

DOI: 10.47743/jss-2024-70-1-10

## Reprezentarea fiscală în scopuri de T.V.A.

### Tax Representation for VAT Purposes

---

**Laura-Elena IONAȘCU (căș. Postolache)<sup>1</sup>, Robert DAMASCHIN<sup>2</sup>**

**Rezumat:** Îmbrăcată de legiuitor sub forma unei obligații legale, reprezentarea fiscală este prefigurată ca o expresie a sincretismului, îmbinând atât caractere ale reprezentării convenționale, astfel cum au fost consfințite de-a lungul secolelor, cât și trăsături noi, impuse de specificul sferei de aplicare și a realităților economice actuale. Beneficiile practice ale acestei reglementări, indiscutabile în prezent, sunt contrabalansate de provocările și limitele sale inerente, însuflând dezbateri continue cu privire la tratamentul juridic al reprezentantului fiscal, limitele reprezentării și răspunderea acestuia. În acest context, prezentul articol creionează o imagine de ansamblu asupra fațetelor instituției reprezentării fiscale în scopuri de TVA și a implicațiilor efectelor acesteia în cadrul sistemului juridic național.

**Cuvinte-cheie:** reprezentant fiscal, reprezentare, TVA, mandatar.

**Abstract:** Dressed by the legislator in the attire of a legal obligation, tax representation is envisioned as an expression of syncretism, combining features of conventional representation as enshrined over centuries and new characteristics dictated by the specificity of its application field and contemporary economic realities. The practical benefits of this regulation, unquestionably today, are offset by its inherent challenges and limitations, fueling ongoing debates regarding the legal treatment of the tax representative, the boundaries of representation, and their legal responsibility. In this context, the present paper provides an overview of the facets of the tax representation institution for VAT purposes and the implications of its effects within the national legal framework.

**Keywords:** tax representative, representation, VAT, trustee.

---

<sup>1</sup> Avocat în Baroul Iași, doctorand în cadrul Facultății de Drept a Universității „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, domeniul de studiu Drept financiar, email: elena.ionascu@student.uaic.ro.

<sup>2</sup> Avocat în Baroul Iași, doctorand în cadrul Facultății de Drept a Universității „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, domeniul de studiu Drept financiar, email: avocat.damaschin@gmail.com.

## 1. Prolegomene

Într-o lume în continuă transformare, nu ar fi de mirare dacă în imaginația actorilor economici ar apărea dorința de ubicuitate, grevată pe necesitatea de a fi permanent prezent, uneori în state diferite, pentru a gestiona în mod propice activitățile economice specifice. Deși incontestabil că specificul societății tinde spre o eră a digitalizării, anumite obligații ale operatorilor economici continuă să evidențieze un puternic liant teritorial cu anumite jurisdicții. Această realitate este cu atât mai pronunțată în dreptul fiscal, în cadrul căruia, obligațiile aferente contribuabililor se nasc în virtutea unui fapt generator al impunerii, de multe ori în state diferite de cel pe al cărui teritoriu, operatorul economic în cauză și-a stabilit sediul. Astfel, „prezența” acestora pe un anumit teritoriu se va manifesta prin înființarea de sedii secundare sau filiale, ori prin intermediul unor altor forme de reprezentare.

În dreptul fiscal, instituția reprezentării îmbracă o formă oarecum difuză, raporturile de reprezentare și conținutul acestora ieșind din tiparele civile cunoscute, pentru a putea să se plieze pe realitățile existente în practica administrării creanțelor fiscale. Astfel, identificăm această instituție, cu specificul ei, în cadrul mai multor operațiuni ce implică contribuabilul sau persoana impozabilă<sup>3</sup>, atât în ceea ce privește activitățile de conformare la normele fiscale, cât și în ipoteza pregătirii apărării în cadrul inspecțiilor fiscale.

În lucrarea de față, urmează să ne concentrăm atenția asupra reprezentării fiscale în scopuri de TVA, cartografiind principalele trăsături ale acestei instituții precum și diferențele ce se creionează între aceasta și regimul de nomenclatură civilă. Astfel, în demersul nostru vom încerca să realizăm o sinteză a principalelor acte normative aplicabile, analizând fațetele instituției reprezentării fiscale în raport de normele specifice aplicabile în materie și interpretându-le în raport de normele generale ce decurg din dreptul civil. Acest *modus operandis* se configurează necesar ca urmare a faptului că, deși în doctrina de specialitate sunt realizate ample discuții cu privire la taxa pe valoare adăugată, în privința materiei reprezentării fiscale în scopuri de TVA, identificăm lacune semnificative, ce au determinat prezentul demers.

