



MINISTERUL FINANTELOR

SECRETAR GENERAL ADJUNCT

Nr. 742965/.....06.11.2025



CAMERA CONSULTANȚILOR FISCALI

Str. Alexandru Constantinescu nr. 61

Sector 1, București

Cod poștal 011472

În atenția domnului Dan MANOLESCU, președinte al Camerei Consultanților Fiscali

Stimate domnule președinte,

Ca urmare a adresei dumneavoastră nr. 3442/2024, prin care ne supuneți atenției (i) problematica scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare efectuate de persoanele impozabile care au codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat de organele fiscale, (ii) a facturilor emise de aceste persoane în contextul prevederilor privind factura electronică, precum și (iii) a scutirii de TVA pentru transportul internațional de persoane, și prin care avansați propuneri de modificare a prevederilor legale incidente în sensul aspectelor învederate, vă comunicăm următoarele:

(i) În ceea ce privește scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare efectuate de persoanele impozabile care au codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat de organele fiscale conform art. 316 alin. (11) lit. a) - e) și h) din Codul fiscal¹, înțelegem că problematica pe care o semnalăți a plecat de la condiția prevăzută la alin. (2¹) al art. 294 din Codul fiscal, respectiv faptul că scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri nu se aplică în cazul în care furnizorul nu a respectat obligația de a depune declarația recapitulativă prevăzută la art. 325 alin. (1) din același act normativ.

Astfel, arătați că și persoanele care au codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat efectuează livrări intracomunitare, însă acestea nu pot depune declarația recapitulativă, întrucât potrivit OpANAF nr. 705/2020² numai persoanele care au cod valid de TVA pot depune această declarație.

În opinia dumneavoastră, la elaborarea acestui ordin nu au fost analizate consecințele asupra persoanelor impozabile care au codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat de organele fiscale, deoarece apreciați că nu s-a intenționat sancționarea acestor persoane în sensul neacordării scutirii de TVA pentru livrări intracomunitare de bunuri, fiindcă ar fi o măsură excesivă.

¹ Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

² Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 705/2020 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (390 VIES) "Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare"

În atare situație, solicitați modificarea OpANAF nr. 705/2020, astfel încât să fie permis și persoanelor aflate în perioada în care codul de înregistrare în scopuri de TVA este anulat să poată depune declarația recapitulativă, considerând că modificarea ar trebui să conțină și prevederi tranzitorii pentru perioada anterioară care să permită depunerea declarațiilor recapitulative pentru livrările intracomunitare realizate după data intrării în vigoare a prevederilor art. 294 alin. (2¹) din Codul fiscal, astfel încât să nu fie privați de beneficiul scutirii de TVA persoanele impozabile aflate în această situație.

Întrucât solicitarea dumneavoastră are în vedere exclusiv modificarea OpANAF nr. 705/2020, subliniem faptul că acest ordin a fost emis în baza art. 325 din Codul fiscal.

Astfel, potrivit textului de lege prevăzut la art. 325 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 sau 317 trebuie să întocmească și să depună la organele fiscale competente, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare unei luni calendaristice, o declarație recapitulativă în care menționează livrările intracomunitare scutite de taxă în condițiile prevăzute la art. 294 alin. (2) lit. a) și d), pentru care exigibilitatea taxei a luat naștere în luna calendaristică respectivă.

Acest articol reprezintă transpunerea art. 262 alin. (1) lit. a) din Directiva TVA³, potrivit căruia *orice persoană impozabilă identificată în scopuri de TVA depune o declarație recapitulativă în care menționează clienții înregistrați în scopuri de TVA, cărora le-a livrat bunuri în condițiile menționate la articolul 138 alineatul (1) și la articolul 138 alineatul (2) litera (c).*

Prin urmare, Directiva TVA prevede expres faptul că declarația recapitulativă se depune de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA.

Totodată, potrivit art. 294 alin. (2¹) din Codul fiscal, scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri, prevăzută la art. 294 alin. (2) lit. a) din același act normativ, *nu se aplică în cazul în care furnizorul nu a respectat obligația prevăzută la art. 325 alin. (1) de a depune o declarație recapitulativă sau declarația recapitulativă depusă de acesta nu conține informațiile corecte referitoare la această livrare, astfel cum se solicită în temeiul art. 325 alin. (3), cu excepția cazului în care furnizorul poate justifica în mod corespunzător deficiența într-un mod considerat satisfăcător de autoritățile fiscale competente.*

Acest articol reprezintă transpunerea art. 138 alin. (1a) din Directiva TVA, potrivit căruia scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri, prevăzută la alin. (1) al aceluiași articol, *nu se aplică în cazul în care furnizorul nu a respectat obligația prevăzută la articolele 262 și 263 de a depune o declarație recapitulativă sau declarația recapitulativă depusă de acesta nu conține informațiile corecte referitoare la această livrare, astfel cum se solicită în temeiul articolului 264, cu excepția cazului în care furnizorul poate justifica în mod corespunzător deficiența într-un mod considerat satisfăcător de autoritățile competente.*

Astfel, prima parte a art. 138 alin. (1a) din Directiva TVA stabilește principiul potrivit căruia scutirea nu se aplică în cazul neconformității cu articolele 262, 263 și 264 din Directiva TVA. Ultima parte a art. 138 alin. (1a) prevede că scutirea se aplică totuși atunci când furnizorul poate justifica în mod corespunzător deficiența.

³ Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare

Așa cum precizați și dumneavoastră, această prevedere a fost introdusă prin Directiva 2018/1910⁴. Așa cum rezultă din considerentul 7 din preambul, având în vedere că declarația VIES reprezintă un element cheie al luptei împotriva fraudei în Uniune, statele membre ar trebui să se asigure că atunci când furnizorul nu se conformează obligațiilor sale privind declarația VIES, scutirea nu ar trebui aplicată, cu excepția cazurilor în care furnizorul poate justifica în mod corespunzător în fața autorităților fiscale competente toate deficiențele sale legate de declarația recapitulativă.

Așadar, pentru a putea beneficia de aplicarea scutirii de TVA pentru livrarea intracomunitară de bunuri, Directiva TVA instituie obligația furnizorilor (persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA) de a depune o declarație recapitulativă.

În ceea ce privește ultima parte a alin. (1a) a art. 138 din Directiva TVA - ce vizează tratarea situațiilor de neconformitate a furnizorilor de la caz la caz, în vederea aplicării scutirii de TVA - reținem că, potrivit *Notelor explicative privind modificările TVA în UE în ceea ce privește regimul de stocuri la dispoziția clientului, operațiunile în lanț și scutirea pentru livrările intracomunitare de bunuri („soluțiile rapide din 2020”)* elaborate de Comisia Europeană, se poate considera că, în următoarele situații, deficiența unui furnizor este justificată în mod corespunzător (cu excepția cazului în care autoritățile fiscale au motive să considere că deficiența face parte dintr-o practică frauduloasă), cu condiția ca furnizorul, odată ce a realizat greșeala care a condus la deficiența respectivă, să o corecteze:

- Furnizorul nu a inclus, din greșeală și în mod accidental, livrarea intracomunitară scutită în declarația recapitulativă aferentă perioadei în care a avut loc livrarea, dar a inclus-o într-o declarație recapitulativă aferentă perioadei ulterioare;
- Furnizorul a inclus livrarea intracomunitară scutită în declarația recapitulativă aferentă perioadei în care a avut loc livrarea, dar a făcut o greșeală neintenționată cu privire la valoarea livrării în cauză;
- În urma restructurării societății care achiziționează bunurile, aceasta a primit o nouă denumire și un nou cod de înregistrare în scopuri de TVA, dar vechea denumire și vechiul cod de înregistrare în scopuri de TVA continuă să existe o scurtă perioadă de timp tranzitorie. În declarația recapitulativă, furnizorul a inclus din greșeală operațiunile la codul vechi de înregistrare în scopuri de TVA.

Deși Notele explicative nu au caracter obligatoriu, scopul acestora fiind să asigure o înțelegere mai bună a anumitor prevederi din legislația UE privind TVA, reținem că situațiile de neconformitate exemplificate pleacă de la premisa că furnizorul are un cod de înregistrare în scopuri de TVA valabil și că deficiențele, odată constatate, sunt remediate.

Fără a aduce atingere prevederilor Directivei TVA în discuție, arătăm în plus că o abordare în sensul propus - respectiv ca persoanelor impozabile care au codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat să li se permită să depună declarații recapitulative - ar deschide posibilitatea depunerii de declarații recapitulative și de către persoanele impozabile care aplică regimul special de scutire pentru întreprinderile mici, caz în care clienții, persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA, nu ar putea cunoaște sau ar

⁴ Directiva (UE) 2018/1910 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește armonizarea și simplificarea anumitor norme din sistemul taxei pe valoarea adăugată pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre

fi dificil de verificat dacă achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate sunt sau nu taxabile.

(ii) Referitor la emiterea facturilor de către persoane impozabile cu codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat de organele fiscale, înțelegem că problematica pe care o semnalăm vizează obligațiile de facturare ale acestor persoane - respectiv dacă acestea au obligația de a emite facturi și, în caz afirmativ, dacă pentru operațiunile taxabile facturile ar trebui emise cu sau fără TVA - și a plecat de la necesitatea implementării regulilor de facturare prin sistemul RO e-Factura, reguli care prevăd sancțiuni atât pentru persoanele care trebuie să emită facturi, cât și pentru beneficiarii care primesc facturi ce nu sunt emise prin sistemul RO e-Factura.

Astfel, propuneți introducerea unei prevederi la art. 11 din Codul fiscal prin care să se reglementeze în clar faptul că persoanele impozabile care au codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat de organele fiscale 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. Totodată, propuneți ca în cazul bunurilor executate silit sau a celor livrate în cadrul procedurii de faliment, pentru care beneficiarii au drept de deducere potrivit art. 11 alin. (9) din Codul fiscal, 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.

Așa cum precizați și dumneavoastră, pe perioada în care codul de înregistrare în scopuri de TVA este anulat (conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. c) - e) și lit. h) din Codul fiscal), persoanele impozabile au obligația de plată a TVA colectate în conformitate cu prevederile Titlului VII din Codul fiscal, aferente operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă.

