

ANUL XVI
NR. 80
IULIE-SEPTEMBRIE 2023

[3] 2023

CONSULTANT FISCAL

Director: **Radu Bufan**
Redactor-șef: **Mariana Vizoli**

DIN SUMAR

Natalia Șvidchi

AJUSTAREA TVA DEDUCTIBILE PENTRU
BUNURILE DE CAPITAL ÎN SITUAȚIA ANULĂRII CODULUI DE TVA

Ioan Lazăr și Bogdan Florea

DESPRE PROPORTIONALITATE
ȘI PROGRESIVITATE ÎN IMPOZITARE SAU DESPRE „JUMULIREA GÂȘTEI LUI COLBERT”

Mirela Violeta Buliga

REGIMUL FISCAL AL INDEMNIZAȚIILOR DE DETAȘARE/SPECIFICE DETAȘĂRII
TRANSNAȚIONALE – CRONICA A DOUĂ AMNISTII FISCALE ANUNȚATE (PARTEA A II-A)

Mirela Păunescu

DESPRE E-FACTURA ȘI DREPTUL DE DEDUCERE AL TVA



Revistă editată de CCF

CAMERA CONSULTANȚILOR FISCALI
membră a
Confederației Fiscale Europene
Uniunii Profesiilor Liberale din România

CONSILIUL SUPERIOR

Dan MANOLESCU
Președinte

Adrian LUCA
Prim-vicepreședinte

Daniela TĂNASE
Vicepreședinte

Romulus Dimitrie BADEA
Vicepreședinte

Maria-Iulia SOBOLEVSKI-DAVID
Vicepreședinte

Sorin-Adrian ROBU
Vicepreședinte

Vasile-Alin NEGRESCU
Vicepreședinte

Mariana VIZOLI
Membru

Ioan SIMION
Membru

Vlad-Constantin BOERIU
Membru

Alexandr MILCEV
Membru

Marian-Alin IRIMIA
Membru

Alin CHITU
Membru

Elena IORDACHE
Membru

Sia-Nicoleta JIRU
Membru

Camera Consultanților Fiscali

Str. Alexandru Constantinescu, Nr. 61, sector 1, București, Cod Poștal: 011472
www.ccfiscali.ro
office@ccfiscali.ro

Director: Radu BUFAN

Redactor-șef: Mariana VIZOLI

Redactor: Anca SFECLEȘ

sumar

fiscalitate

- 4** **Ajustarea TVA deductibile pentru bunurile de capital în situația anulării codului de TVA**
Asist. cercet. dr. **Natalia ȘVIDCHI** – Facultatea de Drept, Universitatea de Vest din Timișoara;
Av. Baroul Timiș

- 11** **Despre proporționalitate și progresivitate în impozitare sau despre „jumulirea gâștei lui Colbert”**
Conf. univ. dr. hab. **Ioan LAZĂR** – Universitatea „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia; Av., Baroul Alba
Lect. univ. dr. **Bogdan FLOREA** – Universitatea „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia

drept fiscal

- 15** **Regimul fiscal al indemnizațiilor de detașare/specifice detașării transnaționale – cronica a două amnistii fiscale anunțate (partea a II-a)**
Av. dr. **Mirela Violeta BULIGA** – Baroul București; Cadru didactic asociat – Facultatea de Drept, Academia de Studii Economice din București

- 22** **Despre e-Factura și dreptul de deducere al TVA**
Conf. univ. dr. **Mirela PĂUNESCU** – Facultatea de Contabilitate și Informatică de Gestiune, Academia de Studii Economice din București; Consultant fiscal; Expert contabil; Auditor financiar

procedură fiscală

- 28** **Strategia de apărare a Ministerului Finanțelor în litigii, proceduri de solicitare/administrare a probei cu expertiza de specialitate**
Mary-Elsa PĂRVAN – Consultant fiscal/expert fiscal judiciar

întrebări și răspunsuri

- 31** **Întrebări și răspunsuri în materia TVA**
Mariana VIZOLI – Consultant fiscal independent; Colaborator – Soter & Partners; Cadru didactic asociat – Academia de Studii Economice

CONSILIUL ȘTIINȚIFIC

Prof. univ. dr. hc.
Jacques MALHERBE

Prof. univ. dr.
Maria-Iulia SOBOLEVSKI DAVID

Prof. univ. dr.
Vasile RĂILEANU

Conf. univ. dr.
Ciprian PĂUN

Mihai BRĂGARU

COLEGIUL DE REDACȚIE

Dr. Alexandrina Teodora BORFOAIA
economist

Dr. Emilian DUCA
consultant fiscal

Dr. Ioan LAZĂR
avocat, drept fiscal, dreptul concurenței

Dr. Mirela BULIGA
avocat, drept fiscal

Tanți ANGHEL
consultant fiscal

Adrian LUCA
consultant fiscal, expert contabil

CONSULTANT FISCAL

Senior editor
Dan MANOLESCU
(legislație, focus)

Senior editor
Ioan SIMION
(internațional)

Tipografie
Compania
Națională
„Poșta Română” S.A.,
prin Sucursala
Fabrica de Timbre

Publisher
EDITURA UNIVERSUL JURIDIC

Adresa redacției
Strada
Alexandru Constantinescu,
nr. 61, Sector 1, București,
Cod Poștal: 011472

Site
www.ccfiscali.ro
www.ujmag.ro

e-mail
periodice@universuljuridic.ro

Responsabilitatea asupra conținutului textelor publicate
în această revistă aparține în exclusivitate autorilor

© Drepturile de autor pentru imaginile publicate aparțin
Editurii Universul Juridic

ISSN 1844 - 3591

Ajustarea TVA deductibile pentru bunurile de capital în situația anulării codului de TVA

Rezumat: Modificările în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2017 permit persoanelor impozabile, al căror cod de TVA a fost anulat cu titlu de sancțiune, să-și exercite dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate în perioada în care codul de TVA a fost anulat, ulterior dobândii validității codului de TVA. Cu toate că raționamentul este identic, același drept nu a fost conferit și pentru TVA-ul deductibil aferentă bunurilor de capital, în privința căreia era instituită obligația ajustării negative definitive pentru anii în care codul de TVA era anulat. O ajustare pozitivă corespunzătoare a fost reglementată prin Normele metodologice date în aplicarea Codului fiscal abia în cursul anului 2020. Prezenta lucrare analizează Hotărârile pronunțate de CJUE cu privire la compatibilitatea, cu dispozițiile Directivei TVA și cu principiile unionale, a legislației naționale prin care se limitează dreptul de deducere al persoanelor impozabile al căror cod de TVA este anulat cu titlu de sancțiune, cu scopul de a evidenția că ajustarea negativă a TVA-ului deductibil aferent bunurilor de capital, în forma în care este reglementată la momentul actual, este contrară dreptului unional incident.

Cuvinte-cheie: anulare cod de TVA, ajustarea negativă a TVA-ului deductibil, bunuri de capital, condițiile de fond și de formă ale dreptului de deducere, fraudă și abuz.

Adjustment of deductible VAT for capital good in case of revocation of the VAT number

Abstract: The amendments in force starting with January 1, 2017 allow taxable persons, whose VAT number has been revoked as a sanction, to exercise their right to deduct the VAT related to acquisitions made during the period when the VAT number was revoked, after the re-registration for VAT purposes. Although the reasoning is identical, the same right was not conferred in respect of deductible VAT related to capital goods, for which there was an obligation of to make definitive negative adjustments for the years in which the VAT number was revoked. A corresponding positive adjustment was regulated by the Rules for Implementation of the Fiscal Code only during 2020. This paper analyses the Decisions by which the CJEU ruled on the compatibility, with the provisions of the VAT Directive and EU principles, of the national legislation limiting the right of deduction of taxable persons whose VAT number is revoked as a sanction, in order to show that the negative adjustment of the deductible VAT related to capital goods, as currently regulated, it is contrary to relevant EU law.

Keywords: revocation of the VAT number, negative adjustment of deductible VAT, capital goods; the substantive and formal requirements of the right to deduct, fraud and abuse.

Asist. cercet. dr., **Natalia ȘVIDCHI** – Facultatea de Drept, Universitatea de Vest din Timișoara; Av., Baroul Timiș

1. Consecințele anulării codului de TVA cu titlu de sancțiune, în general, și evoluția reglementării acestor consecințe în privința ajustării TVA dedusă pentru bunurile de capital, în special

Consecințele anulării codului de TVA, cu titlu de sancțiune, asupra persoanei impozabile sunt reglementate, *pe de o parte*, de prevederile art. 11 alin. (8) C. fisc. (obligația de colectare a TVA pentru operațiunile taxabile, pierderea dreptului de deducere în privința TVA aferentă achizițiilor), iar, *pe de altă*

parte, de prevederile art. 305 C. fisc., din perspectiva ajustării TVA dedusă la achiziția/construcția/fabricarea bunurilor de capital care se află în perioada de ajustare (de 20 ani pentru bunuri imobile și de 5 ani pentru celelalte bunuri de capital/mijloace fixe amortizabile).

Prevederile menționate au fost adoptate în scopul combaterii fraudei în materia de TVA, prin instituirea unor sancțiuni drastice în sarcina persoanelor impozabile al căror cod de TVA este anulat conform art. 316 alin. (11) lit. c)-e) și h) C. fisc.

Până la data de 31.12.2016, conform art. 11 alin. (8) C. fisc., anularea codului de TVA avea drept efecte obligarea persoanei impozabile să colecteze TVA pentru toate operațiunile efectuate în perioada respectivă și pierderea **definitivă**, cu puține excepții, a dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate în aceeași perioadă.

Începând cu data de 01.01.2017, prevederile art. 11 alin. (8) C. fisc. au fost modificate în sensul acordării, în favoarea persoanei impozabile, a dreptului de a deduce TVA aferentă achizițiilor efectuate în perioada în care a avut codul de TVA anulat, cu condiția dobândirii validității codului de TVA; dreptul de deducere poate fi exercitat numai prin înscrierea acestuia într-un decont de TVA depus după dobândirea validității codului de TVA. În cazul persoanelor impozabile care au efectuat achiziții de la persoane al căror cod de TVA este anulat, exercitarea dreptului de deducere este condiționată de reînregistrarea furnizorului în scop de TVA și de emiterea de către acesta, după această dată, a unei facturi în care să fie înscrisă distinct TVA colectată în perioada respectivă.

În mod evident, obligația de colectare a TVA, în perioada în care persoana impozabilă a avut codul de TVA anulat, și acordarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate în perioada respectivă (chiar și după dobândirea validității codului de TVA) denotă că persoana al cărei cod de TVA a fost anulat își păstrează calitatea de persoană impozabilă și că aceasta poate desfășura/desfășoară activități economice în acea perioadă.

Modificarea prin care persoanelor impozabile li s-a recunoscut, începând cu data de 01.01.2017, dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate în perioada în care au avut codul de TVA anulat nu a fost transpusă și la art. 305 C. fisc. (mai exact în cuprinsul Normelor metodologice ale acestui articol) decât în anul 2020¹, motiv pentru care persoanele impozabile obligate să ajusteze TVA dedusă aferentă bunurilor de capital, pentru perioada în care au avut codul anulat, pierdeau definitiv TVA astfel ajustată, fără posibilitatea de a o recupera nici măcar după dobândirea validității codului de TVA.

Acest tratament diferit nu era deloc justificat și avea la bază prevederea de la alin. (14) pct. 79 din Normele metodologice date în aplicarea art. 305 C. fisc. care instituia o prezumție irefragabilă conform căreia, pe perioada anulării codului de TVA, se consideră că bunurile de capital nu sunt utilizate în scopul

desfășurării activității economice², deși, în mod clar, o asemenea activitate poate fi desfășurată și există și obligația colectării TVA pentru operațiunile aferente care se declară printr-un decont special.

Regimul diferit a fost corectat, într-o oarecare măsură, printr-o completare a Normelor metodologice, abia în anul 2020: s-a păstrat obligația efectuării ajustării negative a TVA dedusă aferentă bunurilor de capital pentru perioada în care codul de TVA a fost anulat, însă se recunoaște dreptul persoanei impozabile să efectueze o ajustare pozitivă corespunzătoare după dobândirea validității codului de TVA, prin completarea și depunerea unui decont de TVA în acest sens. În plus, conform prevederilor adăugate în Normele metodologice, ajustarea pozitivă este condiționată de utilizarea bunurilor de capital pentru realizarea unor operațiuni cu drept de deducere în perioada în care persoana impozabilă a avut codul de TVA anulat³.

Deși prin completarea Normelor metodologice, în sensul menționat mai sus, s-au remediat o parte dintre deficiențele Normelor anterioare, s-a păstrat totuși obligația ajustării negative pentru perioada în care codul de TVA a fost anulat, iar ajustarea pozitivă este condiționată de dobândirea validității codului de TVA și de depunerea unui decont de TVA.

Chiar și în această formă, prevederile din Normele metodologice sunt contrare prevederilor din Directiva TVA, astfel cum au fost interpretate de CJUE în cauza C-627/21, *A.J.F.P. Sibiu și D.G.R.F.P. Brașov*⁴, din care rezultă foarte clar că ajustarea negativă a TVA dedusă aferentă bunurilor de capital, pe perioada în care persoana respectivă are codul de TVA anulat, este contrară Directivei TVA⁵, în măsura în care persoana impozabilă demonstrează că îndeplinește condițiile de fond pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA.

2. Jurisprudența CJUE

În cauzele înregistrate pe rolul CJUE, ca urmare a întrebărilor preliminare trimise de către instanțele din România, s-a ridicat problema compatibilității cu Directiva TVA, pe de o parte, a prevederilor din Codul fiscal care reglementau consecințele declarării unei persoane impozabile ca inactivă, din punct de vedere fiscal (*Paper Consult*⁶ și *Gamesa Wind România*⁷), și, pe de altă parte, a prevederilor din Codul fiscal care reglementau consecințele anulării codului de TVA (*Dobre*⁸ și *Promexor Trade*⁹).

¹ H.G. nr. 864/2020 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, publicată în M. Of. nr. 956 din data de 16 octombrie 2020. Conform notei de fundamentare care a stat la baza adoptării H.G. nr. 864/2020, această modificare a fost propusă având în vedere că „pe perioada în care au avut codul anulat, aceste persoane au avut obligația plății TVA pentru operațiunile efectuate”.

² Potrivit alin. (14) pct. 79 din Normele metodologice date în aplicarea art. 305 C. fisc.: „În cazul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată de organele fiscale competente conform art. 316 alin. (11) lit. a)-e) și h) din Codul fiscal, se consideră că bunurile de capital nu sunt alocate unei activități economice pe perioada în care nu au avut un cod valabil de TVA, fiind obligatorie ajustarea taxei conform art. 305 alin. (4) lit. a) pct. 1 din Codul fiscal”.

³ Conform alin. (14)¹ pct. 79 din Normele metodologice date în aplicarea art. 305 C. fisc.: „În situația în care bunurile de capital au fost utilizate pentru realizarea de operațiuni cu drept de deducere, altele decât cele constând în livrarea în regim de taxare a bunurilor respective, în perioada în care persoanele impozabile au avut codul de TVA anulat conform art. 316 alin. (11) lit. a)-e) și h) din Codul fiscal, acestea au dreptul, după reînregistrarea în scopuri de TVA, să efectueze o ajustare pozitivă pentru o cincime sau o douăzecime din taxa dedusă inițial pentru fiecare an din perioada în care au avut codul de TVA anulat și în care bunurile de capital au fost utilizate pentru realizarea de operațiuni cu drept de deducere. Ajustarea se reflectă în primul decont de taxă depus după înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile sau, după caz, într-un decont ulterior”.

⁴ CJUE, 2 mai 2022, *Administrația Județeană a Finanțelor Publice Sibiu și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov*, cauza C-627/21, ECLI:EU:C:2022:344.

⁵ Directiva 2006/112/CE din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, publicată în Ediția Specială a Jurnalului Oficial cu numărul 0 din data de 1 ianuarie 2007.

⁶ CJUE, 19 octombrie 2017, *Paper Consult*, cauza C-101/16, ECLI:EU:C:2017:775.

În toate aceste cauze, problema de fond a fost reprezentată de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor, fie de către persoana impozabilă care a efectuat achiziții de la contribuabili declarați inactivi (*Paper Consult*), fie de către persoana impozabilă care a fost declarată inactivă (*Gamesa Wind România*), respectiv al cărei cod de TVA a fost anulat (*Dobre* și *Promexor Trade*).

Din cauzele pronunțate rezultă că dreptul fundamental de deducere a TVA nu poate fi refuzat în cazul în care nu sunt îndeplinite anumite cerințe de formă¹⁰, esențială fiind îndeplinirea cerințelor de fond¹¹. Cu toate acestea, deducerea TVA achitată în amonte poate fi refuzată:

- dacă încălcarea cerințelor de formă împiedică probarea faptului că sunt îndeplinite cerințele de fond;
- în situația în care dreptul de deducere este invocat în mod abuziv sau fraudulos. În aceste cauze, Curtea s-a concentrat mai mult pe acest motiv.

În *Paper Consult*, Curtea a statuat că „prin obligarea persoanei impozabile să efectueze această verificare (consultarea listei contribuabililor declarați inactivi afișată la sediul ANAF și publicată pe pagina de internet a acesteia, n.a.), legislația națională urmărește un obiectiv care este legitim și chiar impus de dreptul Uniunii, și anume acela de a asigura colectarea corectă a TVA-ului și de a evita fraudă, și că o asemenea verificare poate fi cerută în mod rezonabil unui operator economic”¹². Cu toate acestea, reglementarea națională nu îndeplinea testul proporționalității, întrucât nu permitea contribuabilului să demonstreze absența unei fraude sau a unei pierderi de venituri fiscale, ceea ce echivala cu un refuz sistematic și definitiv al dreptului de deducere. Potrivit Curții, „deși nedepunerea declarațiilor fiscale prevăzute de lege poate fi considerată indiciu de fraudă, aceasta nu dovedește în mod irefutabil existența unei fraude privind TVA”¹³, colectarea și plata TVA către bugetul de stat de către furnizor justificând exercitarea dreptului de deducere.

Prin urmare, legislația națională actuală este contrară Directivei TVA, întrucât, în continuare, exercitarea dreptului de deducere este condiționată de reactivarea furnizorului și emiterea de către acesta a unei facturi după dobândirea validității codului de TVA. Or, în situația în care furnizorul nu îndeplinește una dintre aceste formalități, dar colectează și achită către bugetul de stat

TVA aferentă operațiunilor efectuate în perioada în care a avut codul de TVA anulat, refuzul exercitării dreptului de deducere a TVA de către beneficiar este sistematic și definitiv.

În cauza *Dobre*, codul de TVA al contribuabilului a fost anulat pe motiv că acesta nu a depus deconturile de TVA aferente a două trimestre. Trebuie menționat faptul că persoana impozabilă a omis să depună deconturile speciale de TVA și în perioada în care codul de TVA al acesteia era anulat, deși, în această perioadă, a **continuat** să emită facturi purtătoare de TVA. Persoana impozabilă a solicitat autorităților fiscale, care au impus în sarcina acesteia TVA suplimentară aferentă operațiunilor efectuate în perioada în care a avut codul de TVA anulat, recunoașterea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate în aceeași perioadă. Conform CJUE, neîndeplinirea obligațiilor de înregistrare, a celor contabile și a celor declarative pot să fundamenteze refuzul dreptului de deducere, în măsura în care aceasta împiedică probarea cerințelor de fond¹⁴. Cu toate acestea, Curtea s-a axat mai mult pe motivul refuzului dreptului de deducere fundamentat pe rațiuni de fraudă sau abuz. Ca atare, conform Curții, „chiar dacă neîndeplinirea obligațiilor de formă nu împiedică probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond care dau drept de deducere a TVA-ului aferent intrărilor sunt întrunite, asemenea împrejurări pot dovedi existența celui mai simplu caz de fraudă fiscală, în care persoana impozabilă **omite în mod deliberat să îndeplinească obligațiile de formă care îi revin în scopul de a se sustrage de la plata taxei**”¹⁵. În opinia Curții, nedepunerea declarațiilor de TVA poate reprezenta o fraudă, întrucât „este de natură să împiedice colectarea în mod corect a taxei și, în consecință, să compromită buna funcționare a sistemului comun al TVA-ului”¹⁶.

Coroborând cele două hotărâri menționate mai sus, rezultă că neîndeplinirea obligațiilor de formă, cum ar fi înregistrarea în scop de TVA sau depunerea declarațiilor de TVA, nu constituie în sine motiv de refuz al exercitării dreptului de deducere. În schimb, neîndeplinirea acestor formalități poate fundamenta refuzul dreptului de deducere pe motiv de fraudă sau abuz. Din considerentele hotărârilor deducem că fraudă se concretizează în neplata către bugetul de stat a TVA aferentă operațiunilor impozabile efectuate în perioada în care codul de TVA a fost anulat, în cazul neplății TVA astfel colectate intenția de

⁷ CJUE, 12 septembrie 2018, *Gamesa Wind România*, cauza C-69/17, ECLI:EU:C:2018:703.

⁸ CJUE, 7 martie 2018, *Dobre*, cauza C-159/17, ECLI:EU:C:2018:161.

⁹ CJUE, 18 noiembrie 2021, *Promexor Trade*, cauza C-358/20, ECLI:EU:C:2021:936.

¹⁰ CJUE, 3 iunie 2022, *Megatherm-Csillaghegy*, cauza C-188/21, ECLI:EU:C:2022:444, pct. 37: „În ceea ce privește condițiile de formă ale aceluiași drept, în scopul aplicării TVA-ului și al verificării sale de către administrația fiscală în cauză, titlul XI din Directiva TVA enumeră anumite obligații care revin persoanelor impozabile obligate la plata acestei taxe, precum, printre altele, obligația de plată a TVA-ului care rezultă în special din articolele 193 și 206 din directiva respectivă, obligația de a declara când începe, când își modifică sau încetează activitățile prevăzută la articolul 213 din directiva menționată, identificarea în scopuri de TVA prevăzută la articolul 214 din aceeași directivă, ținerea unei contabilități adecvate prevăzută la articolul 242 din Directiva TVA, obligația de stocare a tuturor facturilor impusă la articolul 244 din această directivă și depunerea unei declarații într-un anumit termen, prevăzută la articolele 250 și 252 din directiva menționată (Hotărârea din 28 iulie 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 48). Pe de altă parte, în ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului de deducere, care corespund unor cerințe sau condiții de formă, articolul 178 litera (a) din Directiva TVA prevede că persoana impozabilă are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238-240 din aceasta (Hotărârea din 12 septembrie 2018, *Siemens Gamesa Renewable Energy România*, C-69/17, EU:C:2018:703, punctul 33 și jurisprudența citată)”.
¹¹ *Paper Consult* (C-101/16), pct. 39: „(...) persoana interesată să fie o «persoană impozabilă» în sensul respectivei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă (...)”.

¹² *Paper Consult* (C-101/16), pct. 55.
¹³ *Paper Consult* (C-101/16), pct. 56.

¹⁴ *Dobre*, pct. 35: „Refuzul dreptului de deducere este legat astfel mai curând de lipsa datelor necesare pentru a stabili că cerințele de fond sunt întrunite decât de nerespectarea unei cerințe de formă”.

¹⁵ *Idem*, pct. 40.

¹⁶ *Idem*, pct. 41.

fraudare a persoanei impozabile fiind implicită. Prin urmare, neîndeplinirea obligațiilor declarative nu constituie în sine o fraudă, ci numai dacă este însoțită de sustragerea persoanei impozabile de la plata TVA aferentă operațiunilor desfășurate în perioada în care aceasta a fost declarată inactivă sau în care codul de TVA al acesteia a fost anulat.

Remarcăm că motivarea Curții este centrată pe neîndeplinirea obligațiilor de formă ca motiv de fraudă și mai puțin ca motiv de lipsă a informațiilor necesare stabilirii îndeplinirii condițiilor de fond ale dreptului de deducere.

De asemenea, remarcăm că neîndeplinirea obligației de înregistrare în scop de TVA, absența unui cod valid de TVA, apare tangențial în motivarea Curții din cele două hotărâri de mai sus. Urmând raționamentul Curții însă, considerăm că atât timp cât absența unui cod valabil de TVA **sau, mai degrabă, motivele care au fundamentat anularea acestui cod**, nu împiedică probarea îndeplinirii condițiilor de fond ale dreptului de deducere sau nu probează o fraudă sau abuz, autoritățile naționale nu pot condiționa exercitarea dreptului de deducere a TVA de dobândirea validității codului de TVA.