Prefigurarea cadrului acestei lucrări, pornește însăși de la caracteristicile taxei pe valoare adăugată, ca element ce ne oferă oportunitatea de a diseca modul în care legiuitorul european și cel român au creat premisele instituției reprezentării fiscale, precum și scopul avut în vedere prin prezenta reglementare.

Taxa pe valoare adăugată a fost configurată pe trei dimensiuni respectiv, un impozit indirect, cu origine europeană, cu plată fracționată și neutru<sup>4</sup>. Această taxă este percepută, în conformitate cu dispozițiile articolului 9 ale Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei

---

<sup>3</sup> R. Bufan, M. Buliga, J. Malherbe, N. Șvidchi, *Tratat de drept fiscal. Volumul 2. Drept fiscal al Uniunii Europene*, Editura Hamangiu, 2018, pp. 97-98.

<sup>4</sup> I. M. Costea, *Fiscalitatea europeană. Note de curs*, Editura Hamangiu, 2016, p. 181.

pe valoarea adăugată<sup>5</sup>, persoanelor impozabile care „în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective”.

Reglementările privind acest impozit, fiind de factură recentă în cadrul normativ al țării noastre<sup>6</sup>, oferă în materia reprezentării direcții nefinisate, instituind un cadru general, dar fără limite și reguli exprese, în ciuda regimului special aplicabil în materie. Mai mult decât atât, observăm o predispoziție de a transmite responsabilitatea normării către puterea executivă și către autoritățile abilitate cu supravegherea și controlul conduitei fiscale a persoanelor impozabile, făcându-se trimiteri în nenumărate rânduri la legislația secundară, reprezentată de Normele metodologice de aplicare ale legii și ordinele de ministru.

## 2. Cadrul normativ al cercetării

Cadrul normativ de raportare al prezentei teme de studiu nu este unul caracterizat de vastitate. Taxa pe valoare adăugată este punctul central al cercetării noastre, de aceea vom reda pe scurt câteva elemente ce țin de esența acestei reglementări.

În accepțiunea literaturii de specialitate, TVA este un impozit, care se raportează la o perioadă fiscală reprezentată de regulă de o lună calendaristică și care se calculează ca diferență între taxa pe valoare adăugată aferentă operațiunilor impozabile (taxa colectată) și taxa pe valoare adăugată aferentă pentru achiziția de bunuri și servicii de către persoana care plătește TVA (taxa deductibilă)<sup>7</sup>. Taxa pe valoare adăugată urmărește eliminarea unei impuneri de tip cascadă, repetată, care se practică prin intermediul impozitului pe cifra de afaceri, fiind catalogată ca un impozit indirect, respectiv un impozit asupra consumului, pe vânzarea de bunuri și prestarea de servicii<sup>8</sup>.

Pornind de la structura legislativă generală, literatura de specialitate evidențiază în mod constant că normele principale în materie de TVA, redată în legislația fiscală română sunt o transpunere a regulilor instituite de Uniunea Europeană, aceasta din urmă aflându-se într-o perpetuă dinamică ascendentă începând încă cu anul 1967, an ce marchează primele două directive ce stabileau dispoziții în materie de TVA<sup>9</sup>.

Principalele acte cu caracter normativ de a căror incidență depinde prezenta lucrare nu sunt numeroase, însă vom începe cu dispozițiile articolul 316 alin. (7) Cod fiscal. Aceste dispoziții își găsesc un corespondent și în ceea ce privește vechea reglementare fiscală, fiind omoloage dispozițiilor articolului 153 din vechiul

---

<sup>5</sup> JO, seria L, nr. 347 din 11 decembrie 2016. În doctrină mai este cunoscută sub denumirea de „Directiva 112” sau „Directiva TVA”. În acest sens a se vedea L. Dobrinescu, *Baza de impozitare a TVA. O abordare juridică și economică*, Editura Solomon, București, 2023, pp. 12-13.

<sup>6</sup> R. Bufan, M. Buliga, J. Malherbe, N. Șvidchi, *op. cit.*, p. 92.

<sup>7</sup> D. D. Șaguna, D. I. Radu, *Drept fiscal*, ed. a IV-a, Editura C.H. Beck, București, 2019, p. 231.

<sup>8</sup> D. Șova, *Drept Fiscal*, Editura C.H. Beck, București, 2011, pp. 156-157.

