

## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

### Directia de legislatie in domeniul TVA

Datorita numarului mare de solicitari primite la Directia de legislatie in domeniul TVA cu privire la tratamentul fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata aplicabil in cazul unor achizitii intracomunitare de bunuri care nu au fost raportate in termenele legale in decontul de TVA si declaratia recapitulativa, facem urmatoarele precizari:

Potrivit alin. (1) al art. 157 din Codul fiscal, orice persoana trebuie sa achite taxa de plata organelor fiscale pana la data la care are obligatia depunerii unuia dintre deconturile sau declaratiile prevazute la art. 156<sup>2</sup> si 156<sup>3</sup>.

La aliniatul 2 al aceluiasi articol se precizeaza ca, prin derogare de la prevederile alin. (1), persoana impozabila inregistrata conform art. 153 *va evidentia* in decontul prevazut la art. 156<sup>2</sup>, *atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila*, in limitele si in conditiile stabilite la art. 145 - art. 147<sup>1</sup>, *taxa aferenta achizitiilor intracomunitare*, pentru care respectiva persoana este obligata la plata taxei, in conditiile art. 150, alin. (1), lit. b) - g) din Codul fiscal.

In conditiile alin. (2) al art. 157 din Codul fiscal, plata taxei aferente achizitiei intracomunitare de bunuri, se face prin decont, fiind aplicabil mecanismul taxarii inverse.

In contextul prevederilor legale redade anterior trebuie avut in vedere ca, exista situatii in care nu este vorba de o plata efectiva a taxei aferente achizitiilor intracomunitare de bunuri, ci de evidentierea taxei aferente achizitiilor intracomunitare in decontul prevazut la art. 156<sup>2</sup>, *atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila, in limitele si in conditiile stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup>*. Problema platii efective a taxei pe valoarea adaugata s-ar pune numai in situatia in care, avand in vedere activitatile desfasurate, societatea ar avea obligatia determinarii taxei deductibile pe baza de pro-rata, in conformitate cu prevederile art. 147 din Codul fiscal, sau nu ar avea drept de deducere a taxei aferente achizitiilor.

Intrucat de la data aderarii, prin Tratatul de aderare, Romania s-a obligat, printre altele, sa respecte deciziile emise de Curtea Europeana de Justitie, consideram relevante prevederile Hotararii Curtii Europene de Justitie in cazul C-95/07 Ecotrade SpA impotriva Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3, din continutul acesteia retinandu-se urmatoarele:

In situatia nerespectarii, pe de o parte, a obligatiilor care rezulta din formalitatile stabilite prin reglementarea nationala privind exercitarea dreptului de deducere in situatia taxarii inverse si, pe de alta parte, a obligatiilor contabile, precum si a celor privind declaratiile (denumita „nerespectarea

obligatiilor contabile”), este necesar a se examina daca o astfel de nerespectare poate fi in mod valabil sanctionata cu refuzul dreptului de deducere in situatia aplicarii taxarii inverse.

In ceea ce priveste obligatiile care decurg din articolul 18 alineatul (1) litera (d) din a sasea directiva (n.n. Directiva a VI-a din 17 mai 1977 privind armonizarea legislatiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata: baza de impunere uniforma – 77/388/CEE, inlocuita, incepand cu 1 ianuarie 2007, de Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata), desi este adevarat ca aceasta dispozitie permite statelor membre sa stabileasca formalitatile privind exercitarea dreptului de deducere in situatia taxarii inverse, nerespectarea acestora de catre persoana impozabila nu ar putea sa o priveze de dreptul sau de deducere.

Intr-adevar, din moment ce este incontestabil ca sistemul de taxare inversa era aplicabil operatiunilor respective, principiul neutralitatii fiscale impune ca deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta intrarilor sa fie acordata daca cerintele de fond sunt indeplinite, chiar daca anumite cerinte de forma au fost omise de catre persoanele impozabile (a se vedea, prin analogie, hotararea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05).

In consecinta, din moment ce administratia fiscala dispune de informatiile necesare pentru a stabili ca persoana impozabila, este obligata la plata TVA, aceasta nu ar putea impune, in ceea ce priveste dreptul persoanei impozabile de a deduce aceasta taxa, conditii suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitarii acestui drept (a se vedea hotararea din 1 aprilie 2004, Bockemühl, C-90/02).

Desi, in conformitate cu dispozitiile articolului 22 alineatele (7) si (8) din a sasea directiva, se retine ca statele membre pot adopta anumite masuri, acestea nu trebuie totusi sa depaseasca ceea ce este necesar pentru colectarea taxei si prevenirea evaziunii fiscale. Aceste masuri nu pot, prin urmare, sa fie folosite in asa fel incat sa puna in discutie in mod sistematic dreptul de deducere a TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara in materie (a se vedea hotararea din 18 decembrie 1997, Molenheide si altii C-286/94, C-340/95, C-401/95 si C-47/96, precum si hotararea din 21 martie 2000, Gabalfrisa si altii, C-110/98-C-147/98).

Curtea considera ca o practica de rectificare si de recuperare, care sanctioneaza nerespectarea de catre persoana impozabila a obligatiilor contabile si a celor privind declaratiile, cu refuzul dreptului de deducere depaseste in mod evident ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului de asigurare a executarii corecte a unor astfel de obligatii in sensul articolului 22 alineatul (7) din a sasea directiva, din moment ce dreptul comunitar nu impiedica statele membre sa impuna, daca este cazul, o amenda sau o sanctiune pecuniara proportionala cu gravitatea incalcarii pentru a sanctiona nerespectarea obligatiilor amintite.

In concluzie, conform prevederilor legale redate anterior si tinand seama de pozitia Curtii Europene de Justitie, argumentata in cuprinsul hotararii pronuntate in cazul C-95/07, consideram ca, nu poate fi anulat dreptul de deducere pentru achizitiile intracomunitare efectuate de o persoana impozabila, daca acesta a fost exercitat in conditiile prevazute de lege, intrucat motivatiile conform carora societatea nu a efectuat articolul contabil 4426=4427 si nu a raportat in termen achizitiile intracomunitare de bunuri in deconturile de TVA si in declaratia recapitulativa, nu justifica un astfel de refuz in situatia aplicarii mecanismului de taxare inversa si, in absenta unei sume suplimentare de plata, nu se justifica nici calcularea unor majorari de intarziere.