Regulile speciale pentru aplicarea TVA în cazul acestor persoane sunt prevăzute la pct. 5¹ din Normele metodologice⁵ (dat în aplicarea art. 11 alin. (6) - (9) din Codul fiscal). La acest punct sunt reglementate atât situații ce se disting în funcție de modalitatea în care aceste persoane au acționat în perioada respectivă, și anume dacă au emis sau nu facturi și dacă au colectat sau nu TVA, cât și dispoziții procedurale în acest sens. În plus, sunt prezentate și exemple concrete pentru aplicarea unitară a prevederilor.

Referitor la regulile de facturare prin sistemul național privind factura electronică RO e-Factura, precizăm că în actul normativ⁶ care reglementează acest sistem, precum și factura electronică la nivel național, nu există vreo excepție/restricție cu privire la utilizarea sistemului RO e-Factura de către persoanele impozabile (stabilite în România) care au codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat.

Astfel, în ipoteza în care persoanele impozabile emit facturi în perioada în care au codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, acestea au obligația de a le transmite prin sistemul RO e-Factura.

⁵ Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

⁶ Ordonanță de urgență a Guvernului nr. 120/2021 privind administrarea, funcționarea și implementarea sistemului național privind factura electronică RO e-Factura și factura electronică în România, precum și pentru completarea Ordonanței Guvernului nr. 78/2000 privind omologarea, eliberarea cărții de identitate a vehiculului și certificarea autenticității vehiculelor rutiere în vederea introducerii pe piață, punerii la dispoziție pe piață, înmatriculării sau înregistrării în România, precum și supravegherea pieței pentru acestea, cu modificările și completările ulterioare

În ceea ce privește observația dumneavoastră cu privire la faptul că de la implementarea prevederilor referitoare la anularea codului de înregistrare în scopuri 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, precizăm că, într-adevăr, regulile speciale pentru aplicarea TVA la care am făcut referire mai sus au fost introduse în normele metodologice doar după rescrierea Codului fiscal, deși dispozițiile ce reglementează obligația persoanelor impozabile de a plăti taxa colectată aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada în care codul de înregistrare în scopuri de TVA este anulat erau aplicabile și sub imperiul Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (încă din anul 2012).

(iii) În ceea ce privește scutirea pentru transportul internațional de persoane, înțelegem că propunerea dumneavoastră de modificare a prevederilor art. 294 alin. (1) lit. g) din Codul fiscal în vederea alinierii cu prevederile Directivei TVA, a fost formulată în contextul în care din considerentele Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-763/23 Dragoram Tour deduceți că prevederile art. 390b din Directiva TVA, astfel cum au fost introduse prin Directiva 2009/162/UE⁷, nu au fost operate și în Codul fiscal. Totodată, apreciați că modificarea acestor prevederi ar soluționa numeroase situații în care aeroporturile întâmpină dificultăți în stabilirea tratamentului fiscal aplicabil transportului de bunuri, precum bagaje sau automobile, care însoțesc călătorii sau prestării de servicii în legătură cu transportul de persoane.

În primul rând, în privința considerentelor CJUE la care faceți referire, în special pct. 39⁸, precizăm că nimic din modul de redactare nu sugerează o eventuală transpunere incorectă în legislația națională în domeniul TVA a prevederilor art. 390b din Directiva TVA, instanța unională reținând doar că dispoziția tranzitorie de la art. 390b din Directiva TVA (care este aplicabilă României - n.n.) nu vizează decât transportul internațional de persoane care figurează la pct. 10 din anexa X partea B la Directiva TVA.

În al doilea rând, precizăm că în contextul aderării, România a fost autorizată să continue să aplice o scutire pentru transportul internațional de persoane. Din motive de claritate și de coerență, această derogare a fost integrată în Directiva TVA, respectiv prin art. 390b, astfel cum a fost introdus prin Directiva 2009/162/UE.

Potrivit art. 390b din Directiva TVA, **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.**

Precizăm faptul că deși la pct. 10 din anexa X partea B la Directiva TVA este prevăzută posibilitatea aplicării scutirii de TVA atât pentru *transportul de persoane*, cât și pentru *transportul de bunuri, precum bagaje sau automobile, care însoțesc călătorii, sau prestarea de servicii în legătură cu transportul de persoane*, autorizarea României a fost acordată **în conformitate cu condițiile aplicate în România la data aderării.**

⁷ Directiva 2009/162/UE de modificare a anumitor dispoziții ale Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

⁸ 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.

În acest sens, amintim că la data aderării României la Uniunea Europeană era prevăzută scutirea de TVA doar pentru *transportul internațional de persoane* (art. 143 alin. (1) lit. g) din vechiul Cod fiscal⁹, în forma în vigoare la data de 01.01.2007).

Prin urmare, la data aderării, România a făcut uz de posibilitatea oferită de Directiva TVA de a implementa în legislația națională în domeniul TVA scutirea de TVA doar pentru transportul internațional de persoane.

Cu deosebită considerație,


Secretar general adjunct

⁹ Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare