



Nr. 10471/19.03.2025

Către,

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Domnului Marius Zincă, Secretar de Stat

Referitor la proiectul de ordonanță de urgență prin care se transpune Directiva 2020/285 și Directiva 2022/542, care conține prevederi aplicabile de la 1 aprilie 2025, discutată în data de 17 martie 2025 în ședința Comisiei de dialog social organizată de Ministerul Finanțelor, la care au participat și reprezentanții Camerei Consultanților Fiscali, vă supunem atenției propunerile și observațiile noastre, comunicate și în timpul dezbaterii:

1) Una dintre cele mai problematice prevederi este cea de la art. 310 alin. (6). Aici se prevede că **la data depășirii plafonului național de 395.000 lei** persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA și **aplică regimul de taxare începând cu data depășirii plafonului**.

Coroborând cu prevederile art. 316 alin. (1) lit. b) și art. 316 alin. (1¹) lit. b), nou introdus, solicitarea înregistrării ar trebui efectuată exact în ziua depășirii plafonului de scutire, iar înregistrarea este considerată valabilă de la data depășirii plafonului.

Directiva 2020/285 prevede o serie de opțiuni la art. 288a alin. (1) care ar fi permis aplicarea unui sistem mai apropiat de ceea ce s-a aplicat până în prezent. Dar, înțelegem că fost aleasă cea mai restrictivă variantă, fiind o transpunere foarte limitativă a prevederilor Directivei TVA, nefiind permisă niciun fel de depășire a plafonului de scutire, deși ar fi putut fi aplicată cel mult o depășire de 25% a plafonului de scutire.

De asemenea, înțelegem că înregistrarea în scopuri de TVA va fi una retroactivă, respectiv care produce efecte de la data depășirii plafonului. Astfel, deoarece nu vedem vreo modalitate practică realistă de a atribui și comunica contribuabilului codul de TVA exact în ziua depășirii plafonului, rezultă că va exista o perioadă de timp, nespecificată de lege, până la data atribuirii efective a codului de TVA, în care se aplică regimul de taxare (în opinia noastră, ar fi mai corect regimul normal de TVA, întrucât nu toate operațiunile sunt taxabile), dar fără ca operatorul economic să dețină cod de TVA.

Dacă analizăm prevederile nou introduse ale art. 330 (3¹) referitoare la corectarea facturilor, acestea sunt aplicabile numai persoanelor impozabile prevăzute la art. 310 alin. (6²), deci cele care au solicitat cu întârziere înregistrarea. Astfel că, rămâne neclară problema perioadei de la data depășirii plafonului și până la data la care codul de TVA este efectiv atribuit și comunicat contribuabilului, respectiv cum se vor emite facturile pentru care trebuie aplicat regimul de taxare. Trebuie luat în considerare faptul că, cel puțin la această dată, Sistemul e-factura nu permite persoanelor care nu au cod de TVA să emită facturi cu TVA.



În aceste condiții, am identificat o serie de întrebări pe care ni le putem pune și al căror răspuns considerăm că va trebui să se regăsească în primul rând în Nota de fundamentare a proiectului, pentru o înțelegere completă și corectă a noului mecanism avut în vedere și, de asemenea, cel puțin în legislația secundară, astfel:

- Se au în vedere modificări în ceea ce privește Sistemul e-factura în acest sens?
- Dacă se emit facturi cu TVA, va exista o prevedere în norme care să permită deducerea la beneficiar chiar și în lipsa codului de TVA al furnizorului?
- Va fi necesară stornarea facturilor emise fără codul de TVA și reemiterea acestora după ce codul de TVA este efectiv atribuit?

Recomandăm să aveți în vedere și posibilitatea ca operatorii economici să poată utiliza codul cu RO încă din ziua depășirii plafonului, chiar dacă acesta va fi atribuit efectiv de ANAF după o anumită perioadă. S-ar evita astfel dificultăți de raportare și în declarația 394.

Referitor la **data depășirii plafonului**, înțelegem că din această data se aplică regimul de taxare (regimul normal de TVA, mai corect). Din perspectiva practică apare următoarea situație de fapt - **în cursul zilei** în care s-a depășit plafonul operatorul economic poate realiza operațiuni sub plafonul de 395.000 lei și ulterior să depășească acest plafon cu alte tranzacții. În mod normal pentru a nu retroactiva aplicarea legii, pentru operațiunile realizate până în plafon, în ziua depășirii acestuia, considerăm că ar trebui aplicată scutirea și să se aplice regimul normal de TVA numai tranzacției prin care se depășește plafonul, precum și celor ulterioare.

În niciun caz nu putem fi de acord cu interpretarea potrivit căreia regimul normal de TVA se aplică pentru toate tranzacțiile din ziua depășirii plafonului, inclusiv pentru cele realizate înainte de depășirea plafonului, întrucât ar fi o aplicare retroactivă a legii și ar lipsi de conținut aplicabilitatea scutirii pentru mici întreprinderi.

