



Nr. 987 / 16.02.2024

*Către,*

**MINISTERUL FINANȚELOR**

**În atenția domnului MARIUS ZINCA - Secretar de Stat**

*Stimate domnule Secretar de Stat,*

Prin prezenta vă supunem atenției o propunere de modificare a unor prevederi din normele de aplicare a Codului fiscal, Titlul VII - TVA, întrucât în aprecierea noastră interpretarea și aplicarea practică a acestora de către organele fiscale nu respectă spiritul normelor comunitare, iar în acest sens Camera Consultanților Fiscali a primit numeroase sesizări din partea membrilor noștri, pe care le considerăm pertinente.

Norma în cauză este prevăzută de pct. 70 alin. (4):

*(4) O operațiune este accesorie activității principale dacă se îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

*a) realizarea acestei operațiuni necesită resurse tehnice limitate privind echipamentele și utilizarea de personal;*

*b) operațiunea nu este direct legată de activitatea principală a persoanei impozabile; și*

*c) suma achizițiilor efectuate în scopul operațiunii și suma taxei deductibile aferente operațiunii, sunt ne semnificative.*

Condițiile enumerate de pct. 70 alin. (4) din norme sunt cumulative, fiind utilizate atât în aplicarea art. 300 Cod fiscal pentru a determina dacă anumite operațiuni accesorii nu se cuprind în calculul pro rata, precum și în aplicarea art. 310 Cod fiscal în scopul determinării cifrei de afaceri pentru mici întreprinderi.

1) În cazul aplicării art. 300 Cod fiscal, operațiunile financiare și imobiliare scutite de TVA sunt excluse din calculul pro rata dacă sunt accesorii activității principale. Principala dispută a încadrării unei operațiuni imobiliare sau financiare drept accesorii o reprezintă ultima condiție enunțată la lit. c) *suma achizițiilor efectuate în scopul operațiunii și suma taxei deductibile aferente operațiunii sunt ne semnificative.*

Maniera de înțelegere și aplicare practică a acestei condiții (mai precis cea de-a doua teză a prevederii), în sensul că este luată în calcul valoarea în sine a tranzacției imobiliare și, respectiv, taxa

deductibilă achiziției inițiale, face neaplicabilă încadrarea unei operațiuni imobiliare în activitate accesorie activității principale în condițiile în care aceste tranzacții, de regulă, presupun o valoare de achiziție și implicit o taxă deductibilă semnificativă.

Raționamentul pentru care criteriul trebuie modificat ar fi următorul:

Calculul pro ratei ar fi denaturat dacă la numitor ar fi incluse operațiunile accesorii (imobiliare, financiare) în condițiile în care acestea din urmă nu implică utilizări (achiziții sau consumuri) semnificative de bunuri/servicii subiect de TVA - ar conduce la o diminuare injustă a taxei ce poate fi dedusă de către persoană impozabilă și o abatere de la principiul neutralității (poate fi observat în acest sens C-174/08 NCC pct. 31).

Referitor la suma taxei deductibile aferente operațiunii accesorii (a doua teză a condiției), aceasta nu este de sine stătătoare relevantă pentru calculul pro ratei, de vreme ce pentru taxa dedusă aferentă operațiunii există un alt mecanism pentru asigurarea neutralității - ajustarea taxei deduse pentru bunul de capital. Or, includerea operațiunilor imobiliare pentru care taxa deductibilă (ex. la momentul achiziției unui imobil) a fost semnificativă, nu asigură un tratament neutru din perspectiva taxei și se abate de la principiile mecanismul deducerii taxei pe bază de pro rată denaturând calculul. Totodată, această a doua teză nu poate fi regăsită în jurisprudența relevantă a CJUE (ex. C-306/94, C-77/01, C-174/08) .

2) În cazul aplicării art. 310 nu se cuprind în cifra de afaceri dacă sunt accesorii activității principale:

- operațiunile scutite fără drept de deducere prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. a), b), e) și f),
- livrările de active fixe corporale, astfel cum sunt definite la art. 266 alin. (1) pct. 3, și
- livrările de active necorporale, efectuate de persoana impozabilă.

Norma de la pct. 70 alin. (4) este aplicabilă și în acest caz. Analizând condițiile, în special a doua teză a prevederii de la lit. c), face neaplicabilă încadrarea unei operațiuni imobiliare, a livrării unui activ corporal fix sau a unui activ necorporal în activitate accesorie activității principale în condițiile în care aceste tranzacții, de regulă, presupun o taxă deductibilă semnificativă.

Raționamentul pentru care criteriul trebuie modificat ar fi următorul:

Cifra de afaceri pentru mici întreprinderi ar fi denaturată dacă ar fi incluse operațiunile accesorii (imobiliare, financiare, livrările de active fixe corporale și active necorporale ) în condițiile în care acestea din urmă nu implică utilizări (achiziții sau consumuri) semnificative de bunuri/servicii subiect de TVA și nu sunt legate evident de activitatea economică principală; ar conduce la o determinare injustă a cifrei de afaceri cu consecința obligației ce ar decurge pentru mica întreprindere să se înregistreze în scopuri de TVA, chiar dacă din activitatea principală obține venituri sub plafonul de scutire de 300.000 lei.



Referitor la suma taxei deductibile aferente operațiunii accesorii (a doua teză a condiției), aceasta nu este relevantă în cazul micii întreprinderi, întrucât taxa nu este deductibilă pentru achiziții de orice fel în perioada de aplicare a regimului special pentru mici întreprinderi.

Menționăm că au fost semnalate de către membrii noștri numeroase situații în care micile întreprinderi care livrau imobile, utilizate drept sediu social, sau autovehicule au fost înregistrate în scopuri de TVA din cauza criteriilor enunțate mai sus, cu toate că cifra lor de afaceri din activitatea principală nu ar fi condus la depășirea plafonului. De asemenea, au fost semnalate probleme legate și de calculul pro rata, cauzate de aceleași prevederi, fiind denaturat calculul acesteia în mod nejustificat.

În concluzie, considerăm că această condiție de la litera c) nu trebuie înțeleasă în sensul că ea vizează valoarea în sine a operațiunii imobiliare sau financiare în cauză, ci valoarea bunurilor și serviciilor care au fost necesare pentru a face posibilă operațiunea imobiliară sau financiară analizată.

Față de cele prezentate, pentru o mai mare claritate a textului și evitarea interpretărilor neunitare la nivelul organelor fiscale, vă propunem modificarea prevederilor pct. 70 alin. (4) după cum urmează:

*Pct. 70 alin. (4) O operațiune este accesorie activității principale dacă se îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

*a) realizarea acestei operațiuni necesită resurse tehnice limitate privind echipamentele și utilizarea de personal;*

*b) operațiunea nu este direct legată de activitatea principală a persoanei impozabile; și*

*c) realizarea acestei operațiuni nu implică o utilizare semnificativă de bunuri și de servicii pentru care se datorează TVA, altele decât valoarea bunurilor/serviciilor în cauză.*

În speranța unei analize pertinente a propunerii noastre, vă asigurăm de toată considerația noastră.

Cu stimă,

**Dan Manolescu**  
**Președinte CCF**