<sup>9</sup> C.F. Costas, *Drept Fiscal*, ed. a III-a, rev., Editura Universul Juridic, București, 2021, p. 311.

Cod fiscal<sup>10</sup>. Dispozițiile articolul 316 alin. (7) Cod fiscal prevăd că: „*Persoana impozabilă stabilită în Uniunea Europeană, dar nu în România, care are obligația să se înregistreze în scopuri de TVA în România, poate, în condițiile stabilite prin normele metodologice, să își îndeplinească această obligație prin desemnarea unui reprezentant fiscal. Persoana impozabilă nestabilită în Uniunea Europeană care are obligația să se înregistreze în scopuri de TVA în România este obligată, în condițiile stabilite prin normele metodologice, să se înregistreze prin desemnarea unui reprezentant fiscal.*”

În aprecierea noastră, dispozițiile articolul 316 alin. (7) Cod fiscal reprezintă punctul central care naște obligația persoanelor impozabile nestabilite în România de a se înregistra în scopuri de TVA prin reprezentant fiscal. În mod specific, această obligație există direct în sarcina persoanelor impozabile care nu au sediul nici în România, nici în spațiul Uniunii Europene. În detalierea articolul 316 din Codul fiscal se aplică Normele metodologice din anul 2016 privind aplicarea Legii nr. 227/2015<sup>11</sup>. Principalele aspecte relevante pentru tema noastră sub aspect normativ sunt date de dispozițiile pct. 88-91 din aceste norme metodologice, dispoziții pe care le vom regăsi des amintite în prezentul studiu.

Procedura de numire și o parte dintre condițiile aplicabile reprezentantului fiscal sunt conturate de către O.M.F.P. nr. 143/2003 privind procedura de desemnare a reprezentantului fiscal<sup>12</sup>. Ca instrument legislativ ne vom raporta și la Codul de procedură fiscală, pentru a realiza o paralelă de comparație între reprezentantul fiscal în condițiile art. 316 alin. (7) Cod fiscal și persoana împuternicită în condițiile articolul 18 din Codul de procedură fiscală.

Vom observa pe măsura pătrunderii în tema de cercetare faptul că legislația și literatura de specialitate nu îmbracă o formă caracterizată de minuțiozitate și explicații, fiind incidente multiple problematici pentru care legea oferă doar un ghidaj timid și a căror rezolvare nu a făcut obiectul unei dezbateri doctrinare, nici nu au trecut testul unei jurisprudențe consecvente.

În cele din urmă, cu privire la această secțiune, subliniem faptul că dispozițiile articolul 316 alin. 7 din Codul fiscal, reprezintă o transpunere a prevederilor cuprinse de articolele 213, 214, 215 și 216 din Directiva 2006/112/CE din data de 28.11.2006 privind sistemul comun de TVA, rațiunea reglementării și jurisprudența europeană în domeniu fiind faruri de călăuzire în această materie.

### **3. Persoana impozabilă, în calitate de reprezentat fiscal**

Ca regulă generală, în privința cazurilor în care operează reprezentarea fiscală, legiuitorul român, în concordanță cu dispozițiile Directivei 2006/112/CE și ale Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15

---

<sup>10</sup> E. Duca, *Codul fiscal comentat și adnotat cu legislație secundară și complementară, jurisprudență și norme metodologice*, Editura Universul Juridic, București, 2021, p. 609.

<sup>11</sup> Normele Metodologice din anul 2016 privind aplicarea Legii nr. 227/2015, publicate în M. Of. nr. 22 din data de 13 ianuarie 2016.

<sup>12</sup> Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 143/2003 privind procedura de desemnare a reprezentantului fiscal, publicat în M. Of. nr. 81 din 07 februarie 2003.

martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată<sup>13</sup> a avut în vedere situația entităților care desfășoară activități economice impozabile în România, dar care nu sunt stabilite pe teritoriul acesteia.

În materie de TVA, profilarea persoanei impozabile este realizată de dispozițiile articolului 269 alin. (1) Cod fiscal, în care identificăm ca trăsătură principală a acesteia exercitarea unei activități economice independente, indiferent de loc, scop sau rezultatul acelei activități<sup>14</sup>. În ceea ce privește noțiunea de „activitatea economică”, se are în vedere un sens extins al noțiunii, astfel că inclusiv actele pregătitoare dobândesc relevanță juridică, fiind încadrate sub umbrela acestui concept<sup>15</sup>.