Nu identificăm însă niciun impediment în ceea ce privește deducerea TVA pentru beneficiarii care primesc facturi cu TVA pentru operațiunile din ziua în care plafonul este depășit, întrucât depășirea plafonului este constatată de operatorul economic, nu pe bază de control al organelor fiscale, și comunicată pe propria răspundere de către acesta. Precizăm că eventuale erori de determinare a plafonului pot exista chiar și dacă s-ar aplica TVA pentru toate operațiunile din ziua depășirii plafonului, fără nicio deosebire.

În legătură cu această situație posibilă, în care se constată ulterior înregistrării că plafonul a fost determinat eronat de operatorul economic, putem previziona următoarele scenarii:

- Cel mai probabil, operatorul economic determină eronat depășirea plafonului, în sensul în care aplică scutirea de TVA pentru operațiuni care deja depășesc plafonul; beneficiarul nu va avea nicio consecință, primind facturi fără TVA. Singurul care poate fi sancționat în acest caz este furnizorul care nu a colectat TVA, lucru care se întâmplă și în prezent potrivit actualei legislații pentru micile întreprinderi;
- Dacă plafonul este determinat eronat și se facturează cu TVA operațiuni înainte de depășirea plafonului, dar în ziua depășirii acestuia, iarăși nu întrevădem o problemă pentru beneficiari, întrucât se poate considera că ne aflăm într-o situație similară ca efecte celei în



care s-a optat pentru înregistrare prin opțiune înainte de depășirea plafonului și nu se poate afecta dreptul de deducere al beneficiarului.

Din jurisprudența CJUE amintim cauza C-265/18 pct. 28:

”28. În speță, nu se contestă că, prin vânzarea în discuție în litigiul principal, persoana impozabilă a depășit plafonul dincolo de care nu mai este posibilă obținerea scutirii pentru întreprinderile mici. Cu toate acestea, instanța de trimitere ridică problema dacă doar valoarea uneia dintre componentele operațiunii care a condus la depășirea plafonului respectiv trebuie să fie supusă TVA-ului.”

Din considerentul amintit rezultă că nu se pune problema aplicării taxării pentru o operațiune anterioară depășirii plafonului de scutire, ci numai pentru tranzacția prin care plafonul a fost depășit și următoarele.

În unele state membre ale Uniunii Europene, atunci când o întreprindere depășește plafonul de scutire de TVA, partea din tranzacție care depășește plafonul este supusă TVA, dar restul tranzacției poate rămâne scutit, în funcție de legislația națională. Exemple de astfel de tratamente specifice includ:

1. Germania

În Germania, dacă o întreprindere depășește plafonul de scutire de TVA (care este de 22.000 EUR pentru activitățile comerciale), aceasta trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA. Însă, conform unor reglementări specifice, este posibil ca TVA să fie aplicată doar pentru valoarea care depășește plafonul. Astfel, în cazul unei tranzacții care face ca plafonul să fie depășit, partea de valoare care depășește limita poate fi supusă TVA, în timp ce restul tranzacției poate rămâne scutit, dar acest aspect trebuie confirmat de autoritățile fiscale.

2. Italia

Italia aplică un sistem similar, în care, în cazul depășirii plafonului de scutire de TVA, se poate aplica TVA doar pentru partea din tranzacție care depășește plafonul. Dacă o întreprindere realizează o tranzacție care depășește plafonul de scutire (care este de 65.000 EUR pentru prestările de servicii), TVA ar putea fi aplicată doar asupra sumei care depășește acest plafon, iar restul tranzacției ar putea rămâne scutit, cel puțin până la momentul înregistrării oficiale.

3. Spania

În Spania, legislația prevede o abordare similară: dacă o persoană impozabilă depășește plafonul de scutire (care este de 85.000 EUR pentru activitățile comerciale), TVA ar putea fi aplicat doar pentru suma care depășește plafonul, lăsând restul tranzacției scutit. Totuși, este important de menționat că în multe cazuri autoritățile fiscale pot decide aplicarea TVA la întreaga valoare a tranzacției.

4. Austria

În Austria, plafonul de scutire pentru întreprinderile mici este de 35.000 EUR. Dacă cifra de afaceri depășește acest plafon, TVA este aplicată doar pe suma care depășește limita, în timp ce partea de tranzacție care rămâne sub plafon poate rămâne scutită, în anumite condiții.

În concluzie, putem afirma că și din jurisprudența CJUE și din practica altor state membre rezultă fără dubii că nu se poate elimina beneficiul scutirii de TVA pentru mici întreprinderi în cazul operațiunilor anterioare depășirii plafonului, drept pentru care, strict din aceste considerente, formulăm următoarea propunere pentru art. 310 alin. (6) din Codul fiscal:

*”(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), depășește plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 316, cel târziu la data depășirii plafonului. Regimul de taxare se aplică începând cu data depășirii plafonului prevăzut la alin. (1), **pentru operațiunile care depășesc acest plafon, inclusiv pentru tranzacția prin care plafonul a fost depășit.**”*

Prevederi similare referitoare la tranzacția prin care plafonul este depășit regăsim și la pct. 3 alin. (6) din normele de aplicare a art. 268 alin. (4) din Codul fiscal. În opinia noastră aplicarea regimului normal de TVA începând cu tranzacția cu care se depășește plafonul inclusiv, este singura soluție care respectă spiritul directivei, fiind în același timp echitabilă și care nu conduce la aplicarea retroactivă a legii.

