

PLATA DEFALCATĂ A TAXEI PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Marius Gabriel CHIRIȚESCU – Expert superior
Direcția Generală Proceduri pentru Administrarea Veniturilor
Agenția Națională de Administrare Fiscală

Legislația aplicabilă în domeniu

1. *Ordonanța Guvernului nr. 23/30.08.2017 privind plata defalcată a TVA* (M.O. nr. 706/31.08.2017), cu modificările și completările ulterioare;
2. *Legea nr. 227/08.09.2015 privind Codul fiscal* (M.O. nr. 688/10.09.2015), cu modificările și completările ulterioare;
3. *Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 223/26.01.2018 pentru aprobarea modelului, conținutului și instrucțiunilor de completare ale formularului (086) "Notificare privind aplicarea/renunțarea la aplicarea mecanismului de plată defalcată a TVA"* (M.O. nr. 106/02.02.2018);
4. *Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 565/28.02.2018 pentru aprobarea Procedurii de organizare și funcționare a Registrului persoanelor care aplică plata defalcată a TVA* (M.O. nr. 187/28.02.2018);
5. *Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 566/28.02.2018 pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare utilizate pentru gestionarea Registrului persoanelor care aplică plata defalcată a TVA și a procedurii de emitere a acestor formulare* (M.O. nr. 187/28.02.2018).

Generalități - categoriile de persoane impozabile și condițiile care impun înscrierea acestora în Registrul persoanelor care aplică plata defalcată a TVA

Mecanismul privind plata defalcată a TVA a fost introdus prin Ordonanța Guvernului nr. 23/2017 privind plata defalcată a TVA.

Persoanele impozabile care aplică acest mecanism își păstrează drepturile și obligațiile pe care le au toate persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, astfel cum acestea sunt prevăzute în Titlul VII din Codul fiscal.

În Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1.036 din data de 28 decembrie 2017, a fost publicată Legea nr. 275/27.12.2017 pentru aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 23/2017 privind plata defalcată a TVA, act normativ prin care au fost aduse o serie de modificări acestui mecanism.

Dacă în forma inițială a acestei ordonanțe mecanismul de plată defalcată a TVA urma să fie obligatoriu pentru toate persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, începând cu prima zi a anului 2018, prin modificările aduse de legea mai sus menționată, **aplicarea mecanismului plății defalcate a TVA a devenit obligatorie doar pentru persoanele înregistrate în scopuri de TVA care înregistrează obligații fiscale restante reprezentând TVA peste un anumit quantum sau se află sub incidența legislației naționale privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență** (Legea nr. 85/2014¹ privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare).

Celelalte persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA **pot opta** pentru plata defalcată a TVA, fiind obligate să notifice organul fiscal competent în acest sens.

Așadar, aplicarea mecanismului plății defalcate a TVA poate fi opțională sau obligatorie.

De asemenea, prin modificările aduse ordonanței, a fost introdusă și posibilitatea, pentru persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA care aplică acest mecanism, de a solicita renunțarea la aplicarea acestuia.

¹ *Legea nr. 85/25.06.2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență* (M.O. nr. 466/25.06.2014), cu modificările și completările ulterioare

Cuantumul obligațiilor fiscale restante reprezentând TVA neachitate, cu excepția sumelor a căror executare silită este suspendată, **reprezintă pragul** peste care intervine obligația persoanelor înregistrate în scopuri de TVA de a aplica mecanismul plății defalcate a TVA și este stabilit, în funcție de categoria de contribuabili, după cum urmează:

- ✎ 15.000 de lei în cazul contribuabililor mari;
- ✎ 10.000 de lei în cazul contribuabililor mijlocii;
- ✎ 5.000 de lei pentru restul contribuabililor.

Astfel, **obligația oricărei persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA de a aplica mecanismul plății defalcate a TVA** intervine atunci când este îndeplinită una dintre următoarele condiții:

↳ la 31 decembrie 2017 înregistrează obligații fiscale reprezentând TVA, restante, cu excepția sumelor a căror executare silită este suspendată, în quantum mai mare față de pragul maxim stabilit pentru fiecare categorie de contribuabili în parte, dacă aceste obligații nu au fost achitate până la data de 31 ianuarie 2018;

↳ începând cu data de 1 ianuarie 2018 înregistrează obligații fiscale reprezentând TVA, restante, neachitate în termen de 60 de zile lucrătoare de la scadență, cu excepția celor a căror executare silită este suspendată;

↳ se află sub incidența legislației naționale privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență.

Orice persoană impozabilă care urmează să aplice mecanismul de plată defalcată a TVA va fi înscrisă mai întâi într-un registru special de evidență a acestor persoane, denumit Registrul persoanelor impozabile care aplică plata defalcată a TVA.

Înscrierea din oficiu în Registrul persoanelor impozabile care aplică plata defalcată a TVA

Au fost înscrise, din oficiu, în Registrul persoanelor impozabile care aplică plata defalcată a TVA, cu data de 1 martie 2018, următoarele categorii de persoane impozabile:

persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA care la data de 31 decembrie 2017 aveau obligații fiscale restante reprezentând TVA în quantum mai mare decât pragul stabilit pentru fiecare categorie de contribuabili în parte, neachitate până la data de 31 ianuarie 2018;

persoanele impozabile care se aflau sub incidența legislației privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență la data de 31 decembrie 2017.

Pentru persoanele înregistrate în scopuri de TVA care intră sub incidența legislației privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență după data de 31 decembrie 2017, a fost impusă obligația de a notifica organului fiscal competent aplicarea plății defalcate a TVA, până la data de 1 a lunii următoare celei în care aceștia au intrat sub incidența legislației privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență.

De asemenea, prin modificările aduse actului normativ s-au stabilit și condițiile în care persoanele impozabile care au aplicat mecanismul plății defalcate a TVA, fie opțional, fie în mod obligatoriu, pot renunța la aplicarea acestui mecanism.

Mecanismul privind plata defalcată a TVA implică:

deschiderea și utilizarea a cel puțin unui cont de TVA de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA potrivit art. 316 din Codul fiscal pentru încasarea și plata TVA și de către instituțiile publice înregistrate în scopuri de TVA potrivit art. 316 din Codul fiscal pentru încasarea TVA;

conturile de TVA se deschid la:

- a) unități ale Trezoreriei Statului - de către instituțiile publice înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, pentru orice încasări în lei;
- b) unități ale Trezoreriei Statului - de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, pentru TVA aferentă operațiunilor pentru care au deschise conturi de disponibilități la Trezoreria Statului;

c) instituții de credit sau Trezoreria Statului - de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, pentru alte operațiuni decât cele prevăzute la lit. b), conform opțiunii acestora, pentru orice încasări și plăți în lei;

d) instituții de credit - de către instituțiile publice înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal și de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, pentru orice operațiuni în valută;

☒ nu se permite eliberarea de numerar din aceste conturi;

☒ pentru toate persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, Trezoreria Statului deschide în mod automat conturi de TVA; aceste conturi nu sunt purtătoare de dobândă, iar costurile aferente deschiderii conturilor și comisioanele aferente oricăror operațiuni în legătură cu acestea se suportă de la bugetul Trezoreriei Statului, fără a fi percepute de la titularii de cont; extrasele acestor conturi pot fi puse gratuit la dispoziția titularilor de cont și în format electronic;

☒ conturile de TVA se deschid în lei și, după caz, în valută;

☒ 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;

☒ persoanele înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal care aplică mecanismul plății defalcate a TVA au obligația să plătească contravaloarea TVA aferente achizițiilor de bunuri și servicii din contul de TVA, cu excepția plăților efectuate cu numerar sau prin utilizarea cardurilor de credit/debit sau a substitutelor de numerar;

☒ persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA potrivit art. 316 din Codul fiscal care aplică acest mecanism au obligația să depună în numerar/să vireze în contul de TVA propriu, în termen de 30 de zile lucrătoare de la încasarea contravalorii livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii, diferența între TVA aferentă încasărilor în numerar și TVA aferentă plăților în numerar efectuate într-o zi; în cazul instituțiilor publice înregistrate în scopuri de TVA potrivit art. 316 din Codul fiscal, care aplică mecanismul, TVA aferentă contravalorii livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii încasate în numerar se transferă integral în contul de TVA propriu, în termen de 30 de zile lucrătoare de la încasare;

☒ în cazul furnizorilor/prestatorilor care aplică plata defalcată a TVA și care nu au comunicat contul de TVA beneficiarilor, beneficiarii persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA au obligația să plătească suma reprezentând TVA aferentă achizițiilor în contul de TVA al furnizorului/prestatorului deschis la Trezoreria Statului;

☒ persoanele impozabile și instituțiile publice, înregistrate în scopuri de TVA potrivit art. 316 din Codul fiscal care aplică mecanismul, au obligația să vireze în contul de TVA propriu, în termen de 30 de zile lucrătoare de la încasarea contravalorii livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii:

a) TVA aferentă încasărilor prin utilizarea cardurilor de credit/debit sau a substitutelor de numerar;

b) TVA care nu a fost plătită în contul de TVA de către alte persoane decât cele care aplică mecanismul; opțional poate fi virată în contul de TVA și TVA care nu a fost plătită în contul de TVA de către persoanele care aplică mecanismul;

c) TVA aferentă instrumentelor de plată emise anterior datei de la care furnizorul/prestatorul aplică plata defalcată a TVA și încasate după această dată;

☒ folosirea sumelor din contul special de TVA pentru achitarea taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor furnizorilor/prestatorilor, precum și a TVA datorate bugetului de stat;

☒ stabilirea unei perioade de 7 zile lucrătoare în care plățile eronate pot fi corectate fără sancțiuni;

☒ persoanele înregistrate în scopuri de TVA aplică mecanismul plății defalcate a TVA începând cu ziua următoare celei în care sunt publicate în Registrul persoanelor care aplică plata defalcată a TVA.

**Notificare privind aplicarea/renunțarea la aplicarea
mecanismului de plată defalcată a TVA - formularul (086)**

Opțiunea unei persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA de a aplica mecanismul și opțiunea de a renunța la aplicarea acestuia se concretizează prin completarea și depunerea de către aceasta a *formularului (086) "Notificare privind aplicarea/renunțarea la aplicarea mecanismului de plată defalcată a TVA"* pentru una dintre următoarele situații:

- ☞ persoana impozabilă optează pentru aplicarea mecanismului plății defalcate a TVA;
- ☞ persoana impozabilă notifică organului fiscal aplicarea acestui mecanism ca urmare a îndeplinirii condiției de intrare sub incidența legislației privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, după data de 31 decembrie 2018;
- ☞ persoana impozabilă solicită renunțarea la aplicarea mecanismului plății defalcate a TVA.

<p>086 <small>Număr de înregistrare ca operator de date cu caracter personal 759</small></p>	<p>NOTIFICARE PRIVIND APLICAREA/RENUNȚAREA LA APLICAREA MECANISMULUI DE PLATĂ DEFALCATĂ A TVA</p>	
---	---	---

I. FELUL NOTIFICĂRII

1. OPȚIUNEA DE APLICARE A MECANISMULUI DE PLATĂ DEFALCATĂ A TVA	
2. PERSOANĂ ÎNREGISTRATĂ ÎN SCOPURI DE TVA CARE INTRĂ SUB INCIDENȚA LEGISLAȚIEI PRIVIND PROCEDURILE DE PREVENIRE A INSOLVENȚEI ȘI DE INSOLVENȚĂ, DUPĂ 31 DECEMBRIE 2017	
3. RENUNȚAREA LA APLICAREA MECANISMULUI DE PLATĂ DEFALCATĂ A TVA	

II. DATE DE IDENTIFICARE A PERSOANEI IMPOZABILE

DENUMIRE / NUME, PRENUME												
COD DE ÎNREGISTRARE ÎN SCOPURI DE TVA		RO										
DOMICILIUL FISCAL												
JUDET	SECTOR				LOCALITATE							
STRADA		NR.		BLOC		SC.						
ET.	AP.	COD POȘTAL			TELEFON							
FAX		E-MAIL										

III. Reprezentare prin împuternicit/representant fiscal

Nr. act împuternicire Data

Nume, prenume/Denumire

Cod de identificare fiscală

IV. Opțiunea de aplicare a mecanismului de plată defalcată a TVA

În temeiul prevederilor art. 2 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 23/2017 privind plata defalcată a TVA, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.275/2017, optez pentru aplicarea mecanismului de plată defalcată a TVA.