Aceeași concluzie se desprinde și din Hotărârea pronunțată de CJUE în cauza *Gamesa Wind România* în care persoana impozabilă a fost declarată inactivă pe motiv că nu și-a îndeplinit obligațiile declarative pe parcursul unui semestru calendaristic. În această cauză, contribuabilul și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă operațiunilor desfășurate în perioada în care a fost declarată inactivă, în baza unor facturi emise și declarații depuse ulterior reactivării sale. Conform Curții, într-o asemenea situație, independent de data emiterii facturilor și a depunerii declarațiilor¹⁷, administrația fiscală trebuie să verifice dacă dispune de toate informațiile necesare determinării îndeplinirii cerințelor de fond și absenței unei fraude sau unui abuz. Curtea nu s-a concentrat asupra existenței unei fraude sau unui abuz, lansând această verificare în sarcina instanței naționale, în baza elementelor furnizate prin hotărârile menționate mai sus. Și din hotărârea pronunțată în această cauză rezultă, în opinia noastră, că cerința reactivării/dobândirii codului de TVA în vederea exercitării dreptului de deducere este contrară Directivei TVA, esențială fiind probarea îndeplinirii condițiilor de fond și absența fraudei sau abuzului.

În cauza *Promexor Trade*, codul de TVA al persoanei impozabile a fost anulat pe motiv că aceasta a depus, timp de 6 luni consecutive, deconturi de TVA în care nu erau evidențiate operațiuni impozabile. Din circumstanțele speței înțelegem că, ulterior anulării codului de TVA, persoana impozabilă a efectuat operațiuni impozabile, dar nu a colectat TVA, și doar ca urmare a primirii unui aviz de inspecție fiscală a depus deconturi speciale de TVA prin care a evidențiat TVA colectată în perioada în care a avut codul anulat. În baza acestor declarații, administrația fiscală a demarat procedura de executare silită. După finalizarea inspecției fiscale, dar în interiorul termenului de prescripție,

persoana impozabilă a depus declarații de TVA cu valoare zero, probabil prin evidențierea TVA-ului deductibil aferent achizițiilor efectuate în perioada în care codul de TVA a fost anulat, declarații care nu au fost luate în considerare de către administrația fiscală. În plus, în cauză s-a ridicat și problema refuzului sistematic al administrației fiscale de a reînregistra persoana impozabilă în scop de TVA, pe motiv că administratorul acesteia era asociat în cadrul altei societăți care făcea obiectul procedurii insolvenței. Curtea a reiterat concluziile sale din cauza *Dobre* privind exercitarea dreptului de deducere¹⁸. În plus, în această hotărâre, Curtea statuează expres că „(...) *faptul că o administrație fiscală condiționează, întemeindu-se pe legislația națională, dreptul de deducere a TVA-ului de respectarea unor obligații de formă, precum înregistrarea în scopuri de TVA, fără a lua în considerare cerințele de fond și mai ales, cum este cazul în speță, potrivit precizărilor instanței de trimitere, fără a verifica dacă acestea sunt îndeplinite, depășește ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea corectă a taxei (...)*”¹⁹.

În consecință, cerințele înregistrării în scop de TVA și de emitere a unei facturi, în vederea exercitării dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate în perioada în care codul de TVA a fost anulat, sunt contrare Directivei TVA. Din punctul nostru de vedere, dreptul de deducere poate fi recunoscut și anterior îndeplinirii formalității de reînregistrare, esențială fiind îndeplinirea cerințelor de fond pentru exercitarea acestui drept, precum și absența fraudei sau a abuzului. Reținem că omisiunea depunerii declarațiilor fiscale/depunerea acestora fără evidențierea unor operațiuni impozabile, ca motiv de anulare a codului de TVA sau în perioada în care codul de TVA este anulat, pot reprezenta un indiciu de fraudă; cu toate acestea, persoana impozabilă poate proba absența fraudei sau absența unei pierderi de venituri fiscale.

Ca atare, prevederile Codului fiscal, conform cărora exercitarea dreptului de deducere a TVA nu este permisă în perioada în care codul de TVA al persoanei impozabile este anulat, nu sunt compatibile cu Directiva TVA, atât timp cât neîndeplinirea acestei obligații de formă sau a altor obligații de formă, cum ar fi depunerea deconturilor de TVA și plata TVA colectată în această perioadă, nu împiedică probarea îndeplinirii condițiilor de fond sau nu reprezintă o fraudă sau un abuz.

3. Ordonanța pronunțată de CJUE în cauza C-627/21, A.J.F.P. Sibiu și D.G.R.F.P. Brașov

În relativ recenta cauză românească C-627/21, CJUE a fost chemată să se pronunțe asupra compatibilității cu dreptul unional a prevederilor din legislația noastră ce instituie în sarcina persoanei impozabile obligația efectuării unei ajustări negative a TVA-ului deductibil aferent bunurilor de capital, determinată de anularea codului de TVA cu titlu de sancțiune. Astfel cum am menționat mai sus, această obligație nu este stipulată în Codul

¹⁷ *Gamesa Wind România* (C-69/17), pct. 41: „Trebuie să se arate că data la care este efectuată declarația privind TVA-ul sau este emisă factura nu are în mod necesar incidență asupra cerințelor de fond a căror îndeplinire conferă dreptul de deducere”.

¹⁸ *Promexor Trade* (C-358/20), pct. 37: „(...) articolele 167-169 și 179, articolul 213 alineatul (1), articolul 214 alineatul (1) și articolul 273 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale cum este cea în discuție în litigiul principal, care permite administrației fiscale să îi refuze unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA-ului 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 TVA-ului achitat 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 (...)”.

¹⁹ *Promexor Trade* C-358/20), pct. 42.

fiscal, ci în Normele metodologice date în aplicarea art. 305 alin. (4) lit. a) pct. 1 C. fisc.

În speță, codul de TVA al persoanei impozabile a fost anulat din oficiu pe motivul că, în deconturile depuse pentru două trimestre, persoana impozabilă nu a declarat nicio operațiune impozabilă. În timpul unei inspecții fiscale, autoritățile fiscale au efectuat o ajustare negativă a TVA-ului deductibil aferent bunurilor de capital aflate în stoc la data anulării codului de TVA, invocând ca temei prezumția irefragabilă menționată mai sus. Întrebarea preliminară a fost trimisă CJUE de către Curtea de Apel Alba Iulia, instanță de recurs, și se referă la compatibilitatea cu dispozițiile din Directiva TVA²⁰ și cu principiul neutralității a dispozițiilor naționale care impuneau ajustarea negativă a TVA-ului deductibil aferent bunurilor de capital. Subliniem că întrebarea formulată de către instanța națională a cuprins o componentă importantă, din punctul nostru de vedere, care nu a fost reluată de către CJUE²¹ și la care această instanță nu a oferit un răspuns clar în cuprinsul hotărârii. Chiar dacă răspunsul la această componentă a întrebării preliminare poate fi dedus din jurisprudența CJUE, o confirmare de principiu, în cuprinsul hotărârii, ar fi fost binevenită, având în vedere „zgârcenia” cu care autoritățile fiscale înțeleg să aplice în practică interpretarea CJUE. În concret, instanța națională a precizat în cuprinsul întrebării sale că bunurile de capital „nu au făcut obiectul unor prestări de servicii sau livrări de bunuri în perioada cuprinsă între anularea din oficiu și reînregistrarea sa în scopuri de TVA”²².

În cauza respectivă, Curtea a decis prin ordonanță motivată, procedură aplicabilă când „răspunsul la o întrebare formulată cu titlu preliminar poate fi în mod clar dedus din jurisprudență sau atunci când răspunsul la o astfel de întrebare nu lasă loc niciunei îndoieli rezonabile”²³. Nu este de mirare că instanța de la Luxemburg s-a pronunțat printr-o ordonanță, având în vedere reperele clare stabilite prin intermediul hotărârilor pronunțate deja, astfel cum au fost menționate în cuprinsul secțiunii precedente. Cu toate acestea, nu este de mirare nici că ceea ce era clar pentru CJUE nu a fost clar pentru legiuitorul român, dar nici pentru autoritățile fiscale sau instanțele judecătorești chemate să judece litigii având ca obiect aspecte principiale neechivoce prin prisma jurisprudenței deja istorice a CJUE privind dreptul de deducere. Mai mult decât atât, legislația română nu a fost modificată nici după pronunțarea ordonanței în cauza C-627/21 (nu că ar fi nevoie, având în vedere caracterul obligatoriu al hotărârilor CJUE), ceea ce creează în continuare probleme

pentru contribuabili, întrucât, în timpul controalelor fiscale, administrațiile fiscale, astfel cum vom arăta mai jos, se bazează exclusiv pe textele legale din legislația națională (Codul fiscal și Normele metodologice).

După ce a repetat deja cunoscutele considerente privind dreptul de deducere a TVA și condițiile (de fond) necesare a fi îndeplinite în vederea exercitării acestuia de către persoana impozabilă, CJUE a reiterat și considerentele privind cele două ipoteze în care dreptul de deducere poate fi infirmat, menționate în cuprinsul secțiunii anterioare:

- (i) neîndeplinirea condițiilor de formă împiedică probarea îndeplinirii condițiilor de fond;
- (ii) în caz de fraudă și abuz. În legătură cu acest din urmă motiv, observăm că fraudă sau abuzul nu trebuie să vizeze neapărat dreptul de deducere, ci comportamentul persoanei impozabile în general, constând în utilizarea abuzivă a codurilor de înregistrare, neîndeplinirea obligațiilor de declarare a operațiunilor impozabile și a TVA colectată, neplata TVA către bugetul de stat etc.

Întrucât, în speță, refuzul definitiv al dreptului de deducere a TVA prin intermediul ajustării negative era întemeiat pe absența unui cod valabil de TVA, CJUE a reluat nuanțările din cauza *Promexor Trade* privind efectele înregistrării în scop de TVA asupra dreptului de deducere. În concret, deși statele membre sunt îndreptățite să adopte măsurile necesare în vederea luptei împotriva fraudei și a evaziunii fiscale, inclusiv prin anularea codurilor de TVA, o asemenea măsură, deși legitimă, este disproporționată dacă repune în discuție, în mod sistematic, dreptul de deducere.

Prin urmare, anularea codului de TVA nu constituie *per se* o fraudă sau un abuz. Dimpotrivă, persoana impozabilă trebuie să aibă posibilitatea să dovedească faptul că îndeplinește condițiile de fond în vederea exercitării dreptului de deducere, inclusiv absența unei fraude, în cazul în care este invocată (și probată²⁴) de administrația fiscală. În acest context, prezumția irefragabilă instituită prin alin. (14) pct. 79 din Normele metodologice, date în aplicarea art. 305 alin. (4) lit. a) pct. 1 C. fisc., împiedică în mod categoric probarea îndeplinirii condițiilor de fond, motiv pentru care reglementarea națională este contrară Directivei TVA.

Această prezumție este reglementată în continuare în cuprinsul Normelor metodologice menționate, iar impactul său negativ asupra dreptului de deducere a TVA aferentă bunurilor de capital nu a fost remediat nici prin completarea adusă prin pct. 79 alin. (14¹) din Normele metodologice. Din coroborarea

²⁰ Art. 184, art. 186-188 și art. 192 din Directiva TVA.

²¹ Întrebarea reformulată de CJUE: „Prin intermediul întrebării preliminare, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă principiul neutralității TVA-ului, precum și articolele 16, 184, 186-188 și 192 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări și unei practici naționale care obligă o persoană impozabilă, a cărei înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată pentru o perioadă determinată din cauza neevidențierii unor operațiuni impozabile în deconturile sale de TVA depuse timp de șase luni consecutive, să efectueze o regularizare a TVA-ului dedus în amonte în legătură cu achiziționarea unor bunuri de capital, fără ca respectiva persoană impozabilă să fie autorizată să dovedească faptul că sunt îndeplinite condițiile de fond pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, pentru motivul că există o prezumție irefragabilă că persoana impozabilă a folosit aceste bunuri pentru alte scopuri decât activitățile economice” (pct. 20 din Ordonanță).

²² Deși din cuprinsul întrebării formulate de instanța națională rezultă că această componentă a întrebării se referă la una dintre cerințele de fond ale dreptului de deducere, din decizia pronunțată de instanța națională care a sesizat CJUE reiese că, prin această parte a întrebării, s-a precizat că, în perioada în care a avut codul de TVA anulat, persoana impozabilă a utilizat bunurile de capital în scopul desfășurării activităților economice, și nu în alte scopuri. A se vedea L.I. Gherman, *Repere jurisprudențiale privind regimul deducerii TVA*, nepublicată.

²³ A.J.F.P. Sibiu și D.G.R.F.P. Brașov (627/21), pct. 19.

²⁴ *Megatherm-Csillaghegy* (C-188/21), pct. 41: „(...) întrucât refuzul dreptului de deducere a TVA-ului constituie o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezintă acest drept, revine autorităților fiscale competente sarcina să stabilească corespunzător cerințelor legale că elementele obiective care stabilesc existența unei fraude sau a unui abuz sunt întrunite. Revine în continuare instanțelor naționale sarcina de a verifica dacă autoritățile fiscale implicate au stabilit existența unor astfel de elemente obiective (...)”.

celor două prevederi din Normele metodologice în discuție rezultă că persoanele impozabile, al căror cod de TVA este anulat, sunt obligate în continuare să efectueze ajustări negative ale taxei deductibile aferente bunurilor de capital, cu posibilitatea efectuării unei ajustări pozitive corespunzătoare doar după dobândirea validității codului de TVA (cu titlul de „reparație”), condiționată de depunerea unui decont în acest sens și de probarea faptului că bunurile de capital au fost utilizate „*pentru realizarea de operațiuni cu drept de deducere ... în perioada în care persoanele au avut codul de TVA anulat conform art. 316 alin. (11) lit. a)-e) și h) din Codul fiscal*”.

Or, aceste prevederi sunt contrare prevederilor din Directiva TVA, astfel cum au fost interpretate de către CJUE în cauzele prezentate succint mai sus, întrucât, într-o primă etapă, impun în sarcina persoanei impozabile obligația de a efectua o ajustare negativă și, în a doua etapă, îi condiționează exercitarea dreptului de a efectua o ajustare pozitivă corespunzătoare de formalități imperative, înregistrarea în scop de TVA și depunerea decontului de TVA.

Aceste obligații lipsesc practic persoana impozabilă de dreptul de deducere pe perioada în care a avut codul de TVA anulat și nasc în sarcina acesteia obligații pecuniare semnificative, mai cu seamă că ajustările de TVA sunt efectuate pe ani calendaristici întregi și nu doar pe perioada din an în care codul de TVA a fost anulat.

Conform jurisprudenței CJUE însă, atât timp cât bunurile de capital sunt utilizate în scopul desfășurării unor activități taxabile (sunt îndeplinite condițiile de fond ale dreptului de deducere), nu trebuie efectuată nicio ajustare, pentru că, în caz contrar, dreptul de deducere ar fi condiționat de îndeplinirea unei cerințe de formă (înregistrarea în scop de TVA) și nu de îndeplinirea condițiilor de fond.

Remarcăm că, deși CJUE condiționează exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă bunurilor de capital de îndeplinirea condițiilor de fond, printre care utilizarea bunurilor în scopul desfășurării unor operațiuni taxabile, prevederea introdusă în Normele metodologice la pct. 79 alin. (14¹) condiționează ajustarea pozitivă după reînregistrare de probarea faptului că bunurile au fost utilizate în scopul unor operațiuni care dau drept de deducere, **în perioada în care codul de TVA a fost anulat**. Coroborată cu dispozițiile art. 305 C. fisc., conform cărora ajustarea se face pe întregul an în care are loc o modificare în situația bunurilor de capital, prin urmare, și pentru perioade din an în care codul de TVA era valabil, această restricție, limitată la perioada în care codul de TVA a fost anulat, pare a fi excesivă. Mai mult, din interpretarea sistematică a prevederilor de la pct. 79 din Normele metodologice date în aplicarea art. 305 C. fisc., rezultă că această cerință este incidentă doar în ipoteza în care anularea codului de TVA și reînregistrarea în scop de TVA au loc în ani calendaristici diferiți (dacă cele două au loc în același an, ajustarea negativă inițială este echilibrată de ajustarea pozitivă corespunzătoare, efectuată după reînregistrare, fără a fi impusă această obligație restrictivă). De asemenea, această obligație restrictivă nu pare a fi incidentă pentru a justifica absența obligației de ajustare negativă în anul reînregistrării în scop de TVA, respectiv efectuarea ajustării pozitive, după caz. Spre exemplu, un contribuabil al cărui cod de TVA a fost anulat în luna decembrie a anului 2022 va trebui să efectueze, în anul 2022, o ajustare negativă pentru o cincime sau o douăzecime

din taxa dedusă inițial pentru bunurile de capital. În ipoteza în care acest contribuabil se va reînregistra în scop de TVA în luna decembrie a anului 2023, în vederea efectuării unei ajustări pozitive corespunzătoare pentru anul 2022, acesta va trebui să probeze că, în perioada în care a avut codul de TVA anulat (o lună), a utilizat bunurile în scopul unor operațiuni cu drept de deducere. Dimpotrivă, reînregistrarea în scop de TVA în decembrie 2023 îl degrevează pe contribuabil de obligația de a efectua o ajustare negativă a taxei deductibile pentru anul 2023 și implicit de obligația de probare, chiar dacă codul său de TVA a fost anulat pe o perioadă de 11 luni din acest an, comparativ cu o lună, în anul 2022.

Ca atare, având în vedere normele naționale care impun ajustarea taxei deductibile pe ani calendaristici întregi, această condiție (restrictivă) de fond pentru exercitarea dreptului de deducere ar fi trebuit raportată, cel puțin, la întregul an calendaristic.

Prin urmare, conform ordonanței pronunțată de CJUE în cauza C-627/21, *A.J.F.P. Sibiu și D.G.R.F.P. Brașov*, ajustarea negativă a TVA dedusă aferentă bunurilor de capital, pentru perioada în care persoana impozabilă a avut codul de TVA anulat, este contrară Directivei TVA, atât timp cât persoana impozabilă demonstrează că pentru perioada respectivă îndeplinește condițiile de fond pentru exercitarea dreptului de deducere (desfășurarea activității taxabile și utilizarea bunurilor respective în scopul desfășurării acestei activități) și i se și conferă posibilitatea/ dreptul de a face o asemenea dovadă. În plus, în ce privește cerințele de fond, trebuie să se țină cont și de faptul că, potrivit jurisprudenței CJUE, dreptul de deducere se exercită imediat, chiar dacă bunurile sau serviciile nu sunt utilizate imediat, într-o anumită limită de timp, în vederea desfășurării unor operațiuni taxabile. Îndeplinirea cerinței utilizării bunurilor în scopul operațiunilor taxabile trebuie analizată în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte, nefiind exclusă posibilitatea ca utilizarea bunurilor în scopul unor operațiuni cu drept de deducere să nu se suprapună exact cu perioada în care codul de TVA este anulat sau ca, deși aceste bunuri sunt utilizate în scopul unor astfel de operațiuni în respectiva perioadă, faptul generator și exigibilitatea să intervină după reînregistrarea în scop de TVA (spre exemplu, în cazul unor prestări de servicii cu decontare succesivă sau al unor prestări de servicii/livrări de bunuri continue).

Subliniem că hotărârile CJUE pronunțate în privința unei cereri de trimitere preliminară în interpretare au efecte și pentru trecut, din momentul adoptării normei juridice de drept al UE interpretate, întrucât interpretarea CJUE face parte din prevederile și principiile UE la care se referă. Ca atare, interpretarea Curții în privința unei norme de drept al UE este valabilă de la momentul intrării în vigoare a prevederii interpretate. Efectul obligatoriu al interpretării coincide cu efectul obligatoriu al prevederilor și principiilor la care se referă și care trebuie respectate de către toate instanțele naționale ale statelor membre.

4. Aplicarea jurisprudenței CJUE de către autoritățile fiscale

Astfel cum am menționat *supra*, în procesul aplicării legislației fiscale, autoritățile fiscale sunt mai degrabă fidele prevederilor

din legislația internă care transpun actele de drept unional, ignorând reperele interpretative obligatorii ale CJUE, chiar dacă o asemenea obligație este stipulată în mod expres în legislația internă²⁵. Mai mult, nici legiuitorul român nu depune eforturi în vedere abrogării, modificării prevederilor interne neconforme Directivei TVA, sporind astfel încrederea autorităților fiscale, dar și a instanțelor naționale în aplicarea în continuare a unor astfel de prevederi.

Cele afirmate mai sus pot fi exemplificate prin următorul caz practic, în care, în urma unei inspecții fiscale efectuate în cursul anului 2022, în sarcina unei persoane impozabile au fost impuse obligații fiscale constând în TVA suplimentară calculată prin efectuarea ajustării negative a TVA-ului deductibil aferent bunurilor de capital pentru anii în care codul de TVA al persoanei impozabile a fost anulat.

În concret, în perioada supusă inspecției fiscale, persoana impozabilă a avut codul de TVA anulat de două ori, pe motiv că nu a depus decontul de TVA (formularul 300) timp de 6 luni consecutive, în temeiul art. 316 alin. (11) lit. d) C. fisc.

Data de 01.12.2017 este data primei anulări, persoana impozabilă dobândind validitatea codului de TVA în data de 22.02.2018. Data de 01.08.2018 este data celei de-a doua anulări a înregistrării în scopuri de TVA, persoana impozabilă dobândind validitatea codului de TVA în data de 06.05.2019, păstrată și în prezent.

Conform susținerilor echipei de inspecție fiscală, întemeiate pe prezumția irefragabilă de la alin. (14) pct. 79 din Normele metodologice, la care am făcut referire mai sus, persoana impozabilă trebuia să ajusteze, în perioada anilor 2017 și 2018, TVA dedusă la achiziția bunurilor de capital (mijloace fixe) achiziționate în anii 2015 și 2016. Pentru că nu a făcut aceste ajustări decât parțial, echipa de inspecție fiscală a stabilit diferența de TVA dedusă care trebuia ajustată negativ și a stabilit-o în sarcina persoanei impozabile cu titlu de TVA suplimentară.

Observăm că situația de mai sus este similară celei care face obiectul ordonanței pronunțate de CJUE în cauza C-627/21, raționamentul Curții fiind pe deplin aplicabil. Cu toate acestea, atât organul de inspecție fiscală, cât și organul de soluționare a contestației prealabile au ignorat cu desăvârșire atât interpretarea dată de CJUE în cauza C-627/21, cât și completarea din Normele metodologice din anul 2020, care permite o ajustare pozitivă după dobândirea validității codului de TVA. Ajustarea negativă pentru anii 2017 și 2018 a fost efectuată cu titlu definitiv, fără ca organele fiscale să verifice dacă persoana impozabilă îndeplinea cerințele de fond pentru exercitarea dreptului de deducere, respectiv, cel puțin, pentru efectuarea unei ajustări pozitive corespunzătoare după înregistrarea în scop de TVA, în ciuda dovezilor furnizate în acest sens prin contestație.

În cuprinsul deciziei de soluționare a contestației, organul de soluționare reține expeditiv doar că raționamentul din cuprinsul ordonanței menționate nu ar fi incident, pe motiv că situația din cauza C-627/21 „se referă la situația în care anularea înregistrării în scopuri de TVA s-a făcut conform dispozițiilor art. 316 alin. (11) lit. d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul

fiscal ..., nu conform dispozițiilor art. 316 alin. (11) lit. e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal” (deși este chiar invers). Diferența dintre cele două temeuri este că, potrivit art. 316 alin. (11) lit. d) C. fisc., codul de TVA se anulează dacă pentru 6 luni/2 trimestre consecutive, după caz, persoana impozabilă nu depune niciun decont de taxă, iar potrivit art. 316 alin. (11) lit. e) C. fisc., codul de TVA se anulează dacă în deconturile de TVA depuse pentru 6 luni/2 trimestre consecutive, după caz, nu sunt evidențiate operațiuni impozabile. Efectele, din punctul de vedere al TVA, sunt aceleași, motiv pentru care nu vedem nicio rațiune pentru care considerentele de principiu ale CJUE nu ar fi aplicabile și în situații precum cea prezentată, în care codul de TVA a fost anulat pe motiv că nu au fost depuse deconturi de TVA timp de 6 luni consecutive.

Procedând astfel, organele fiscale nu au încălcat doar dreptul fundamental de deducere al persoanei impozabile, dar și obligațiile lor în materie procedural-fiscală, corelative dreptului contribuabililor la o bună administrare.

Considerăm că această obligație ce incumbă organelor fiscale implică nu doar aprecierea situației reale prin raportare la textele legale și principiile relevante din legislația națională, dar și prin raportare la prevederile Directivei TVA, aplicabile în cauza de față, astfel cum au fost interpretate de CJUE.