Pornind de la aceste elemente, putem identifica momentul de la care persoana impozabilă poate îmbrăca „costumul de reprezentat fiscal”, respectiv momentul de la care obligația de înregistrare și de desemnare a unui reprezentant fiscal devine exigibilă. Observăm că este urmărită îndeaproape această abordare extensivă, pe care o descoperim și în cadrul Normelor metodologice, care statuează la punctul 88 alin. (3) faptul că momentul de debut este reprezentat de data la care în mod obiectiv se poate aprecia că persoana intenționează să efectueze o activitate economică supusă regimului de taxare.

În același sens sunt și dispozițiile Codului Fiscal actual, care prevăd în cadrul articolul 316 alin. (1) trei momente care marchează nașterea obligației de înregistrare în scopuri de TVA. Un prim moment este cel al declarației în sensul preconizării unei cifre de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire<sup>16</sup>. Un al doilea moment este reprezentat de data la care, în cursul desfășurării activității economice, se atinge sau se depășește pragul instituit de lege. În cele din urmă, se recunoaște posibilitatea optării pentru acest regim, atât la momentul declarării începerii activității, chiar dacă nu există elemente obiective care să indice că este posibilă depășirea plafonului stipulat, cât și de persoanele care nu realizează o cifră de afaceri superioară plafonului, ori desfășoară activități scutite de taxă.

Prin urmare operatorul economic trebuie să demonstreze o conduită diligentă, întrucât contractarea unui reprezentant fiscal poate fi necesară chiar înainte de data prestării efective a serviciilor sau a livrării bunurilor.

---

<sup>13</sup> J.O., seria L, nr. 77/1 din 23 martie 2011.

<sup>14</sup> Pentru mai multe detalii privind faptul generator al impunerii, a se vedea R. Bufan, M. Buliga, J. Malherbe, N. Șvidchi, *op. cit.*, pp. 156-160.

<sup>15</sup> Această interpretare este adânc înrădăcinată în sistemul de drept european, prima referire fiind realizată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-268/83, cunoscută și sub numele de cauza „Rompelman”, când a conchis faptul că actele pregătitoare, care fac parte din activitatea economică ce se dorește a fi desfășurată, trebuie considerate ele însele ca îndeplinind condițiile generale ale acestui concept. A se vedea, C.J.U.E, cauza C-268/83, D.A. Rompelman și E.A. Rompelman-Van Deelen v Minister van Financiën, hotărâre pronunțată la 14 februarie 1985.

<sup>16</sup> Plafonul de scutire are în vedere dispozițiile articolului 268 Cod fiscal, care prevăd un prag în valoare de 10.000 euro, al cărui echivalent în lei este stabilit prin Normele metodologice.

Originea legislativă a reprezentării fiscale este conturată de Codul fiscal, prin articolul 316 alin. (7), care creează obligația de înregistrare în scopuri de TVA și a persoanelor impozabile care sunt stabilite în Uniunea Europeană, dar nu în România, acest lucru realizându-se prin desemnarea unui reprezentant fiscal, în condițiile stabilite de lege. Totodată, există și o a doua categorie de persoane care au obligația de înregistrare în scopuri de TVA, în conformitate cu același act normativ, respectiv persoanele impozabile nestabilite în Uniunea Europeană.

Cu alte cuvinte, reprezentarea fiscală are în vedere mandatarea din partea persoanei impozabile, nestabilite în România, dar care stabilește relații fiscale cu autoritățile statului, a unei alte persoane, denumită reprezentant fiscal, pentru ca aceasta din urmă, să îndeplinească pentru persoana impozabilă obligațiile pe care aceasta din urmă le are, din perspectiva taxei pe valoare adăugată.

În cele ce urmează vom proceda la identificarea *in concreto* a persoanelor care au obligația de a se înregistra în scop de TVA, respectiv a acelor persoane care se vor înregistra în scop de TVA prin intermediul reprezentantului fiscal.

Literatura de specialitate<sup>17</sup> a arătat că se vor înregistra în scopuri de TVA acele persoane care realizează operațiuni pe teritoriul României care creează un drept de deducere a taxei pe valoare adăugată, altele decât acelea de servicii de transport, auxiliare acestora, care sunt scutite. Aceeași sursă doctrinară<sup>18</sup> arată faptul că se poate solicita înregistrarea în scopuri de TVA a persoanelor care nu sunt stabilite în România, dacă efectuează pe teritoriul național una dintre următoarele categorii de activități, respectiv import de bunuri, operațiuni prevăzute la articolul 292 alin. (2) lit. e) sau lit. f) Cod fiscal, dacă optează pentru taxarea lor sau sunt taxabile prin opțiune sau efect al legii.

