale din 2015 în februarie 2016: 50.000 lei (cu semnul plus) + 10.000 (TVA calculată la cota de 20% de la data faptului generator, dar fără aplicarea taxării inverse - art. 280 alin. (7) din Codul fiscal);
- diferența exigibilă 2016: 100.000 lei - taxare inversă.

Cu acest punct de vedere a fost de acord și Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

Pentru a beneficia de îndrumare și asistență cu caracter general în domeniul fiscal vă sta la dispoziție Call-center-ul ANAF la numărul de telefon: 031/403 91 60.

Această adresă nu reprezintă un act administrativ fiscal în sensul art. 1 pct. 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, cu modificările și completările ulterioare, sau un act administrativ de autoritate în sensul art. 1 al. 1 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, și nu este opozabilă terților.

Cu deosebită considerație,

Mihaela Georgescu