Cu toate acestea, recomandăm reanalizarea prevederilor referitoare la data depășirii plafonului, întrucât, astfel cum s-a constatat și din luările de cuvânt din cadrul ședinței de dialog social, **vor exista reale dificultăți practice pentru unele sectoare de activitate de a determina exact data la care plafonul de scutire a fost depășit, dar și dificultăți la fel de reale de a schimba pe loc sistemul de facturare sau de emitere a bonurilor fiscale prin AMEF.**

2) Propunem ca în tot cuprinsul actului normativ să se înlocuiască “regimul de taxare” cu “regimul normal de TVA”, pentru a nu da naștere la interpretări contrare celor prevăzute de lege. Întrucât regimul normal de TVA este o noțiune uzitată, dar nedefinită de Codul fiscal, propunem adăugarea la capitolul de definiții a următoarei prevederi:

La art. 266 alin. (1) se adaugă pct. 36 cu următorul cuprins:

“36. Regimul normal de TVA constă în aplicarea prevederilor din prezentul titlu, cu excepția situațiilor în care se aplică regimurile speciale de TVA prevăzute de art. 310 – 315⁴.”

3) Referitor la dispozițiile tranzitorii, vă supunem atenției următoarele:

La art. IV alin. (1) din proiectul de ordonanță de urgență se prevede:

“(1) Persoanele impozabile care au depășit în luna martie 2025, plafonul de scutire pentru întreprinderile mici de 300.000 de lei, calculat potrivit prevederilor art. 310 alin. (2) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data depășirii plafonului, nu trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA decât la depășirea plafonului anual de scutire de 395.000 lei, calculat conform art. 310 alin. (2) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare.”



Or, dacă un operator economic ar depăși de exemplu pe 15 martie 2025 plafonul de 395.000 lei, când nu erau în vigoare prevederile referitoare la înregistrare în data depășirii plafonului, se ridică întrebarea datei la care acest operator ar trebui să constate și să solicite înregistrarea în scopuri de TVA.

La art. 316 lit. b) și (1^{^1}) lit. b) care vor fi în vigoare după 1 aprilie 2025, regăsim doar prevederi referitoare la atribuirea codului de TVA, chiar și retroactiv, exact în ziua depășirii plafonului. Dar, în luna martie 2025, nu se pot aplica prevederile care intră în vigoare după 1 aprilie 2025.

Deci, considerăm că este necesară o dispoziție tranzitorie și pentru această situație, care să permită solicitarea înregistrării potrivit prevederilor valabile până la 1 aprilie 2025, respectiv pe data de 10 a lunii următoare celei în care plafonul a fost depășit, cu înregistrare de la 1 a lunii următoare și aplicarea scutirii până la atribuirea codului de TVA, întrucât în aceste situații evenimentul s-a produs sub imperiul vechii legi și astfel dispozițiile acestea pot ultraactiva.

4) La același art. IV, la alin. (5) din proiectul de ordonanță de urgență se prevede:

“(5) Pentru persoanele impozabile care au depășit, anterior datei de 1 martie 2025, plafonul de scutire de 300.000 de lei, prevăzut la alin. (1) și nu au solicitat în termen înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 316 din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, ca urmare a depășirii plafonului, se aplică prevederile referitoare la înregistrare în vigoare începând cu 1 aprilie 2025.”

Astfel cum am arătat la pct. 3, prevederile referitoare la înregistrare, aplicabile după 1 aprilie 2025, presupun înregistrări retroactive din data depășirii plafonului. Ori dacă un operator economic a depășit plafonul de 300.000 lei oricând înainte de 1 aprilie (ex. 2022, 2023, 2024 sau începutul anului 2025), nu putem înțelege cum s-ar putea aplica prevederile referitoare la înregistrare aplicabile după 1 aprilie 2025, întrucât noul mecanism presupune înregistrări retroactive la o dată situată mult înainte de intrarea în vigoare a legii noi, înainte de 1 aprilie 2025, ori acest fapt ar constitui o aplicare evident retroactivă a legii.

Astfel, vă propunem modificarea acestei dispoziții tranzitorii în sensul că pentru aceste situații să se aplice prevederile legale în vigoare la data la care au avut loc aceste depășiri de plafon, dacă depășirea este constatată, după intrarea în vigoare a legii noi, fie de către contribuabil, fie de către organul fiscal.

În speranța unei analize pertinente a propunerilor și observațiilor noastre, vă asigurăm de toată considerația noastră și rămânem deschiși la dialog pentru îmbunătățirea proiectelor de acte normative înainte de intrarea în vigoare a acestora.

Cu stimă,

Dan Manolescu
Președinte CCF