#### **4. Între fond și formă. Reprezentantul fiscal în reglementarea română actuală**

În ciuda evoluției economice a societății și a creșterii situațiilor în care este necesară desemnarea unui reprezentant fiscal în scopuri de TVA pentru operatorii economici, legislația aplicabilă în materie a cunoscut o stagnare inexplicabilă, mai ales dacă realizăm o scurtă comparație cu abundența de modificări legislative intervenite în ultimii ani în alte materii, chiar conexe.

##### **4.1. Aspecte procedurale privind desemnarea și autorizarea reprezentantului fiscal în scopuri de TVA**

În lumina dispozițiilor existente, sub aspect procedural, desemnarea reprezentantului fiscal reprezintă expresia voinței persoanei impozabile care are obligația de a se înregistra în scopuri de TVA. Modul de desemnare al reprezentantului fiscal a fost formulat în Codul fiscal român actual, în cadrul aceluiași dispoziții enunțate anterior, respectiv, articolul 318 și 319, prin care se face trimitere la două surse normative diferite, respectiv, O.M.F.P. nr. 194/2003 privind

---

<sup>17</sup> I. M. Costea, *op. cit.*, p. 187.

<sup>18</sup> *Ibidem.*

procedura de desemnare a reprezentantului fiscal și Normele metodologice din anul 2016 privind aplicarea Legii nr. 227/2015<sup>19</sup>.

Totodată, în cadrul Normelor de aplicare ale Codului fiscal, sunt stabilite condițiile specifice, procedurale ce trebuie a fi îndeplinite pentru ca o persoană să poată fi desemnată și autorizată în calitate de reprezentant fiscal. Aceste condiții sunt indicate în principal în cadrul pct. 89 alin. (2) din Norme. Astfel, în concordanță cu aceste dispoziții, observăm o sferă generală de cuprindere a persoanelor ce pot fi desemnate ca „reprezentanți fiscali”, fiind utilizată sintagma „orice persoană”. Cu toate acestea, urmează să constatăm că subiectul este unul „calificat”, întrucât este necesară îndeplinirea a două condiții cumulative pentru a putea dobândi această calitate în mod legal, respectiv, persoana în cauză trebuie să fie stabilită în România și trebuie să fie, la rândul său, înregistrată în scopuri de TVA, astfel cum prevede articolul 316 din Codul fiscal.

În ceea ce privește actele în temeiul cărora se autorizează desemnarea reprezentantului fiscal în scopuri de TVA de către organul fiscal competent, acestea sunt enumerate atât în dispozițiile Ordinului sus-menționat, cât și în cuprinsul Normelor metodologice.

Punctul 89 alin. (1) din Normele metodologice prevede că pentru înregistrare sunt necesare următoarele documente: a) declarația de începere a activității, care cuprinde: data și natura activității pe care o va desfășura în România, precum și de documentele prevăzute la pct. 88 alin. (6) din Normele metodologice de punere în aplicare a Codului fiscal; b) copie de pe actul de constituire în străinătate a persoanei impozabile nestabilite în România; c) acceptul scris al persoanei propuse ca reprezentant fiscal, prin care aceasta se angajează să îndeplinească obligațiile ce îi revin conform legii și în care aceasta trebuie să precizeze natura operațiunilor; d) contractul încheiat între persoana nestabilă în România și reprezentantul fiscal propus, din care să rezulte întinderea mandatului acordat reprezentantului.

În ceea ce privește competența de soluționare a cererii de înregistrare a reprezentantului fiscal, în conformitate cu Normele metodologice, aceasta aparține organului fiscal competent la care reprezentantul propus este înregistrat în scopuri de TVA.

Astfel, atât din punct de vedere al competenței materiale, cât și teritoriale, practic se face o trimitere la normele de competență care reglementează modul de înregistrare al reprezentantului fiscal, prevăzute în Ordinului A.N.A.F. nr. 393/2021 pentru aprobarea Procedurii privind evaluarea riscului fiscal pentru persoanele impozabile care solicită înregistrarea în scopuri de taxă pe valoarea adăugată potrivit articolul 316 alin. (12) lit. e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pentru aprobarea Procedurii de înregistrare, la cerere, în scopuri de taxă pe valoarea adăugată potrivit articolul 316 alin. (12) lit. e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precum și pentru aprobarea Procedurii de anulare, din oficiu, a înregistrării în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a persoanelor impozabile care

---

<sup>19</sup> M. Of. nr. 81 din 7 februarie 2003.

prezintă risc fiscal ridicat potrivit articolul 316 alin. (11) lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.<sup>20</sup>

Această abordare își are temeiul pe rațiuni de operativitate, în vederea înlesnirii posibilității reprezentantului fiscal de a-și exercita obligațiile, dar și în scopul înlesnirii unor eventuale controale fiscale și a raporturilor dintre organul fiscal și reprezentant.

