

## **Propuneri de perfecționare a legislației fiscale în domeniul impozitelor indirecte**

### **Modificarea sistemului TVA la încasare.**

Grupa de lucru *Legislație contabilă și fiscală* din cadrul CECCAR a analizat mai multe state ale UE aplică regimul special de TVA la încasare din țări precum Austria, Estonia, Belgia, Germania, Marea Britanie, Olanda, Polonia, Slovenia și Suedia. În urma analizei legislației aferente acestor state se observă că acestea aplică un sistem TVA la încasare ”curat”, în care exigibilitatea pentru colectarea TVA intervine la data încasării contravalorii bunurilor livrate sau serviciilor prestate, iar exigibilitatea pentru deducerea TVA intervine la data plății contravalorii bunurilor livrate sau serviciilor prestate. În acest sens neutralitatea TVA nu este afectată, prin urmare respectă principiile generale ale fiscalității prevăzute în legislația europeană. În România, nu putem vorbi despre o sistem de TVA la încasare ”curat”.

În legislația în materie de TVA, Comisia Europeană prezintă ce este taxa pe valoarea adăugată și cum funcționează. Se identifică astfel caracterul neutru al TVA indiferent de câte tranzacții au loc. Prin neutralitatea TVA înțelegem că această taxă intră în mecanismul colectare-deducere al TVA pentru tranzacțiile cu persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA (European Commission, 2012). Tot din precizările Comisiei Europene aflăm că TVA este un impozit pe consum care este suportat de consumatorul final. În acest sens, cel care suportă TVA este consumatorul final, iar impozitul ajunge la stat prin persoanele impozabile în scopuri de TVA care funcționează ca și percepatori fiscali fiind un impozit indirect. În literatura de specialitate există o serie de principii generale aplicabile și în domeniul TVA: principiul echivalenței și efectivității, principiul încrederii legitime, principiul interdicției abuzului de drept, principiul neutralității fiscale (Ben Terra and Julie Kajus, 2006).

Inclusiv în prima directivă europeană privind TVA se menționează principiul neutralității, astfel TVA este impozit general pe consum aplicat asupra bunurilor și serviciilor, direct proporțional cu prețul acestora, indiferent de numărul tranzacțiilor ce au loc în timpul procesului de fabricație și de distribuție înainte de data perceperii impozitului. Pentru fiecare tranzacție TVA va fi exigibilă după deducerea cuantumului taxei pe valoarea adăugată suportate direct prin intermediul diferitelor componente ce se reflectă în costul bunurilor sau serviciilor (Directiva 67/227/CEE). Aceste prevederi sunt preluate și în Directiva 112/2006/CE.

Directiva 112/2006/CE reglementează tratamentul TVA aplicabil de statele membre are prevederi privind exigibilitatea TVA la art. 63-66. Art. 66 cuprinde măsurile opționale și prevede că pentru anumite operațiuni sau pentru anumite persoane impozabile, TVA poate deveni exigibil cel mai târziu la data încasării. Observăm că plata TVA la încasarea facturii este o măsură care nu poate fi

generalizată pentru toți agenții economici sau pentru toate operațiunile, dar care poate fi aplicată în anumite condiții care se stabilesc vizând operațiunile și contribuabilii.

Prin modificarea Codului Fiscal și a Normelor de Aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin Ordonanța Guvernului nr. 15/2012, Hotărârea Guvernului nr. 1071/2012 și Legea nr. 208/2012 sistemul TVA la încasare nu presupune decât o amânare la plată a impozitului și nu măsură de relansare economică cu rezultate pozitive asupra trezoreriei contribuabililor ci doar asupra bugetului de stat. În România, dacă contribuabilul nu încasează factura în termen de 90 de zile calendaristice de la data emiterii, sau data la care factura ar trebui emisă, conform legislației în vigoare - cel târziu în 15 ale lunii următoare în care intervine faptul generator, este obligat la colectarea TVA o dată cu expirarea acestui termen. În schimb, beneficiarul nu va putea deduce TVA decât atunci când va efectua plata pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii primite (Legea 571/2003, Art.134<sup>2</sup>).

