



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de Administrare Fiscală

Directia Generală Regională a Finanțelor
Publice – București

Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice
Serviciul Asistența pentru Contribuabili



Directia Generală Regională
a Finanțelor Publice – București

Str.C.A. Rosetti, nr.39, sector 2, București

Tel: 021.310.34.51; Fax: 021.312.73.38

eail: Admin.SEC2AFBX01.S2@mfinante.ro

Număr de înregistrare operator de date cu caracter
personal ANSPDCP: 20494

Program de lucru: L,M,J,V 8.00-16.30

Miercuri 8.00-18.30

CAMERA CONSULTANTILOR FISCALI

adresa: Str.Alecu Russo nr.13-19,
Sector 2
Bucuresti, Romania

Numărul și data:

A 24067/ 19.04.2018

Urmare adresei dvs. nr.320/2018 inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala - Directia Generala de Asistența pentru Contribuabili sub nr.A_LPF_749/2018, retransmisa si înregistrata la Directia Generala Regionala a finantelor Publice Bucuresti sub nr.MBR_REG 15625/04.04.2018, retransmisa si înregistrata la Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice sub nr.MBS2-REG-24067/13.04.2018, si in urma raspunsului primit de la Directia Generala de Legislatie Cod fiscal si Reglementari Vamale din Ministerul Finantelor Publice, va comunicam urmatoarele:

1. Cadrul legal:

Ordonanța Guvernului nr. 23/2017 privind plata defalcată a TVA, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 275/2017, denumită în continuare OG 23/2017

2. Prezentarea situației:

Prin adresa transmisă, Camera Consultanților Fiscali semnalează existența anumitor necorelări între prevederile OG 23/2017 privind plata defalcată a TVA, apărute în contextul modificărilor aduse acesteia prin Legea nr. 275/2017.

3.Tratamentul fiscal:

Urmare amendamentelor aduse Ordonanței Guvernului nr. 23/2017 privind plata defalcată a TVA prin Legea nr. 275/2017, mecanismul plății defalcate a TVA a suferit mai multe modificări precum și o serie de clarificări tehnice cu privire la modul de funcționare. Totodată au apărut și câteva necorelări privind anumite prevederi, asupra cărora Camera Consultaților solicită clarificări.

Referitor la necorelarea între prevederile art. 2 alin. (5) și art. 22 alin. (1) din OG

23/2017, precizăm următoarele:

Potrivit prevederilor art. 2 alin. (5) din OG 23/2017, *persoanele înregistrate în scopuri de TVA prevăzute la alin. (1) și (2) aplică mecanismul plății defalcate a TVA începând cu ziua următoare celei în care sunt publicate în Registrul persoanelor care aplică plata defalcată a TVA, pentru facturi/documente emise conform art. 319 din Codul fiscal și avansurile încasate începând cu această dată.*

Conform art. 22 alin. (1) din OG 23/2017 *prevederile art. 1 - 11 și ale art. 13 - 15 se aplică începând cu data de 1 ianuarie 2018, pentru facturi/alte documente emise conform art. 319 din Codul fiscal și avansuri încasate începând cu 1 ianuarie 2018.*

Potrivit prevederilor art. 15 alin. (3) din OG 23/2017, persoanele impozabile și instituțiile publice, înregistrate în scopuri de TVA potrivit art. 316 din Codul fiscal, care au obligația aplicării plății defalcate a TVA, au obligația să vireze în contul de TVA propriu, în termen de 30 de zile lucrătoare de la încasare, TVA aferentă facturilor emise înainte de data la care aplică plata defalcată a TVA și achitate după această dată, care nu au fost încasate în contul de TVA.

Astfel, prevederile art. 2 alin. (5) și ale art. 15 alin. (3) din OG 23/2017 sunt corelate și reflectă intenția legiuitorului, respectiv:

- mecanismul plății defalcate a TVA se aplică pentru facturile emise și avansurile încasate de o persoană impozabilă începând cu ziua următoare înscrierii acesteia în Registrul persoanelor care aplică plata defalcată a TVA. Doar pentru aceste plăți beneficiarii au obligația efectuării plății defalcate a TVA;

- pentru facturile emise de furnizor/prestator înainte de data de la care acesta aplica plata defalcată a TVA, dar încasate de la beneficiari după această dată, beneficiarul nu are obligația de a efectua plata defalcată a TVA, iar furnizorul/prestatorul își virează singur TVA aferentă acestor încasări în contul de TVA (daca beneficiarul nu a plătit totuși defalcat).

În condițiile în care forma inițială a OG 23 viza aplicarea obligatorie a mecanismului începând cu data de 1 ianuarie 2018 de către toate persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, prin Legea nr. 275/2017 pentru aprobarea OG 23/2017, adoptată de Parlament, *nu s-au amendat în mod corespunzător și prevederile art. 22, acest articol păstrându-și forma inițială care prevedea aplicarea mecanismului pentru facturi/alte documente emise și avansuri încasate începând cu 1 ianuarie 2018.*

Astfel, este necesar ca interpretarea acestor dispoziții din OG 23/2017 să țină cont de intenția legiuitorului care a fost aceea ca mecanismul plății defalcate a TVA să se aplice pentru facturile emise/avansurile încasate începând cu ziua următoare celei în care furnizorul/prestatorul a fost înscris în Registrul persoanelor care aplică mecanismul plății defalcate a TVA, iar pentru sumele încasate de o persoană care aplică mecanismul, aferente unor facturi emise înainte de data de la care furnizorul/prestatorul aplică mecanismul plății defalcate a TVA, aceasta să aibă obligația să își vireze singur TVA aferentă în contul propriu de TVA, conform art. 15 alin. (3) din OG 23/2017, cu excepția situației în care beneficiarul a efectuat deja plata defalcată, deși, conform legii, nu avea acesta obligație.