Având în vedere subiectul prezentei lucrări, o atenție sporită o îndreptăm în final către dispozițiile Codului de procedură fiscală care enunță regulile aplicabile împuterniciților fiscali. Încă de la o primă analiză, observăm câteva discrepanțe între aceste norme și cele prevăzute în cadrul capitolului referitor la reprezentarea fiscală în scopuri de TVA. Întrebarea legitimă care se ridică este dacă urmează să dăm prioritate acestor dispoziții sau celor prevăzute în cadrul art. 316 alin. (6<sup>1</sup>) Cod fiscal, care fac trimitere la O.M.F.P. nr. 194/2003. Suntem de părere că trebuie manifestată o atenție sporită în ceea ce privește diferențierea reprezentantului fiscal de persoanele împuternicite în virtutea articolului 18 din Codul de procedură fiscală. Dacă în cazul acestui din urmă articol, contribuabilul sau plătitorul poate fi reprezentat de către un împuternicit, în cazul de față, reprezentarea fiscală a persoanelor care nu sunt stabilite în România, nu este o reprezentare voluntară, ci una obligatorie.

Tot în ceea ce privește distincția între reprezentant și împuternicit, observăm din economia articolul 316 Cod fiscal, coroborat cu punctul 89 din Normele metodologice, că în cazul persoanelor nestabilite în Uniunea Europeană, există o obligație de a desemna un reprezentant fiscal care să îndeplinească operațiunile în această materie, precum decontul, emiterea de facturi etc, în timp ce în cazul împuterniciților, persoana reprezentată poartă să îndeplinească în continuare și singură aceste operațiuni.

#### **4.2. Delimitări și particularități ale contractului de mandat în materie de reprezentare fiscală în scopuri de TVA**

Dispozițiile articolului 1 și ale articolului 2 din O.M.F.P. nr. 143/2003, prevăd că: „Desemnarea reprezentantului fiscal se face prin contract de mandat cu reprezentare, împuternicire sau procură, încheiate în formă scrisă și autentificate de un notar public. ... Împuternicirea sau procura este însoțită de o declarație pe propria răspundere, autentificată, a persoanei desemnate ca reprezentant fiscal, prin care aceasta acceptă împuternicirea sau procura”.

Din congruența dispozițiilor în materie, în ciuda modului de formulare, ce enumeră redundant practic elementele aceleiași instituții juridice, remarcăm faptul că reprezentantul fiscal se desemnează prin intermediul contractului de mandat cu reprezentare, prin împuternicire sau procură, care trebuie să aibă formă scrisă și autentificată de un notar public, forme juridice destul de eterogene. În lipsa unor norme specifice aplicabile încheierii acestui contract, distingem în regimul

---

<sup>20</sup> M. Of. nr. 286 din 22 martie 2021.



procedural aplicabil procedurii de înregistrare câteva caracteristici specifice ale acestui contract, distincte de caracterele generale din dreptul civil.

Un prim element asupra căruia atragem atenția este caracterul consensual al contractului de mandat, respectiv, recunoașterea valabilității contractului încheiat prin simplul acord de voință al părților<sup>21</sup>. În acest sens, consensualismul este definit în doctrină ca fiind un „*principiu ce guvernează în sistemul Codului civil român, încheierea actelor juridice civile și de specificul căruia este recunoașterea valabilității contractului încheiat prin simplul acord de voință al părților, indiferent de forma în care acestea se exteriorizează*”<sup>22</sup>. În cazul contractului de mandat având ca obiect reprezentarea fiscală în scopuri de TVA, observăm că acest principiu este neutralizat, transformându-se în această materie într-un act juridic solemn, întrucât în cazul acestuia este impusă forma autentică drept condiție solicitată *ad validitatem*<sup>23</sup>.

