



Nr. 3789/18.09.2023

Către,

MINISTERUL FINANTELOR

În atenția domnului Alin CHITU – Secretar de stat

Stimate domnule Secretar de stat,

În virtutea bunei colaborări între Camera Consultantilor Fiscali și Ministerul Finanțelor, vă supunem atenției unele probleme sesizate de membrii CCF cu privire la situația facturilor emise cu TVA, după data înregistrării în scopuri de TVA a unui contribuabil pentru operațiuni efectuate înainte de înregistrare.

Prevederi legale:

Art. 280 alin. (4) din Codul fiscal:

(4) Regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile impozabile este regimul în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 282 alin. (2), pentru care se aplică regimul de impozitare în vigoare la data exigibilității taxei.

Art. 281 alin. (1) din Codul fiscal:

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, în conformitate cu regulile stabilite de prezentul articol.

Art. 282 alin. (1) din Codul fiscal:

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Art. 297 alin. (1) din Codul fiscal:

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

Art. 301 din Codul fiscal:

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au



*primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 299, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar în cadrul termenului de prescripție prevăzut în Codul de procedură fiscală, inclusiv în cazul anulării rezervei verificării ulterioare ca urmare a inspecției fiscale. **Prin excepție, în cazul în care furnizorul emite facturi de corecție, fie din inițiativă proprie, fie în urma inspecției fiscale în cadrul căreia organul fiscal a stabilit TVA colectată pentru anumite operațiuni efectuate în perioada supusă inspecției fiscale, beneficiarul respectivelor operațiuni are dreptul să deducă taxa înscrisă în factura de corecție emisă de furnizor chiar dacă termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale s-a împlinit. În aceste situații, dreptul de deducere poate fi exercitat în cel mult un an de la data primirii facturii de corecție, sub sancțiunea decăderii.***

Art. 330 din Codul fiscal:

(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

a) În cazul în care factura nu a fost transmisă către beneficiar, aceasta se anulează și se emite o nouă factură;

b) În cazul în care factura a fost transmisă beneficiarului, fie se emite o nouă factură care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din factura inițială, numărul și data facturii corectate, valorile cu semnul minus sau, după caz, o mențiune din care să rezulte că valorile respective sunt negative, iar, pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite o nouă factură conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite o factură cu valorile cu semnul minus sau, după caz, cu o mențiune din care să rezulte că valorile respective sunt negative, în care se înscriu numărul și data facturii corectate.

(2) În situațiile prevăzute la art. 287 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi, cu valorile înscrise cu semnul minus sau, după caz, o mențiune din care să rezulte că valorile respective sunt negative când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus sau fără mențiunea din care să rezulte că valorile respective sunt negative, dacă baza de impozitare se majorează, care se transmit și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 287 lit. d).

(3) Persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal și au fost constatate și stabilite erori în ceea ce privește stabilirea corectă a taxei colectate, fiind obligate la plata acestor sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, pot emite facturi de corecție conform alin. (1) lit. b) către beneficiari. Pe facturile emise



se va face mențiunea că sunt emise după control și vor fi înscrise într-o rubrică separată în decontul de taxă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art. 297 - 302.

În continuare prezentăm situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire și au continuat să efectueze operațiuni taxabile, iar ulterior s-au înregistrat cu întârziere ca plătitori de TVA, din proprie inițiativă. Pentru o înțelegere corectă a situației am ales un exemplu concret.

Exemplu:

O mică întreprindere depășește plafonul de 300.000 lei la finele lunii mai 2023, dar nu s-a înregistrat în scopuri de TVA în termenul prevăzut de art. 310, respectiv până pe data de 10 iunie 2023, ci ulterior începând cu data de 1 septembrie 2023, continuând să efectueze livrări sau prestări fără să colecteze TVA în perioada iulie și august 2023 (când deja ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de TVA).

Considerații cu privire la operațiunile taxabile realizate în perioada iulie-august 2023

Cazul 1) Operațiunile taxabile realizate în perioada iulie-august 2023 au fost facturate fără TVA, dar au fost stornate în luna septembrie, fiind repuse cu TVA.

Se pune problema corectitudinii stornării și a refacturării cu TVA a acestor operațiuni și a dreptului de deducere de către beneficiar.