Din punctul nostru de vedere, în cauza de față sunt pe deplin aplicabile considerentele CJUE din ordonanța pronunțată în cauza C-627/21, care invalidează prevederile pct. 79 din Normele metodologice date în aplicarea art. 305 alin. (4) lit. a) pct. 1 C. fisc., inclusiv pe cele de la alin. (14)¹ adăugate în anul 2020, organele fiscale fiind obligate, înainte de a efectua ajustarea negativă proporțională, să verifice dovezile prezentate de către persoana impozabilă în justificarea îndeplinirii condițiilor de fond pentru exercitarea dreptului de deducere și, în cazul în care acestea sunt îndeplinite, să impună ajustarea negativă numai după ce probează, în baza unor elemente obiective, că persoana impozabilă a săvârșit o fraudă sau un abuz.

5. Concluzii

Analiza de mai sus relevă încă o dată că principiile care fundamentează dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor nu sunt înțelese în plenitudinea lor de către legiuitorul și autoritățile naționale. Ne bazăm în continuare pe litera strictă a legii, fără a încerca să facem coroborări sistematice și teleologice și fără a încerca, deseori, să beneficiem de ajutorul interpretativ al instanței unionale care stabilește o serie de repere clare și principiale, în sprijinul atât al autorităților, cât și al contribuabililor. Drept rezultat, autoritatea fiscală poate ignora cu desăvârșire aspectele importante asupra cărora ar trebui să se concentreze; pe de altă parte, persoana impozabilă se concentrează, în principal, să demonstreze ceea ce nu ar trebui demonstrat (o interpretare evidentă) și să aloce mai puțin timp și resurse aspectelor care ar necesita mai multă atenție, precum și desfășurării activității sale economice. Nu în ultimul rând, asemenea comportamente au ca efect pierderi financiare atât pentru administrația fiscală, cât și pentru contribuabil.

²⁵ Art. 11 alin. (11) C. fisc.: „În domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene”.

Despre proporționalitate și progresivitate în impozitare sau despre „jumulirea găștei lui Colbert”

Rezumat: Progresivitatea impozitării predomină în majoritatea țărilor occidentale. Critica ce poate fi adusă progresivității constă în faptul că, într-o anumită abordare, apare riscul producerii unui efect advers, descurajând munca și, implicit, inițiativa în mediul de afaceri.

Cu cât un contribuabil este mai prolific, cu atât mai mult „beneficiază” de o amputare a unei părți substanțiale din venitul realizat. În schimb, în considerarea teoriei redistribuirii veniturilor, cei care muncesc mai puțin vor beneficia de prestații din partea statului, mai exact din partea celor impozitați cu o cotă mai ridicată de impozit, în condițiile în care statul nu are „bani proprii”. În acest mod, cei care doresc să muncească mai mult ar putea alege, justificat, să se „odihnească”, mulțumindu-se cu un venit mai mic care să fie supus unei cote de impozitare pe măsură. Așadar, rațiunea impozitului progresiv, dincolo de teoria egalității sacrificiului – argumentul principal pe care se bazează acest tip de impozit, nu pare a fi alta decât aceea că statul urmărește să „ia banii de unde se găsesc” sau, în exprimarea mai plastică a lui Colbert, progresivitatea este acțiunea de „a jumuli gășca astfel încât să se obțină cea mai mare cantitate de pene cu cel mai mic număr de țipete”.

Cuvinte-cheie: impozitare proporțională, impozitare progresivă, „ia banii de unde se găsesc”

On proportionality and progressivity in taxation or on the „plucking of Colbert’s goose”

Abstract: Progressive taxation prevails in most Western countries. The criticism that can be brought to progressiveness, in a certain approach, is the risk of producing an adverse effect, discouraging work and, implicitly, initiative in the business environment. The more prolific a taxpayer is, the more he „benefits” from an amputation of a substantial part of his income. On the other hand, considering the theory of income redistribution, those who work less receive benefits from the state, more precisely from those taxed with a higher tax rate, given that the state has no „money of its own”. In this way, those who want to work more could choose, justifiably, to „rest”, settling for a lower income that would be subject to a proportionate tax rate. So the rationale for the progressive tax, beyond the theory of equality of sacrifice – the main argument on which this type of tax is based, seems to be that the state aims to „take the money where it is found” or in Colbert’s more plastic expression, progressiveness is the act of „plucking the goose so as to obtain the greatest amount of feathers with the fewest screams”.

Keywords: proportional taxation, progressive taxation, „take the money where it is found”

Conf. univ. dr. habil. **Ioan LAZĂR**¹ – Universitatea „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia; Av., Baroul Alba

Lect. univ. dr. **Bogdan FLOREA**² – Universitatea „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia

¹ Email: ioan_lazar@uab.ro.

² Email: bogdan.florea@uab.ro.

Politica fiscală prezentă a României menține, cel puțin la nivel declarativ, cota unică de impozitare, respectiv impozitarea proporțională a veniturilor. Însă, cu pași mici, progresivitatea își face loc și în sistemul nostru fiscal.

Astfel, semnele progresivității în impozitare se regăsesc începând de la cota diferențiată de impozitare a jocurilor de noroc³, până la recente demersuri privind⁴:

- (i) impozitarea microîntreprinderilor în funcție de pragul veniturilor realizate (60.000 euro, inclusiv), care determină astfel impozitarea cu 1% sau 3%;
- (ii) impozitul minim pe cifra de afaceri de 1% datorat de contribuabilii cu cifră de afaceri de peste 50.000.000 euro;
- (iii) impozitul pe cifra de afaceri aplicat instituțiilor de credit suplimentar impozitului pe profit și calculat prin aplicarea unei cote de 2%, pentru perioada 1 ianuarie 2024-31 decembrie 2025 inclusiv, respectiv 1%, începând cu data de 1 ianuarie 2026, asupra cifrei de afaceri;
- (iv) impozitul special pe bunurile imobile și mobile de valoare mare (clădiri rezidențiale, prin aplicarea unei cote de 0,3% asupra diferenței dintre valoarea impozabilă a clădirii rezidențiale, comunicată de către organul fiscal local prin decizia de impunere și plafonul de 2.500.000 lei; respectiv, aplicarea unei cote de 0,3% asupra diferenței dintre valoarea de achiziție și plafonul de 375.000 lei, în cazul autoturismelor.

Raportat la impozitele pe cifra de afaceri, art. 401 din Directiva TVA⁵ permite instituirea unor astfel de impozite în măsura în care nu au ca efect compromiterea funcționării sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) prin grevarea circulației bunurilor și serviciilor și prin afectarea tranzacțiilor comerciale într-un mod comparabil cu TVA-ul⁶.

Curtea de Justiție a Uniunii Europene a decis că trebuie să se considere că grevează circulația bunurilor și serviciilor într-un mod comparabil cu TVA-ul: impozitele, drepturile și taxele care prezintă caracteristicile esențiale ale TVA-ului, chiar dacă nu sunt identice cu acesta sub toate aspectele, putând fi menținute

sau introduse taxe care nu ar prezenta una dintre caracteristicile esențiale ale TVA-ului, respectiv⁷:

- (i) aplicarea generală a TVA-ului în cazul operațiunilor care au ca obiect bunuri și servicii;
- (ii) stabilirea cuantumului acestuia proporțional cu prețul perceput de persoana impozabilă în schimbul bunurilor și serviciilor pe care le furnizează;
- (iii) perceperea acestei taxe în fiecare etapă a procesului de producție și de distribuție, inclusiv în cea a vânzării cu amănuntul, indiferent de numărul tranzacțiilor intervenite anterior, și
- (iv) deducerea TVA-ului datorat de o persoană impozabilă din sumele achitate în etapele precedente ale procesului de producție și de distribuție, astfel încât această taxă să se aplice, într-o etapă determinată, numai valorii adăugate în acea etapă, iar sarcina finală a taxei menționate să revină, în cele din urmă, consumatorului.

Așadar, art. 401 din Directiva TVA nu se opune introducerii unui impozit care are ca bază cifra de afaceri globală a persoanei impozabile și care este perceput periodic, iar nu în fiecare etapă a procesului de producție și de distribuție, fără să existe un drept de deducere a impozitului achitat în etapa precedentă a acestui proces⁸.

În lumina celor stabilite de CJUE, nu avem motive rezonabile să considerăm că impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în funcție de pragul veniturilor realizate, impozitul minim pe cifra de afaceri, datorat de contribuabilii cu cifră de afaceri de peste 50.000.000 euro, sau impozitul pe cifra de afaceri aplicat instituțiilor de credit suplimentar impozitului pe profit ar fi incompatibile cu prevederile Directivei TVA.

În schimb, oportunitatea introducerii treptate a progresivității în sistemul fiscal al României reprezintă o chestiune care poate fi supusă discuției așa încât, în cele ce urmează, vom aborda comparativ cele două sisteme de impozitare: impozitarea proporțională și impozitarea progresivă.

Impozitarea proporțională oferă o regulă asupra căreia pot conveni toți plătitorii, care, odată acceptată, nu mai creează problemele pe care le generează o regulă specială, aplicată doar unei minorități⁹. Nu poate fi considerat că scutirea de impozitare a veniturilor până la un anumit nivel ar fi în disonanță

³ A se vedea art. 110 alin. (2) C. fisc.

⁴ A se vedea art. III pct. 2 și 65 din Legea privind unele măsuri fiscal-bugetare pentru asigurarea sustenabilității financiare a României pe termen lung, forma transmisă spre promulgare, disponibilă la adresa: https://www.cdep.ro/pls/proiecte/docs/2023/pr546_23.pdf, accesată la data de 23.10.2023.

⁵ Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347 din 11 decembrie 2006).

⁶ A se vedea par. 59 din CJUE, *Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Cauza C 75/18), Hotărârea Curții (Marea Cameră) din 3 martie 2020, având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul art. 267 din TFUE de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta, Ungaria), ECLI:EU:C:2020:139.

⁷ A se vedea par. 60-62 din CJUE, *Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Cauza C 75/18), Hotărârea Curții (Marea Cameră) 3 martie 2020, având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul art. 267 din TFUE de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta, Ungaria), ECLI:EU:C:2020:139.

⁸ A se vedea par. 66 din CJUE, *Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Cauza C 75/18), Hotărârea Curții (Marea Cameră) 3 martie 2020, având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul art. 267 din TFUE de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta, Ungaria), ECLI:EU:C:2020:139.

⁹ F.A. von Hayek, *Constituția libertății*, Institutul European, Iași, 1998, p. 327.

cu impozitarea proporțională¹⁰, astfel încât se poate considera că impozitul proporțional¹¹:

- conferă egalitate reală în fața impozitului;
- conferă o anumită predictibilitate pentru contribuabil, care va fi stimulat să muncească sau să-și dezvolte afacerea, având sentimentul că are șanse egale cu ceilalți contribuabili;
- respectă principiul solidarității sociale, câtă vreme cel ce are un venit sau o avere mai mare plătește un impozit mai mare, din care se poate asigura subzistența celor aflați în situații de nevoie.

Egalitatea cetățenilor în fața impozitului și consimțământul reprezentanților națiunii cu privire la prelevările fiscale, idei apărute odată cu Revoluția franceză¹², au fost înscrise în art. 6 și art. 13 din Declarația drepturilor omului și ale cetățeanului de la 1789, consacrandu-se astfel obligativitatea aplicării aceleiași tratament fiscal contribuabililor aflați în situații similare, respectiv repartizarea impozitului între toți cetățenii în funcție de capacitățile lor contributive, ceea ce presupune o anumită proporționalitate între capacitatea contributivă a contribuabililor și sarcina fiscală pe care aceștia trebuie să o suporte¹³. Același art. 13 a stat la bază consacrării de către Consiliul Constituțional francez a principiilor egalității în fața cheltuielilor publice, repartizării impozitului în funcție de capacitățile contributive și obiectivul luptei împotriva fraudei fiscale¹⁴.

Progresivitatea este considerată a exprima cel mai bine principiul justeței impunerii sau echității fiscale¹⁵, potrivit căruia sarcina fiscală a fiecărui contribuabil trebuie să fie stabilită pe baza puterii contributive, respectiv în funcție de mărimea veniturilor sau a proprietăților acestuia, însă politica fiscală actuală a statului nostru menține idea proporționalității impozitului cu resursele contribuabilului¹⁶.

Redistribuirea și progresivitatea, considerate idei de bază în economiile moderne, nu sunt scutite de critică, finanțarea prin intermediul fiscalității fiind considerată a distruge motivațiile productive, în disonanță cu finanțarea voluntară care incită la intensificarea eforturilor productive¹⁷.

O altă critică adusă fiscalității apăsătoare (progresivității) este aceea că diminuează ritmul de creare a bogăției, iar practicarea unei politici redistributive frânează crearea de bogății, diminuând randamentul eforturilor ce au stat la baza creării acestor resurse și reduce motivația acțiunii atunci când individul conștientizează că muncind și economisind mai mult (decă renunțând la timpul liber și la satisfacția consumului prezent) nu va produce un venit viitor mai mare¹⁸.

Progresivitatea se fundamentează, printre altele, pe teoria că o zecime luată dintr-un venit mic este o povară mai grea decât aceeași fracție dedusă dintr-un venit mult mai mare, însă atenuarea inegalităților bogăției prin impunerea unui impozit progresiv i-ar favoriza pe risipitori în detrimentul celor care economisesc și i-ar pedepsi pe aceștia din urmă care au muncit mai mult¹⁹.

Deși majoritatea țărilor occidentale preferă impozitarea progresivă (în UE doar Bulgaria, Estonia, România și Ungaria mai utilizează cota unică²⁰), criticii progresivității nu lipsesc, arătând că arbitrariul, caracteristic oricărui impozit, se agravează sub imperiul progresivității, impozitul devenind acaparator, principiul aplicabil fiind „ia banii de unde se găsesc” sau, în exprimarea lui Colbert, acțiunea de „a jumuli gâsca astfel încât să se obțină cea mai mare cantitate de pene cu cel mai mic număr de țipete”²¹.

Spre deosebire de impozitarea proporțională, progresivitatea nu oferă niciun principiu care să arate care ar trebui să fie contribuția relativă a diverselor persoane la cheltuielile publice, astfel că, pe de o parte, incită la discriminare împotriva unei minorități (cei care au o avere mai mare) iar, pe de altă parte, modifică remunerările relative ale serviciilor specifice determinate de piață (remunerația netă pentru un serviciu depinde de celelalte câștiguri anuale ale individului), încălcându-se astfel principiul „plată egală pentru muncă egală”²². Totodată, progresivitatea ar putea oferi protecție companiilor vechi și mari în fața celor nou intrate pe piață, deoarece impozitul progresiv absoarbe cea mai mare parte a profitului nou-veniților și îi împiedică să acumuleze capital și să-și extindă afacerile, aspect care pentru firmele mai vechi este mult mai important decât faptul că nici ele nu pot acumula capital, sistemul fiscal și fiscalul protejându-le pe acestea din urmă²³.

¹⁰ J.S. Mill, *Principles of Political Economy*, D. Appleton and Company, New York, 1885, Cartea a V-a, Capitolul I, §3, p. 500.

¹¹ I. Lazăr, B. Florea, *Dreptul finanțelor publice. Volumul II. Drept fiscal și procedură fiscală*, Ed. C.H. Beck, 2023, p. 98.

¹² B. Brachet, *Le système fiscal français*, ed. a 7-a, LGDJ, Paris, 1997, pp. 8-9.

¹³ G. Lousalet, A. Merchadier, *Cours de droit fiscal 2022*, 2^e éd., Collection CRFPA, Éditions IEJ de la Sorbonne, Paris, 2022, p. 7.

¹⁴ A. Boyer, *Introduction au droit fiscal*, Ed. Ellipses, Paris, 2020, p. 22.

¹⁵ A se vedea R. Bufan et alii, în R. Bufan, *Codul fiscal comentat din 01-nov-2020*, Wolters Kluwer, *Codul fiscal comentat, Comentariu la art. 3* (<https://sintact.ro/#/commentary/587237120/1>, accesat la 4.01.2023).

¹⁶ I. Lazăr, B. Florea, *op. cit.*, p. 49.

¹⁷ P. Salin, *Tirania fiscală*, Ed. Universității „Alexandru Ioan Cuza”, Iași, 2015, p. 24.

¹⁸ *Idem*, pp. 24-27.

¹⁹ J.S. Mill, *op. cit.*, pp. 500-501.

²⁰ <https://republica.ro/trei-motive-pentru-revenirea-la-impozitarea-progresiva>, accesat la 30.11.2021.

²¹ P. Salin, *op. cit.*, p. 43 și 51.

²² F.A. von Hayek, *op. cit.*, pp. 326-329.

²³ *Idem*, p. 332.

În timp ce adepții progresivității subliniază că discrepanțele dintre contribuabilii cu venituri mari și cei cu venituri mici sunt adâncite în sistemul proporțional²⁴, adversarii progresivității subliniază că aceasta se bazează pe idei ce nu pot fi apărute prin recursul la norme de justiție pe care cei mai mulți oameni le-ar respinge dacă ele ar fi exprimate în mod abstract, cum ar fi, spre exemplu, posibilitatea unei majorități de a impune o povară fiscală discriminatorie unei minorități sau ca stimulentele obișnuite ale unei întregi categorii să fie eliminate, doar pentru că veniturile membrilor săi nu sunt de același ordin cu ale majorității²⁵. În sistemul proporțional, diferențele dintre contribuabilii persoane fizice, generate de situația lor personală, sunt atenuate, printr-un sistem de deduceri personale acordate salariaților, în funcție de numărul de persoane pe care aceștia le au în întreținere²⁶.

În favoarea reintroducerii impozitului progresiv în România se invocă²⁷:

- argumente economice – ratele de impozitare scăzute, combinate cu evaziunea fiscală mare generează venituri bugetare scăzute, iar statul este singura entitate capabilă să dezvolte infrastructura (de transport, energetică, școlară, spitalicească etc.) și singurul capabil să facă față noilor provocări (epidemiologice, cibernetice, militare etc.);
- argumente socio-politice – polarizarea socială crescută ce poate fi atenuată prin creșterea veniturilor bugetare, iar lipsa unui câștig economic pentru persoanele cele mai bogate, care ar fi cele mai afectate de reintroducerea impozitării progresive, s-ar compensa cu mai multă pace și liniște socială și politică;
- argumente culturale – de aliniere la ethosul cultural european, fundamentat pe anumite valori, precum solidaritate, toleranță, grijă față de aproape etc.

În loc de concluzii, apreciem că în discuțiile legate oportunitatea revenirii sistemului fiscal autohton la progresivitate (dincolo de argumentele de ethos european și pace socială, pe care apreciem că le avem din moment ce angajatorii români apelează la forță de muncă exotică) ar trebui să se răspundă la o serie de întrebări, care decurg firesc unele din altele, după cum urmează:

1. Inițiativele de creștere a impozitării nu ar trebui precedate de rezolvarea problemelor risipei banilor publici și colectării insuficiente a veniturilor fiscale²⁸?
2. Ce garanții se pot oferi că, odată cu introducerea impozitului progresiv, s-ar reduce evaziunea fiscală ilegală?
3. Ce i-ar stimula pe cei care nu își achită obligațiile fiscale, în condițiile unui nivel relativ scăzut al impozitului, să și le achite atunci când cota de impozitare va crește?
4. Care ar fi motivația de a stopa risipa bugetară, dacă o impozitare progresivă a veniturilor contribuabililor onești va oferi resurse bugetare mai mari?

5. Impozitarea progresivă aplicată anterior rezolvării flagelului evazionist nu ar conduce la un efect contrar celui al echității fiscale, și anume la adâncirea inegalităților sociale? (contribuabilii care se supun legii își vor vedea venitul diminuat semnificativ, în timp ce evazionistii nu vor fi afectați în niciun fel de această creștere, ba dimpotrivă, vor fi motivați să-și continue activitatea ilicită).
6. Cum s-ar mai dezvolta societatea, în condițiile în care creșterea nivelului impozitării i-ar putea determina pe unii întreprinzători onești să își relocheze afacerile în locuri mai prietenoase din punctul de vedere al impozitării sau să renunțe definitiv la activitățile întreprinse?
7. Cine ar mai oferi locuri de muncă bine plătite, care ulterior să poată fi impozitate progresiv?
8. În final, care ar fi mesajul transmis contribuabililor cinstiți prin introducerea progresivității anterior rezolvării problemei evaziunii fiscale și risipei bugetare? Să fie acela că statul nu urmărește sancționarea evazionistului și nici stoparea risipei, ci taxarea suplimentară a contribuabilului onest, pentru acoperirea cheltuielilor publice?

Bibliografie:

- Boyer A., *Introduction au droit fiscal*, Ed. Ellipses, Paris, 2020.
- Brachet B., *Le système fiscal français*, ed. a 7-a, LGDJ, Paris, 1997.
- Bufan R. et alii, în R. Bufan, *Codul fiscal comentat din 01-nov-2020*, Wolters Kluwer (<https://sintact.ro/#/commentary/587237120/1>).
- Lazăr I., Florea B., *Dreptul finanțelor publice. Volumul II. Drept fiscal și procedură fiscală*, Ed. C.H. Beck, 2023.
- Loustalet G., Merchadier A., *Cours de droit fiscal 2022*, 2^e éd., Collection CRFPA, Éditions IEJ de la Sorbonne Collection, Paris, 2022.
- Mill J.S., *Principles of Political Economy*, D. Appleton and Company, New York, 1885.
- Popeangă V.N., *Progresivitatea versus proporționalitatea în impunerea veniturilor din salarii*, în CF nr. 11/2006.
- Salin P., *Tirania fiscală*, Ed. Universității „Alexandru Ioan Cuza”, Iași, 2015.
- von Hayek F.A., *Constituția libertății*, Institutul European, Iași, 1998.

Site-uri:

- <https://republica.ro/trei-motive-pentru-revenirea-la-impozitarea-progresiva>, accesat la 30.11.2021.
- http://www.consiliulfiscal.ro/Analiza_sistem_fiscal_RO.pdf, p. 13, accesat la data de 22.10.2023.
- https://www.cdep.ro/pls/proiecte/docs/2023/pr546_23.pdf, accesat la data de 23.10.2023.

²⁴ A se vedea V.N. Popeangă, *Progresivitatea versus proporționalitatea în impunerea veniturilor din salarii*, în CF nr. 11/2006.

²⁵ A se vedea F.A. von Hayek, *op. cit.*, p. 334.

²⁶ I. Lazăr, B. Florea, *op. cit.*, p. 100.

²⁷ <https://republica.ro/trei-motive-pentru-revenirea-la-impozitarea-progresiva>, accesat la 30.11.2021.

²⁸ România înregistrează o pondere extrem de mică a veniturilor fiscale (26,3% din PIB în anul 2020). A se vedea http://www.consiliulfiscal.ro/Analiza_sistem_fiscal_RO.pdf, p. 13, accesat la data de 22.10.2023.

Regimul fiscal al indemnizațiilor de detașare/specifice detașării transnaționale – cronica a două amnistii fiscale anunțate (partea a II-a)¹

Rezumat: Problema recalificării în venituri asimilate salariilor a indemnizațiilor de detașare/specifice detașării transnaționale rămâne de actualitate, fiind singura situație pentru care a fost necesară adoptarea a două legi de amnistie succesive. Pe de o parte, autoritățile fiscale române par să nu fi înțeles că regimul acestor sume nu este armonizat la nivelul UE, astfel că o sumă care într-un stat membru este considerată indemnizație, poate fi considerată drept element component al salariului în alt stat membru. Pe de altă parte, majoritatea firmelor care detașează salariați în alte state membre, într-un context legislativ incomplet, s-au confruntat cu dificultăți în a se conforma dispozițiilor legale care impun anumite formalități specifice pentru a beneficia de regimul legal și fiscal aferent acestor indemnizații. Prezentul articol analizează în două părți dificultățile de aplicare și interpretare a dispozițiilor de drept comun și a celor fiscale în materia prestărilor de servicii transnaționale. În prima parte este analizat contextul Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, iar partea a doua este dedicată Legii nr. 72/2022 prin care au fost anulate obligații fiscale pentru aceeași situație de fapt care a condus la adoptarea Legii nr. 209/2015.

Cuvinte-cheie: diurnă, indemnizații de delegare/detașare, detașare transnațională, amnistie fiscală, Legea nr. 209/2015, Legea nr. 72/2022.

The tax regime of posting allowances/the allowances specific to transnational posting – The chronicle of two tax amnesties foretold (part II)

Abstract: The reclassification of posting allowances/the allowances specific to transnational posting as income assimilated to salaries is still actual nowadays, being the only case that required two successive tax amnesty laws. On the one hand, the Romanian tax authority seemed not to have understood that the regime of these amounts is not harmonized at the EU level, so that an amount, which in one member state is seen as allowance, can be appraised as salary in another member state. On the other hand, most companies posting employees to other member states, in an incomplete legislative frame, faced difficulties in complying with legal provisions that require specific formalities to benefit from the legal and fiscal regime related to these allowances.

