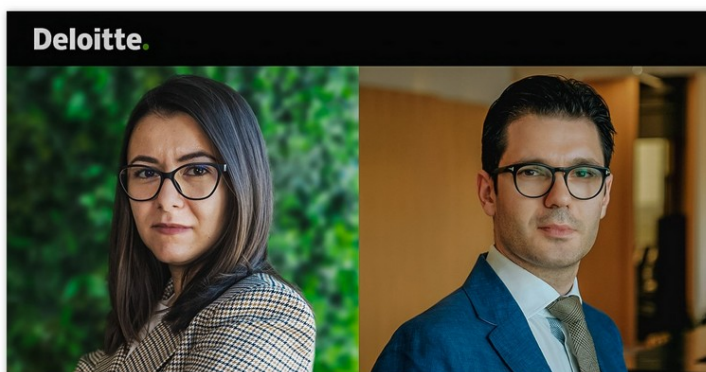


Sanctiunile aplicabile în cazul neconformarii la sistemul de raportare RO e-Factura



Legea care prevede extinderea sistemului de raportare RO e-Factura la toate operațiunile taxabile derulate în România, începând de la 1 ianuarie 2024, a fost promulgata de președintele României și urmează să fie publicată în Monitorul Oficial (Legea nr. 296/2023 privind unele măsuri fiscale pentru asigurarea sustenabilității financiare a României pe termen lung). Astfel, companiile stabilite în România sau nerezidenții înregistrați în scopuri de TVA în țara noastră vor fi obligați să raporteze toate facturile emise pentru operațiuni taxabile în România în sistemul RO e-Factura și trebuie să aibă în vedere trei termene importante: 1 ianuarie, 1 aprilie și 1 iulie 2024. După acest ultim termen, pentru companiile stabilite în România, facturarea electronică rămâne singura modalitate legală de emisie a facturilor.

Termenul intermediar, 1 aprilie 2024, este extrem de important pentru că, din acel moment, vor putea fi aplicate sancțiuni pentru nerespectarea raportării în sistemul RO e-Factura, iar acestea sunt semnificative. Pe de o parte, nerespectarea obligației de transmitere a facturii în sistemul RO e-Factura în termen de cinci zile lucrătoare de la data emiterii (raportare valabilă până la 30 iunie 2024 pentru companiile din România și pe termen nelimitat pentru nerezidenții cu cod de TVA în România) se sancționează cu amendă de la 5.000 la 10.000 lei pentru marii contribuabili, de la 2.500 la 5.000 lei pentru contribuabilii mijlocii și de la 1.000 la 2.500 lei pentru contribuabilii mici și pentru cei nerezidenți.

Pe de altă parte, **de la 1 iulie 2024**, o persoană impozabilă stabilită în România, care primește și înregistrează o factură tradițională, emisă pe hârtie sau prin alte variante electronice de operatori economici stabiliți în România, adică ce nu a fost emisă electronic (în format XML cu sigiliul Ministerului Finanțelor), se sancționează cu o amendă **egala cu TVA-ul înscris în factura**. Pentru contribuabilii nerezidenți înregistrați în scop de TVA, rămâne valabilă și după 1 iulie 2024 doar amendă pentru nerespectarea raportării în sistemul RO e-Factura.

Aspecte neclare legate de cuantumul amenzilor

Amenzile prevăzute de actul normativ ridică mai multe semne de întrebare, atât cu privire la aplicabilitate, cât și la anumite principii.

În primul rând, legea prevede în mod expres că, în cazul încălcării obligației de transmitere (raportare) a facturii în sistemul RO e-Factura, nu se aplică articolul din OG nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor, care permite achitarea a jumătate din minimul amenzii în 15 zile de la primirea/comunicarea procesului-verbal de stabilire a contravenției. Practic, amendă aplicată de organul fiscal (cea de până la 10.000 lei) va trebui să fie achitată de contribuabil integral.