Dacă ne raportăm la prevederile art. 280 alin. (4) din Codul fiscal, regimul de impozitare aplicabil este regimul în vigoare la data faptului generator, iar potrivit art. 282 alin. (2), dacă nu au fost încasate avansuri sau emise facturi înainte de livrare/prestare, exigibilitatea intervine la data faptului generator. Dreptul de deducere poate fi exercitat și ulterior datei la care a intervenit exigibilitatea potrivit prevederilor art. 301 din Codul fiscal.

Un aspect esențial cu privire la situația facturilor emise de o fostă mică întreprindere după înregistrarea în scopuri de TVA este stabilirea regimului fiscal aplicabil în perioada de la 1 a lunii următoare celei în care a depășit plafonul și data la care a fost înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, în exemplul nostru perioada iulie-august 2023.

Potrivit legii regimul aplicabil unei operațiuni este regimul aplicabil la data faptului generator. Se pune problema momentului la care o mică întreprindere își modifică regimul de impozitare, nemaifiindu-i aplicabile prevederile speciale de scutire pentru



mici întreprinderi prevăzute de art. 310 din Codul fiscal. Schimbarea regimului de impozitare nu este momentul la care o persoană impozabilă se înregistrează în scopuri de TVA cu întârziere (în exemplul de sus la 1 septembrie 2023), ci momentul la care ar fi devenit înregistrată în scopuri de TVA conform art. 310 alin. (6) coroborat cu pct. 88 alin. (1) lit. c) din normele metodologice, respectiv cu data de 1 a lunii următoare celei în care a fost depășit plafonul (în ex. prezentat data de 1 iulie 2023), de la această dată nu mai are statut de mică întreprindere, având obligația de a colecta TVA pentru operațiunile taxabile. De altfel, dacă ar fi fost controlată de organele fiscale, acestea ar fi trebuit să calculeze TVA colectată pentru aceste operațiuni, tocmai pentru a aplica regimul de la data faptului generator când a intervenit și exigibilitatea de taxă.

Prevederea legală aplicabilă pentru corectarea acestei erori considerăm că se regăsește chiar în cadrul art. 330 alin. (1) din Codul fiscal, cea care permite oricărei persoane să emită facturi de corecție.

În consecință, potrivit prevederilor art. 297 alin. (1) din Codul fiscal, beneficiarul are dreptul să deducă TVA la momentul la care a intervenit exigibilitatea TVA, deci pentru livrările din iulie și august 2023, beneficiarul poate deduce TVA din facturile emise de furnizor după data înregistrării sale în scopuri de TVA, potrivit prevederilor art. 301 din Codul fiscal. În ceea ce privește deducerea TVA, sediul materiei îl reprezintă prevederile art. 297 - 301 din Codul fiscal. Este doar o condiție de formă faptul că deductibilitatea este acordată beneficiarului numai după data înregistrării în scopuri de TVA a furnizorului.

Întrucât există opinii divergente cu privire la prevederile art. 330 alin. (3) din Codul fiscal, vom expune în cele ce urmează considerațiile noastre cu privire la aplicabilitatea acestora.

Art. 330 alin. (3) din Codul fiscal face vorbire despre situația persoanelor impozabile care au fost controlate și li se oferă posibilitatea de a emite facturi cu TVA după control și beneficiarilor le permite deducerea (nu este o obligație emiterea facturii, este doar o opțiune), dar aceasta este o regulă specială ce nu poate să contravină regulilor generale prevăzute de art. 301 și 330 alin. (1). Orice persoană impozabilă trebuie să aibă posibilitatea corectării unei erori de facturare.

Amintim că motivația introducerii acestei prevederi în legislația națională a fost practica autorității fiscale de a nu permite emiterea de facturi cu TVA după efectuarea unui control fiscal, riscul fiind acela de a obliga persoana impozabilă să plătească TVA de două ori, o dată cel stabilit prin decizia de impunere și a doua oară dacă ar fi ales să emită facturi cu TVA după control. De altfel rezultă din prevederile art. 330 alin. (3)



acest scop, deoarece se prevede că facturile emise după control se înscriu într-o rubrică separată în decontul de TVA.

Prevederile art. 330 alin. (3) au fost introduse în Codul fiscal abia începând cu anul 2010 (la fostul art. 159), reglementând doar o situație, în timp ce prevederile generale de corecție a facturilor au existat dintotdeauna. De exemplu o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA poate emite eronat o factură în regim de scutire și ulterior să corecteze și să aplice regimul de taxare. Corecția se face în baza art. 330 alin. (1) din Codul fiscal. De remarcat că prevederea generală de la art. 330 alin. (1) nu face referire numai la persoanele impozabile înregistrate conform art. 316 din Codul fiscal, fiind o prevedere general aplicabilă de orice persoană impozabilă.