This article analyzes in two parts the difficulties raised by the application and interpretation of legal and tax provisions related to transnational services. In the first part, the context of Law no. 209/2015 is analyzed and the second part is dedicated to Law no. 72/2022 by which tax liabilities were canceled for the same factual situation that led to the adoption of Law no. 209/2015.

Keywords: daily allowance, posting allowance, transnational posting, tax amnesty, Law no. 209/2015, Law no. 72/2022.

Av. **Mirela Violeta BULIGA**² – Baroul București; Cadru didactic asociat – Facultatea de Drept, Academia de Studii Economice din București

¹ Prima parte a acestui articol a fost publicată în nr. 2/2023.

² Mirela Violeta Buliga este avocat specializat în drept fiscal, membru în Baroul București și cadru didactic asociat al Facultății de Drept a Academiei de Studii Economice. Poate fi contactată la adresa de email: mirela.buliga@mcblaw.ro.

II. A DOUA AMNISTIE – LEGEA NR. 72/2022 PRIVIND ANULAREA UNOR OBLIGAȚII FISCALE ȘI PENTRU MODIFICAREA UNOR ACTE NORMATIVE

II.1. Contextul adoptării Legii nr. 72/2022

După amnistierea „faptelor” din perioada de până la data de 30 iunie 2015, ca efect al Legii nr. 209/2015³, organele fiscale au continuat aceeași activitate de identificare a sumelor ce pot fi, în opinia lor, (re)calificate din indemnizații de detașare în venituri de natură salarială/asimilate salariilor, chiar în condițiile în care noua reglementare, introdusă prin Legea nr. 16/2017⁴, consacră, în mod explicit, dreptul salariatului detașat la indemnizație specifică detașării internaționale, în afara decontării cheltuielilor de transport, cazare și masă.

Astfel, Legea nr. 16/2017, într-o primă variantă, definea, la art. 2 lit. h), *indemnizația specifică detașării transnaționale* ca fiind indemnizația destinată să asigure protecția socială a salariaților, acordată în vederea compensării inconvenientelor cauzate de detașare, care constau în îndepărtarea salariatului de mediul său obișnuit.

Ulterior, prin Legea nr. 172/2020⁵ a fost modificată definiția indemnizației specifice detașării transnaționale ca rezultat al intervenției Comisiei pentru muncă și protecție socială din cadrul Camerei Deputaților, care a motivat-o prin necesitatea stabilirii tratamentului fiscal, având în vedere reîncadrările efectuate în cadrul inspecțiilor fiscale și existenței Legii nr. 209/2015 prin care s-au anulat obligații fiscale principale și accesorii stabilite suplimentar ca urmare a acestor reîncadrări⁶.

Începând cu data de 13 august 2020, definiția indemnizației specifice detașării transnaționale realiza legătura explicită cu dispozițiile Codului fiscal care consacrau caracterul neimpozabil al sumelor având această natură. Astfel, art. 2 alin. (1) lit. h) din Legea nr. 16/2017, așa cum a fost modificată prin Legea nr. 172/2020 prevedea:

„h) indemnizație specifică detașării transnaționale – indemnizația destinată să asigure protecția socială a salariaților acordată în vederea compensării inconvenientelor cauzate de detașare, care constau în îndepărtarea salariatului de mediul său obișnuit, **fiindu-i aplicabil regimul fiscal prevăzut la art. 76 alin. (2) lit. k) din Legea nr. 227/2015** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare”⁷.

Conform art. 76 alin. (2) lit. k) C. fisc., erau incluse în categoria veniturilor impozabile:

„k) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, **primite de salariați, potrivit legii**, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru **partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:**

- (i) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;
- (ii) străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar”.

Per a contrario, sumele care se încadrau în plafonul prevăzut, erau venituri neimpozabile, conform dispozițiilor art. 76 alin. (4) lit. h) din Legea nr. 207/2015, aceleași limite fiind aplicabile și pentru excluderea indemnizațiilor din baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii, astfel:

„h) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, **potrivit legii**, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita plafonului neimpozabil stabilit la alin. (2) lit. k), precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare”.

Regimul fiscal (impozabil/neimpozabil), respectiv excluderea din baza de calcul a contribuțiilor sociale se realizau prin trimitere la sumele primite „*potrivit legii*” pe perioada delegării/detașării, în țară și în străinătate, iar singurul context legislativ în care se putea realiza această activitate în plan european „*potrivit legii*” era reprezentat de Legea nr. 16/2017 privind detașarea în cadrul prestării de servicii transnaționale. Acest aspect era „pecetluit” chiar de către autoritățile statului român care, prin organele Inspecției Muncii și prin Casa Națională de Pensii, confirmau statutul de detașați ai salariaților ce desfășurau activitatea în alte state membre ale Uniunii Europene, iar o astfel de recunoaștere a statutului salariaților comporta aplicarea Legii nr. 16/2017 și a drepturilor prevăzute de aceasta, în speță indemnizația specifică detașării transnaționale.

Cu toate acestea, practica organelor fiscale nu a fost receptivă nici la clarificările aduse prin Legea nr. 16/2017, care defineau indemnizația specifică detașării transnaționale, nici la incidența dispozițiilor art. 76 alin. (4) lit. h) C. fisc., care stabileau regimul fiscal al activității desfășurate în contextul Legii nr. 16/2017, abordarea fiind de a recalifica în venituri salariale sumele acordate cu titlul de indemnizații specifice pentru activitatea desfășurată în străinătate.

II.2. Controversele în interpretare. Abordarea jurisprudențială

Această practică a unor organe fiscale, de recalificare a indemnizațiilor specifice detașării transnaționale în venituri supuse impozitului pe venit și/sau contribuțiilor sociale în România, a cunoscut un „teren fertil” la multe societăți supuse inspecției, majoritatea fiind identice cu cele din perioada anterioară intervenirii Legii de amnistie din 2015; fără a epuiza abordarea organelor fiscale, câteva argumente (care sunt încă de actualitate) au

³ Legea nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale s-a aplicat până la data de 1 iulie 2015.

⁴ Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, publicată în M. Of. nr. 196 din 21 martie 2017.

⁵ Legea nr. 170/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, publicată în M. Of. nr. 736 din 13 august 2020.

⁶ Informație disponibilă în Expunerea de Motive a Legii nr. 72/2022.

⁷ Definiția indemnizației specifice detașării transnaționale a mai fost modificată prin Legea nr. 72/2022, începând cu data de 3 aprilie 2022, aceasta referindu-se la regimul fiscal prevăzut de Codul fiscal astfel: „*indemnizație specifică detașării transnaționale – indemnizația destinată să asigure protecția socială a salariaților acordată în vederea compensării inconvenientelor cauzate de detașare, care constau în îndepărtarea salariatului de mediul său obișnuit, fiindu-i aplicabil regimul fiscal prevăzut în Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare*”.

fost redundante în activitatea de recalificare a indemnizațiilor în venituri salariale, cu consecința includerii acestora în baza de calcul a impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale în România.

II.2.1. Natura diferită a sumelor în România și în statul de desfășurare a activității

II.2.1.1. Analiza privind natura sumelor

O situație frecvent întâlnită a fost cea în care sumele acordate salariaților au avut naturi juridice și fiscale diferite în cele două state, situație generată de legislația fiscală internă care califica, prin dreptul intern, indemnizațiile (i) în categoria veniturilor salariale neimpozabile și excluse din baza de calcul a contribuțiilor sociale (cazul României), respectiv (ii) în statul de desfășurare a activității, în baza legislației interne, suma totală plătită, pe bază de stat de plată, era considerată salariu, fiind supusă impozitului pe venitul salarial. Aceasta deoarece în multe astfel de state este reglementat un salariu minim stabilit, de regulă, ca salariu orar diferențiat pe ramuri și pe grade de calificare, astfel încât, în statele de plată din străinătate, trebuia demonstrat că s-a respectat nivelul salariului minim orar.

În aceste condiții, unele organe de inspecție au considerat că nu există niciun obstacol în a aprecia că și în România aceste sume totale plătite salariaților au tot natură salarială, de vreme ce, în statul de detașare, chiar societatea le declara venituri salariale. Apoi, unele societăți plăteau în România doar salariul minim reglementat în România, dar altele plăteau în România un salariu egal cu salariul minim din statul de detașare, la care adăugau apoi cuantumul indemnizației specifice detașării transnaționale.

Cum în Legea nr. 16/2017 nu se preciza modul de calcul al acestei indemnizații, în multe cazuri, în contractele de muncă sau în actele adiționale încheiate cu ocazia detașării, nu se specifica modul ei de calcul și/sau nivelul acesteia. În practică, referința de la sine înțelegea era la nivelul minim al „diurnei” clasice pentru deplasări în Europa, de 35 euro/zi, față de care existau anumite creșteri (până la 87,5 euro/zi) în funcție de calificarea persoanei detașate, de responsabilitățile sale la locul de muncă etc. Precizăm că în cazurile analizate am întâlnit cuantumul diferite ale indemnizației de la o persoană la alta, însă nu am întâlnit acte adiționale care să precizeze un mod de calcul diferit de calculul pe zi de detașare și nici o politică scrisă a societăților privind criteriile și modul de stabilire al acestei indemnizații.

În ceea ce privește elementele constitutive ale salariului minim⁸/remunerației⁹ și, mai ales, regimul fiscal, trebuie avut în vedere că acestea sunt stabilite în mod suveran de către fiecare

stat prin legislația internă, care determină distinct regulile de impozitare, natura veniturilor (impozabile/neimpozabile), baza de impozitare, cota de impozitare etc., ceea ce conduce la abordări diferite ale aceleiași sume în cele două state. De altfel, chiar Directiva 96/71/CE definește, la art. 3, remunerația prin trimitere la „*dreptul intern și/sau practicile naționale ale statului membru pe teritoriul căruia este detașat lucrătorul, reprezentând toate elementele constitutive ale remunerației care sunt obligatorii conform dreptului intern, actelor cu putere de lege și actelor administrative sau convențiilor colective sau sentințelor arbitrale*”.

Faptul că sumele acordate salariaților pot avea naturi juridice diferite rezultă și din Ghidul practic privind detașarea elaborat de Comisia Europeană¹⁰, care subliniază că la nivel european nu există o definiție uniformă (armonizată) a remunerației. De asemenea, se arată că „*în conformitate cu Directiva (UE) 2018/957, angajatorul lucrătorului detașat trebuie să garanteze că suma plătită efectiv lucrătorului pe durata detașării este cel puțin echivalentă cu „remunerația” obligatorie în conformitate cu normele statului membru gazdă. Pentru a înțelege ce sumă trebuie plătită, este necesară o comparație între suma plătită efectiv lucrătorului și suma datorată în conformitate cu normele statului membru gazdă, iar această comparație trebuie să se bazeze pe remunerația brută a lucrătorilor naționali (adică înainte de contribuții, deduceri sau taxe) și nu pe elementele constitutive individuale ale remunerației*”.

Relevant sub acest aspect este răspunsul la întrebarea nr. 3.4¹¹, unde se arată că: „*pentru a aplica directivele privind detașarea lucrătorilor, poate fi necesar să fie luate în considerare două seturi de norme:*

1. *normele statului membru gazdă, care stabilesc „remunerația” necesară, inclusiv, după caz, cele stabilite în convențiile colective cu aplicabilitate universală sau care se aplică în alt mod;*
2. *normele statului membru de origine, care stabilesc remunerația plătită lucrătorului, cum ar fi legea, orice convenție colectivă aplicabilă și contractul individual de muncă.*

Angajatorul trebuie să se asigure că suma plătită lucrătorului detașat este cel puțin echivalentă cu remunerația obligatorie în conformitate cu normele statului membru gazdă.

Ar trebui comparate mai degrabă sumele totale brute ale remunerației **decât elementele constitutive individuale ale remunerației**. Atunci când se efectuează această comparație, anumite elemente plătite lucrătorului în conformitate cu normele statului membru de origine nu pot fi luate în considerare în statul membru gazdă ca elemente ale remunerației necesare: acesta este cazul plăților pentru orele suplimentare, al plăților pentru cheltuielile suportate efectiv pentru detașare și al oricărei plăți

⁸ Noțiune folosită până la data de 30 iulie 2020 de Directiva nr. 96/71/CE, în temeiul căreia lucrătorii detașați aveau dreptul la „salariul minim”.

⁹ Noțiune introdusă începând cu data de 30 iulie 2020, ca urmare a modificării Directivei nr. 96/71/CE prin Directiva nr. 2018/957. Legea nr. 16/2017 a fost modificată corespunzător începând cu data de 16 august 2020, prin definirea remunerației aplicabile pe teritoriul României [la art. 2 alin. (1) lit. x)] drept „suma de bani care cuprinde salariul minim astfel cum este definit la art. 2 alin. (1) lit. e), sporul pentru muncă suplimentară, sporul pentru muncă în zilele de repaus săptămânal, sporul pentru muncă în zilele de sărbătoare legală, sporul pentru muncă prestată în timpul nopții, alte sporuri și indemnizații care sunt obligatorii conform legislației naționale, precum și cele prevăzute în contractele colective de muncă cu aplicabilitate generală”. Din perspectiva altor state (decât România), remunerația este definită, la art. 2 alin. (1) lit. y), astfel: „suma de bani stabilită de dreptul intern și/sau practicile naționale ale statului membru pe teritoriul căruia este detașat lucrătorul, reprezentând toate elementele constitutive ale remunerației care sunt obligatorii conform dreptului intern, actelor cu putere de lege și actelor administrative sau convențiilor colective sau sentințelor arbitrale, care au fost declarate cu aplicabilitate generală sau care se aplică în conformitate cu art. 3 alin. (8) din Directiva 96/71/CE în statul membru respective”.

¹⁰ Disponibil la următoarea adresa: <https://op.europa.eu/ro/publication-detail/-/publication/8ac7320a-170f-11ea-8c1f-01aa75ed71a1>.

¹¹ Inspectorii de muncă din statele membre gazdă refuză să considere indemnizația de detașare ca parte a remunerației. Este corect acest lucru în conformitate cu dreptul Uniunii?

care despăgubește lucrătorul pentru că a desfășurat muncă suplimentară sau o muncă în anumite condiții".

Mai mult, din exemplele practice detaliate în Ghid, este avută în vedere situația indemnizației de detașare acordate în statul de origine (prevăzute distinct în categoria sumei brute plătite efectiv) și care este inclusă în cuantumul salariului minim din statul gazdă sub condiția să nu fie acordată pentru acoperirea cheltuielilor de transport, cazare și hrană.

Așadar, Ghidul relevă faptul că indemnizația de detașare acordată în statul de origine poate fi inclusă în cuantumul remunerației din statul de desfășurare a activității, **exclusiv în scopul respectării rigorilor privind salariul minim**, dar această corelare nu semnifică faptul că sumele acordate în statul de origine își schimbă natura juridică, de indemnizații, sau cea fiscală, de venit salarial neimpozabil și exclus din baza de calcul a contribuțiilor sociale (în limitele prevăzute de Codul fiscal) în România. În caz contrar, s-ar ajunge în situația în care regimul fiscal din statul de desfășurare a activității s-ar aplica în statul de origine, ceea ce ar înfrânge suveranitatea fiscală a statelor. Mai mult, Directiva 96/71/CE nu urmărește să armonizeze sistemele de stabilire a condițiilor de muncă și încadrare în muncă în statele membre și cu atât mai puțin cele fiscale.

II.2.1.2. Abordarea jurisprudențială

Abordarea instanțelor cu privire la natura sumelor acordate în România a fost destul de eclectică. Deși, în cauzele menționate, ulterior pronunțării instanței de fond, s-a procedat la anularea obligațiilor fiscale de către organele fiscale în temeiul Legii nr. 72/2022, interpretarea instanțelor prezintă relevanță în privința aspectelor de fond analizate.

Prin Sentința nr. 17/2021 a Curții de Apel Galați¹³, instanța a reținut că sumele acordate cu titlu de „diurnă” au natura de venituri salariale impozabile în România, incluse și în baza de calcul a contribuțiilor sociale justificat, printre altele, de faptul că (i) Directiva 96/71/CE (revizuită prin Directiva 2018/957/UE) impunea ca lucrătorii detașați să beneficieze pe durata detașării și de anumite drepturi reglementate de legislația statului gazdă, de pildă, cele referitoare la salariul minim astfel că (ii) „reclamanta nu a acordat salariaților săi care au prestat muncă în Olanda salariul minim din această țară, ci a plătit acestora salariul minim din România, la care a adăugat cheltuieli legate de cazare, masă, transport și o sumă de bani pe care a denumit-o indemnizație specifică detașării transnaționale”.

Prin Sentința nr. 225 din 21 decembrie 2021 a Curții de Apel Alba Iulia¹⁴, instanța a reținut că sumele acordate cu titlu de indemnizație specifică detașării sunt impozabile în România pe motiv că au fost incluse în salariul minim din statul de desfășurare a activității, în baza considerentelor expuse în esență în cele ce urmează:

⇒ diurna trebuie calificată drept alocație specifică detașării și, în conformitate cu directiva, face parte din salariul minim în condiții identice cu cele cărora este supusă includerea acestor

diurne în același salariu minim plătit lucrătorilor locali cu ocazia unei detașări în interiorul statului membru în cauză;

⇒ Curtea observă în plus că, din moment ce o indemnizație pentru deplasarea zilnică nu este plătită cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv de lucrător pentru detașare, aceasta trebuie considerată, în conformitate cu directiva, ca fiind o alocație specifică detașării și, astfel, **ca făcând parte din salariul minim**;

⇒ având în vedere cele mai sus menționate, societatea reclamantă era obligată a acorda salariul minim al statului membru în care salariatul temporar a fost pus la dispoziția utilizatorului, conform prevederilor legale prezentate mai sus;

⇒ Curtea constată că societatea reclamantă nu a dovedit cu documente justificative că sumele plătite ar reprezenta rambursări ale unor cheltuieli de transport, cazare sau masă;

⇒ în concluzie, reclamanta, în primul rând, nu a stabilit salariul minim al angajaților la salariul minim din Italia și, în al doilea rând, nu a stabilit obligațiile fiscale în funcție de veniturile salariale acordate, reținând că sumele acordate cu titlu de diurnă sunt de fapt indemnizație specifică detașării și fac parte din salariul minim.

În sens contrar, Curtea de Apel Timișoara, prin Sentința nr. 133/2021, menținută de ÎCCJ prin Decizia nr. 1262/07.03.2023, a reținut natura diferită a sumelor în cele două state:

„Împrejurarea că (doar) în cadrul prestării de servicii transnaționale diurnele sunt luate în considerare la stabilirea salariului minim (care, pentru salariatul detașat trebuie să fie egal cu cel al salariului minim aplicabil pe teritoriul statului membru pe care s-a realizat detașarea) nu are semnificația schimbării naturii acestora, din venituri asimilate salariilor în salarii, cu atât mai mult cu cât însăși legea de transpunere a directivei arată că scopul lor este acela de a compensa inconvenientele cauzate de detașare. Astfel, scopul pentru care ele se iau în calcul la stabilirea salariului minim este acela de a asigura un venit minim, comparativ cu veniturile cetățenilor din statul unde s-a dispus detașarea, iar nu acela de a atrage sarcini fiscale mai mari.

Altfel spus, încadrarea diurnelor în categoria veniturilor salariale (iar nu în categoria veniturilor asimilate salariilor impozabile doar într-o anumită limită), nu se poate realiza prin raportare la o categorie de cheltuieli care, potrivit directivei și legii de transpunere a directivei, sunt tratate distinct (unele ca și cheltuieli, altele ca și venituri) și nu sunt luate în considerare la stabilirea salariului minim.

De asemenea, Curtea apreciază fără relevanță împrejurarea că diurnele au fost impozitate în Germania, dat fiind că acestea sunt asimilate veniturilor salariale iar Directiva 96/71/CE le include în calculul salariului minim, făcând trimitere expresă la alocațiile specifice detașării. Așa cum s-a arătat deja, și în dreptul național diurnele sunt asimilate salariilor, însă ele sunt incluse în baza impozabilă doar în limita expres reglementată de Codul fiscal, în sensul că în baza impozabilă este inclusă doar suma ce depășește limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice.

¹² Pct. 68 din Hotărârea C-351/05, *Laval un Partneri*, unde CJUE arată că: „Trebuie să se constate în această privință că, întrucât Directiva 96/71 nu urmărește armonizarea sistemelor de stabilire a condițiilor de muncă și de încadrare în muncă în statele membre, acestea rămân libere să aleagă, la nivel național, un sistem care nu figurează în mod expres printre cele prevăzute de directiva menționată, cu condiția să nu împiedice prestarea de servicii între statele membre”.

¹³ Menționăm că, în această cauză, organul fiscal a procedat, ulterior pronunțării Sentinței nr. 17/2021, la emiterea deciziei de anulare a obligațiilor fiscale în temeiul Legii nr. 72/2022, așa cum rezultă din considerentele Deciziei nr. 3131/08.06.2023, pronunțate de ICCJ.

¹⁴ Obligațiile fiscale în cuantum de 26.656.209 lei, ce au făcut obiectul analizei instanței ce a pronunțat Sentința nr. 225 din 21 decembrie 2021 au fost anulate de organul fiscal în temeiul Legii nr. 72/2022, așa cum rezultă din considerentele Deciziei ÎCCJ nr. 2423/10.05.2023.

În contextul în care legiuitorul român nu a prevăzut un tratament fiscal diferențiat pentru lucrătorii care cad sub incidența Legii nr. 344/2006, Curtea conchide că indemnizațiile acestora nu pot fi incluse în baza impozabilă a contribuțiilor obligatorii într-o altă manieră decât reglementează Codul fiscal.

În concluzie, contrar susținerilor părâtelor, legislația Uniunii Europene nu impune asimilarea regimului fiscal dintr-un stat membru (în cazul nostru Germania) cu regimul fiscal din statul de origine (România). Astfel, Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauzele care i-au fost deduse spre soluționare și care vizează Directiva 96/71/CEE a arătat că legiuitorul European nu a armonizat normele de protecție a salariaților detașați transfrontalier, fiecare stat fiind liber să stabilească conținutul acestor norme, după cum rezultă din cauza C522/12, *Tevfik İsbir împotriva DB Services GmbH*, în care CJUE arată în considerentul de la para. 33 (...).

Prin urmare, în baza interpretării oferite de CJUE în speța menționată, este evident că sumele reprezentând indemnizația de delegare/detașare plătite conform legislației din România nu-și schimbă natura juridică indiferent de regimul juridic sau fiscal prevăzut în Germania astfel că nu există niciun temei legal pentru recalificarea naturii juridice a sumelor acordate cu titlu de indemnizație de delegare/detașare, nici de drept intern nici de drept European și cu atât mai puțin prin invocarea unor argumente legate de regimul fiscal al veniturilor din Germania, acestea sume păstrându-și natura juridică de indemnizații de delegare/detașare (...).

Au existat și interpretări¹⁵ prin care s-a apreciat că nu se datorează impozit pe venitul salarial și contribuțiile sociale în România, pe baza unor argumente care au depășit natura sumelor de indemnizații, derivate din aplicarea convențiilor de evitare a dublei impuneri (din perspectiva impozitului pe venitul salarial) și a Regulamentului nr. 883/2004 (din perspectiva contribuțiilor sociale). Astfel, în ceea ce privește impozitul pe venit, s-a apreciat că acesta nu se datorează în România pentru că, în temeiul art. 16 alin. (2) lit. b) din Convenția de evitare a dublei impuneri România-Spania, competența de impozitare aparține statului de desfășurare a activității, în acest stat fiind angajatorul economic, deoarece „persoanele care au autoritatea de a da instrucțiuni angajatului, de a stabili sarcinile, de a stabili programul de lucru, aparțin companiei spaniole, sens în care muncitorii români au recunoscut că șefii lor direcți aparțin companiilor spaniole, iar acești funcționari sunt cei care le controlează asistența și orarul de muncă, cei cărora trebuie să le ceară permisiile, toți muncitorii purtând veste și îmbrăcăminte de lucru pe care figurează logo-ul utilizatorului”.

Cu referire la contribuțiile sociale, instanța a constatat că nu s-a prezentat un formular A1 emis de autoritățile din România, astfel încât acestea nu se datorează în România, deoarece „prin neobținerea formularului A1 din partea autorităților din România, nu se poate aprecia că reclamanta a îndeplinit condițiile pentru ca lucrătorii respectivi să rămână înrolați pentru activitatea desfășurată exclusiv în Spania, în sistemul de asigurări de sănătate român, munca fiind taxată în conformitate cu regula generală stabilită de art. 11 din Regulament”.

