

TVA LA ACHIZIȚII ÎN SITUAȚII DE ANULARE A CODULUI DE TVA: A FI SAU A NU FI DEDUCTIBIL?

Lavinia Lazăr*
Viboal FindEx

Rezumat

Dreptul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA de a deduce TVA-ul pe care îl datorează sau îl plătesc pentru bunurile și serviciile achiziționate în activitatea lor curentă constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA instituit prin legislația Uniunii Europene. Mai mult decât atât, un alt principiu de bază, principiul neutralității taxei impune ca dreptul de deducere a TVA să fie acordat chiar dacă cerințele de formă nu au fost respectate de către persoanele impozabile implicate într-o tranzacție, atât timp cât cerințele de fond sunt îndeplinite corespunzător. În acest context, poate anularea înregistrării în scopuri de TVA a unei persoane impozabile să constituie un motiv suficient de întemeiat pentru a permite îngrădirea dreptului de deducere a taxei? În cadrul prezentului articol vom încerca să analizăm această întrebare la nivelul legislației și practicilor naționale prin raportare la câteva cazuri românești relevante pentru acest subiect, soluționate de Curtea de Justiție a Uniunii Europene (în continuare CJUE).

Cuvinte cheie: taxa pe valoarea adăugată, înregistrare în scopuri de TVA, drept de deducere, anulare, cod de TVA

Clasificare JEL: H87, K34

1. Cadrul legislativ național

Până nu demult, mai precis până la sfârșitul anului 2016, legislația fiscală din România stabilea faptul că persoanele impozabile care efectuau achiziții de la furnizori ce aveau codul de TVA anulat nu aveau dreptul, fără nicio excepție, să își deducă taxa aferentă operațiunilor realizate în relație cu partenerul respectiv. Mai mult decât atât, în cazul persoanelor impozabile care se aflau ele însele în situația anulării propriului cod de TVA, nu își puteau exercita dreptul de deducere a TVA-ului pentru nicio achiziție efectuată în această perioadă în scopul desfășurării activității sale economice, de asemenea, fără excepție. Practic, prevederile legislative naționale aplicabile la momentul respectiv stabileau un refuz sistematic și definitiv al dreptului de deducere al TVA pe motiv de anulare a codului de TVA indiferent de orice alte considerente cum ar fi de exemplu îndeplinirea condițiilor de fond ale operațiunii.

* Autor de contact, **Lavinia Lazăr** –lavinia.lazar@viboal-findex.ro

Ulterior, începând cu 1 ianuarie 2017, Codul fiscal a fost modificat în sensul în care acesta permite ca TVA-ul datorat sau plătit de către persoanele care au înregistrarea în scopuri de TVA anulată sau către astfel de persoane care se află în această situație să poată fi dedus doar odată cu reactivarea codului de TVA respectiv. Astfel, doar după ce situația care a condus la anularea codului de TVA încetează și are loc reînregistrarea în scopuri de TVA, atât contribuabilul în cauză cât și partenerii comerciali ai acestuia își pot exercita dreptul de deducere a TVA aferentă operațiunilor desfășurate în perioada în care înregistrarea în scopuri de TVA a fost anulată. Mai precis, reglementările fiscale au fost modificate de la un refuz clar al dreptului de deducere în astfel de situații, la o amânare a acestuia până în momentul reînregistrării în scopuri de TVA.

Care sunt însă situațiile în care înregistrarea în scopuri de TVA a unei persoane impozabile este anulată de organele fiscale? Sunt ele situații dificil de atins în practică de către un contribuabil dacă acesta dă dovadă de un comportament fiscal adecvat? Consultând prevederile legislative în acest sens, observăm că anularea codului de TVA se efectuează de către organele fiscale în conformitate cu art. 316 alin. (11) din Codul fiscal în următoarele cazuri:

- dacă persoana impozabilă respectivă este declarată inactivă potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală;
- dacă asociații sau administratorii persoanei impozabile respective sau persoana impozabilă însăși au înscrise în cazierul fiscal infracțiuni și/sau faptele prevăzute la art. 4 alin. (4) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 39/2015 privind cazierul fiscal.
- dacă persoana impozabilă respectivă nu a depus niciun decont de taxă timp de 6 luni consecutive pentru perioada fiscală luna calendaristică, respectiv timp de 2 trimestre consecutive pentru perioada fiscală trimestrul calendaristic.
- dacă în ultimele 6 deconturi consecutive depuse pentru perioada fiscală luna calendaristică, respectiv ultimele 2 deconturi consecutive pentru perioada fiscală trimestrul calendaristic nu a existat nicio achiziție de bunuri sau servicii și nicio livrare de bunuri sau prestare de servicii efectuate în perioada de raportare pentru care se depune decontul.
- dacă persoana impozabilă respectivă prezintă risc fiscal ridicat conform criteriilor stabilite prin ordin ANAF.

Prin urmare, considerăm că printre aceste condiții în baza cărora organele fiscale anulează codul de TVA al unui contribuabil regăsim și situații uzuale, ce nu dovedesc în mod categoric un comportament fraudulos, situații în care un contribuabil obișnuit ce dă dovadă de o conformare fiscală adecvată se poate afla dintr-o simplă eroare umană. Cel mai elocvent exemplu în acest sens, este o situație destul de des întâlnită în practică în opinia noastră, aceea în care din cauza expirării duratei sediului social (de exemplu, prin omiterea prelungirii valabilității contractului de închiriere pentru spațiul destinat sediului social), o persoană impozabilă este declarată contribuabil inactiv și implicit i se anulează și înregistrarea în scopuri de TVA. O astfel de situație poate fi remediată rapid prin prelungirea duratei sediului social la Registrul Comerțului, contribuabilul fiind apoi reactivat din punct de vedere fiscal și reînregistrat în scopuri de TVA.

Astfel, revenind la reglementările legate de dreptul de deducere a TVA în condiții de anulare a înregistrării în scopuri de TVA prezentate la începutul acestui articol, esențial de analizat în această problemă, considerăm a fi următorul aspect: condiția primordială care stă la baza raționamentului de acordare a dreptului de deducere a TVA ar trebui să fie, conform prevederilor actuale din legislația națională, faptul că persoana impozabilă și-a reactivat codul de TVA sau faptul că în cadrul tranzacției respective sunt îndeplinite condițiile de fond din Directiva 112/2006/CE privind sistemul comun de TVA și că dovada

unei intenții frauduloase lipsește? În acest sens, vom prezenta, în continuare, câteva dintre cazurile românești de TVA soluționate de CJUE relevante pentru situația avută în discuție.

Cazuri românești la CJUE:

Practica ANAF de a refuza dreptul de deducere a TVA în baza prevederilor din Codul fiscal național este destul de des întâlnită, fapt confirmat de numeroasele litigii dintre contribuabilii români și administrațiile fiscale ajunse la CJUE pe această temă.

a. C101/2016- Paper Consult SRL

Descrierea litigiului:

Rom Packaging SRL a fost declarată contribuabil inactiv în data de 7 octombrie 2010 pentru nedepunerea declarațiilor fiscale și radiată din registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA începând cu data de 1 noiembrie 2010. În baza unui contract încheiat în data de 3 ianuarie 2011, Rom Packaging a prestat servicii către Paper Consult SRL. Aceasta din urmă a dedus TVA-ul aferent serviciilor achiziționate, iar Rom Packaging a plătit taxa colectată către bugetul de stat. ANAF a considerat ca Paper Consult nu ar fi avut dreptul să deducă TVA aferenta serviciilor furnizate de către Rom Packaging având în vedere faptul că la data încheierii contractului de prestări servicii aceasta din urmă figura în Registrul contribuabililor inactivi. Paper Consult a contestat decizia emisă de ANAF în acest sens, considerând că exercitarea dreptului de deducere a TVA depinde exclusiv de respectarea condițiilor de la art. 178 din Directiva 112/2006/CE privind sistemul comun de TVA.

Întrebările preliminare adresate CJUE:

„1) *Se opune Directiva 2006/112 unei reglementări naționale în conformitate cu care este refuzat dreptul de deducere a [TVA-ului] unei persoane impozabile pe motiv că persoana din amonte, care a emis factura în care sunt individualizate cheltuiala și [TVA-ul], a fost declarată inactivă de către administrația financiară?*

2) *În cazul în care răspunsul la prima întrebare este negativ, se opune Directiva 2006/112 unei reglementări naționale în conformitate cu care este suficientă afișarea listei cu contribuabilii declarați inactivi la sediul [ANAF] și publicarea acesteia pe pagina de internet a [ANAF], la secțiunea Informații publice – Informații privind agenții economice, pentru a putea refuza dreptul de deducere a [TVA-ului], în condițiile primei întrebări?”*

Decizia CJUE:

„Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie să fie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în cauza principală, în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este refuzat unei persoane impozabile pentru motivul că operatorul care i-a furnizat o prestare de servicii în schimbul unei facturi pe care figurează separat prețul și taxa pe valoarea adăugată a fost declarat inactiv de administrația fiscală a unui stat membru, această declarație de inactivitate fiind publică și accesibilă pe internet oricărei persoane impozabile în acest stat, atunci când acest refuz al dreptului de deducere este sistematic și definitiv, nepermițând să se facă dovada absenței unei fraude sau a unei pierderi de venituri fiscale.”

Astfel, în această cauză, CJUE a stabilit faptul că legislația Uniunii Europene interzice o reglementare națională conform căreia o persoană impozabilă nu ar avea dreptul de a deduce TVA pentru o achiziție de la un furnizor ce are codul de TVA anulat din cauza faptului că a fost declarat contribuabil inactiv, anularea dreptului de deducere a taxei din acest motiv fiind sistematic și definitiv, fără să existe posibilitatea dovedirii absenței unei fraude fiscale sau a unei pierderi de venituri bugetare. Este important de menționat faptul că, în acest

caz legislația aplicabilă este cea de dinainte de anul 2017, în care conform Codului fiscal național dreptul de deducere era categoric anulat în contextul în care unul dintre partenerii tranzacției avea codul de TVA anulat.

b. C69/17- Gamesa

Descrierea litigiului:

Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL, fostă Gamesa Wind România SRL, este o societate de drept român ce are ca obiect de activitate montajul, instalarea și mentenanța de parcuri eoliene. Aceasta a fost declarată contribuabil inactiv în perioada 7 octombrie 2010- 24 mai 2011, din cauza faptului că nu și-a îndeplinit nicio obligație declarativă prevăzută de legislație pe parcursul unui semestru calendaristic. În urma unei inspecții fiscale în cadrul căreia a fost verificată perioada 15 mai 2009- 31 decembrie 2013 din perspectiva TVA și a impozitului pe profit, Gamesa a primit o decizie de impunere emisă de ANAF prin care i-a fost respins dreptul de deducere al TVA aferent achizițiilor efectuate în perioada sa de inactivitate, drept de deducere exercitat de societate ulterior reînregistrării în scopuri de TVA, și i-au fost instituite obligații de plată accesorii pentru quantumul acestui TVA. În cererea sa introductivă, Gamesa a reșosat administrației fiscale în principal nerespectarea principiului proporționalității și a principiului neutralității TVA-ului, în condițiile în care aceasta îndeplinise toate obligațiile necesare reactivării codului său de înregistrare în scopuri de TVA și a solicitat anularea deciziei de impunere respective. În apărare sa, ANAF a invocat necesitatea colectării în mod corect a TVA-ului și a prevenirii evaziunii fiscale.

Întrebările preliminare adresate CJUE:

„1) Directiva [2006/112] (în special articolele 213, 214 și 273) se opune, în împrejurări precum cele din litigiul principal, unei reglementări naționale sau practici fiscale potrivit căreia un contribuabil nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA-ului exercitat prin mai multe deconturi de TVA ulterior reactivării codului de înregistrare în scop de TVA a contribuabilului, pe motiv că TVA-ul în cauză este aferent unor achiziții efectuate în perioada în care numărul de identificare în scop de TVA al contribuabilului era inactiv?”

2) Directiva [2006/112] (în special articolele 213, 214 și 273) se opune, în împrejurări precum cele din litigiul principal, unei reglementări naționale sau practici fiscale potrivit căreia un contribuabil nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA-ului exercitat prin mai multe deconturi de TVA ulterior reactivării codului de înregistrare în scop de TVA a contribuabilului, pe motiv că, deși TVA-ul în cauză este aferent unor facturi emise ulterior reactivării codului de înregistrare în scop de TVA a contribuabilului, privește achiziții efectuate în perioada în care numărul de identificare în scop de TVA era inactiv?”

Decizia CJUE:

„Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010, în special articolele 213, 214 și 273 din aceasta, trebuie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care permite administrației fiscale să refuze unei persoane impozabile care a efectuat achiziții în perioada în care numărul de identificare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a fost anulat ca urmare a neprezentării unor declarații fiscale dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente acestor achiziții prin declarații privind taxa pe valoarea adăugată prezentate – sau prin facturi emise – ulterior reactivării numărului său de identificare, pentru simplul motiv că aceste achiziții au avut loc în perioada de

dezactivare, în condițiile în care cerințele de fond sunt îndeplinite, iar dreptul de deducere nu este invocat în mod fraudulos sau abuziv.”

În această cauză CJUE a hotărât să respingă decizia ANAF de a refuza dreptul de deducere în cazul unei persoane impozabile care s-a aflat în situația anulării codului de TVA din simplul motiv că acest TVA dedus era aferent unor achiziții efectuate de către contribuabil în perioada în care codul de TVA al acestuia a fost inactiv, în contextul în care cerințele de fond erau întrunite și dreptul de deducere nu a fost invocat fraudulos sau abuziv. Considerăm că în acest caz trebuie subliniat faptul că persoana impozabilă respectivă și-a exercitat dreptul de deducere aferent achizițiilor din perioada inactivității codului de TVA doar după ce aceasta a fost reînregistrată în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

c. C159/17- Dobre

Descrierea litigiului:

