



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Cabinet secretar de stat

Nr. 6917361/14.06.2016

Către Direcția generală regională a finanțelor publice

În vederea aplicării unitare a prevederilor Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la înregistrarea în scopuri de TVA a persoanelor fizice care sunt persoane impozabile în sensul TVA și care desfășoară mai multe tipuri de activități economice, precum și la aplicarea taxării inverse pentru livrarea de cereale și plante tehnice, inclusiv semințe oleaginoase și sfeclă de zahăr, vă comunicăm următoarele:

I. În ceea ce privește înregistrarea în scopuri de TVA a persoanelor fizice care sunt persoane impozabile din punct de vedere al TVA și care desfășoară mai multe tipuri de activități economice

Persoana impozabilă este definită în sensul TVA, potrivit art. 269 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (Codul fiscal), ca fiind orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

Potrivit art. 266 alin. (1) pct. 4 din Codul fiscal "activitate economică are înțelesul prevăzut la art. 269 alin. (2). Atunci când o persoană desfășoară mai multe activități economice, prin activitate economică se înțelege toate activitățile economice desfășurate de aceasta;"

În ceea ce privește noțiunea de „activitate economică”, aceasta este definită la art. 269 alin. (2) din Codul fiscal ca incluzând activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor liberale sau

asimilate acestora. De asemenea constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Astfel, în cazul persoanelor fizice trebuie determinat în primul rând dacă sunt persoane impozabile, context în care subliniem că trebuie avute în vedere și dispozițiile pct. 4 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VII din Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare (norme), care detaliază între altele posibilele situații în care se poate regăsi din punct de vedere al TVA persoana fizică ce realizează operațiuni imobiliare, și cuprind o serie de exemple menite să faciliteze aplicarea prevederilor art. 269 din Codul fiscal.

Totodată, este important de determinat și dacă persoana fizică ce acționează în calitate de persoană impozabilă desfășoară mai multe tipuri de activități economice, situație în care acestea trebuie analizate în considerarea ansamblului lor și nu pentru fiecare operațiune în parte. De exemplu, faptul că o persoană fizică desfășoară mai multe categorii de activități sau realizează o anumită operațiune în mod ocazional, pe lângă alte tipuri de operațiuni efectuate cu caracter de continuitate, este o dovadă a varietății operațiunilor pe care activitatea economică a unei persoane o poate înregistra.

Astfel, atât timp cât una sau mai multe operațiuni nu sunt excluse în mod expres din sfera TVA și sunt realizate de o persoană impozabilă, respectiva operațiune/respectivele operațiuni trebuie considerate ca înscriindu-se în ansamblul activității economice realizate de acea persoană impozabilă. În acest sens, considerăm relevante inclusiv raționamentul și hotărârea CJUE în cauza C-62/12 Kostov, din care reiese că *o persoană fizică ce este deja persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA pentru activitățile sale (în cauza invocată era vorba de executor judecătoresc independent) trebuie considerată persoană impozabilă pentru orice altă activitate economică în sensul TVA (cum ar fi intermedierea în livrarea unui bun imobil), chiar și în cazul în care această activitate este exercitată în mod ocazional.*

În concluzie, activitățile economice desfășurate de o persoană fizică trebuie analizate din punct de vedere al TVA în ansamblul lor, astfel cum rezultă și din prevederile art. 266 alin. (1) pct. 4 din Codul fiscal. Aceste aspecte sunt relevante din mai multe perspective, precum:

- în scopul determinării cifrei de afaceri care servește drept referință pentru calculul plafonului de scutire prevăzut la art. 310 din Codul fiscal în sensul în care, la stabilirea acesteia se iau în calcul toate activitățile economice realizate de persoana fizică și care se includ în cifra de afaceri potrivit alin. (2) al art. 310 din Codul fiscal;
- atribuirea unui singur cod de înregistrare în scopuri de TVA potrivit prevederilor art. 316 din Codul fiscal, pentru toate activitățile desfășurate de persoana fizică în calitate de persoană impozabilă.

