



Nr. 303/21.01.2019



Către:

MINISTERUL FINANȚELOR PUBLICE

Direcția Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale

Adresă: Str. Apolodor nr. 17, Sector 5, București

Domnului Iulian Ardelean, Director General

Ca urmare a numeroaselor sesizări primite din partea consultanților fiscali cu privire la problema ajustării bazei impozabile a TVA în cazul planurilor de reorganizare a beneficiarilor care au intrat în insolvență, dar și în cazul procedurii de faliment, precum și în cazul aplicării taxării inverse pentru livrarea unor bunuri, vă supunem atenției următoarele situații în legătură cu care vă solicităm un punct de vedere oficial.

1). Având în vedere modificările aduse prevederilor referitoare la ajustarea bazei de impozitare prevăzute la art. 287 lit. d) odată cu intrarea în vigoare la 1 ianuarie 2016 a Codului fiscal aprobat prin Legea 227/2015, precum și modificările introduse ulterior prin HG nr. 284/2017 Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, este necesară clarificarea aplicabilității ajustării bazei de impozitare după 1 ianuarie 2016 în cazul planurilor de reorganizare admise și confirmate printr-o sentință judecătorească anterior acestei date.

Începând cu 1 ianuarie 2016, odată cu intrarea în vigoare a noului Cod fiscal, formatul art. 287 lit. d) a fost modificat după cum urmează, *baza de impozitare se reduce în următoarele situații:*

[...]

d) 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.

La pct. 32, alin.(6) din normele metodologice se prevedea:

”(6) 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.”

Prin HG nr. 284/2017, începând cu 4 mai 2017, punctul 32 alin. (6) din Normele metodologice de aplicare a art. 287 lit. d) din Codul fiscal s-a modificat având următorul cuprins:

„(6) 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.”

Modificarea succesivă a prevederilor din norme, fără o modificare a Codului fiscal au creat unele posibilități de interpretare diferită a modului de aplicare a legii .

Astfel, dacă în prima variantă normele prevedeau în clar că ajustarea în cazul reorganizării este posibilă după data pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare, dacă aceasta a intervenit după data de 1 ianuarie 2016, după data de 4 mai 2017, normele nu mai prevăd această cerință.

O altă modificare de esență operată prin norme se referă la renunțarea la ajustarea TVA pentru facturile aflate în perioada de prescripție, care a fost înlocuită prin HG 284/2017 cu posibilitatea ajustării în termen de 5 ani de la data aprobării planului de reorganizare sau de la data închiderii procedurii de faliment. Prin această modificare se observă că legiuitorul nu mai ține cont de faptul că facturile sunt sau nu în termen de prescripție, fapt confirmat și de modificările ulterioare ale art. 287, lit. d).

Având în vedere cele menționate, deoarece inspecțiile fiscale vizează și această perioadă controversată, dorim exprimarea unui punct de vedere de către Ministerul Finanțelor Publice cu privire la următoarele:

- (i) Ajustarea TVA este posibilă în cazul creanțelor modificate sau reduse ca urmare punerii în aplicare a unui plan de reorganizare confirmat printr-o sentință judecătorească inclusiv înainte de 2016, atâta vreme cât ajustarea este încă în perioada de prescripție, sau
- (ii) Doar cu privire la cele pentru care sentința judecătorească a fost pronunțată ulterior datei de 1 ianuarie 2016.
- (iii) Indiferent de răspunsul la primele întrebări, dacă după data de 4 mai 2017 o societate poate ajusta TVA pentru facturile pe care nu le mai pot încasa datorită închiderii procedurii de faliment sau datorită 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.

II) Altă problemă, care a fost de asemenea sesizată în repetate rânduri de către consultanții fiscali, este cea a facturării în avans a unor livrări de construcții sau terenuri care sunt

taxabile prin efectul legii de către persoane care au avut codul de TVA anulat sau de mici întreprinderi.

Astfel, potrivit prevederilor art. 331, alin. (2), lit. g) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se aplică taxarea inversă pentru livrarea de construcții și terenuri care sunt taxabile prin efectul legii sau prin opțiune.

La art. 280, alin. (7) din Codul fiscal se prevede că pentru operațiunile prevăzute la art. 331 regimul aplicabil este cel de la data la care intervine exigibilitatea taxei conform art. 282 alin. (1) și (2).

În consecință se înțelege din coroborarea acestor prevederi legale că în cazul facturării în avans a unor livrări de construcții sau terenuri taxabile prin efectul legii realizate de o societate care are codul de TVA anulat, aceasta va datora TVA pentru bunurile livrate, întrucât nu îndeplinește condiția prevăzută la art. 331 alin.(1) din Codul fiscal, respectiv nu are un cod valabil de TVA. Ulterior, dacă livrarea bunurilor are loc după data înregistrării în scopuri de TVA a persoanei în cauză, la regularizarea facturii de avans nu se va putea aplica taxare inversă datorită prevederii de la art. 280 alin. (7) care impune aplicarea regimului fiscal de la data exigibilității taxei, ori aceasta a intervenit la data emiterii facturii de avans, deci în perioada în care societatea nu avea cod valabil de TVA. Chiar dacă factura de regularizare este emisă după data înregistrării în scopuri de TVA a persoanei în cauză, aceasta nu generează exigibilitate de taxă decât pentru eventuale diferențe față de avansurile facturate, motiv pentru care factura de regularizare a avansului se va emite cu TVA.

Probleme asemănătoare intervin și în cazul micilor întreprinderi care ulterior se înregistrează în scopuri de TVA.

Vă rugăm să confirmați dacă analiza de mai sus corespunde prevederilor legale.

Subliniem că ne-am adresat direcției dvs. întrucât problemele în discuție au fost sesizate de numeroși consultanți fiscali, iar rolul Camerei Consultanților Fiscali este acela de a media dialogul între autoritatea fiscală și contribuabili, pentru a contribui la creșterea încrederii mediului de afaceri în autoritatea fiscală.

Cu stimă,