Revenind la art. 330 alin. (3), așa cum am subliniat, nu face parte din capitolul dedicat regimului deducerilor, chiar dacă face referire la un astfel de drept, este o prevedere specială menită doar să nu dubleze TVA-ul de plată al unei persoane impozabile deja supuse unui control fiscal.

Dacă nu s-ar permite deducerea de către client ar fi încălcate prevederile art. 297 alin. (1) și 301 din Codul fiscal și principiul neutralității taxei conform jurisprudenței CJUE, deoarece s-ar considera că furnizorul plătește TVA colectată ca un fel de penalitate. **Ori este contrar oricăror principii de drept să se trateze discriminatoriu aceeași situație: (i) dacă organele de control ar verifica furnizorul și ar stabili TVA colectată, atunci beneficiarul ar putea deduce, respectiv (ii) dacă furnizorul nu este verificat, dar constată că e greșit și dorește din proprie inițiativă să corecteze factura, atunci beneficiarul nu ar mai putea deduce, doar pe premisa că art. 330 alin. (3) se referă doar la situația facturilor emise după control, cu neglijarea prevederilor art. 301 și 297 alin. (1) CF.**

Regimul aplicabil la data faptului generator este indubitabil cel de taxare (lunile iulie și august 2023), indiferent dacă la data respectivă furnizorul nu era înregistrat din eroare în scopuri de TVA. În subsidiar menționăm că legislația nu cuprinde niciun fel de prevederi nici în Codul fiscal, nici în normele procedurale cu privire la documentele pe care ar trebui să le emită un furnizor aflat în situația expusă pentru a corecta din proprie inițiativă eroarea de a nu colecta TVA, de unde se deduce că sunt aplicabile regulile generale, astfel cum am subliniat mai sus.

Înțelegem că s-ar putea invoca faptul că beneficiarul care primește factura cu TVA de la furnizor și acest TVA nu este stabilit de organul de control, nu ar putea ști dacă este corect facturat, adică sunt operațiuni efectuate de furnizor după data la care ar fi trebuit să devină înregistrat în scopuri de TVA (în exemplul nostru 1 iulie 2023). Dar, pe de o parte, nu vedem motivul pentru care un furnizor ar emite facturi cu TVA pentru



operațiuni efectuate în perioada de scutire pentru mici întreprinderi, iar pe de altă parte, chiar presupunând o eventuală eroare din partea furnizorului, organele fiscale pot să determine dacă aceste facturi sunt emise corect sau nu, nefiind în spiritul jurisprudenței CJUE să se transfere beneficiarului obligații de verificare ce revin organului fiscal.

Cazul 2) Operațiunile taxabile realizate în perioada iulie-august 2023, dar pentru care nu au fost emise facturi decât după data înregistrării (1 septembrie 2023)

Plecând de la exemplul prezentat în primul caz, în situația neemiterii de facturi în perioada iulie - august 2023, persoana impozabilă emite aceste facturi după data înregistrării sale în scopuri de TVA. De data aceasta nu mai este o corecție de facturi, acestea nefiind emise.

Analizând aceleași prevederi ca și în primul caz, regimul pe care ar trebui să-l aplice furnizorul este cel de la data faptului generator conform art. 280 alin. (4) din Codul fiscal, deci taxabil, deoarece de la 1 iulie 2023 nu mai erau aplicabile, în asemenea situații, prevederile art. 310 pentru a scuti operațiunile. Astfel, în opinia noastră, beneficiarul poate deduce TVA pe baza acestor facturi, la fel ca și în primul caz. Vă precizăm că nu am identificat prevederi în Codul fiscal și nici în jurisprudența CJUE care ar putea conduce la o concluzie contrară celei expuse și argumentate de noi.

Datorită numeroaselor solicitări ale membrilor noștri, avem rugămintea să ne comunicați opinia dvs. cu privire la problematica supusă atenției, pentru a asigura o aplicare corectă și unitară a legislației fiscale în domeniul TVA de către contribuabili și de către organele fiscale.

În situația în care nu împărtășiți opinia CCF, avem rugămintea să ne comunicați prevederile legale incidente și soluția pe care o aveți în vedere în scopul respectării principiului specific al neutralității TVA, dar și a principiului constituțional al nediscriminării contribuabililor în ceea ce privește impozitarea.

Cu stimă,

Dan Manolescu

Președinte CCF