În cadrul legislației fiscale privind sistemul TVA la încasare din România considerăm încălcat principiul neutralității TVA, deoarece exigibilitatea colectării TVA pentru o livrare de bunuri sau prestare de serviciu care nu este încasată în termen de 90 de zile calendaristice, intervine o dată cu depășirea acestui termen, însă exigibilitatea deducerii nu se face în același moment, ci doar în momentul în care se efectuează plata. Prin aceste prevederi dacă beneficiarul nu achită furnizorului care aplica sistemul TVA la încasare în 90 de zile de la emisie contravaloarea facturii, nu va putea deduce TVA, însă furnizorul este obligat la colectarea TVA.

Pentru ca România să evite declanșarea unei proceduri de *infringement* pentru nerespectarea principiilor generale ale fiscalității prevăzute în Directiva 2006/112/CE, propunem modificarea legislației naționale cu privire la TVA prin eliminarea termenului de 90 de zile la care furnizorul este obligat să colecteze TVA. Astfel atât furnizorul cât și beneficiarul vor colecta și deduce TVA aferentă tranzacțiilor derulate în aceeași perioadă fiscală, iar neutralitatea TVA nu mai este afectată. Prin această modificare, sistemul TVA la încasare devine unul eficient, nu mai induce în eroare contribuabilii prin denumirea sistemului (TVA la încasare) și se transformă într-o măsură de relansare economică, care va sprijini IMM prin neobligarea la plata TVA aferent facturilor neîncasate către bugetul de stat. Astfel nu va exista un cost al finanțării suplimentar, societățile nu vor apela la credite pentru îndeplinirea obligațiilor fiscale generate de facturile neîncasate iar costul capitalurilor investite se va diminua, cu impact pozitiv și asupra trezoreriei contribuabilului.

O altă metodă de "neutralizare" a legislației fiscale din România, este prin oferirea posibilității ca la depășirea termenului de 90 de zile calendaristice de la data emiterii facturii să intervină exigibilitatea TVA aferent acestei facturi atât pentru furnizor cât și pentru beneficiar. În acest fel, beneficiarul va deduce, furnizorul va colecta în aceeași perioadă fiscală. Această metodă, nu oferă avantaje semnificative pentru contribuabili, deoarece este doar o amânare a exigibilității TVA, și nu un sistem TVA la încasare "curat", care să fie considerat o măsură de relansare economică.

O altă particularitate a sistemului TVA la încasare, care este diferită de cele prevăzute de legislația altor state membre este cu privire la obligativitatea aplicării

sistemului TVA la încasare dacă contribuabilii nu depășesc un anumit plafon al cifrei de afaceri, respectiv 2.250.000 lei, aproximativ 500.000 Euro. Alte state consideră este considerată opțională aplicarea sistemului TVA la încasare de către contribuabilii care nu depășesc un anumit plafon al cifrei de afaceri. Exemplul Marii Britanii unde sistemul TVA la încasare este opțional și nu obligatoriu pentru orice contribuabil a cărui cifră de afaceri nu depășește 1,35 milioane lire sterline. Intrarea în sistemul TVA la încasare se poate face la începutul oricărei perioade fiscale iar ieșirea din sistemul TVA la încasare este permisă la sfârșitul oricărei perioade fiscale, și nu există obligativitatea depunerii vreunei notificări către autoritățile fiscale (Gov.uk - VAT Cash Accounting Scheme, 2012).

Tot opțional este și în cazul Poloniei, unde contribuabilii aplică opțional acest sistem special de TVA dacă cifra de afaceri nu depășește echivalentul în zloți a 1,2 milioane Euro (European Commission - VAT in the European Community).

Pentru notificare, ce avea ca termen de depunere la autoritățile fiscale în data de 25 octombrie 2012, privind cifrei de afaceri pentru aplicarea sistemului TVA la încasare au fost aduse precizări prin privind modalitate de calcul a acesteia prin Normele Metodologice de Aplicare a Codului Fiscal care s-au publicat în data de 6 noiembrie 2012, ulterior termenului de declarare. Apar modificări esențiale care pot afecta modalitatea în care s-a determinat acest plafon. Există diferențe semnificative între cifra de afaceri din contabilitate și modalitatea de stabilire a cifrei de afaceri plafon pentru intrarea în sistemul TVA la încasare, mai ales că livrările sau prestările de servicii pentru perioada în care contribuabilul nu a fost înregistrat în scopuri de TVA nu se iau în considerare conform ultimelor modificări.

**Prin urmare, considerăm că intrarea și ieșirea în/din sistemul TVA la încasare să fie opțiunea contribuabilului, deoarece contează foarte mult și de puterea de negociere dintre furnizor și beneficiar, fiind situații în care termenele de plată a furnizorilor sunt mai mari decât termenele de încasare a creanțelor, iar în această situație furnizorul să dorească să aplice regulile generale ale TVA și nu regimul special cu privire la plata TVA la încasarea facturilor. Dacă se dorește ca prin sistemul TVA la încasare să sprijine IMM, iar măsura să fie una care vine în sprijinul contribuabilului atunci se impune modificarea legislației prin acordarea posibilității de alegerea a sistemului de TVA.**

Sistemul TVA la încasare din România **nu afectează doar contribuabilii care aplică sistemul TVA la încasare, ci și pe beneficiarii acestora.** Un client al unui contribuabil care aplică sistemul TVA la încasare va fi afectat în deducerea TVA aferente bunurilor sau serviciilor primite. Acesta, deși nu este în sistemul TVA la încasare, nu își va putea deduce TVA aferentă achizițiilor decât în momentul în care acesta efectuează plata pentru bunurile sau serviciile primite. Aceasta, în opinia noastră nu poate fi considerată o măsură de relansare economică sau de stimulare pentru IMM, deoarece aplicarea sistemului TVA la încasare presupune o birocrație mai mare, informații detaliate prezentate în jurnalele de vânzări și cumpărări. Pentru a evita să întocmească registre complexe, care pentru societățile mari necesită investiții costisitoare în programe software, vor renunța la livrările de bunuri sau prestările de

servicii primite de a IMM care aplică sistemul TVA la încasare. În acest sens se impune o presiune pe entitățile care aplică sistemul TVA la încasare care pe de o parte pot pierde din cota de piață sau vor trebui diminueze marja comercială sau prețurile de vânzare pentru a își menține clienții, iar toate acestea vor avea impact negativ asupra cifrei de afaceri, a costurilor finanțării și a rentabilității capitalurilor investite. În nici o altă țară din UE sistemul TVA la încasare nu afectează și terții care nu aplică sistemul TVA la încasare.

Una dintre cele mai mari provocări ale aplicării sistemului TVA la încasare în România este evidența analitică prin care vor fi ținute jurnalele de cumpărări și de vânzări.

Persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA care aplică sistemul TVA la încasare în România au obligația să menționeze în jurnalele pentru vânzări facturile emise pentru livrări de bunuri/prestări de servicii pentru care este obligatorie aplicarea sistemului TVA la încasare, chiar dacă exigibilitatea taxei nu intervine în perioada fiscală în care a fost emisă factura. Mai mult vor fi incluse în jurnalele pentru vânzări se înscriu și următoarele informații cu privire la numărul și data documentului de încasare sau data la care a expirat termenul limită de 90 de zile pentru care TVA devine exigibilă, valoarea integrală a contravalorii livrării de bunuri/prestării de servicii care conține și TVA aferentă, baza impozabilă și taxa pe valoarea adăugată aferentă, valoarea încasată, inclusiv TVA, precum și baza impozabilă și TVA exigibilă corespunzătoare sumei încasate sau expirarea termenului limită de 90 de zile și se evidențiază dacă există diferențe de sume neîncasate, care devin exigibile precum și baza impozabilă și TVA exigibilă corespunzătoare sumei respective, diferența reprezentând baza impozabilă și TVA neexigibilă (Legea 571/2003 cu aplicabilitate începând cu 01.01.2013, modificată prin Ordonanța Guvernului nr. 15/2012, Hotărârea Guvernului nr. 1071/2012 și Legea nr. 208/2012).

Evidența jurnalelor de cumpărări trebuie efectuată pe furnizori care aplică sistemul TVA și pe furnizori ca nu aplică regimul special de TVA, care să reflecte tipul operațiunii din punctul de vedere al TVA la încasare.

Un nou dezavantaj pentru contribuabili este cel cu privire la verificare fiecărui furnizor pentru a stabili dacă aplică sau nu regimul special de TVA pentru a stabili data la care intervine exigibilitatea deducerii TVA.

De asemenea au fost identificate ca proceduri complicare prin care este stabilită data încasării pentru compensare, cesiune de creanțe sau folosirea instrumentelor de plată ca bilet la ordin, cec, cambie.

Pentru aplicarea sistemului TVA la încasare, în condițiile actuale vor apărea costuri suplimentare cu privire la modificările software, implicarea unui număr mai mare de angajați pentru aplicarea corectă a sistemului TVA la încasare, colectarea TVA chiar dacă nu se încasează factura după 90 de zile de la emiterea facturii corelată cu imposibilitatea deducerii TVA pentru facturile neachitate în termen de 90 de zile de la data primirii. Aceste costuri vor diminua rezultatul contabil și vor diminua rentabilitatea capitalurilor investite. Nu au fost prezentate studii care să evidențieze impactul actualului sistem de TVA la încasare asupra IMM.

## **Argumente pentru modificarea sistemului TVA la încasare în România**

Sistemul TVA la încasare din România conține anumite particularități spre deosebire de celelalte state din UE. În restul statelor din UE sistemul TVA la încasare este unul "curat", se deduce TVA la plata facturii și se colectează TVA la data încasării. În România neutralitatea TVA, principiu prevăzut de legislația UE, este afectată, intrând în divergență cu Directiva 112/2006/CE. Acest aspect putând duce la declanșarea procedurii de *infringement* cu efecte negative în atragerea de noi investitori, așa cum motivează în nota de fundamentare a proiectului de modificare a Codului Fiscal care introduce sistemul TVA la încasare. În forma actuală acesta este un sistem de amânare la plată a TVA nu de plată a TVA la încasare.

Contribuabilii din România care nu depășesc plafonul de 2,25 mil lei sunt obligați la aplicarea sistemului TVA la încasare, nu există opțiuni pentru aplicare regimului speciale de TVA.

Modalitatea de calcul a plafonului este controversată, deoarece ulterior obligativității declarării plafonului au apărut precizări cu impact semnificativ asupra evaluării acestui plafon.

Sunt afectați și partenerii de afaceri ai contribuabililor care aplică sistemul TVA la încasare, și apar costuri suplimentare, deosebit de importante. Sistemele informatice de gestiune vor necesita ajustări, prin urmare costuri suplimentare, atât pentru contribuabilii care sunt obligați să aplice regimul special de TVA precum și pentru colaboratorii acestora. Pentru a evidenția corect în jurnalele de vânzări și cumpărări tranzacțiile este necesar de un timp mult mai mare prin urmare se vor majora costurile și va fi afectată rentabilitatea capitalurilor proprii.

### **Concluzii**

Aplicarea în România a sistemului TVA la încasare pare că nu a avut la bază un studiu de impact asupra costurilor suplimentare generate de sistemul TVA la încasare. Considerăm oportună revizuirea implicațiilor noului sistem de TVA înainte de obligativitatea aplicării. Este imperativă aplicarea principiilor fiscale stabilite la nivelul UE prin Directivele Europene și de aceea sistemul TVA la încasare ar trebui ajustat astfel încât să permită deducerea de către beneficiar și colectarea de către furnizor a TVA în aceeași perioadă fiscală.

Sistemul TVA la încasare trebuie să fie opțional, și să nu afecteze contribuabilii care nu aplică regimul special de TVA.

În forma actuală sistemul TVA la încasare generează costuri foarte mari pentru societate, însă nu pot fi compensate de beneficii deoarece este doar o amânare la plată și nu o plată a TVA la încasarea facturii.