Prin Decizia nr. 992/22.02.2023, deși a constatat anularea obligațiilor fiscale în temeiul legii nr. 209/2015 și a Legii nr. 72/2022,

cu privire la aspectele de fond, ÎCCJ a reținut că „faptul că sumele acordate cu titlu de «diurnă», depășesc cu mult suma salariului net din statele de plată din România, fiind impozitate în Germania, lasă să se întrevadă concluzia că aceste sume fac parte din salariul minim pe care angajatorul trebuia să îl asigure pentru activitatea permanent desfășurată în Germania”.

Tot în sensul includerii indemnizațiilor în categoria veniturilor impozabile în România este și interpretarea ÎCCJ în Decizia nr. 65/11.02.2023, această abordare fiind justificată ca urmare a includerii indemnizațiilor în salariul minim din statul de desfășurare a activității, astfel:

„Concluzionând, Înalta Curte constată că atât directiva, cât și hotărârea Curții Europene, utilizează noțiunea de detașare atunci când se referă la angajații care își desfășoară activitatea pe teritoriul altei țări, cum este cazul în speță, însă deosebit de important este faptul că, orice indemnizație specifică detașării transnaționale este considerată parte a salariului minim, în măsura în care nu este acordată cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de detașare, respectiv cheltuielile de transport, cazare și masă.

În acest context, nu pot fi primite susținerile recurente-reclamante în sensul că, diurna acordată angajaților care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul altei țări nu reprezintă un drept de natură salarială și, prin urmare, atât timp cât nu au fost vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare (transport, cazare, diurnă), acestea au fost în mod corect reconsiderate, conform Codul fiscal, ca parte a salariului minim, constituind totalitatea drepturilor de natura salarială de care au beneficiat salariații A. S.R.L., pe durata desfășurării activității în statul membru Germania”.

II.2.2. Existența sau nu a detașării transnaționale

Încadrarea în noțiunile de „delegare”, „detașare”, „detașare transnațională” a reprezentat o provocare în practică încă în contextul adoptării O.U.G. nr. 28/2015¹⁶ pentru modificarea și completarea Legii nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale. Confuzia a fost generată la acel moment de transpunerea incompletă a Directivei nr. 96/71/CE în dreptul intern, iar în nota de fundamentare a O.U.G. nr. 28/2015 este elocvent marcată distincția între cele două noțiuni:

□ „Detașarea potrivit normelor europene are o semnificație diferită de cea dată de art. 45 din Codul muncii român. Potrivit art. 12 alin. (1) din Regulamentul nr. 883/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29 aprilie 2004, detașare reprezintă situația în care un salariat care își desfășoară activitatea într-un stat membru pentru un angajator, este trimis de către angajatorul sau în alt stat membru pentru a lucra în folosul unui beneficiar”.

□ „De asemenea, Directiva 96/71/CEE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii definește la art. 2 lucrătorul detașat ca fiind «un lucrător care, pe o perioadă limitată, își desfășoară munca pe teritoriul unui stat membru, diferit de cel în care lucrează în mod normal». Aceeași definiție rezultă și din art. 3 din Legea nr. 344/2006. În acest caz, instituția muncii temporare se suprapune cu cea a detașării în cadrul prestării de servicii transnaționale. Codul muncii prevede că angajatorii români pot trimite lucrători

¹⁵ Sentința nr. 632/ a Curții de Apel Timișoara, definitivă prin Decizia ICCJ nr. 4712/19.10.2023.

¹⁶ O.U.G. nr. 28 din 30 iunie 2015 pentru modificarea și completarea Legii nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale.

proprii la muncă în străinătate [art. 18 alin. (1)], operațiune care presupune detașarea lor la un beneficiar extern, ca urmare a încheierii unui contract de muncă temporară”.

Deși delegarea și detașarea sunt noțiuni de drept intern, iar detașarea transnațională este o noțiune ce își are sorginea în Directiva 96/71/CE, aceasta din urmă este una autonomă (de drept al Uniunii Europene), prevăzută de Directiva nr. 96/71/CEE (așa cum a fost transpusă în dreptul intern în Legea nr. 344/2006, respectiv în Legea nr. 16/2017). Noțiunile autonome din dreptul Uniunii Europene se aplică cu prioritate față de dispozițiile de drept intern cuprinse în Codul muncii, iar condițiile fiecăreia dintre instituții (delegare, detașare, detașare transfrontalieră) sunt prevăzute de fiecare reglementare incidentă și nu pot fi translatate dintr-o reglementare în alta.

Cu toate acestea, confuzia cu privire la cele trei noțiuni a continuat și după modificarea Legii nr. 344/2016 prin O.U.G. nr. 28/2025, așa cum se subliniază în Expunerea de motive a Legii nr. 72/2022: „lipsa de abordare unitară și de înțelegere a legislației muncii în corelație cu prevederile Codului fiscal reprezintă principala cauză care generează și astăzi atât incertitudine și nesiguranță pentru mediul economic, cât și posibilitatea de interpretare abuzivă pentru organele fiscale. Astfel, în practică, în cadrul controalelor fiscale, pentru cazurile în care angajații au fost delegați pentru mai multe proiecte succesive (pentru fiecare proiect în parte respectându-se perioada maximă de delegare reglementată), s-a apreciat că sumele primite cu titlu de indemnizații de delegare/detașare ar trebui reîncadrate în prestații suplimentare primite pentru desfășurarea atribuțiilor de serviciu, incluse integral în baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiilor sociale obligatorii. Motivul invocat de organele de inspecție fiscală a fost că angajații respectivi nu ar avea un loc fix de activitate și implicit suma primită cu titlu de indemnizație nu este pentru modificarea temporară a locului muncii în cadrul unei delegări/detașări”.

Nu trebuie ignorat faptul că, în multe astfel de situații, Casa Națională de Pensii confirmă existența statutului de persoane detașate pentru astfel de salariați care desfășurau activitate în alte state și care beneficiau de indemnizația neimpozabilă și exclusă din baza de calcul a contribuțiilor sociale, o astfel de confirmare de către o instituție a statului român fiind de natură să atragă calificarea sumelor acordate „potrivit legii”, așa cum reclama dispozitivul art. 76 alin. (4) lit. h) C. fisc.

În unele cazuri, instanțele de judecată au validat o astfel de abordare a organelor fiscale, apreciind că nu sunt îndeplinite condițiile detașării transnaționale, având în vedere că locul muncii a fost de la bun început în statul de desfășurare a activității.

Astfel, prin Decizia nr. 1262/07.03.2023, deși ÎCCJ a reținut că obligațiile fiscale stabilite de organul fiscal intră atât sub incidența Legii nr. 209/2015, cât și a Legii nr. 72/2022, a realizat și analiza de fond a legalității recalificării sumelor acordate în venituri salariale. În această cauză, instanța supremă apreciat că diurna acordată salariaților nu poate fi calificată drept indemnizație specifică detașării, fiind venit salarial printr-o analiză care a comportat locul de desfășurare a activității; astfel, se reține că:

„În principal, trebuie reținut că locul obișnuit de muncă al angajaților români a fost în Germania, și nu în România, la sediul angajatorului.

Pe cale de consecință, nu este îndeplinită condiția caracterului temporar al prestării activității în alt loc/țară, decât cel/cea în care lucrează în mod normal, la care face referire instituția delegării, respectiv a detașării transnaționale.

Chiar dacă angajații intimei se deplasau din România în Germania pentru a-și desfășura activitatea, această împrejurare nu este suficientă pentru a se reține existența detașării transnaționale, aceasta presupunând și ca lucrătorii societății să muncească în mod obișnuit pe teritoriul României. Or, tocmai această ultimă condiție nu este îndeplinită. Raportat la concluzia că angajații reclamantei nu desfășurau activitate în Germania, ci în mod obișnuit, acolo fiind locul normal al muncii, în mod nelegal sumele acordate acestora au fost calificate și tratate fiscal de către societatea ca diurnă în loc de venituri din salarii sau asimilate salariilor, acestea din urmă fiind supuse impozitării și luării în calcul la plata contribuțiilor de asigurări sociale obligatorii”.

În același sens a fost interpretarea ÎCCJ din Decizia 65/11.01.2023, care a apreciat că nu este incidentă instituția detașării transnaționale, astfel încât salariații nu pot beneficia de indemnizație de delegare, deoarece „în cauza dedusă judecării, personalul propriu al societății A. S.R.L. a fost trimis să își desfășoare atribuțiile de serviciu în Germania (în proporție de 99,26% din salariații firmei au lucrat doar în Germania), în baza unor ordine de deplasare, în locațiile indicate de cei patru clienți, conform contractelor de prestări servicii încheiate, context în care, în mod corect a reținut prima instanță că, angajații societății române, neavând un loc de muncă permanent în România, (având în vedere că societatea reclamantă a încheiat contracte de prestări servicii pentru întregul personal 99,26% cu parteneri din Germania și 0,74% cu persoane juridice din România) nu pot beneficia de indemnizația de delegare întrucât aceștia nu s-au aflat în realitate în situația de a fi delegați de la locul lor de muncă din România în Germania și, prin urmare, nu se poate vorbi de o delegare a angajaților societății reclamante, așa cum aceasta este prevăzută în Codul muncii”.

II.2.3. A doua lege de amnistie – Legea nr. 72/2022

La data de 31 martie 2022 a fost publicată a doua lege de amnistie¹⁷ pentru obligațiile fiscale stabilite suplimentar ca urmare a (re)calificării indemnizațiilor de delegare/detașare/specifice detașării transnaționale în venituri salariale supuse impozitului pe venit și contribuțiilor sociale obligatorii în România, respectiv Legea nr. 72/2012¹⁸ pentru anularea unor obligații fiscale și pentru modificarea unor acte normative.

Conform art. 1 alin. (1) din Legea nr. 72/2022, se anulează obligațiile fiscale (principale și/sau accesorii) stabilite suplimentar de organul fiscal ca urmare a calificării ulterioare de către organul fiscal a sumelor reprezentând indemnizații sau orice alte sume de aceeași natură, primite pe perioada delegării, detașării sau desfășurării activității pe teritoriul altei țări, de către angajați ai angajatorilor români care și-au desfășurat activitate pe teritoriul altei țări, aferente perioadelor fiscale cuprinse între 1 iulie 2015 și data intrării în vigoare a prezentei legi (3 aprilie 2022), și neachitate.

¹⁷ Prin adoptarea legilor care reglementează „amnistia fiscală” în materia analizată prin prezenta lucrare, legiuitorul a dat efectivitate principiului legalității reglementat la nivel general prin Legea fundamentală. Pentru detalii privind principiul legalității, a se vedea I. Cochintu, *Constituționalizarea dreptului fiscal prin prisma principiului legalității*, în Tax Magazine nr. 3/2021, pp. 161-163, disponibil pe <https://taxnews.ro/2021/07/26/tax-magazine-nr-3-mai-iunie-2021/>.

Pentru că anularea este o modalitate de stingere a obligațiilor fiscale, în cazul sumelor stabilite suplimentar deja achitate (stînse în sensul art. 22 C. pr. fisc.) poate opera doar restituirea la cererea contribuabilului, conform art. 1 alin. (3).

Similar Legii nr. 209/2015, s-a instituit prohibiția, pentru organul fiscal, de a proceda la recalificarea sumelor vizate pentru perioada cuprinsă între data de 1 iulie 2015 (dată până la care s-a aplicat Legea nr. 209/2015) și data de 3 aprilie 2022 (când a intrat în vigoare Legea nr. 72/2022).

Procedura de aplicare a Legii nr. 72/2022 a fost aprobată prin Ordinul nr. 1000/23.05.2022¹⁹ al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Este de menționat că la art. 2 din Ordin se prevede că procedura de anulare este aplicabilă și la solicitarea contribuabilului; mențiunea este foarte importantă deoarece este posibil ca organele fiscale să nu poată identifica toate situațiile în care urmează să se aplice legea de amnistie.

Pentru a evita litigiile similare generate de modalitatea de aplicare a Legii nr. 209/2015, prin care organele fiscale au refuzat emiterea deciziilor de anulare a obligațiilor fiscale pe motiv că nu s-a realizat o recalificare a activității în sensul art. 11 alin. (1) sau art. 7 C. fisc., ci doar o calificare prin aplicarea regimului stabilit de Codul fiscal (venituri salariale) cu privire la situația de fapt identificată, Legea nr. 72/2022 evită utilizarea noțiunii de recalificare/reîncadrare²⁰ și prevede că se aplică pentru operațiunile de „calificare ulterioară” a sumelor acordate salariaților. De asemenea, pentru a înlătura multe dintre situațiile ce au fost în dispută sub Legea nr. 209/2015, Legea nr. 72/2022 se referă la „*indemnizații sau orice alte sume de aceeași natură, primite pe perioada delegării/detașării sau desfășurării activității pe teritoriul altei țări*”.

Unul dintre „reproșurile” aduse Legii nr. 209/2015 este că, ulterior anulării obligațiilor fiscale, nu a adus clarificări cu privire la regimul fiscal aplicabil. Această omisiune de legiferare este abordată de Legea nr. 72/2022, care stabilește regimul unor astfel de sume la art. 11. În esență, sunt neimpozabile și excluse din baza de calcul a contribuțiilor sociale indemnizația de delegare, indemnizația de detașare, inclusiv indemnizația specifică detașării transnaționale, prestațiile suplimentare primite de salariați în baza clauzei de mobilitate, precum și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați potrivit legislației în materie, pe perioada desfășurării activității în altă localitate, în țară sau în străinătate, în interesul serviciului, în limita plafonului neimpozabil stabilit la art. 76 alin. (2) lit. k) C. fisc., precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare.

Plafonul neimpozabil (și exclus din baza de calcul a contribuțiilor sociale) se referă la:

- (i) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului, pentru personalul autorităților și instituțiilor publice, în limita a 3 salarii de bază corespunzătoare locului de muncă ocupat;

- (ii) în străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă, prin hotărâre a Guvernului, pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, în limita a 3 salarii de bază corespunzătoare locului de muncă ocupat.

Plafonul aferent valorii a 3 salarii de bază corespunzătoare locului de muncă ocupat se calculează prin raportarea celor 3 salarii la numărul de zile lucrătoare din luna respectivă, iar rezultatul se multiplică cu numărul de zile din perioada de delegare/detașare/desfășurare a activității în altă localitate, în țară sau în străinătate.

O altă contribuție importantă a Legii nr. 72/2022 este alocarea competenței de stabilire a situațiilor de delegare, detașare, detașare transnațională în care se pot găsi salariații, precum și a naturii sumelor acordate sub forma indemnizației de delegare, detașare, inclusiv a indemnizației specifice detașării transnaționale și a prestației suplimentare acordate în baza clauzei de mobilitate în sarcina Inspecției Muncii, urmând ca recalificarea în baza art. 11 alin. (1) C. fisc. să fie realizată de organul fiscal în urma situațiilor de fapt constatate de Inspecția Muncii. Este una dintre abaterile de la dispozițiile art. 6 alin. (1) C. pr. fisc.²¹, care îi permite organului fiscal să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, o astfel de abordare fiind justificată de practica anterioară în care organele fiscale recalificau indemnizațiile *lato sensu* în pofida controalelor efectuate de Inspecția Muncii prin care se confirma existența situației de detașare transnațională.

II.2.4. Concluzii

Legea nr. 72/2022 a cunoscut o aplicare mai facilă din partea organelor fiscale, multe din litigiile pe rolul instanțelor de judecată fiind „soluționate” prin constatarea stingerii obligațiilor fiscale urmare a deciziilor de anulare emise în temeiul acestei legi. Pe de altă parte, lipsa de claritate și previzibilitate a legii care a condus la recalificarea indemnizațiilor în venituri salariale supuse obligațiilor fiscale în România a fost „corectată” (i) prin alocarea competenței de identificare a situațiilor ce intră sub incidența Legii nr. 16/2017 în sarcina Inspecției Muncii, urmând ca organele fiscale să aplice temeiul de drept al recalificării situației de fapt consfințite de Inspecția Muncii și prin (ii) stabilirea regimului fiscal aplicabil. Din perspectiva noastră, deși abordarea organelor fiscale și a instanțelor de judecată a fost de a echivala elementele componente ale salariului minim din statul de desfășurare a activității, inclusiv indemnizația specifică detașării transnaționale, în categoria veniturilor impozabile (și supuse contribuțiilor sociale) în România, în măsura în care suntem într-o situație de detașare transnațională „ca la carte”, sumele acordate în cele două state au naturi juridice și fiscale diferite, așa cum, de altfel, este explicat și în Ghidul privind detașarea transnațională.

¹⁸ Publicată în M. Of. nr. 315 din 31 martie 2022.

¹⁹ Ordinul nr. 1000 din 23 mai 2022 privind aprobarea procedurilor de anulare a obligațiilor fiscale ce fac obiectul prevederilor art. I din Legea nr. 72/2022 pentru anularea unor obligații fiscale și pentru modificarea unor acte normative.

²⁰ Cu privire la situațiile în care se poate realiza recalificare/reîncadrarea în temeiul art. 11 alin. (1) C. fisc., a se vedea: S.A. Sbârna, *Reglementări naționale românești privind combaterea abuzului fiscal al contribuabilului. Cadru legislativ general. Mecanisme – evoluție – interpretare – aplicare*, publicat în Revista Română de Drept al Afacerilor nr. 9/2016, accesat, în variantă electronică, în programul legislativ *Sintact*; R. Bufan, S.A. Sbârna, *Prevalența economicului asupra juridicului – modalitate de combatere a abuzului de drept în dreptul fiscal*, publicat în RRD nr. 1 din 28 februarie 2019; R. Bufan (coord.), *Tratat de drept fiscal*, vol. I. *Teoria generală de dreptul fiscal*, Ed. Hamangiu, București, 2016, p. 379 și urm.

²¹ Cu privire la dreptul de apreciere al organului fiscal în temeiul art. 6 alin. (1) C. pr. fisc., a se vedea: T. Anghel, *Codul de procedură fiscală. Comentariu pe articole*, Ed. Hamangiu, 2020, p. 30 și urm.; I. Cochințu, *Principii de conduită care trebuie să guverneze relațiile dintre contribuabili și organele fiscale*, în Tax Magazine nr. 5/2019, pp. 327-329, <https://taxnews.ro/2019/11/11/tax-magazine-nr-5-septembrie-octombrie-2019/>.

Despre e-Factura și dreptul de deducere al TVA

Rezumat: De curând au fost publicate Legea nr. 296/2023¹ și O.U.G. nr. 115/2023². Printre multiplele modificări legislative se numără și cele referitoare la utilizarea obligatorie a e-facturii începând cu anul 2024. În continuare, vom trece în revistă modificările anunțate și vom arăta că forma existentă inițial a legislației părea să încalce jurisprudența europeană în materie de TVA. Ulterior, în baza consultărilor publice, Ministerul Finanțelor a publicat o serie de modificări legislative menite să clarifice aspectele identificate ca fiind problematice sau care ar putea fi îmbunătățite. Totuși, credem că încă mai sunt aspecte care trebuie modificate, cum ar fi sancțiunile disproporționate aplicate cumpărătorilor, în anumite condiții, începând cu 1 iulie 2024.

Cuvinte-cheie: sistemul RO e-Factura, relația B2B, factura electronică, persoana impozabilă, persoana nestabilită în România, drept de deducere.

About e-Invoice and the right to deduct VAT

Abstract: Law no. 296/2023 and GEO no. 115/2023 has recently been published and among the many legislative changes is the mandatory use of e-invoicing from 2024. In the following, we will review the announced changes and show that the originally existing form of the legislation seems to be in breach of European VAT jurisprudence. Subsequently, based on public consultations, the Ministry of Finance published a number of legislative changes aimed at clarifying issues identified as problematic or which could be improved. However, we believe there are still issues that need to be amended, such as the disproportionate penalties applied to buyers under certain conditions from 1 July 2024.

Keywords: Romanian e-invoice B2B transactions, taxable persons, taxable persons not established within the territory of Romania, deduction right

Conf. univ. dr. **Mirela PĂUNESCU** – Facultatea de Contabilitate și Informatică de Gestiune, Academia de Studii Economice din București; Consultant fiscal; Expert contabil; Auditor financiar

Apărută recent, Legea nr. 296/2023 aduce și o serie de modificări legislației existente referitoare la sistemul e-Factura, pentru care prezentăm un istoric scurt în continuare. Astfel, în octombrie 2021 apărea O.U.G. nr. 120/2021, având ca rol declarat instituirea unor reguli cu privire la facturarea electronică. Gândită inițial ca o formă opțională de transmitere a facturii în format electronic, aproape imediat e-Factura a devenit obligatorie în sistemul B2G și obligatoriu a fi transmisă în SPV de către emitent în anumite situații (B2B – produse cu risc fiscal ridicat, B2C – servicii achitate cu vouchere de vacanță).

Dacă Directiva nr. 55/2014 permite statelor membre să impună utilizarea facturii electronice în relația B2G, pentru a obliga utilizarea generalizată a facturii electronice în alte categorii de tranzacții, a trebuit ca autoritățile românești să ceară o derogare de la Comisia Europeană. Această derogare a fost primită în iulie 2023, permițând, prin excepție de la prevederile Directivei nr. 112/2006, autorităților din România să impună anumitor tranzacții (B2B, care îndeplinesc anumite condiții, precum și a altor tipuri de tranzacții) utilizarea e-facturii întocmite în baza specificațiilor tehnice și de utilizare a elementelor de bază ale

facturii electronice – RO_CIUȘ și ale standardului european SR EN 16931-1 fără a mai fi necesar acceptul beneficiarului și fără a mai fi posibile utilizarea altor formate ale facturii (cum ar fi factura printată sau cea electronică întocmită într-un alt format – spre exemplu, PDF).

Important de menționat ni se pare faptul că România a obținut derogare³ de la art. 218 – *Noțiunea de factură* și art. 232 – *Facturi pe suport hârtie și facturi electronice* din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, nu și de la art. 178 – *Norme care reglementează exercitarea dreptului de deducere*.

Prin Legea nr. 296/2023 s-a instituit:

- 1) un sistem de raportare (n.r. transmitere) a facturilor în perioada 1 ianuarie-30 iunie 2024 (ceea ce presupune doar transmiterea facturilor în sistemul RO e-Factura, dar nu și transmiterea către beneficiari a facturilor emise, aceasta fiind realizată în această perioadă conform art. 319 C. fisc.) și
- 2) facturarea electronică obligatorie prin Sistemul RO e-Factura în relația B2B între persoanele impozabile stabilite în

¹ Legea nr. 296/2023 privind unele măsuri fiscal-bugetare pentru asigurarea sustenabilității financiare a României pe termen lung.

² O.U.G. nr. 115/2023 privind unele măsuri fiscal-bugetare în domeniul cheltuielilor publice, pentru consolidare fiscală, combaterea evaziunii fiscale, pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru prorogarea unor termene.

³ Decizia de punere în aplicare (UE) 2023/1553 a Consiliului din 25 iulie 2023 de autorizare a României să introducă o măsură specială de derogare de la art. 218 și art. 232 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

România începând cu 1 iulie 2024 (de la acea dată, emitentul facturii transmite factura în sistemul RO e-Factura și către destinatar).

I. Perioada 1 ianuarie-30 iunie 2024

Potrivit expunerii de motive la Legea nr. 296/2023, s-a instituit la început un sistem de raportare a facturilor în sistemul RO e-Factura, derogarea obținută de România urmând să fie aplicată de la 1 iulie 2024.

În perioada 1 ianuarie-30 iunie 2024, persoanele impozabile stabilite în România, indiferent dacă sunt sau nu înregistrate în scop de TVA, pentru livrările de bunuri și prestările de servicii care au locul livrării/prestării în România conform art. 275 și art. 278-279 din Legea nr. 227/2015, au obligația să transmită în sistemul național privind factura electronică RO e-Factura, prevăzut în O.U.G. nr. 120/2021, facturile emise, indiferent dacă destinatarii sunt sau nu înregistrați în Registrul RO e-Factura, pentru:

- A. Tranzacțiile efectuate în relația B2B;
- B. Tranzacțiile efectuate în relația cu instituții publice, altele decât cele efectuate în relația B2G, astfel cum este definită la art. 2 alin. (1) lit. m) din O.U.G. nr. 120/2021, și altele decât cele prevăzute la art. 6 din același act normativ.