Totuși, deși noua legislație prevede în mod expres că amendă ce intervine de la 1 iulie 2024, aplicată prin raportare la TVA-ul înscris în factura, derogă de la maximul amenzii contravenționale prevăzute de OG nr. 2/2001 (respectiv 100.000 de lei), nu interzice posibilitatea achitării a jumătate din minimul amenzii stabilite de lege. Așadar, textul este ambiguu și va crea dificultăți în aplicare. Într-o interpretare riguroasă, ar trebui ca un contribuabil sancționat cu o amendă egală cu TVA-ul din factura pe care a înregistrat-o fără să se asigure că aceasta fost emisă electronic să poată plăti doar jumătate din amendă în termen de 15 zile de la momentul primirii procesului-verbal de sancționare. În lipsa unei precizări exprese în acest sens și fără o practică în domeniu, este discutabil dacă fiscalul va accepta doar plata a 50%

din suma stabilita.

O alta întrebare care se ridică vizează cumulul de amenzi pentru neraportarea facturilor în sistemul RO e-Factura. Concret, este incert dacă amenda se aplică pentru fiecare factura neînregistrată în sistemul RO e-Factura sau pentru un calup de facturi încărcate în sistem. Totodată, nu este clar care ar fi cuantumul maxim. Și în acest caz, textul de lege este ambiguu - pe de o parte, prevede că sancțiunea se aplică pentru netransmiterea facturii „în termen de cinci zile lucrătoare de la data emiterii”, iar pe de altă parte, textul general prevede obligativitatea încărcării facturilor (la plural) în sistemul RO e-Factura. Totuși, dincolo de neclaritatea textului, amenda nu ar trebui să depășească dublul amenzii maxime. Acest aspect rezultă din OG 2/2001, conform căreia, dacă contravențiile au fost constatate prin același proces-verbal, sancțiunile se cumulează, dar suma finală nu poate depăși dublul amenzii maxime (cea mai mare dintre ele). În plus, dacă o persoană săvârșește mai multe contravenții, iar acestea sunt constatate de același agent constator, se încheie un singur proces-verbal. Practica autorităților fiscale ar trebui să confirme această abordare, pentru că fiscalul, în cadrul unui control, verifică o perioadă mai lungă, nicidecum o singură operațiune sau activitatea dintr-o zi. Teoretic, s-ar putea efectua mai multe controale zilnic și, pentru fiecare zi, să se emita câte un proces-verbal de sancționare. Dar o astfel de abordare ar fi cel puțin unică în practica controalelor din ultimii ani.

Mai mult, ar trebui ca numărul facturilor înregistrate în sistemul RO e-Factura să fie tratat și ca indiciu pentru conformarea contribuabilului cu prevederile legale. Astfel, o simplă omisiune de raportare a unei facturi sau a câtorva facturi de către un contribuabil care respectă această obligație pentru majoritatea facturilor nu ar trebui să fie sancționată contravențional cu amenda, ci cu un simplu avertisment.

Risc de dubla impozitare

Maniera deficitară de redactare a legii și toate deficiențele semnalate mai sus ridică și aspecte de legalitate. Orice lege trebuie să fie clară și previzibilă. Or numeroasele probleme ce pot să apară ca urmare a aplicării sancțiunilor de mai sus denotă tocmai faptul că reglementarea acestor amenzi intră în contradicție cu aceste principii. În practică, unui contribuabil îi va fi greu să se conformeze, dar și să anticipeze reacția autorităților fiscale.

În plus, o amenda stabilită prin raportare la TVA-ul din factura este în mod cert disproporționată față de gravitatea faptei. Aspect care este criticat cu precădere de Curtea de Justiție a Uniunii Europene (CJUE), care a subliniat în mai multe hotărâri maniera arbitrară a unui stat membru de a aplica sancțiuni (Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, Farkas C-564/15). Totodată, sancțiunea nu este aplicabilă unitar, având în vedere că anumite operațiuni pot fi scutite de TVA (chiar dacă emiterea facturii este opțională), și ar conduce la dubla impozitare, din moment ce companiile care acceptă facturi neconforme (ce nu sunt emise electronic) își vor pierde și dreptul de a deduce TVA pentru achizițiile respective.

Cel mai probabil, cu privire la acest aspect vor apărea numeroase litigii, în care fie se va invoca o excepție de neconstituționalitate, fie se va face o trimitere preliminară către CJUE.

În concluzie, contribuabilii vizati de obligativitatea RO e-Factura trebuie să înceapă cât mai repede să se pregătească, astfel încât să respecte termenele prevăzute de lege.