Un element secundar important este reprezentat de faptul că textul normativ oferă alternativa existenței unei împuterniciri sau a unei procuri, care trebuie să fie la rândul ei în formă scrisă și autenticată. Astfel, persoana impozabilă va putea, ca alternativ încheierii contractului de mandat, să emită o împuternicire ori să încheie o procură notarială pentru desemnarea reprezentantului fiscal. La rândul său, în mod suplimentar, conform articolul 1 alin. (2) din O.M.F.P. nr. 143/2003, reprezentantul fiscal va da o declarație pe proprie răspundere, autenticată, prin care acceptă împuternicirea sau procura pe care a dat-o anterior persoana impozabilă, angajându-se să îndeplinească obligațiile care îi revin conform legii. Corespondent, identificăm aceeași obligație și în cadrul dispozițiilor pct. 89 alin. (1) lit. a) din Normele metodologice.

Aceste cerințe apreciem noi că stabilesc o sarcină suplimentară actorilor implicați, în contextul în care anterior deja este încheiat un contract de mandat în formă autentică, în care sunt stabilite prin consimțământ liber exprimat, care sunt operațiunile avute în vedere de respectivul act. În opinia noastră, aceste cerințe suplimentare sunt redundante, putând fi reduse eventual doar la autentificarea contractului de mandat, nu și la necesitatea existenței unei procuri/împuterniciri autentificate de notarul public și a unei declarații autentice de acceptare a procurii/împuternicirii. Acest lucru, cu atât mai mult cu cât procura<sup>24</sup>, respectiv împuternicirea, sunt mijloace de probă ale contractului încheiat.

---

<sup>21</sup> În materia contractului de mandat, deși regula este cea a consensualismului, acest principiu cunoaște și o serie de temperări în anumite cazuri specifice. Pentru detalii a se vedea I. Dogaru, E.G. Olteanu, L. Săuleanu, *Bazele dreptului civil. Volumul IV. Contracte speciale*, Editura C.H. Beck, București, 2009, pp. 649-651.

<sup>22</sup> M. N. Costin, C. M. Costin, *Dicționar de drept civil de la A la Z*, ed. a III-a, Editura Universul Juridic, București, 2019, p. 179.

<sup>23</sup> Cu privire la clasificarea actelor juridice în acte consensuale, solemne (formale) și reale, a se vedea G. Boroș, C. A. Angheliescu, *Curs de drept civil. Partea generală*, ed. a III-a, Editura Hamangiu, București, 2021, p. 133-134.

<sup>24</sup> În acest sens, „procura” este definită ca fiind înscrisul „*întocmit cu scopul de a constata existența unui contract de mandat, în care sînt cuprinse împuternicirile conferite manda-*

Tot cu privire la forma contractului, observăm că, deși în dreptul civil, contractul de mandat poate fi încheiat și în formă verbală sau chiar în mod tacit, introducerea cerinței autentificării contractului în vederea obținerii autorizării, ca normă specială, conduce la lipsirea de conținut a articolului 2013 C.civ.<sup>25</sup>, de la care se va deroga în mod corespondent cu limitarea impusă.

Mai mult decât atât, continuând analiza acestui raport de reprezentare, remarcăm faptul că eficacitatea drepturilor și obligațiilor părților sunt condiționate de autorizarea obținută de la organul fiscal competent. Considerăm că în această situație este incidentă ca modalitate a actului juridic condiția suspensivă, pozitivă, de tip cazual<sup>26</sup>, întrucât nașterea drepturilor și obligațiilor părților depinde de producerea evenimentului, respectiv autorizarea primită de la organul fiscal. Cu privire la efectele îndeplinirii sau neîndeplinirii condiției, rămân aplicabile dispozițiile din materie civilă, astfel că în ipoteza îndeplinirii condiției, contractul încheiat poate produce efecte retroactive, în timp ce în cazul neîndeplinirii condiției, se va considera că actul juridic nu a fost niciodată încheiat<sup>27</sup>.

În acest sens este și jurisprudența națională, scopul acestei teze fiind fundamentat pe ideea de „prevalență a substanței asupra formei”, după cum reiese și din următorul extras de practică judiciară al Înaltei Curți de Casație și Justiție: *„La soluționarea prezentului recurs se are în vedere că în baza principiului prevalenței substanței asupra formei, relevant și aplicat în jurisprudența Curții de Justiție a U.E., care este izvor de drept comunitar, autoritățile publice nu pot aduce restrângeri drepturilor individuale sau impune obligații pe considerente pur formale, în măsura în care acestea nu sunt dublate de considerente ce țin de substanța raporturilor sociale cărora li se adresează. După cum a rezultat din explicațiile făcute în precedent, în speță, numai considerații pur formale au condus la respingerea cererii de rambursare, pentru motivul că reprezentantul fiscal a dobândit această calitate, ulterior depunerii cererii de rambursare, deși la data analizării cererii condiția impusă de lege era îndeplinită”*<sup>28</sup>.