Persoanele impozabile nestabilite, dar înregistrate în scopuri de TVA în România, pentru livrările de bunuri și prestările de servicii care au locul livrării/prestării în România conform art. 275 și art. 278-279 din Legea nr. 227/2015, au obligația, începând cu 1 ianuarie 2024, să transmită în sistemul național privind factura electronică RO e-Factura, prevăzut în O.U.G. nr. 120/2021, facturile emise, indiferent dacă destinatarii sunt sau nu înregistrați în Registrul RO e-Factura, pentru tranzacțiile efectuate în relația B2B către persoane impozabile stabilite în România.

Inițial, potrivit Legii nr. 296/2023, erau exceptate de la obligația raportării facturilor în sistemul RO e-Factura (adică a încărcării facturilor în SPV) livrările de bunuri prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) și b) și alin. (2) din Legea nr. 227/2015, respectiv operațiunile de export de bunuri și livrările intracomunitare de bunuri.

Asemenea acestor operațiuni pentru care nu se impune obligația raportării facturilor în sistemul RO e-Factura, derivă din prevederile menționate că nici operațiunile care nu au locul livrării/prestării în România nu implică această obligație. De exemplu, pentru prestările de servicii către persoane impozabile stabilite în UE sau în afara UE care, pe regula generală, în anumite condiții, sunt neimpozabile în România, neavând locul aici, nu se raportează factura emisă prin sistemul RO e-Factura. Poate fi cazul operațiunilor de transport de bunuri efectuate către persoane impozabile stabilite în UE sau al operațiunilor de consultanță oferite persoanelor impozabile stabilite în UE.

Ulterior, pe lângă exporturi și livrări intracomunitare de bunuri, prin O.U.G. nr. 115/2023 s-a extins sfera operațiunilor pentru care **nu trebuie raportată** factura emisă în sistemul național RO e-Factura, după cum urmează:

- livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate către persoane impozabile care nu sunt stabilite și nici înregistrate

în scopuri de TVA în România, conform art. 266 alin. (2), respectiv art. 316 din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare;

- livrările de bunuri/prestările de servicii pentru care se emit facturi simplificate conform prevederilor art. 319 alin. (12) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare;
- prestările de servicii pentru care emiterea facturii nu face obiectul normelor de facturare aplicabile în România conform art. 319 alin. (5) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare.

După modificările introduse de O.U.G. nr. 115/2023, nici operațiunile de livrare de bunuri sau prestare de servicii efectuate către persoane impozabile care nu sunt stabilite și nici înregistrate în scopuri de TVA în România nu vor fi raportate în sistemul național RO e-Factura. Poate fi cazul unei livrări de bunuri fără transport efectuate în România către un nerezident, persoană impozabilă nestabilă și neînregistrată în România, precum și al unor prestări de servicii, de exemplu, de transport național sau de manipulare (încărcare/descărcare) bunuri prestare pe teritoriul României către o persoană impozabilă din afara UE, nestabilă și neînregistrată în România.

O modificare importantă adusă de O.U.G. nr. 115/2023 vizează scutirea operatorilor economici de la obligația de a încărca facturile simplificate (cum ar fi bonurile fiscale cu valoare mai mică de 100 euro și care conțin codul de TVA al cumpărătorului) în sistemul național RO e-Factura. În lipsa acestei excepții, textul legii s-ar fi interpretat în sensul raportării facturilor simplificate în sistemul național RO e-Factura, dar, din punct de vedere tehnic, această raportare ar fi fost imposibilă, fișierele XML corespunzătoare fiind raportate drept incomplete.

Prin Legea nr. 296/2023 s-a instituit, pentru perioada 1 ianuarie-30 iunie 2024, termenul-limită pentru transmiterea facturilor în sistemul național privind factura electronică RO e-Factura, de 5 zile lucrătoare de la data emiterii facturii, dar nu mai târziu de 5 zile lucrătoare de la a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei. Astfel cum vom analiza în cele ce urmează, pentru perioada de după 1 iulie 2024, termenul limită pentru transmiterea facturilor este reglementat de O.U.G. nr. 120/2021.

Data emiterii unei facturi nu corespunde întotdeauna cu data exigibilității TVA⁴. În legătură cu exigibilitatea, întrevădem o problemă posibilă legată de decalajul de raportare a facturilor în sistemul RO e-Factura față de decontul de TVA pentru contribuabilii care vor emite facturi ulterior datei livrării/prestării, respectiv în luna/trimestrul următor.

De exemplu, dacă o livrare de bunuri are loc pe data de 10 aprilie 2024, dar factura este emisă pe data de 12 mai 2024, exigibilitatea TVA intervine în luna aprilie și trebuie declarată în aprilie 2024 în decontul de TVA (formularul 300), precum și în *Declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național* (formularul D 394), dar factura va fi raportată în sistemul RO e-Factura în luna mai 2024.

Nerespectarea obligației de a încărca factura în SPV în termenele menționate constituie contravenție și se sancționează cu amendă, după cum urmează:

⁴ Cu privire la exigibilitatea TVA, a se vedea M. Vizoli, *TVA de la A la Z. Ghid practic*, Ed. Hamangiu, București, 2023.

Tip contribuabil	Amendă
persoanele juridice încadrate în categoria contribuabililor mari	de la 5.000 lei la 10.000 lei
persoanele juridice încadrate în categoria contribuabililor mijlocii	de la 2.500 lei la 5.000 lei
pentru celelalte persoane juridice, precum și pentru persoanele fizice	de la 1.000 lei la 2.500 lei

Prin excepție, nerespectarea obligației de a încărca factura în SPV în termenele menționate în perioada 1 ianuarie-31 martie 2024 nu se sancționează.

În perioada 1 ianuarie 2024-1 iulie 2024, furnizorii sunt obligați să transmită facturile emise către destinatari conform prevederilor art. 319 din Legea nr. 227/2015, cu excepția situației în care atât furnizorul/prestatorul, cât și destinatarul sunt înregistrați în Registrul RO e-Factura.

În situația în care emitentul care transmite factura electronică în sistemul RO e-Factura notifică clientul și acesta este de acord să primească această factură, considerăm că sunt îndeplinite condițiile de la art. 319 C. fisc. în ceea ce privește transmiterea de facturi electronice pentru care este necesar acordul clientului să le primească. În schimb, dacă clientul nu acceptă RO e-Factura, doar atunci va rămâne cu obligația să i-o transmită pe canale tradiționale prevăzute de art. 319 (de exemplu, printr-un fișier PDF, pe email), neexistând obligația să se mențină două canale de facturare.

II. Perioada de după 1 iulie 2024

Începând cu 1 iulie 2024, în relația comercială B2B, între persoane impozabile stabilite în România, emitentul facturii electronice are obligația de transmitere a acesteia către destinatar utilizând sistemul național privind factura electronică RO e-Factura. Este reglementat și termenul de 5 zile calendaristice (față de 5 zile lucrătoare valabil până la 1 iulie 2024) de transmitere de către emitent a facturilor în sistemul RO e-Factura, acesta fiind prevăzut la art. LXVII din O.U.G. nr. 115/2023, care introduce alin. (7) la art. 10 din O.U.G. nr. 120/2021. De la aceeași dată, art. 319 C. fisc. se completează cu un nou alineat, alin. (1¹), care specifică faptul că, pentru operațiunile realizate între persoane impozabile stabilite în România, sunt considerate facturi numai facturile care îndeplinesc condițiile prevăzute de O.U.G. nr. 120/2021. Tot începând cu 01.07.2024, alin. (24) al art. 319 se modifică și va menționa că utilizarea facturii electronice face obiectul acceptării de către destinatar, cu excepția facturilor care îndeplinesc condițiile prevăzute de O.U.G. nr. 120/2021, respectiv cele primite de beneficiar prin sistemul RO e-Factura, acestea fiind considerate acceptate la data comunicării în sistemul național RO e-Factura (în acest sens, România a obținut derogare de la art. 232 din Directiva 2006/112, prevăzută la art. 2 din Decizia Consiliului 2023/1553).

O modificare importantă adusă de O.U.G. nr. 115/2023 vizează scutirea operatorilor economici, și după data de 1 iulie 2024, de la obligația de a încărca facturile simplificate (cum ar fi bonurile fiscale cu valoare mai mică de 100 euro și care conțin codul de TVA al cumpărătorului) în sistemul național RO e-Factura.

Dacă comparăm prevederile art. LIX alin. (6) din Legea nr. 296/2023 cu cele ale art. LXVII din O.U.G. nr. 115/2023, nu par să fie

diferențe, dimpotrivă, sunt aproape identice. Doar că Legea nr. 296/2023 instituie termenul pentru facturile emise în perioada ianuarie-iunie 2024, în timp ce O.U.G. nr. 115/2023 instituie termenul pentru facturile emise după 1 iulie 2024.

Art. LIX alin. (6) din Legea nr. 296/2023	Art. LXVII din O.U.G. nr. 115/2023 – introduce alin. (7) la art. 10 din O.U.G. nr. 120/2021
(6) <i>Termenul-limită pentru transmiterea facturilor prevăzute la alin. (1)-(3) în sistemul național privind factura electronică RO e-Factura este de 5 zile lucrătoare de la data emiterii facturii, dar nu mai târziu de 5 zile lucrătoare de la data-limită prevăzută pentru emiterea facturii la art. 319 alin. (16) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare.</i>	(7) <i>Termenul-limită pentru transmiterea facturilor prevăzute la alin. (1) în sistemul național privind factura electronică RO e-Factura este de 5 zile calendaristice de la data emiterii facturii, dar nu mai târziu de 5 zile lucrătoare de la data-limită prevăzută pentru emiterea facturii la art. 319 alin. (16) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare.</i>

O posibilă problemă identificată este cea legată de prevederile art. 10 alin. (1) din O.U.G. nr. 120/2021, astfel cum au fost modificate prin art. LXV pct. 4 din Legea nr. 296/2023:

„(1) În relația comercială B2B, între persoane impozabile stabilite în România conform art. 266 alin. (2) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, emitentul facturii electronice are obligația de transmitere a acesteia către destinatar utilizând sistemul național privind factura electronică RO e-Factura, cu respectarea prevederilor art. 4 alin. (1)”.

Pare că există o contradicție, deoarece la art. 10 alin. (7) din O.U.G. nr. 120/2021 se sancționează netransmiterea în sistem, de către emitent, a facturilor în 5 zile de la emiterie, în timp ce art. 10 alin. (1) din O.U.G. nr. 120/2021 [la care face trimitere art. 10 alin. (7)] se referă la obligația emitentului de a transmite factura către destinatar, utilizând sistemul.

Inițial, Legea nr. 296/2023 prevedea că, începând cu 01.07.2024, beneficiarii care vor primi și accepta facturi altfel decât în formatul acceptat pentru facturi electronice pe relația B2B, riscă sancțiuni. Astfel, O.U.G. nr. 120/2021 prevedea că primirea și înregistrarea de către destinatarul persoană impozabilă stabilită în România a unei facturi emise de operatori economici stabiliți în România, în relația B2B, fără a exista o factură electronică încărcată în RO e-Factura, constituie contravenție și urma să se sancționeze cu o amendă egală cu cuantumul TVA înscris în factură. Beneficiarul părea că era singurul care suporta sancțiuni, în ciuda faptului că încărcarea facturii electronice era obligația emitentului.

Ulterior, cel mai probabil ca urmare a consultărilor publice, Ministerul Finanțelor a decis modificarea legislației prin O.U.G. nr. 115/2023, renunțând la amendă egală cu valoarea TVA înscrise în factură și instituind sancțiuni aplicate atât emitentului facturii, cât și beneficiarului, după cum urmează (art. LXVIII pct. 15 din O.U.G. nr. 115/2023, care modifică art. 13² din Legea nr. 296/2023):

Abatere	Sanctiune
a) nerespectarea de către emitentul facturii – persoană impozabilă stabilită în România a obligației de a transmite o factură electronică către destinatar prin sistemul național RO e-Factura;	amendă egală cu 15% din valoarea totală a facturii;
b) primirea și înregistrarea de către destinatarul persoană impozabilă stabilită în România a unei facturi emise de operatori economici stabiliți în România, în relația B2B, fără a fi emisă și factura electronică prin sistemul național RO e-Factura;	amendă egală cu 15% din valoarea totală a facturii;
c) nerespectarea de către emitentul facturii a termenului de 5 zile calendaristice de transmitere a facturii electronice în sistemul RO e-Factura.	amendă de la 5.000 lei la 10.000 lei, pentru persoanele juridice încadrate în categoria contribuabililor mari; amendă de la 2.500 lei la 5.000 lei, pentru persoanele juridice încadrate în categoria contribuabililor mijlocii; amendă de la 1.000 lei la 2.500 lei pentru celelalte persoane juridice, precum și pentru persoanele fizice.

Constatarea contravenției și aplicarea amenzii se fac de către organele fiscale competente.

După cum se observă, termenul de 5 zile lucrătoare de transmitere în sistem a facturilor, valabil pentru perioada ianuarie-iunie 2024, se modifică în 5 zile calendaristice pentru facturile emise după 1 iulie 2024. Analizând mai atent prevederile art. 13² din Legea nr. 296/2023, astfel cum au fost modificate de la 1 iulie prin art. LXVIII pct. 15 din O.U.G. nr. 115/2023, redate în

tabel, emitentul unei facturi poate fi sancționat dacă nu transmite în sistem factura emisă, în termen de 5 zile calendaristice, sau dacă nu o transmite deloc în sistem.

Totuși, persoanele nestabilite în România, dar înregistrate conform art. 316 C. fisc., nu au obligația de a transmite, către beneficiari, facturi prin sistemul RO e-Factura, ci emit facturile conform art. 319. Astfel că vor exista, și după 1 iulie 2024, facturi pe orice suport (hârtie, electronic PDF, sau alte forme) pe care beneficiarii le vor primi de la aceste persoane nestabilite, dar înregistrate în România în scopuri de TVA.

III. Discuții

Din modificările prezentate anterior, înțelegem că:

- În perioada 01.01.2024-30.06.2024, pentru tranzacțiile B2B (emitenți persoane impozabile stabilite în România, înregistrate sau nu în scop de TVA în România, și persoanele impozabile nestabilite în România, dar cu cod de TVA românesc) care au locul livrării de bunuri/prestării de servicii în România conform art. 275, art. 278 și art. 279, cu excepțiile prezentate anterior [cum ar fi cele de la art. 294 alin. (1) lit. a) și b) și alin. (2), cele efectuate în favoarea unor persoane nestabilite și neînregistrate în scop de TVA în România sau bonurile fiscale], emitentul urmează să emită și să transmită către beneficiari factura în baza art. 319 C. fisc. (printată, PDF sau în alte formate), apoi va raporta în format XML factura emisă în termen de 5 zile lucrătoare (nu mai târziu de 5 zile lucrătoare de la data de 15 a lunii următoare faptului generator) în sistemul RO e-Factura. Acest sistem de raportare se păstrează și după data de 1 iulie 2024 pentru persoanele impozabile nestabilite în România, înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316, dar transmiterea facturilor către beneficiar, de către aceste persoane nestabilite, se face conform art. 319.
- Începând cu 1 iulie 2024, pentru operațiunile realizate între persoane impozabile stabilite în România, factura originală, singura considerată „factură” în sensul art. 319 C. fisc., este factura electronică emisă în sistemul RO e-Factura.

O schemă pare că ar fi utilă:

Vânzător	Cumpărător	01.01.2023-30.06.2023 Raportare în RO e-Factura	01.07.2023 – Factura originală – e-Factura
P.i. stabilită în RO, cod de TVA Românesc	P.i. stabilită în RO, cod de TVA Românesc	Da	Da
P.i. stabilită în RO, cod de TVA Românesc	P.i. stabilită în RO, neplătitor de TVA	Da	Da
P.i. stabilită în RO, neplătitor de TVA	P.i. stabilită în RO, cod de TVA Românesc	Da	Da
P.i. stabilită în RO, neplătitor de TVA	P.i. stabilită în RO, neplătitor de TVA	Da	Da
P.i. nestabilită în RO, cod de TVA Românesc	P.i. stabilită în RO, cod de TVA Românesc	Da	Nu
P.i. nestabilită în RO, cod de TVA Românesc	P.i. stabilită în RO, neplătitor de TVA	Da	Nu
P.i. stabilită în RO, cod de TVA Românesc	P.i. nestabilită în RO, cod de TVA Românesc	Da	Nu
P.i. stabilită în RO, neplătitor de TVA	P.i. nestabilită în RO, cod de TVA Românesc	Da	Nu
P.i. stabilită în RO, cod de TVA Românesc	P.i. nestabilită și neînregistrată în RO	Nu	Nu
P.i. stabilită în RO, neplătitor de TVA	P.i. nestabilită și neînregistrată în RO	Nu	Nu
P.i. stabilită în RO, cod de TVA Românesc	Instituție publică, nu pe relația B2G	Da	Da
P.i. stabilită în RO, neplătitor de TVA	Instituție publică, nu pe relația B2G	Da	Da
P.i. stabilită în RO, cod de TVA Românesc	B2G	Factura originală – e-Factura	Da
P.i. stabilită în RO, neplătitor de TVA	B2G	Factura originală – e-Factura	Da

Notă: P.i. se referă la o persoană impozabilă

În urma modificărilor legislative aduse de O.U.G. nr. 115/2023, considerăm că o comparație între cele două perioade este, de asemenea, folositoare:

	1 ianuarie – 30 iunie	Iulie 2024
B2G	Factura electronică este factura originală	Factura electronică este factura originală
B2IP	Factura emisă se raportează în SPV	Factura electronică este factura originală
Termen de raportare/ transmitere în SPV	5 zile lucrătoare de la data emiterii facturii, dar nu mai târziu de 5 zile lucrătoare de la a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei	5 zile calendaristice de la data emiterii facturii, dar nu mai târziu de 5 zile calendaristice de la a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei
Beneficiar – B2B stabiliți în România	Poate accepta o factură „clasică” (format hârtie, PDF pe email, alte variante)	Este obligatorie existența facturii electronice
B2B Sancțiuni emitenți factură – netransmitere în termenul de 5 zile lucrătoare/calendaristice	- amendă de la 5.000 lei la 10.000 lei, pentru persoanele juridice încadrate în categoria contribuabililor mari - amendă de la 2.500 lei la 5.000 lei, pentru persoanele juridice încadrate în categoria contribuabililor mijlocii - amendă de la 1.000 lei la 2.500 lei, pentru celelalte persoane juridice, precum și pentru persoanele fizice. Perioada de grație 1 ianuarie – 31 martie 2024	- amendă de la 5.000 lei la 10.000 lei, pentru persoanele juridice încadrate în categoria contribuabililor mari - amendă de la 2.500 lei la 5.000 lei, pentru persoanele juridice încadrate în categoria contribuabililor mijlocii - amendă de la 1.000 lei la 2.500 lei, pentru celelalte persoane juridice, precum și pentru persoanele fizice.
B2B stabiliți în România Sancțiuni emitenți factură – nerespectarea obligației de a transmite o factură electronică		- amendă egală cu 15% din valoarea totală a facturii
B2B stabiliți în România Sancțiuni beneficiari – primirea și înregistrarea unei facturii emise fără a fi emisă și factura electronică;		- amendă egală cu 15% din valoarea totală a facturii
B2B stabiliți în România Deducere TVA	Factura „clasică”, cu respectarea condițiilor generale de deducere	Poate fi problematică în lipsa facturii electronice

Începând cu **1 iulie 2024**, în contextul celor menționate, atragem atenția asupra următoarelor aspecte:

1. În relația comercială B2B, între persoane impozabile stabilite în România, emitentul facturii electronice are obligația de transmitere a acesteia către destinatar utilizând sistemul național privind factura electronică RO e-Factura. Netransmiterea facturii în sistem sau netransmiterea în termenul de 5 zile calendaristice de la emitere se sancționează cu amenzi.
2. Pentru operațiunile realizate între persoane impozabile stabilite în România, sunt considerate facturi numai facturile electronice care îndeplinesc condițiile prevăzute de O.U.G. nr. 120/2021.
3. Factura originală pentru relația B2B între persoane impozabile stabilite în România este factura electronică, pentru care art. 4 alin. (6) din O.U.G. nr. 120/2021 menționează că exemplarul original al facturii electronice se consideră fișierul de tip XML însoțit de semnătura electronică a Ministerului Finanțelor.
4. Potrivit art. 299 alin. (1) din Legea nr. 227/2015, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319.
5. Potrivit alin. (2) pct. 69 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 299 alin. (1) C. fisc.
6. Primirea și înregistrarea, de către destinatarul persoană impozabilă stabilită în România, a unei facturii emise de operatori economici stabiliți în România, în relația B2B, alta decât factura electronică comunicată în SPV, constituie contravenție și se sancționează cu o amendă egală cu 15% din valoarea facturii.

Din considerentele prezentate mai sus pare că, de la 1 iulie 2024, o persoană impozabilă stabilită în România, care primește

anumite bunuri și servicii de altă persoană impozabilă stabilită în România, în lipsa facturii electronice încărcate de emitent în SPV, riscă o dublă sancțiune: pe de o parte, imposibilitatea deducerii TVA (drept de deducere care probabil va fi câștigat în instanță), iar pe de alta, o amendă egală cu 15% din totalul înscris pe documentul acceptat drept factură, dar care nu e factură electronică emisă valid, în condițiile O.U.G. nr. 120/2021. Astfel, în cazul unui reprezentant al unei societăți care face o achiziție dintr-un magazin fizic, plătind produsele și plecând cu ele însoțite de o factură „clasică” (printată la casă) sau în cazul unui salariat plecat în deplasare, care doarme noaptea într-un hotel, primește factura „clasică”, plătește și pleacă, în lipsa urcării facturilor în SPV de către vânzător/prestator de servicii, societățile care achiziționează bunurile sau serviciile riscă cel puțin o sancțiune. Chiar în eventualitatea în care organele fiscale ar permite dreptul de deducere al TVA din factura „clasică” (alta decât cea electronică întocmită în conformitate cu O.U.G. nr. 120/2021), beneficiarul riscă o amendă egală cu 15% din valoarea totală a facturii, indiferent dacă ar fi avut drept la deducere sau nu pentru TVA-ul respectiv. Faptul că legislația stabilește o amendă, și nu interzicerea dreptului de deducere, pare doar o tehnică de evitare a negării dreptului de deducere. În mod normal ar trebui sancționată fapta cu o amendă egală, indiferent de suma facturată. Or, în cazul de față, amenda contravine principiului proporționalității statuat de jurisprudența CJUE, fiind stabilită proporțional cu suma facturată, prin urmare, nu se sancționează fapta.

În măsura în care această prevedere va fi păstrată, amenda va fi aplicabilă oricărei persoane impozabile, indiferent dacă este mică întreprindere sau o persoană înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 C. fisc., ceea ce, desigur, este de natură să aducă prejudicii majore micilor întreprinderi pentru care conformarea fiscală este mai dificilă. În cazul persoanelor care au drept de deducere integral, măsura constituie o dublă sanc-

țione. Pe de o parte, coroborând prevederile art. 319 alin. (1¹), nou introduse de la 1 iulie 2024, cu cele ale art. 299 alin. (1) lit. a) C. fisc., s-ar putea interpreta că acestea sunt private de dreptul de deducere a TVA (chiar dacă vor îndeplini condițiile de fond pentru exercitarea acestui drept, conform jurisprudenței constante a CJUE). Dacă nu vor deduce TVA, vor fi dublu sancționați: o dată prin neexercitarea deducerii și a doua oară prin aplicarea amenzii egale cu 15% din valoarea totală înscrisă în factură (plecând de la presupunerea că au primit o factură, dar nu prin intermediul sistemului RO e-Factura). Totuși, subliniem că dreptul de deducere nu poate fi condiționat numai de conținutul facturii sau de modul ei de transmitere, acestea ar contraveni jurisprudenței CJUE⁵ care, în numeroase cauze, a reiterat că prevalează condițiile de fond, și nu cele de formă⁶.

Cu titlu de exemplu, în cauza recentă C-664/16, *Lucrețiu Hadrian Vădan c. Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba*, Curtea a prezentat următoarele justificări ale deciziei sale:

„40. În ceea ce privește condițiile de formă ale dreptului de deducere, din cuprinsul articolului 178 litera (a) din Directiva TVA reiese că exercitarea acestui drept este condiționată de deținerea unei facturi întocmite în conformitate cu articolul 226 din directiva menționată (Hotărârea din 15 septembrie 2016, *Senatex*, C518/14, EU:C:2016:691, punctul 29 și jurisprudența citată).