Cu toate acestea, precizăm că prevederile art. 22 alin. (1) din OG 23/2017 produc efecte în ceea ce privește persoanele care au optat în perioada 1 octombrie - 31 decembrie 2017 pentru aplicarea mecanismului plății defalcate a TVA.

Astfel, pentru aceste persoane, OG 23/2017 a prevăzut un sistem tranzitoriu în perioada cuprinsă între data la care acestea au optat pentru aplicarea mecanismului și data de 31 decembrie 2017, în sensul că beneficiarii lor nu aveau obligația să le vireze defalcat TVA în contul de TVA decât dacă aplicau la rândul lor prin opțiune mecanismul plății defalcate a TVA.

Având însă în vedere că persoanele care au optat anterior anului 2018 pentru aplicarea mecanismului figurează în Registrul persoanelor care aplică plata defalcată a TVA la data de 1 ianuarie 2018, iar sistemul derogatoriu prevăzut de OG 23/2017 a încetat la aceasta dată, precizăm că în cazul acestor persoane sunt aplicabile prevederile art. 22 alin. (1) din OG 23/2017, respectiv pentru facturile/alte documente emise și avansurile încasate de aceste persoane începând cu 1 ianuarie 2018, beneficiarii prevăzuți la art. 3 alin. (1) din OG 23/2017, au obligația de a efectua plata defalcată a TVA către aceștia.

Referitor la necorelarea între prevederile art. 3 alin. (1) și art. 18 lit. a) și b) din OG 23/2017, precizăm următoarele:

Potrivit **art. 3 alin. (1)** din OG 23/2017, persoanele impozabile, **cu excepția instituțiilor publice**, înregistrate în scopuri de TVA, au obligația să plătească contravaloarea TVA aferente achizițiilor de bunuri și servicii într-un cont de TVA al furnizorului/prestatorului care aplică mecanismul plății defalcate a TVA.

Conform **art. 18 lit. a) și b)**, *constituie contravenții următoarele fapte, dacă nu au fost săvârșite în astfel de condiții ca, potrivit legii, să fie considerate infracțiuni:*

*a) plata TVA de către persoanele impozabile și instituțiile publice prevăzute la **art. 3 alin. (1)**, în alt cont decât contul de TVA al furnizorului/prestatorului, dacă nu se corectează plata eronată prin plata TVA în contul de TVA al furnizorului/prestatorului în termen de maximum 7 zile lucrătoare de la data efectuării plății eronate, dar corecția se realizează în maximum 30 de zile de la data plății eronate;*

*b) plata TVA de către persoanele impozabile și instituțiile publice prevăzute la **art. 3 alin. (1)**, în alt cont decât contul de TVA al furnizorului/prestatorului, dacă nu se corectează plata eronată prin plata TVA în contul de TVA al furnizorului/prestatorului în termen de maximum 30 de zile de la data efectuării plății eronate.*

Astfel, potrivit prevederilor art.3 alin. (1), forma modificată prin Legea nr. 275/2017, instituțiile publice au fost eliminate din categoria persoanelor obligate să plătească contravaloarea TVA aferente achizițiilor de bunuri și servicii într-un cont de TVA al furnizorului/prestatorului care aplică mecanismul plății defalcate a TVA.

Cu toate acestea, nu au fost amendate în mod corespunzător și prevederile art. 18 lit. a) și b) din OG 23/2017 care prevăd în continuare ca plata TVA de către instituțiile publice în alt cont decât contul de TVA al furnizorului/prestatorului constituie contravenție și atrage sancțiuni.

Prin urmare, având în vedere că legea nu prevede obligația instituțiilor publice de a efectua plata defalcată a TVA către persoanele care aplică acest mecanism, prevederile art. 18 lit. a) și b) din OG 23/2017 nu pot produce efecte în ceea ce privește instituțiile publice, acestea neputând fi sancționate pentru neîndeplinirea unei obligații care a fost eliminată din forma finală a actului normativ.

Referitor la prevederile art.3 alin. (1) din OG 23/2017, potrivit cărora persoanele impozabile, cu excepția instituțiilor publice, **înregistrate în scopuri de TVA**, au obligația să plătească contravaloarea TVA aferente achizițiilor de bunuri și servicii într-un cont de TVA al furnizorului/prestatorului care aplică mecanismul plății defalcate a TVA, confirmăm interpretarea Camerei Consultanților Fiscali, potrivit căreia această obligație revine atât persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, cât și celor înregistrate conform art. 317, având în vedere că legea nu face distincție între aceste categorii de persoane.

În ceea ce privește propunerea Camerei Consultanților Fiscali de a fi excluse de la această obligație persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 317 din Codul fiscal,

precizăm că reținem spre analiză această propunere pentru o viitoare amendare a prevederilor OG 23/2017.

Prezenta adresa nu constituie un act administrativ fiscal, în sensul art.1 pct.1 din Legea nr.207/2015, cu modificările și completările ulterioare, sau act administrativ de autoritate, în sensul art. 1, al. 1 din Legea nr. 554/2004 și nu este opozabilă terților.

Cu deosebită considerație,

Daniel Florin ANGHEL
Șef Administrație

