



Nr. 3442 / 30.07.2024

*Către,*

**MINISTERUL FINANTELOR**

**Domnului Marius ZINCA - Secretar de Stat**

**Direcția Generală de Legislație Fiscală și Reglementări Vamale și Contabile**

**Domnului Iulian ARDELEANU – Director General**

*Stimați domni,*

Prin prezenta vă supunem atenției problematica scutirilor de TVA pentru livrări intracomunitare efectuate de către persoanele impozabile care au codul de TVA anulat de organele fiscale, a emiterii facturilor emise de aceste persoane în contextul noilor prevederi privind e-factura, precum și a scutirii de TVA prevăzute de art. 294 alin. (1) lit. g) din Codul fiscal pentru transportul internațional de persoane.

### **1. Scutirea livrărilor intracomunitare efectuate de persoane impozabile cu codul de TVA anulat**

Persoanele impozabile care au codul de TVA anulat de organele fiscale, conform art. 316 alin. (11) lit. a) - e) și h) din Codul fiscal, trebuie să aplice prevederile art. 11 alin. (6) și (8) C. fisc. pe perioada în care codul de TVA este anulat, fiind obligate să colecteze TVA pentru operațiunile taxabile. În cazul operațiunilor taxabile, TVA va fi evidențiată în declarația 311 și plătită la bugetul de stat. Indiferent dacă au fost emise facturi sau nu, beneficiarii nu pot deduce TVA.

Problema aplicabilității scutirii de TVA pentru livrări intracomunitare a apărut odată cu transpunerea în Codul fiscal a celor trei remedii rapide din Directiva 2018/1910, respectiv de la data de 3 februarie 2020 (OG 6/2020).



Astfel, la art. 294 alin. (2) din Codul fiscal s-a introdus un nou alineat, alineatul (2<sup>1</sup>), care condiționează scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare de declararea acestora în declarația recapitulativă prevăzută de art. 325 C. fisc. Și persoanele care au codul de TVA anulat efectuează livrări intracomunitare, dar acestea nu pot depune declarația recapitulativă, întrucât potrivit OPANAF 705/2020, care reglementează modelul și instrucțiunile de completare a declarației recapitulative (390), numai persoanele care au un cod valid de TVA pot depune această declarație.

Se pare că la elaborarea acestui ordin nu au fost analizate consecințele asupra persoanelor impozabile care au codul de TVA anulat de organele fiscale, deoarece considerăm că nu s-a intenționat sancționarea persoanelor impozabile care au codul de TVA anulat în sensul neacordării scutirii de TVA pentru livrări intracomunitare, fiindcă ar fi o măsură excesivă.

**Drept pentru care solicităm modificarea cu celeritate a OPANAF 705/2020, astfel încât să fie permis și persoanelor aflate în perioada în care au codul de TVA anulat să poată depune declarația recapitulativă. În opinia noastră modificarea ar trebui să conțină și prevederi tranzitorii pentru perioada anterioară care să permită depunerea declarațiilor recapitulative pentru livrările intracomunitare realizate după data de 3 martie 2020, astfel încât să nu fie privați de beneficiul scutirii de TVA persoanele impozabile aflate în această situație.**

## **2. Emiterea facturilor de către persoanele impozabile cu codul de TVA anulat de organele fiscale**

De la data implementării prevederilor referitoare la anularea codului de TVA s-a ridicat problema obligațiilor de facturare a acestor persoane, neexistând o prevedere clară în acest sens în cuprinsul art. 11 din Codul fiscal. Prin plasarea prevederilor referitoare la persoanele impozabile cu cod TVA anulat la art. 11 din Codul fiscal, este evident că s-a intenționat ca aceste persoane să nu fie supuse tuturor prevederilor din Titlul VII TVA al Codului fiscal. O lungă perioadă de timp s-a considerat că acestea nu desfășoară o activitate economică, chiar dacă continuă să efectueze livrări/prestări. În acest sens redăm prevederile pct. 79 alin. (14) din normele de aplicare a Codului fiscal:

*” In cazul persoanelor impozabile a caror inregistrare in scopuri de TVA a fost anulata de organele fiscale competente conform art. 316 alin. (11) lit. a)-e) si h) din Codul fiscal, se considera ca bunurile de capital nu sunt alocate unei activitati economice pe*



*perioada in 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.”*

Dar, datorită jurisprudenței CJUE, s-a revenit asupra acestei abordări eronate, recunoscându-se că în fapt aceste persoane au statut de persoane impozabile și desfășoară o activitate economică.

Problema facturării are mai multe aspecte din cauza prevederilor art. 11 alin. (6) – (9) din Codul fiscal; pe de o parte persoanele cu codul de TVA anulat sunt obligate să plătească TVA la nivelul taxei colectate, dar pe baza formularului 311, pe de altă parte dacă beneficiarii ar primi facturi cu TVA nu ar avea drept de deducere (cel puțin pe perioada în care furnizorul are codul anulat). Ori se ridică o problemă comercială, poate un furnizor cu codul anulat să emită facturi cu TVA pentru operațiuni taxabile în condițiile în care beneficiarul nu poate deduce acest TVA? Se pare că și normele de aplicare ale art. 11 în mod indirect conduc spre ideea că aceste persoane nu aplică regulile de facturare prevăzute de art. 319 din Codul fiscal, fiind prevăzut în norme cum se determină TVA de plată a acestor persoane în funcție de modul cum au emis facturile, cu sau fără TVA (a se vedea pct. 5<sup>1</sup> din normele metodologice date în aplicarea art. 11).