Întreprinderea Individuală Dobre M. Marius a fost înregistrată în scopuri de TVA în România în perioada 13 iulie 2011- 31 iulie 2012. Întrucât aceasta nu a depus niciun decont de taxă pentru două trimestre calendaristice consecutive (mai precis, ultimul trimestru al anului 2011 și primul trimestru al anului 2012), ANAF a procedat la anularea înregistrării acesteia în scopuri de TVA începând de la data de 1 august 2012. Ulterior anulării codului de TVA, întreprinderea individuală a continuat să colecteze taxa prin emiterea de facturi ce includeau TVA, însă nu a depus deconturile de taxă aferente operațiunilor desfășurate. În urma unei inspecții fiscale desfășurate în anul 2015, ANAF a emis o decizie de impunere prin care întreprinderea era obligată la plata TVA pe care aceasta l-a colectat în perioada în care nu era înregistrată în scopuri de TVA. Drept urmare, societatea a solicitat și drept de deducere pentru TVA plătită pentru bunurile și serviciile achiziționate în vederea prestării către persoane juridice a serviciilor care corespund obiectului său de activitate în perioada în care nu era înregistrată în scopuri de TVA, drept pe care administrația fiscală l-a refuzat.

Întrebările preliminare adresate CJUE:

„Dispozițiile articolului 167, ale articolului 168, ale articolului 169, ale articolului 179, ale articolului 213 alineatul (1), ale articolului 214 alineatul (1) litera (a) și ale articolului 273 din Directiva [2006/112] trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care, în împrejurări precum cele din litigiul principal, obligă contribuabilul, persoană impozabilă căreia i s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA, să achite către stat TVA colectată în perioada în care codul de înregistrare în scopuri de TVA era anulat, însă nu îi recunoaște acestuia dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate în aceeași perioadă?”

Decizia CJUE:

„Articolele 167-169 și 179, articolul 213 alineatul (1), articolul 214 alineatul (1) și articolul 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care permite administrației fiscale să îi refuze unei persoane impozabile dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată atunci când se stabilește că, din cauza neîndeplinirii obligațiilor care i se reproșează acesteia din urmă, administrația fiscală nu a putut să dispună de datele necesare pentru a stabili că sunt îndeplinite cerințele de fond care dau drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitate în amonte de persoana impozabilă menționată sau că aceasta din urmă a acționat în mod fraudulos pentru a putea beneficia de dreptul respectiv, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere.”

În urma acestei decizii a CJUE, observăm faptul că într-o situație destul de similară celei din cazul Gamesa, Curtea a permis administrației fiscale naționale să refuze dreptul de deducere a TVA în cazul unei persoane impozabile pentru achizițiile efectuate în perioada în care aceasta a avut codul de TVA anulat, particularitățile cauzei care au condus la această decizie fiind reprezentate de faptul că nerespectarea unor cerințe de formă de către contribuabilul respectiv a condus la imposibilitatea organelor fiscale de a determina dacă cerințele de fond ale dreptului de deducere sunt îndeplinite. Prin urmare, dreptul Uniunii Europene nu împiedică statele membre să considere că astfel de neîndepliniri ale obligațiilor fiscale de către contribuabil este dovada unui comportament fraudulos și să refuze acordarea dreptului de deducere.

Concluzii

În urma analizării acestor cauze și a deciziilor CJUE, concluzionăm faptul că elementul determinant în acordarea dreptului de deducere a TVA este ca cerințele de fond să fie îndeplinite, iar dreptul de deducere să nu fie invocat în mod fraudulos sau abuziv de către contribuabil. Anularea codului de TVA nu poate reprezenta un motiv de sine stătător ce poate conduce la refuzul dreptului de deducere a taxei, la fel cum reînregistrarea în scopuri de TVA nu ar trebui să constituie o condiție primordială pentru posibilitatea exercitării acestui drept. Totuși, în ceea ce privește cerințele de formă, chiar dacă neîndeplinirea acestora nu împiedică probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond sunt respectate, un astfel de comportament al contribuabilului în legătură cu obligațiile fiscale poate conduce la posibilitatea dovedirii unei intenții de fraudă fiscală, caz în care dreptul de deducere al taxei este automat anulat.

Bibliografie

- [1] Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial nr. 547/23.07.2015, cu modificările și completările ulterioare.
- [2] Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.
- [3] Cauza C-101/16 – SC Paper Consult SRL împotriva Direcției Regionale a Finanțelor Publice Cluj-Napoca și a Administrației Județene a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud.
- [4] Cauza C-69/17- Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL, fostă Gamesa Wind România SRL împotriva Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili.
- [5] Cauza C-159/17 - Întreprinderea Individuală Dobre M. Marius împotriva Ministerului Finanțelor Publice – A.N.A.F. – D.G.R.F.P. Galați – Serviciul Soluționare Contestații, A.N.A.F – D.G.R.F.P. Galați – A.J.F.P. Constanța – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2 Constanța.
- [6] Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, publicată în Jurnalul Oficial L 347/11.12.2006, cu modificările și completările ulterioare.