41. Or, Curtea a statuat că principiul fundamental al neutralității TVAului impune ca deducerea TVAului aferent intrărilor să fie acordată dacă sunt îndeplinite condițiile de fond, chiar dacă anumite condiții de formă au fost omise de persoanele impozabile. În consecință, administrația fiscală nu poate refuza dreptul de deducere a TVAului pentru simplul motiv că o factură nu îndeplinește condițiile impuse la articolul 226 punctele 6 și 7 din Directiva TVA în cazul în care dispune de toate informațiile pentru a verifica îndeplinirea condițiilor de fond referitoare la acest drept (Hotărârea din 15 septembrie 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C516/14, EU:C:2016:690, punctele 42, precum și 43).
42. Astfel, aplicarea strictă a cerinței de formă de a furniza facturi ar fi contrară principiilor neutralității și proporționalității, întrucât ar avea drept efect să împiedice în mod disproporționat persoana impozabilă să beneficieze de neutralitatea fiscală aferentă operațiunilor sale.
43. Revine însă persoanei impozabile care solicită deducerea TVAului sarcina de a dovedi că îndeplinește condițiile prevăzute pentru a beneficia de aceasta (Hotărârea din 15 septembrie 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C516/14, EU:C:2016:690, punctul 46, precum și jurisprudența citată).
44. Astfel, persoana impozabilă are obligația de a prezenta probe obiective în sensul că iau fost efectiv furnizate în amonte bunuri și servicii de către persoane impozabile, în scopul propriilor operațiuni supuse TVAului și pentru care a achitat efectiv TVAul.
45. Aceste probe pot cuprinde printre altele documente aflate în posesia unor furnizori sau a unor prestatori de la care persoana

impozabilă a achiziționat bunuri sau servicii pentru care a achitat TVAul. O estimare rezultată dintr-o expertiză dispusă de o instanță națională poate, eventual, să completeze probele menționate sau să consolideze credibilitatea acestora, însă nu le poate înlocui”.

În plus, jurisprudența Curții a fost constantă, opunându-se reglementărilor naționale care interzic exercitarea dreptului de deducere a TVA în perioada în care intervine exigibilitatea taxei, din cauza unor aspecte de formă legate de conținutul facturii, și permit deducerea numai în perioada în care se rectifică informații legate de factură (a se vedea, în acest sens, C518/14). Schimbarea sancțiunii prin înlocuirea amenzii egale cu valoarea TVA cu o amendă egală cu 15% din valoarea totală a TVA nu face decât să evite anularea directă a TVA din factură, consecința fiind însă aceeași. În condițiile unei achiziții de bunuri sau de servicii taxabile cu cota standard, practic amenda de 19% din totalul bazei de impozitare a fost înlocuită cu o amendă de aproximativ 18% din baza de impozitare. Cu cât este mai mare baza de impozitare și, în consecință, TVA aferentă, cu atât amenda crește, amendă ce anulează, în fapt, TVA-ul deductibil din factură. Pentru o achiziție supusă unei cote de TVA redusă, cum ar fi cea de 9%, sancțiunea a crescut de la 9% la 16%.

Cu privire la nivelul amenzii, egal cu valoarea TVA-ului înscris în factură, în cauza C712/17, Curtea Europeană de Justiție a pronunțat deja că se opune „unei norme de drept național în temeiul căreia deducerea nelegală a TVAului se sancționează cu o amendă egală cu cuantumul deducerii efectuate”.

Față de argumentele prezentate, dorim să subliniem următoarele cu privire la amenda instituită, de la 1 iulie 2024, în sarcina beneficiarului:

- amenda egală cu 15 % din valoarea totală înscrisă în factură sancționează beneficiarul care nu are control asupra emitentului facturii în sensul de a-l forța să emită o factură electronică. Singurul instrument pentru beneficiar este apelul la instanță, cerând să impună prestatorului/ vânzătorului emiterea facturii electronice;
- sancțiunea este aplicabilă și persoanelor care nu au drept de deducere al TVA (persoane neînregistrate în scop de TVA sau care nu ar avea dreptul la deducerea TVA pentru achiziția respectivă);
- în realitate, neagă dreptul de deducere al beneficiarului, în condițiile în care emitentul facturii își colectează TVA și, probabil, declară și plătește sumele datorate;
- norma este neclară⁷. Sancționarea primirii și înregistrării ridică semne de întrebare privind documentul justificativ care ar trebui eliberat/cerut la achizițiile făcute cu plata pe loc și livrarea bunurilor imediată (cum ar fi o achiziție dintr-un supermarket).

În concluzie, credem că se impune revizuirea prevederilor introduse prin Legea nr. 296/2023 și prin O.U.G. nr. 115/2023, astfel încât să nu se încalce jurisprudența constantă a Curții Europene de Justiție privind exercitarea dreptului de deducere al TVA, să se permită înțelegerea de către contribuabili a obligațiilor impuse, să se permită conformarea facilă, precum și să se poată asigura obiectivul urmărit de autoritățile noastre: reducerea deficitului de TVA.

⁵ Cu privire la efectele hotărârilor pronunțate de CJUE, a se vedea R. Bufan, M. Buliga, J. Malherbe, N. Șvidchi, *Tratat de drept fiscal, volumul 2. Drept fiscal al Uniunii Europene*, Ed. Hamangiu, București, 2018, p. 89.

⁶ Cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA, a se vedea M. Vizoli, *op. cit.*

⁷ Cu privire la alte reglementări recente neclare aplicabile în materia TVA, a se vedea M. Păunescu, M.V. Buliga, *Scutiri de TVA pentru livrări de bunuri și prestări de servicii făcute în favoarea unităților spitalicești – clarificarea tratamentului fiscal în situații frecvent întâlnite*, în *Tax Magazine* nr. 4/2023, Ed. Solomon, pp. 224-235. Cu referire la textele neclare, a se vedea R. Bufan, *Tratat de drept fiscal, volumul 1. Teoria generală a dreptului fiscal*, Ed. Hamangiu, București, 2016, p. 311.

Strategia de apărare a Ministerului Finanțelor în litigii, proceduri de solicitare/administrare a probei cu expertiza de specialitate

Rezumat: Ministerul Finanțelor a adoptat o nouă strategie de apărare în instanțele de judecată a cauzelor având ca obiect litigii derivate din soluționarea contestațiilor formulate împotriva titlurilor de creanță și a altor acte administrative fiscale, prin decizii de soluționare emise după data de 08.04.2022. Această strategie constă în recomandarea propriilor experți fiscali judiciari, care să participe, alături de experții judiciari desemnați de instanță, la lucrările expertizei contabile și/sau fiscale judiciare dispuse din oficiu sau la cererea reclamantilor.

Cuvinte-cheie: litigiu fiscal; expert fiscal judiciar; expertize contabile și/sau fiscale judiciare.

Defence strategy of the Ministry of Finance in litigation, procedures for requesting/administering evidence with expert opinion

Abstract: The Ministry of Finance has adopted a new defense strategy in court for cases involving disputes arising from the resolution of challenges filed against debt titles and other fiscal administrative acts through settlement decisions issued after April 8, 2022. This strategy involves recommending the participation of its own judicial tax experts alongside court-appointed judicial experts in the proceedings of forensic accounting and/or tax expertise, whether ordered ex officio or at the request of the claimants.

Keywords: tax dispute, forensic tax expert, forensic accounting and/or tax expertise.

Mary-Elsa PÂRVAN – Consultant fiscal/expert fiscal judiciar

1. Context

Ministerul Finanțelor a adoptat, cu puțin timp în urmă, o nouă strategie de apărare în instanțele de judecată în cazul acțiunilor în contenciosul administrativ fiscal introduse de contribuabili împotriva deciziilor de soluționare a contestațiilor emise de Ministerul Finanțelor/ANAF, care constă în contractarea de către Ministerul Finanțelor/ANAF a unui **expert judiciar parte/consilier**, în toate cazurile în care organul de soluționare a contestațiilor și/sau serviciile juridice care asigură reprezentarea în instanță apreciază oportună angajarea unui expert.

2. Cadrul legal

Proba cu expertiza de specialitate este reglementată la art. 330-340 C. pr. civ.:

„Art. 330: Încuviințarea expertizei

- (1) Când, pentru lămurirea unor împrejurări de fapt, instanța consideră necesar să cunoască părerea unor specialiști, va numi, la cererea părților ori din oficiu, unul sau 3 experți. Termenul va fi stabilit astfel încât depunerea raportului de expertiză la instanță să aibă loc conform dispozițiilor art. 336.
- (5) La efectuarea expertizei în condițiile prevăzute la alin. (1) și (2) **pot participa experți aleși de părți și încuviințați de**

instanță, având calitatea de consilieri ai părților, dacă prin lege nu se dispune altfel. În acest caz, ei pot să dea relații, să formuleze întrebări și observații și, dacă este cazul, să întocmească un raport separat cu privire la obiectivele expertizei”.

Dreptul comun în materie este completat de alte acte normative speciale, dintre care de interes sunt următoarele:

O.G. nr. 2/2000 privind organizarea activității de expertiză tehnică judiciară și extrajudiciară, aprobată prin Legea nr. 156/2002, cu modificările și completările ulterioare;

Ordinul Ministrului Justiției nr. 199/C/2010 pentru aprobarea Nomenclatorului specializărilor expertizei tehnice judiciare (din 19.01.2024 va fi înlocuit de **Ordinul Ministrului Justiției nr. 1190/C/2023**, care se completează cu **Ghidul specializărilor expertizei tehnice judiciare** publicat pe site-ul Ministerului Justiției);

O.G. nr. 65/1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă și a contabililor autorizați, republicată, cu modificările și completările ulterioare și **Standardul profesional 35** – Ghidul expertizei contabile – emis de CECCAR;

O.G. nr. 71/2001 privind organizarea și exercitarea activității de consultanță fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și **Hotărârea nr. 13/2011** pentru modificarea

Normelor privind realizarea de expertize fiscale la solicitarea instanțelor judecătorești, organelor de cercetare penală, organelor fiscale sau a altor părți interesate, aprobate prin Hotărârea Consiliului superior al Camerei Consultanților Fiscali nr. 13/2008;

Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 1037/20.02.2023 pentru aprobarea procedurii operaționale PD-05.04 „Modul de instrumentare a acuzelor având ca obiect litigiile derivate din soluționarea contestațiilor formulate împotriva titlurilor de creanță, precum și împotriva altor acte administrativ-fiscale, prin decizii de soluționare, emise după data de 08.04.2022”.

3. Specializarea expertului parte/consilier al Ministerului Finanțelor/ANAF

În caietele de sarcini emise de Ministerul Finanțelor se specifică în mod expres că în litigiile ce au ca obiect stabilirea de **obligații fiscale** pot fi administrate doar **expertize fiscale (nu expertize contabile)**, având în vedere obiectul acțiunii, care este reprezentat de stabilirea unei situații de fapt fiscale, în scopul determinării sumei corecte a obligațiilor fiscale ce fac obiectul litigiului în conformitate cu dispozițiile Hotărârii nr. 13/2011 pentru modificarea Normelor privind realizarea de expertize fiscale la solicitarea instanțelor judecătorești, organelor de cercetare penală, organelor fiscale sau a altor părți interesate, aprobate prin Hotărârea Consiliului Superior al Camerei Consultanților Fiscali nr. 13/2008.

Totodată, potrivit pct. 2 din Capitolul I al Normelor mai sus-menționate: „**Expertizele fiscale pot fi efectuate numai de către consultanții fiscali – membri activi ai Camerei Consultanților Fiscali, așa cum sunt definiți la art. 15 din Ordonanța Guvernului nr. 71/2001 privind organizarea și exercitarea activității de consultanță fiscală, aprobată cu modificări prin Legea nr. 198/2002, cu modificările și completările ulterioare. Expertizele fiscale judiciare pot fi efectuate doar de către persoanele fizice consultanți fiscali, iar cele extrajudiciare, și de către societățile comerciale de consultanță fiscală.**”

În practică, instanțele dispun din oficiu sau la cererea părților proba cu expertiza judiciară, fie în specializarea contabilitate¹, fie în specializarea contabilitate și fiscalitate, fie în specializarea fiscalitate², fie o expertiză contabilă cu componentă fiscală³.

În astfel de situații devin incidente prevederile alin. (1) și (2) ale art. 18 din O.G. nr. 2/2000 privind organizarea activității de expertiză tehnică judiciară și extrajudiciară, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(1) *Partea interesată are dreptul să solicite ca pe lângă expertul tehnic judiciar numit să mai participe la efectuarea expertizei, pe cheltuiuala acesteia, și un expert tehnic judiciar sau un specialist, nominalizat de aceasta și încuviințat de organul judiciar care a dispus efectuarea expertizei, în calitate de consilier al părții, din categoria persoanelor prevăzute la art. 11-14.*

(2) **Expertul tehnic judiciar sau specialistul nominalizat de parte în condițiile alin. (1) trebuie să dețină aceeași specializare cu cea a expertului tehnic judiciar numit de organul judiciar pentru efectuarea expertizei. Dacă acest**

lucru nu este posibil, se va avea în vedere ca specializarea expertului tehnic judiciar care participă la efectuarea expertizei în calitate de consilier al părții să fie înrudită cu cea a expertului tehnic judiciar numit și să aparțină aceluiași domeniu”.

4. Controverse cu privire la specializarea adecvată a expertizei/expertilor în cazul litigiilor fiscale

În contextul unei legislații imperfecte referitoare la problematica **expertizelor fiscale vs expertizele contabile cu componentă fiscală** și, consecutiv, calitatea deținută de autorii acestor expertize (experți fiscali vs experți contabili), care a generat și o practică judiciară neunitară, Camera Consultanților Fiscali a emis o opinie referitoare la problematica delimitării sferelor celor două categorii de expertize și a competenței profesionale a experților, raportat la următorul cadrul legal:

- art. 14 alin. (1) din O.G. nr. 2/2000: „*Persoana care a dobândit calitatea de expert tehnic judiciar sau de specialist, în condițiile prezentei ordonanțe, poate efectua expertize tehnice judiciare numai în specialitatea în care a fost atestată*”;
- alin. (2) al art. 14 din O.G. nr. 2/2000: „*Specializările expertizei tehnice judiciare sunt stabilite în Nomenclatorul specializărilor expertizei tehnice judiciare, aprobat prin ordin al ministrului justiției și libertăților cetățenești*” – respectiv specializarea „**Fiscalitate**” de la poziția 46 și subspecializarea „**Fiscalitate**” din cadrul specializării „**Contabilitate**” de la poziția 23 din același Nomenclator;
- art. 3 alin. (1) lit. g) din O.G. nr. 71/2001, conform căruia în sfera activității de consultanță fiscală se include și „**realizarea de expertize fiscale judiciare la solicitarea organelor judecătorești sau de cercetare penală.** În acest caz, art. 42 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, se aplică în mod corespunzător. **Expertizele fiscale judiciare se realizează numai de consultanții fiscali activi înscrși în evidențele Ministerului Justiției – Serviciul Profesii Juridice Conexe**”;
- art. 6 lit. d) din O.G. nr. 65/1994, conform căruia expertul contabil este competent să efectueze „**expertize financiar-contabile, inclusiv expertize financiar-contabile cu componentă fiscală, dispuse de organele judiciare sau solicitate de persoanele fizice ori juridice în condițiile prevăzute de lege și de reglementările CECCAR**”;
- art. 72 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia, „**Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.**”

Astfel, argumentele ce ar putea fi invocate în scopul încuviințării unei expertize fiscale în litigiile ce au ca obiect stabilirea de obligații fiscale, iar nu a unei expertize contabile cu componentă fiscală, se referă la obiectul acțiunii: stabilirea unei situații de fapt fiscale, raportată la normativul fiscal, în scopul determinării sumei corecte a obligațiilor fiscale ce fac obiectul litigiului. **Acest obiect este în acord cu obiectul expertizei fiscale definit de Hotărârea nr. 13/2011 a Camerei Consultanților Fiscali.**

¹ Poziția 23 din Anexa la Ordinul Ministrului Justiției nr. 199/C/2010 pentru aprobarea Nomenclatorului specializărilor expertizei tehnice judiciare.

² Poziția 46 din Anexa la Ordinul Ministrului Justiției nr. 199/C/2010 pentru aprobarea Nomenclatorului specializărilor expertizei tehnice judiciare.

³ Poziția 23.9 din Anexa la Ordinul Ministrului Justiției nr. 199/C/2010 pentru aprobarea Nomenclatorului specializărilor expertizei tehnice judiciare.

În situația în care analiza acestor argumente ne conduce la concluzia prevalenței componentei fiscale, prin scopul și obiectivele sale, dar există și o componentă contabilă, cu rol secundar în expertiză, în considerarea evidenței contabile de a fi principalul mijloc de probă pentru stabilirea obligațiilor fiscale (art. 72 C. pr. fisc.), chiar dacă se încuvințează o expertiză contabilă cu componentă fiscală, aceasta se efectuează **doar de experții judiciari care au și calitatea de consultant fiscal**.

Dacă însă, în cazul unei expertize contabile cu componentă fiscală, componenta principală, prin scopul și obiectivele acesteia, este cea contabilă, ceea ce înseamnă că obiectivele privesc, în principal, materia contabilă, **iar componenta fiscală are un rol secundar, atunci expertiza poate fi realizată și de un expert contabil care nu este și consultant fiscal**.

Raportat la aceste clarificări emise de CCFR, trebuie să recunoaștem că o competență sporită/suplimentară a experților judiciari, autorizată distinct de ambele organisme profesionale CECCAR și CCFR, nu reprezintă altceva decât **expresia unei garanții suplimentare de independență**, rezultând inclusiv dintr-o pregătire profesională complexă și adecvată obiectului cauzei, dar mai ales de existența unor cunoștințe aprofundate în domeniul de analiză al expertizei. Potrivit Ghidului specializărilor expertizei tehnice judiciare publicat pe site-ul Ministerului Justiției, specializările Contabilitate și Fiscalitate aparțin aceluiaș domeniu de știință, „Științe sociale”, și aceleiași ramuri de știință, „Științe economice”.

5. Condiții de eligibilitate a experților fiscali judiciari

Dreptul consultanților fiscali de a efectua expertize fiscale judiciare face obiectul unei prevederi speciale, derogatorie de la procedura de dobândire a calității de expert tehnic judiciar prevăzută de O.G. nr. 2/2000 privind organizarea activității de expertiză tehnică judiciară și extrajudiciară, aprobată prin Legea nr. 156/2002, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, potrivit acestei norme juridice speciale derogatorii, reprezentate de art. 3 alin. (1) lit. g) din O.G. nr. 71/2001 privind organizarea și exercitarea activității de consultanță fiscală, activitatea de consultanță fiscală constă, între altele, și în „realizarea de expertize fiscale judiciare la solicitarea organelor judecătorești sau de cercetare penală. În acest caz, art. 42 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, se aplică în mod corespunzător. **Expertizele fiscale judiciare se realizează numai de consultanții fiscali activi înscrisi în evidențele Ministerului Justiției – Serviciul Profesii Juridice Conexe**”.

Consultanții fiscali pot efectua expertize fiscale judiciare în temeiul legii proprii de organizare și funcționare, dacă sunt îndeplinite doar condițiile prevăzute de această lege:

- consultantul fiscal trebuie să fie înscris în **Registrul consultanților fiscali activi**;
- consultantul fiscal trebuie să fi optat pentru efectuarea de expertize fiscale judiciare și astfel, pentru a fi înscris în evidențele **Ministerului Justiției – Serviciul Profesii Juridice Conexe**. În scopul aplicării legii, Ministerul Justiției și Camera Consultanților Fiscali au emis o procedură comună de lucru de atestare și înregistrare a experților fiscali, „**Procedura privind întocmirea, actualizarea și comunicarea către Ministerul Justiției – Serviciul Profesii**

Juridice Conexe a documentului «Lista consultanților fiscali care au optat pentru efectuarea de expertize fiscale judiciare». Prin parcurgerea acestei proceduri, consultanții fiscali dobândesc și calitatea de **experți fiscali judiciari** atestată prin **Carnetul profesional de Consultant fiscal – expert fiscal judiciar** emis, în prezent, în format electronic, de către Camera Consultanților Fiscali.

6. Procedura de achiziție a serviciilor de expertiză fiscală judiciară

Procedura de achiziție a serviciilor de expertiză fiscală judiciară este detaliată în Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 1037/20.02.2023 publicat pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor.

Pe site-ul Ministerului Finanțelor/ANAF/DGRFP, la Secțiunea Informații Publice – Achiziții Publice sunt postate informațiile/anunțurile privind desfășurarea achizițiilor de servicii de expertiză judiciară în domeniul fiscalității.

Achiziția de servicii de expertiză tehnică judiciară în specializarea „Fiscalitate” (cod CPV 71319000-7) se efectuează prin **achiziție directă** în conformitate cu prevederile legislației privind achizițiile publice – art. 7 alin. (5) și (7) din Legea nr. 98/2016 privind achizițiile publice, cu modificările și completările ulterioare, utilizând **criteriul cel mai bun raport calitate-preț**.

7. Concluzii

Inițiativa Ministerului Finanțelor reprezintă:

O oportunitate pentru consultanții fiscali care au optat pentru efectuarea de expertize fiscale judiciare de a contracta un nou tip de serviciu profesional, acela de expert parte/consilier al administrației fiscale, în contextul în care obiectul litigiului este unul fiscal, ce are ca punct de plecare o decizie de impunere emisă de ANAF, prin care s-au stabilit obligații fiscale în sarcina contribuabilului, urmată de contestarea/plângerea prealabilă și soluționarea acesteia de către structurile de soluționare a contestațiilor transferate de la ANAF, în aparatul propriu al Ministerului Finanțelor, pentru ca, în final, decizia de soluționare și actele administrative-fiscale care au stat la baza emiterii acesteia să fie contestate în instanță, concomitent cu solicitarea părților de dispunere a probei cu expertiza în **specializarea „Fiscalitate”** sau dispunerea acesteia din oficiu;

O necesitate pentru administrația fiscală, în condițiile în care motivele de nelegalitate ale unui act administrativ-fiscal pot fi completate în faza de judecată pe fond, în baza **Deciziei nr. 20/2023 a ICCJ – Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept**, cu aspecte care nu au fost avute în vedere de inspecția fiscală (în faza de audiere) și nici de DGSC (în faza de contestație administrativă/plângere prealabilă): „141. (...) în interpretarea și aplicarea art. 281 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prin raportare la prevederile art. 8 alin. (1) teza finală din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, **motivele de nelegalitate invocate în cererea de anulare a deciziei de soluționare a contestației și a actelor administrative fiscale la care aceasta se referă nu sunt limitate la cele invocate în contestația administrativă**”.

Întrebări și răspunsuri în materia TVA

Mariana VIZOLI – Consultant fiscal independent; Colaborator – Soter & Partners; Cadru didactic asociat – Academia de Studii Economice

În preambulul acestei secțiuni nou-introduse, având ca obiectiv evidențierea unor recomandări practice de aplicare a prevederilor fiscale, raportat la diversele întrebări și probleme apărute în practica profesională, vă aducem la cunoștință că acestea reprezintă opinia autorului care le-a conceput, în calitate de lector al cursului Camerei Consultanților Fiscali în materia respectivă, și nu poziția Camerei Consultanților Fiscali, ca organizație profesională.

Întrebarea nr. 1:

Ce cotă de TVA se va aplica pentru un apartament cu antecontract și plata avans în 2022, pentru care constructorul nu poate să semneze contractul de vânzare până la 31.12.2023? Apartamentul are sub 120 mp, este finalizat, prețul conform antecontractului este 680.000 lei fără TVA.

Răspuns la întrebarea nr. 1:

În anul 2023 sunt aplicabile dispozițiile tranzitorii ale art. III din O.U.G. nr. 16/2022, unde se prevede că, prin derogare de la art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 C.fisc., cota de 5% se va aplica și în 2023 și pentru acte juridice între vii încheiate până la 31.12.2022, care au ca obiect plata în avans a unei locuințe, după cum urmează:

- locuințe cu suprafața utilă de maximum 120 mp, valoare până în 450.000 lei, fără a se limita numărul de locuințe cumpărate de aceeași persoană, dacă livrarea are loc în 2023;
- locuințe cu suprafața maximă de 120 mp, valoare peste 600.000, dar care nu depășesc 700.000 lei, o singură locuință, dacă livrarea are loc în 2023.

În cazul prezentat, valoarea locuinței este de 680.000 lei, exclusiv TVA, suprafața de 120 mp utili, dar livrarea nu poate avea loc în anul 2023. Prevederile tranzitorii ale art. III din O.U.G. nr. 16/2022 se pot aplica numai dacă livrarea apartamentului are loc până la finele anului 2023, respectiv aplicarea cotei de TVA de 5%. Dacă livrarea are loc după 1 ianuarie 2024, aceasta va fi supusă cotei de 19% (fiind în discuție un apartament cu valoare mai mare de 600.000).