Totuși, în prezent ne aflăm în situația implementării regulilor de facturare prin sistemul RO e-factura, reguli care prevăd o serie de sancțiuni aplicabile în cazul nerespectării unor condiții. Și atunci se ridică serios problema persoanelor impozabile care au codul de TVA anulat în ceea ce privește obligațiile de facturare. Au aceste persoane obligația de a emite facturi? Cum ar trebui să emită facturile pentru operațiunile taxabile, cu sau fără TVA? Pe lângă faptul că legislația privind e-factura stabilește sancțiuni pentru persoanele care trebuie să emită facturi, există sancțiuni și pentru beneficiarii care primesc facturi neemise prin sistemul e-factura (15% din valoarea totală a facturii).

În aceste condiții considerăm că sunt necesare prevederi clare referitoare la obligațiile de facturare ale acestor persoane, pentru a evita interpretări diferite și sancțiuni care ar putea fi aplicate. Lipsa de reglementare are efecte dăunătoare dând posibilitatea oricărei interpretări atât din partea organelor fiscale, cât și a operatorilor economici.

Venim cu propunerea de a introduce o prevedere la art. 11 din Codul fiscal, în care să se prevadă în clar că aceste persoane aplică art. 319 din Codul fiscal, dar cu o derogare pentru operațiunile taxabile - facturile să se emită fără evidențierea TVA, dar cu mențiunea TVA inclus, din cauza prevederii care nu dă drept de deducere beneficiarului.



De asemenea, întrucât de-a lungul timpului s-au ridicat probleme legate de facturarea bunurilor executate silit sau a celor livrate în cadrul procedurii de faliment, pentru că în aceste două situații speciale, potrivit art. 11 alin. (8) din Codul fiscal, beneficiarul are drept de deducere, să se prevadă obligația de a emite facturi cu TVA pentru operațiunile taxabile, care nu trebuie corectate după înregistrarea în scopuri de TVA a furnizorului.

### 3. Scutirea pentru transportul internațional de persoane

Codul fiscal prevede la art. 294 alin. (1) lit. g) scutirea de TVA pentru transportul internațional de persoane.

De curând Curtea de Justiție a Uniunii Europene s-a pronunțat prin ordonanță în cauza C-763/23 Dragoram Tour. Curtea a realizat, printre altele, o analiză a prevederilor din România referitoare la scutirea pentru transportul internațional de persoane, comparativ cu Directiva 2006/112/CE. Redăm în continuare considerațiile CJUE referitoare la acest subiect:

- 7 Directiva 2009/162/UE a Consiliului din 22 decembrie 2009 de modificare a anumitor dispoziții ale Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2010, L 10, p. 14) a introdus articolul 390b în Directiva TVA. Acest articol prevede:

„În conformitate cu condițiile aplicate în România la data aderării, acest stat membru poate să continue să scutească transportul internațional de persoane, astfel cum se menționează la punctul 10 din anexa X partea B, atât timp cât aceeași scutire este aplicată în oricare dintre statele membre care făceau parte din Comunitate la 31 decembrie 2006.”

- 8 Anexa X la această directivă cuprinde o parte B, intitulată „Operațiuni pe care statele membre pot continua să le scutească”, care prevede la punctul 10:

„transportul de persoane și, în măsura în care transportul de persoane este scutit, transportul de bunuri, precum bagaje sau automobile, care însoțesc călătorii, sau prestarea de servicii în legătură cu transportul de persoane”.



- 39 Pe de altă parte, trebuie amintit că, în ceea ce privește în special România, dispoziția tranzitorie de la articolul 390b din Directiva TVA, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2009/162, nu vizează decât transportul internațional de persoane care figurează la punctul 10 din partea B din anexa X la Directiva TVA. Această din urmă dispoziție a preluat în esență termenii punctului 17 din anexa F la A șasea directivă 77/388.

Din considerentele Curții deducem că modificările aduse art. 390b din Directiva 2006/112, astfel cum au fost modificate prin Directiva 2009/162, nu au fost operate și în Codul fiscal.

Propunem modificarea art. 294 alin. (1) lit. g) în sensul art. 390b din Directiva TVA, pentru alinierea la prevederile directivei pe de o parte, dar și pentru a soluționa numeroase situații în care aeroporturile nu regăsesc ce tratament fiscal ar putea aplica pentru transportul de bunuri, precum bagaje sau automobile, care însoțesc călătorii, sau prestarea de servicii în legătură cu transportul de persoane.

De asemenea, agențiile de turism care vor acționa doar ca intermediari în vânzarea de bilete de transport de persoane, vor avea posibilitatea aplicării scutirii de TVA pentru comision, acesta fiind considerat o prestare de servicii în legătură cu transportul de persoane.

În speranța unei analize pertinente a propunerilor noastre, vă asigurăm de toată disponibilitatea noastră de a vă sprijini permanent în eforturile depuse pentru îmbunătățirea legislației fiscale, în scopul aplicării ei corecte și unitare de către contribuabili și de către administrația fiscală.

Cu stimă,

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