- De exemplu, o persoană fizică impozabilă, înregistrată în sensul TVA, desfășoară mai multe tipuri de activități, respectiv activități de expertiză contabilă, dar și activități în calitate de expert evaluator sau practician în insolvență și, de asemenea, obține ocazional venituri din intermediere în vânzarea de bunuri imobile. Activitatea economică a persoanei impozabile este constituită din totalitatea activităților impozabile ale respectivei persoane, astfel încât, în scopuri de TVA, pentru toate categoriile de operațiuni se utilizează același cod de TVA atribuit persoanei impozabile. Nu se atribuie mai multe coduri de înregistrare în scopuri de TVA în funcție de fiecare categorie de operațiuni realizate de persoana respectivă, fiind vorba despre una și aceeași persoană impozabilă;

- Un alt exemplu ar fi cazul unei persoane fizice care a dobândit de calitate de consultant fiscal și care este înregistrată fiscal pentru desfășurarea activității de consultanță fiscală. Dacă această persoană va obține și calitatea de expert contabil sau de expert evaluator, desfășurând și astfel de activități, nu i se va atribui un alt cod de înregistrare în scopuri de TVA pentru partea de activitate desfășurată de respectiva persoană în calitate de expert contabil sau expert evaluator. La calculul plafonului de 220.000 lei prevăzut la art. 310 din Codul fiscal sunt avute în vedere toate activitățile economice realizate de respectiva persoană iar, în cazul depășirii plafonului de scutire, se va atribui un singur cod de înregistrare în scopuri de TVA pentru ansamblul activităților economice efectuate în calitate de persoană impozabilă.

În situația în care aceleași persoane impozabile i-au fost atribuite în mod eronat mai multe coduri de înregistrare în scopuri de TVA, organul fiscal competent anulează, la cererea contribuabilului sau din oficiu, acele coduri de înregistrare în scopuri de TVA atribuite în mod eronat, astfel încât persoana impozabilă să rămână cu un singur cod de înregistrare în scopuri de TVA valabil, pentru efectuarea tuturor activităților economice.

Pentru anularea codurilor de înregistrare în scopuri de TVA, atribuite eronat, se aplică în mod similar procedura de îndreptare a erorilor materiale privind înregistrarea în scopuri de TVA, în vederea anulării certificatelor de înregistrare în scopuri de TVA emise din eroare.

La data anulării codurilor de înregistrare în scopuri de TVA atribuite eronat, organul fiscal preia, în evidența fiscală aferentă codului de înregistrare în scopuri de TVA rămas valabil, soldurile (pozitive sau negative) aferente ultimei perioade fiscale pentru care au fost utilizate codurile anulate. Soldul negativ de TVA nesolicitat la rambursare prin ultimul decont de TVA depus pentru codul anulat poate fi preluat de persoana impozabilă în decontul de TVA aferent perioadei fiscale următoare, care se depune utilizând codul de înregistrare în scopuri de TVA rămas valabil.

II. Referitor la aplicarea taxării inverse pentru livrarea de cereale și plante tehnice, inclusiv semințe oleaginoase și sfeclă de zahăr

Potrivit prevederilor art. 331 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, se aplică taxarea inversă pentru livrarea de cereale și plante tehnice, inclusiv semințe oleaginoase și sfeclă de zahăr, care nu sunt în principiu destinate ca atare consumatorilor finali. Prin normele metodologice se stabilesc codurile NC corespunzătoare acestor bunuri.

În aplicarea acestor prevederi, **codurile NC aferente cerealelor, plantelor tehnice, semințelor oleaginoase și sfeclei de zahăr, pentru care se aplică taxarea inversă conform art. 331 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal** sunt enumerate la pct. 109 alin. (7) din norme.

Prin urmare, **prin norme s-au stabilit codurile NC aferente cerealelor și plantelor tehnice considerate a nu fi în principiu destinate ca atare consumatorilor finali, pentru care se aplică taxarea inversă dacă atât furnizorul, cât și cumpărătorul, sunt persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal.**

În concluzie, pentru livrarea în România a cerealelor, plantelor tehnice, semințelor oleaginoase și sfeclei de zahăr, ale căror coduri NC figurează în tabelul de la pct. 109 alin. (7) din norme, se aplică taxarea inversă între persoanele înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, fără a fi necesară analiza naturii bunurilor în vederea stabilirii faptului că acestea pot sau nu fi consumate ca atare de consumatorul final.

Secretar de Stat
Gabriel Biris


14.06.2014