Aplic mecanismul de plată defalcată a TVA începând cu ziua următoare înscrierii în *Registrul persoanelor care aplică plata defalcată a TVA*, afișat pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

V. Persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care intră sub incidența legislației privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, după 31 decembrie 2017

În temeiul prevederilor art. 2 alin. (6) din Ordonanța Guvernului nr. 23/2017 privind plata defalcată a TVA, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.275/2017, notific organului fiscal aplicarea mecanismului de plată defalcată a TVA.

Aplic mecanismul de plată defalcată a TVA începând cu ziua următoare înscrierii în *Registrul persoanelor care aplică plata defalcată a TVA*, afișat pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

VI. Renunțarea la aplicarea mecanismului de plată defalcată a TVA

În temeiul prevederilor art. 2 alin. (10)-(12) din Ordonanța Guvernului nr. 23/2017 privind plata defalcată a TVA, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.275/2017, solicit renunțarea la aplicarea mecanismului de plată defalcată a TVA.

Declar pe propria răspundere că nu mă aflu sub incidența legislației privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență.

Nu mai aplic mecanismul plății defalcate a TVA începând cu data radierii din *Registrul persoanelor care aplică plata defalcată a TVA*, afișat pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Sub sancțiunile aplicate faptei de fals în declarații, declar că datele înscrise în acest formular sunt corecte și complete

Numele persoanei care face declarația											
Funcția											
Semnătura											

Se completează de personalul organului fiscal												
Organ fiscal												
Număr înregistrare					Data înregistrare			/			/	
Numele persoanei care a verificat												

Cod: 14.13.01.10.11/p.d.

Perioada impusă de lege privind aplicarea mecanismului de plată defalcată a TVA

Persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA care intră sub incidența legislației privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, după data de 31 decembrie 2017, au obligația să notifice organului fiscal competent aplicarea plății defalcate a TVA.

Notificarea se depune la organul fiscal competent până la data de 1 a lunii următoare celei în care persoana impozabilă a intrat sub incidența legislației privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență.

Persoana impozabilă care a aplicat mecanismul de plată defalcată a TVA, ca urmare a faptului că se afla sub incidența legislației naționale privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență și care dorește să renunțe la aplicarea acestui mecanism, poate renunța la aplicarea mecanismului plății defalcate a TVA după ieșirea de sub incidența legislației privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, dacă nu se mai află în niciuna dintre situațiile care impun aplicarea mecanismului.

Persoana impozabilă care a optat pentru aplicarea mecanismului de plată defalcată a TVA poate renunța la aplicarea mecanismului plății defalcate a TVA la sfârșitul anului fiscal, dar nu mai devreme de un an de la data la care au fost înscriși în *Registrul persoanelor care aplică plata defalcată a TVA*, dacă nu se află în niciuna dintre celelalte situații care impun aplicarea mecanismului.

Persoana impozabilă care a aplicat mecanismul de plată defalcată a TVA, întrucât a înregistrat obligații fiscale reprezentând TVA restante, poate renunța la aplicarea mecanismului plății defalcate a TVA după o perioadă de minimum 6 luni de la data la care nu se mai află în niciuna dintre situațiile care impun aplicarea mecanismului.

Registrul persoanelor care aplică plata defalcată a TVA

Prin Legea nr. 275/2017 pentru aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 23/2017 privind plata defalcată a TVA au fost aduse modificări și asupra modului de organizare a *Registrului persoanelor care aplică plata defalcată a TVA*, de către Agenția Națională de Administrare Fiscală, registru care este public și se afișează pe site-ul agenției.

Potrivit prevederilor legale în vigoare, înscrierea în *Registrul persoanelor care aplică plata defalcată a TVA* se face de către organul fiscal competent, **din oficiu**, pentru persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA care înregistrează obligații fiscale restante reprezentând TVA sau se află sub incidența legislației naționale privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență.

Înscrierea în registru se face și pe baza notificărilor depuse de persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA care optează să aplice mecanismul de plată defalcată a TVA sau care au obligația să notifice organului fiscal competent aplicarea plății defalcate a TVA întrucât au intrat sub incidența legislației naționale privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență după data de 31 decembrie 2017.

De asemenea, **radierea** din *Registrul persoanelor care aplică plata defalcată a TVA* se face, de către organul fiscal competent, pe baza notificărilor depuse de persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA prin care acestea renunță la aplicarea mecanismului plății defalcate a TVA, dacă respectivele persoane nu îndeplinesc alte condiții legale care impun aplicarea obligatorie a mecanismului. Totodată, radierea din registru se face din oficiu, în cazul anulării înregistrării în scopuri de TVA a unei persoane impozabile care aplică mecanismul plății defalcate a TVA.

Prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 566/2018 au fost aprobate modelul și conținutul altor două formulare utilizate pentru gestionarea Registrului persoanelor care aplică plata defalcată a TVA:

- a) Decizia privind modul de soluționare a cererii de îndreptare a erorii din Registrul persoanelor care aplică plata defalcată a TVA;
- b) Decizia de respingere a cererii de renunțare la aplicarea mecanismului plății defalcate a TVA.

Excepții de la aplicarea mecanismului de plată defalcată a TVA

Nu au obligația să plătească contravaloarea TVA aferente achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în contul distinct deschis de furnizor/prestator persoanele fizice impozabile și persoanele nestabilite în România din punctul de vedere al TVA și care nu sunt înregistrate și nu au obligația să se înregistreze în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal.

Nu există obligația să se plătească contravaloarea TVA aferente achizițiilor de bunuri și servicii într-un cont de TVA al furnizorului/prestatorului care aplică mecanismul plății defalcate a TVA și nu există obligația persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal care aplică mecanismul plății defalcate a TVA de a plăti contravaloarea TVA aferente achizițiilor de bunuri și servicii din contul de TVA în următoarele situații:

- în situația în care plata nu se efectuează direct de beneficiar către furnizor/prestator;
- în situația în care plata se efectuează în natură;
- în situația în care plata se efectuează prin compensare;
- în situația plăților efectuate cu numerar sau prin utilizarea cardurilor de credit/debit sau a substitutelor de numerar;

- în cazul sumelor puse într-un cont de garanții la dispoziția furnizorului/prestatorului care aplică plata defalcată a TVA, cont escrow sau alt cont similar la care furnizorul/prestatorul nu are acces decât după îndeplinirea anumitor condiții; la momentul eliberării sumelor din aceste conturi, furnizorul/prestatorul are obligația să vireze în contul de TVA propriu, în termen de 30 de zile lucrătoare de la eliberarea sumelor, TVA aferentă;

- în cazul finanțării acordate de instituțiile de credit și instituțiile financiare nebankare prin preluarea creanțelor.

Mecanismul **nu se aplică** pentru operațiuni scutite de TVA, pentru operațiuni pentru care beneficiarul este persoana obligată la plata taxei sau pentru operațiuni supuse regimurilor speciale, respectiv:

- Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;
- Persoanele fizice impozabile și persoanele nestabilite în România din punctul de vedere al TVA și care nu sunt înregistrate și nu au obligația să se înregistreze în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, nu au obligația să plătească contravaloarea TVA aferente achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în contul distinct deschis de furnizor/prestator;
- Regimul special pentru agențiile de turism;
- Regimuri speciale pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități;
- Regimul special pentru aurul de investiții;
- Regimul special pentru serviciile electronice, de telecomunicații, de radiodifuziune sau de televiziune prestate de către persoane impozabile nestabilite în Uniunea Europeană;
- Regimul special pentru serviciile electronice, de telecomunicații, de radiodifuziune sau de televiziune prestate de către persoane impozabile stabilite în Uniunea Europeană, dar într-un alt stat membru decât statul membru de consum;
- Regimul special pentru agricultori.

Contravenții și sancțiuni

În cazul neaplicării prevederilor referitoare la mecanism, au fost stabilite reguli și sancțiuni cu privire la mecanismul de plată defalcată a TVA, prevăzute la art. 18 și 19 din Ordonanța Guvernului nr. 23/2017 privind plata defalcată a TVA, cu modificările și completările ulterioare.

Facilități oferite prin lege persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA care aplică opțional mecanismul de plată defalcată a TVA după data de 1 ianuarie 2018

Persoanele impozabile care optează pentru aplicarea mecanismului privind plata defalcată a TVA după 1 ianuarie 2018 beneficiază de o reducere cu 5% a impozitului pe profit/pe veniturile microîntreprinderilor aferent perioadei în care aplică sistemul. De aceeași facilitate beneficiază, începând cu 1 ianuarie 2018, și persoanele care au optat pentru aplicarea mecanismului plății defalcate a TVA în anul 2017.