Întrebarea nr. 2:

Dacă s-a plătit un avans în 2022 pentru o livrare de locuință (cu antecontract de vânzare- cumpărare din 2022), dar livrarea se va efectua în 2024, ce cotă de TVA se va aplica? Cumpărătorul nu a mai cumpărat o altă locuință cu cotă redusă de TVA după 1 ianuarie 2023, iar valoarea locuinței nu depășește 600.000 lei, exclusiv TVA. Avansurile au fost facturate cu cota de 5%.

Răspuns la întrebarea nr. 2:

Față de răspunsul la întrebarea nr. 1, în cazul de față valoarea locuinței nu depășește 600.000 lei. Astfel, chiar dacă nu se mai aplică prevederile tranzitorii ale art. III din O.U.G. nr. 16/2022, locuința se poate livra în anul 2024 cu cota de 9%, potrivit prevederilor generale ale art. 291 alin. (2) lit. m) C. fisc. (forma în vigoare de la 1 ianuarie 2024). Avansurile facturate cu cota de 5% vor fi regularizate și se va aplica cota de 9%, conform prevederilor art. 291 alin. (4) și (6) C. fisc.

Întrebarea nr. 3:

Pentru 2 promisiuni de vânzare semnate în 2021 și avansul plătit în 2021, care se finalizează și se livrează în 2023, se aplică cota de TVA de 5% pentru ambele apartamente?

Răspuns la întrebarea nr. 3:

Având în vedere răspunsurile la întrebările nr. 1 și 2, cota de 5% s-ar putea aplica dacă locuințele ar fi livrate în anul 2023 și dacă valorile lor se încadrează în prevederile tranzitorii ale art. III din O.U.G. nr. 16/2022, menționate la pct. 1.

Întrebarea nr. 4:

În Legea nr. 296/2023 se aduc precizări la definiția locuinței locuibile ca atare. Aceste noi precizări intră în vigoare începând cu 1 ianuarie 2024?

Răspuns la întrebarea nr. 4:

Definiția locuinței locuibile ca atare, prevăzută de art. 266 alin. (1) pct. 16¹ C. fisc., se modifică de la 1 ianuarie 2024, fiind adăugate condiții referitoare la finisaje interioare și exterioare, instalații și obiecte sanitare și instalații electrice (inclusiv întrerupătoare și prize). Aceste condiții vor fi valabile pentru contractele ce se vor încheia după 1 ianuarie 2024, fără a afecta contractele în derulare încheiate înainte de 1 ianuarie 2024, pentru care se va aplica legislația în vigoare la data încheierii antecontractelor.

Așa cum rezultă din dispozițiile tranzitorii de la art. V din Legea nr. 296/2023, pentru locuințele care se vor livra în anul 2024, dar în baza unor antecontracte încheiate în anul 2023, se va aplica definiția locuinței locuibile ca atare valabilă la data încheierii acestor antecontracte (cea care prevede că este indiferent gradul de finisare și dotările existente la momentul livrării).

Dar, pentru livrarea locuințelor pentru care au fost încheiate antecontracte înainte de 1 ianuarie 2023, nu se specifică în clar, prin lege sau norme, ce definiție este aplicabilă. Dar înțelegem că, din punct de vedere juridic, trebuie aplicată legislația referitoare la definiția locuinței, așa cum era în vigoare la data încheierii antecontractelor.

În cele ce urmează vom analiza ce se aplică referitor la calificarea locuinței drept locuibilă ca atare pentru antecontractele încheiate până la data de 31 decembrie 2022:

- (1) Din data de 18 noiembrie 2022, prin Legea nr. 301/2022, se introduce pentru prima dată definiția locuinței locuibile ca atare, la art. 266 alin. (1) pct. 16¹ C. fisc., astfel:
- „16¹. locuințe care în momentul livrării pot fi locuite ca atare reprezintă locuințele care la data livrării îndeplinesc următoarele condiții: deținătorii acestora au acces liber individual la*

spațiul locuibil, fără tulburarea posesiei și a folosinței exclusive a spațiului deținut de către o altă persoană sau familie; au acces la energie electrică și apă potabilă, evacuarea controlată a apelor uzate și a reziduurilor menajere; sunt formate cel puțin dintr-un spațiu pentru odihnă, un spațiu pentru pregătirea hranei și un grup sanitar, indiferent care sunt dotările existente și gradul de finisare la data livrării, în vederea aplicării art. 291 alin. (3) lit. c) pentru aplicarea cotei reduse de TVA;"

Această definiție este valabilă numai de la data intrării în vigoare a Legii nr. 301/2022, respectiv data de 18 noiembrie 2022. În cazul locuințelor eligibile pentru aplicarea cotei reduse de TVA, pentru care s-au încheiat antecontracte după data de 18 noiembrie 2022, indiferent de data la care vor fi livrate, se aplică aceste condiții pentru a califica locuința drept locuibilă ca atare.

- (2) Pentru contractele încheiate înainte de data de 18 noiembrie 2022, cu livrare în 2023 sau după 1 ianuarie 2024, în ceea ce privește calificarea locuinței drept locuibilă ca atare nu există o definiție. Pentru a clarifica ce condiții ar trebui îndeplinite în acest caz pentru ca locuința să fie locuibilă ca atare, Camera Consultanților Fiscali s-a adresat Ministerului Finanțelor Publice. Din răspunsul Ministerului Finanțelor Publice nr. 4586/2022, afișat pe site-ul CCF, spicuim următoarele:

„O locuință locuibilă ca atare nu este condiționată de un anumit nivel al dotărilor prevăzute la lit. C-G din Anexa 1 la Legea locuinței nr. 114/1996, locuința putând avea statutul locuibil ca atare și în absența unora dintre acestea;

Unele finisaje pot avea caracter opțional, dar pot exista și situații cum ar fi pereți neglăsiți/netencuiți, care ar face ca locuința să nu îndeplinească condițiile minime de locuit”.

Întrebarea nr. 5:

O firmă din România intermediază o vânzare de produse din China pentru un client din Italia. În urma intermedierei, clientul din Italia cumpără produsele din China (mărfurile sunt transportate direct din China în Italia). Firma din România primește factura de la furnizorul din China și emite factura către clientul din Italia; importul în Italia este declarat de firma italiană. Cum va emite factura societatea din România, din punctul de vedere al TVA, către firma din Italia?

Răspuns la întrebarea nr. 5:

Din prezentarea cazului se deduce că intermediarul din România acționează în nume propriu, respectiv primește pe numele său facturi de la furnizorul chinez și emite facturi pe numele său către beneficiarul din Italia, fiind considerat cumpărător-revânzător al bunurilor. Livrările de bunuri trebuie tratate din perspectiva locului din care sunt transportate. Pe prima relație, facturarea China-România, bunurile fiind transportate din China în Italia, locul livrării nu este în România, ci în China, conform art. 275 alin. (1) lit. a) C. fisc., deci societatea română înregistrează o achiziție de bunuri neimpozabilă în România. Ulterior, societatea română vinde bunurile unui client din Italia, importul fiind declarat de cumpărătorul din Italia. Livrarea efectuată de societate română către cea italiană, fiind înaintea importului bunurilor în Italia, nu este impozabilă în Italia, nu generează obligații de înregistrare în acest stat membru. În România nu este o operațiune impozabilă, întrucât locul livrării, conform art. 275 C. fisc., nu este situat în România (nu începe transportul din România, nu sunt puse bunurile la dispoziția clientului în România). În consecință, furnizorul român emite factura fără TVA către beneficiarul din Italia.

Întrebarea nr. 6:

Service din România repară autovehicule ale unui beneficiar persoană juridică din Germania. La reparație sunt folosite și unele piese. Beneficiarul justifică faptul că mașina este înmatriculată în Germania, deci în afara României, și oferă un cod de TVA valid în Germania. Fiind o prestare de serviciu către beneficiarul Germania, este corectă facturarea serviciului fără TVA?

Răspuns la întrebarea nr. 6:

Plecăm de la premisa că operațiunea principală este prestarea de servicii de reparații, piesele fiind accesorii. Beneficiarul din Germania nu este stabilit în România, ci în Germania, de unde comunică un cod valabil de TVA. Astfel, din punct de vedere fiscal, locul prestării este în Germania, conform art. 278 alin. (2) C. fisc., la locul unde este stabilit beneficiarul persoană impozabilă, nefiind o operațiune impozabilă în România [art. 268 alin. (1) lit. b) C. fisc.]. Se facturează fără TVA, iar pe factură se menționează „taxare inversă”, întrucât beneficiarul din Germania este persoana obligată la plata TVA în Germania. Este o prestare intracomunitară de servicii, care se declară ca atare, de către service-ul din România, în declarația recapitulativă.

Întrebarea nr. 7:

În situația depășirii plafonului de 10.000 euro în octombrie 2023, în ce termen se depune cererea pentru intrarea în OSS? Ce cotă de TVA se aplică până la data aprobării intrării în sistem?

Răspuns la întrebarea nr. 7:

Pentru a da un răspuns util, plecăm de la premisa că persoana în cauză este eligibilă pentru aplicarea plafonului de 10.000 euro (46.337 lei/an), conform art. 278¹ C. fisc., și realizează vânzări de bunuri intracomunitare la distanță de bunuri, astfel cum sunt definite la art. 266 alin. (1) pct. 35 C. fisc., pentru care locul livrării se stabilește conform art. 275 alin. (2) C. fisc.

Regimul OSS este opțional. În cazul în discuție, la depășirea plafonului de 46.337 lei în octombrie 2023, de la data depășirii plafonului TVA nu se mai datorează în România, ci în statul membru de consum, acolo unde se termină transportul bunurilor pentru vânzări intracomunitare la distanță. TVA datorată altui stat membru se poate plăti prin sistemul OSS sau prin înregistrare în statul membru de consum.

În cazul opțiunii pentru OSS, persoana impozabilă aplică regimul UE (regimul special prevăzut de art. 315 C. fisc.) începând cu prima zi a trimestrului calendaristic următor transmiterii declarației de începere a activității în acest regim.

Prin excepție, în cazul în care prima prestare de servicii sau prima livrare de bunuri care ar putea face obiectul aplicării regimului UE sunt efectuate înainte de prima zi a trimestrului calendaristic următor transmiterii declarației de începere a activității, regimul special se aplică începând cu data primei prestări/livrări, cu condiția ca persoana impozabilă să notifice organul fiscal cu privire la începerea activităților sale care pot face obiectul regimului special, până pe data de 10 a lunii următoare primei prestări sau livrări. Notificarea se face prin depunerea, în format electronic, a declarației de începere a activității prevăzute la pct. 6.(1) din OPANAF nr. 1387/2021.

Întrebarea nr. 8:

În cazul achiziției de mărfuri secondhand, când se face referire în factură că bunurile sunt secondhand, dar nu se face referire la aplicarea marjei în statul UE de proveniență, se poate aplica

regimul marjei la livrarea lor în țară? Sunt, de exemplu, achiziții de bunuri secondhand din alte state membre, dar furnizorul nu face mențiunea aplicării regimului marjei în statul de proveniență, sau sunt achiziții de la persoane fizice?

Răspuns la întrebarea nr. 8:

Regimul marjei pentru bunuri secondhand este prevăzut de art. 312 C. fisc. Condițiile aplicării regimului marjei la livrarea în țară a acestor bunuri este ca achiziția (indiferent că este una intracomunitară sau din țară) să fie realizată de la una dintre următoarele persoane [art. 312 alin. (2) C. fisc.]:

- „a) o persoană neimpozabilă;
- b) o persoană impozabilă, în măsura în care livrarea efectuată de respectiva persoană impozabilă este scutită de taxă, conform art. 292 alin. (2) lit. g);
- c) o întreprindere mică, în măsura în care achiziția respectivă se referă la bunuri de capital;
- d) o persoană impozabilă revânzătoare, în măsura în care livrarea de către aceasta a fost supusă taxei în regim special”.

Astfel cum rezultă din aceste prevederi coroborate cu cele ale art. 268 alin. (3) lit. a) și ale art. 268 alin. (8) lit. c) C. fisc.:

- dacă achiziția intracomunitară de bunuri secondhand este realizată de la o persoană fizică (neimpozabilă), nu reprezintă o achiziție intracomunitară impozabilă în România și este eligibilă pentru aplicarea regimului marjei la livrarea în țară;
- dacă achiziția intracomunitară de bunuri secondhand este realizată de la o persoană impozabilă din alt stat membru, pentru a aplica regimul marjei la livrarea acestora în România, furnizorul ar trebui să menționeze pe factură că a aplicat, în statul membru de origine, regimul special. În situația în care nu este menționată pe factură aplicarea acestui regim, achiziția intracomunitară este impozabilă în România și livrarea în țară nu este eligibilă pentru aplicarea regimului marjei. Totuși, având în vedere cauza C-516/14, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a admis că „administrația fiscală nu se poate limita la examinarea facturii însăși. Ea trebuie să țină cont și de informațiile complementare furnizate de persoana impozabilă. Această constatare este confirmată de articolul 219 din Directiva 2006/112 care asimilează unei facturi orice document sau mesaj care modifică factura inițială și se referă la aceasta în mod specific și fără echivoc” [prevederea există și în Codul fiscal, la art. 319 alin. (2)]. Cumpărătorul din România poate solicita furnizorului transmiterea unor informații complementare cu privire la faptul că a aplicat regimul marjei făcând referire la factura inițială, caz în care ar fi îndeplinite condițiile de eligibilitate pentru a aplica regimul marjei la livrarea în țară.

Întrebarea nr. 9

O casă de expediție din România primește o factură de transport internațional de marfă de la un căraș din România, pentru un transport de bunuri din Serbia în Marea Britanie; factura este cu TVA sau fără?

Răspuns la întrebarea nr. 9:

Potrivit prevederilor art. 278 alin. (7) C. fisc., acest transport nu are locul prestării în România, prin urmare nu este impozabil în România, întrucât este facturat către o persoană impozabilă din România, începe și se termină în afara UE.

Redăm prevederile art. 278 alin. (5) C. fisc.:

„(7) Prin excepție de la prevederile alin. (2), pentru serviciile de transport de bunuri efectuate în afara Uniunii Europene, când aceste servicii sunt prestate către o persoană impozabilă

stabilită în România, locul prestării se consideră a fi în afara Uniunii Europene, dacă utilizarea și exploatarea efectivă a serviciilor au loc în afara Uniunii Europene. În aplicarea prezentului alineat, serviciile de transport de bunuri efectuate în afara Uniunii Europene sunt serviciile de transport ale cărui punct de plecare și punct de sosire se află în afara Uniunii Europene, acestea fiind considerate efectiv utilizate și exploatate în afara Uniunii Europene”.

Întrebarea nr. 10

Ce cotă de TVA aplică, de la 1 ianuarie 2024, o cofetărie care servește prăjituri și alte produse cu un conținut de minimum 10g/100g produs, atât cu servirea la locația cofetăriei (dispune de mese pentru servirea produselor), cât și pentru a fi servite pentru acasă? În portofoliul de produse se regăsesc mai multe variante de biscuiți: simpli, cu diferite creme, ciocolată etc. Pentru toate categoriile de biscuiți rămâne aplicabilă cota de 9% sau riscăm o reîncadrare?

Răspuns la întrebarea nr. 10:

De la 1 ianuarie 2024, cota de TVA aplicabilă este de 19%, atunci când are loc o livrare de alimente cu zahăr adăugat, al căror conținut total de zahăr este de minimum 10 g/100 g produs, altele decât cozonacul și biscuiții, potrivit excepției prevăzute de art. 291 alin. (2) lit. e) C. fisc.

În cazul serviciilor de restaurant și de catering prevăzute de art. 291 alin. (2) lit. k) C. fisc., **nu există o excludere** a aplicării cotei reduse de 9% pentru produsele cu zahăr adăugat de minimum 10g/100g produs.

Pentru înțelegerea corectă a încadrării activității drept serviciu de restaurant sau de catering, redăm prevederile art. 2 alin. (3), (4), (6) și (10) din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 3659/2018:

„(3) În conformitate cu prevederile pct. 18 alin. (1) din Normele metodologice, în sensul TVA, serviciile de restaurant și de catering reprezintă servicii care constau în furnizarea de produse alimentare și/sau de băutură, preparate sau nepreparate, pentru consumul uman, însoțită de servicii conexe suficiente, care să permită consumul imediat al acestora. Furnizarea de produse alimentare și/sau de băutură este numai unul dintre elementele unui întreg în care predomină serviciile. Serviciile de restaurant constau în prestarea unor astfel de servicii în spațiile prestatorului, iar serviciile de catering constau în prestarea unor astfel de servicii în afara localurilor prestatorului.

(4) În conformitate cu prevederile pct. 18 alin. (2) din Normele metodologice, în sensul TVA, furnizarea de produse alimentare și/sau de băuturi, preparate sau nu, fie cu transport, fie fără, dar fără vreun alt serviciu conex, nu se consideră a fi servicii de restaurant sau catering în sensul pct. 18 alin. (1) din Normele metodologice.

(6) În situația în care o persoană impozabilă se limitează la livrarea unor feluri de mâncare standardizate la o locație precizată de client, fără niciun alt element suplimentar de prestare de servicii, sau atunci când livrarea felurilor de mâncare reprezintă elementul predominant al unei operațiuni, operațiunea reprezintă o livrare de alimente.

(10) Pentru încadrarea operațiunilor efectuate de o persoană impozabilă ca livrare de alimente sau prestare de servicii de restaurant sau catering **nu are relevanță codul CAEN atribuit activității sale**. De asemenea, complexitatea preparării mâncării nu are nicio influență asupra încadrării operațiunii”.

Acest ordin a fost elaborat tocmai pentru a sublinia că serviciile de restaurant și de catering din punct de vedere fiscal nu depind de codul CAEN al activității operatorului economic, ci de natura activității pe care o desfășoară.

Astfel, o cofetărie, un restaurant sau orice alte unități de servicii de alimentație, vor aplica cota de TVA de 9% atunci când servesc la locația lor prăjituri și alte alimente cu un conținut de minimum 10g/100g produs, acestea fiind considerate servicii de restaurant.

Dacă prăjiturile sau alte alimente cu conținut de zahăr adăugat de minimum 10g/100g produs nu sunt servite la locația acestor unități, ci „la pachet”, indiferent dacă sunt ridicate de client de la unitatea de servicii de alimentație sau sunt livrate prin curier, se califică drept livrare de bunuri, pentru care sunt aplicabile prevederile art. 291 alin. (2) lit. e), respectiv vor fi supuse cotei de 19%.

Cozonacul și biscuiții sunt exceptați, acestora li se aplică cota de 9%. Nu are relevanță dacă biscuiții sunt simpli, cu cremă sau ciocolată, cota de TVA este de 9%, întrucât nu există nicio prevedere legală care să excludă de la aplicarea cotei reduse biscuiții cu anumite adaosuri.

Prin H.G. nr. 1336/2023 au fost completate Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal cu privire la încadrarea corectă a produselor cu zahăr adăugat.

Întrebarea nr. 11

O persoană fizică achiziționează, în luna septembrie 2023, o locuință în valoare de 580.000 lei, pe baza unui contract încheiat în anul 2023. Persoana fizică achiziționează și un garaj în valoare de 50.000 lei, aflat la subsolul imobilului:

a) pe baza aceluiași contract în care este livrată locuința;

b) pe baza unui contract separat:

b.1) în aceeași lună sau la un interval scurt după achiziția locuinței;

b.2) la câteva luni după achiziția locuinței.

În ce situație livrarea garajului este accesorie livrării locuinței?

Răspuns la întrebarea nr. 11

Garajele sunt considerate anexe gospodărești și, potrivit prevederilor legale, se cuprind în calculul valorii limită a locuinței [art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3, în vigoare până la 31 decembrie 2023, art. 291 alin. (2) lit. m) pct. 3, în vigoare de la 1 ianuarie 2024, alin. (3) lit. c) pct. 38 din Normele metodologice date în aplicarea art. 291 alin. (3) lit. c) C. fisc.]. Trebuie analizat, în cadrul tranzacțiilor, dacă livrarea garajelor este o operațiune independentă de livrarea locuinței sau este accesorie, caz în care se aplică același regim fiscal precum cel al locuinței și se cuprinde în valoarea limită a locuinței eligibilă pentru aplicarea cotei reduse de TVA.

În cazul de la lit. a), garajul fiind livrat în baza aceleiași contract cu locuința, este considerat ca fiind accesoriu livrării locuinței, și cota aplicabilă pentru întreaga livrare (locuință și garaj) este de 19%, fiind depășită valoarea limită de 600.000 de lei, exclusiv TVA. În situația în care valoarea locuinței cumulate cu valoarea garajului nu ar fi depășit valoarea limită de 600.000 lei, s-ar fi aplicat cota de 5% la întreaga livrare (locuință + garaj).

În cazul de la lit. b.1), dacă furnizorul a livrat locuința cu cota de 5% în februarie 2023, dar încheie contract separat pentru livrarea garajului în aceeași lună sau la un interval relativ scurt, știind la momentul livrării că persoana fizică va achiziționa și garajul, livrarea garajului este de asemenea accesorie livrării

locuinței și cota aplicabilă pentru întreaga livrare (locuința și garaj) este de 19%, fiind depășită valoarea-limită de 600.000 de lei, exclusiv TVA. La fel ca și în primul caz, în situația în care valoarea locuinței cumulate cu valoarea garajului nu ar fi depășit valoarea limită de 600.000 lei, s-ar fi aplicat cota de 5% la întreaga livrare (locuință + garaj).

În cazul de la lit. b2), același client solicită, la câteva luni de la livrarea locuinței, și achiziția unui garaj. Livrarea garajului poate fi considerată independentă de livrarea locuinței dacă, la momentul livrării locuinței, furnizorul nu avea cunoștință despre intenția cumpărătorului de a achiziționa și garaj. Locuința se livrează cu cota de 5%, iar garajul, în acest caz, se livrează cu cota de 19%. Această analiză are în vedere buna-credință a părților de a nu avea înțelegeri conivente pentru a amâna achiziția garajului în scopul obținerii unui beneficiu fiscal, și anume aplicarea cotei de 5%. Situațiile de această natură ar trebui analizate de către organele fiscale în funcție de circumstanțe. Astfel, numai în măsura în care s-ar putea dovedi că, din punct de vedere faptic, anexa gospodărească a fost predată cumpărătorului odată cu locuința și în discuție a fost o înțelegere convenită între furnizor și cumpărător pentru a amâna formal achiziția unor anexe gospodărești (garaje, boxe, parcuri) în scopul obținerii unui beneficiu fiscal, și anume aplicarea cotei de 5%, ar putea recurge la recalificarea operațiunilor.

Dar pot exista motive obiective pentru care persoana fizică nu a cumpărat inițial boxa, parcare sau alte anexe gospodărești, cum ar fi în situații precum: lipsa disponibilităților bănești, nu avea în proprietate un autovehicul sau a cumpărat un vehicul în plus ulterior, sau distanța de timp dintre livrarea locuințelor și livrarea boxelor/parcărilor este suficient de mare pentru a nu suspecta o divizare artificială, cât timp nu i-a fost predată și nu a fost utilizată anexa gospodărească odată cu locuința ș.a.

Numai în măsura în care, din analiza circumstanțelor, ar rezulta fără echivoc o practică abuzivă, operațiunea ar putea fi recalificată.

Întrebarea nr. 12

O societate, A, are încheiat un contract de furnizare de ecografe către un spital public de stat și un contract de renovare a spitalului respectiv. Ce cotă de TVA se aplică începând cu 1 ianuarie 2024 pentru aceste livrări/prestări?

Răspuns la întrebarea nr. 12:

Începând cu 1 ianuarie 2024 se abrogă scutirile cu drept de deducere prevăzute de art. 294 alin. (5) lit. a) și b) C. fisc. pentru serviciile de construire, reabilitare, modernizare de unități spitalicești din rețeaua publică de stat și livrările de echipamente medicale, aparate, dispozitive, articole, accesorii și echipamente de protecție, materiale și consumabile de uz sanitar, destinate în mod normal utilizării în domeniul îngrijirilor de sănătate sau pentru utilizarea de către persoanele cu handicap, bunuri esențiale pentru compensarea și depășirea handicapurilor, altele decât cele prevăzute la art. 294 alin. (5) lit. c) și d), precum și adaptarea, repararea, închirierea și leasingul unor astfel de bunuri, efectuate către unități spitalicești din rețeaua publică de stat.

Ca urmare a acestor abrogări, se aplică cota de TVA de 19% pentru livrările/prestările care au fost vizate de scutirea de TVA. În cazul supus analizei, atât ecografele, cât și serviciile de renovare a spitalului public de stat vor fi supuse cotei de 19% după 1 ianuarie 2024.





Abonamente și comenzi prin **www.ujmag.ro** sau la:
Tel: 021.312.22.21 | Fax: 021.317.03.30 | Mobil: 0733.673.555