Un alt element de distinctivitate este redat prin dispozițiile articolului 89 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare ale Legii nr. 227/2015, care impun o interdicție în ceea ce privește existența mai mult reprezentanți fiscali pentru

---

*tarului”*. A se vedea I. Popescu-Sireteanu, *Mic dicționar juridic cu expresii și locuțiuni românești privitoare la drept și Anexe*, Editura Bucovina, Iași, 1996.

<sup>25</sup> Dispozițiile articolului 2013 C.civ. sunt în sensul că *„Contractul de mandat poate fi încheiat în formă scrisă, autentică ori sub semnătură privată, sau verbală. Acceptarea mandatului poate rezulta și din executarea sa de către mandatar”*.

<sup>26</sup> Pentru o analiză detaliată a „condiției”, ca modalitate a actului juridic civil, a se vedea C. T. Ungureanu, I. A. Toader, *Drept civil. Partea Generală. Persoanele*, ed. a V-a, Editura Hamangiu, București, 2022, pp. 248-254.

<sup>27</sup> C u privire la „efectele condiției”, a se vedea O. Ungureanu, C. Munteanu, *Drept civil, Partea Generală*, ed. a II-a, Editura Universul Juridic, București, 2017, pp. 330-333; C. T. Ungureanu, I. A. Toader, *op. cit.*, pp. 252-254; G. Boroș, C. A. Angheliescu, *op. cit.*, pp. 215-219.

<sup>28</sup> Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție numărul 3578 din 2013, disponibilă online pe: <https://legeaz.net/spete-contencios-inalta-curte-iccj-2013/decizia-3578-2013>, accesată la data de 15.12.2023.

ansamblul operațiunilor desfășurate pe teritoriul României de către persoana impozabilă, care nu este stabilită în România.

În cazul normelor de nomenclatură civilă pe de altă parte, această limitare nu există, fiind posibilă existența unei pluralități de mandatar care să reprezinte interesele unei anumite entități sau persoane fizice. Prin aceeași dispoziție normativă se eludează și posibilitatea unor limitări doar la anumite operațiuni ale mandatului reprezentantului fiscal, pentru ca alte operațiuni să fie conferite unui alt reprezentant fiscal.

În completarea acestor dispoziții, trebuie să facem referire și la normele O.M.F.P. nr. 143/2003 privind procedura de desemnare a reprezentantului fiscal, care reiau dispozițiile anterior enunțate, în sensul precizării faptului că persoana reprezentată, urmează a-și desemna un singur reprezentant fiscal pentru ansamblul operațiunilor impozabile desfășurate în România. Cu toate acestea, această restricție nu are aplicabilitate și în sens invers, astfel că reprezentantul fiscal poate încheia contracte de mandat cu mai multe persoane impozabile pentru care este necesară înregistrarea în scopuri de TVA pe teritoriul statului român sau care optează pentru aceasta.

Un alt aspect asupra căruia considerăm oportun să ne oprim este reprezentat de modurile de încetare ale contractului de mandat și efectele acestora. Astfel, în afara regimului general stipulat de normele civile în materie, în cazul reprezentării în scopuri de TVA, suntem de părere că încetarea contractului dintre părți este guvernată de două cauze suplimentare, reprezentate de anularea înregistrării în scopuri de TVA și de înființarea de către persoana impozabilă a unui sediu pe teritoriul țării noastre (ori, pe teritoriul unui stat membru, cu optarea de către aceasta pentru înregistrarea directă).

Astfel, în privința primei ipoteze, anularea înregistrării în scopuri de TVA operează în temeiul articolelor 316 și 317 Cod fiscal, situație care conduce la încetarea contractului de mandat, operând practic o revocare tacită a autorizării reprezentantului fiscal, recunoscută inițial de către organul fiscal.

În cadrul celei de-a doua ipoteze menționate, o modificare interesantă în dinamica reprezentării apare în situația în care persoana impozabilă nestabilită pe teritoriul României și nici în spațiul Uniunii Europene, dar care s-a înregistrat anterior în scopuri de TVA în raport de rigorile prezentate anterior, se stabilește pe teritoriul României. Această situație specifică este un element generator de modificări în mai multe planuri, pe de o parte atât în ceea ce privește relația reprezentantului cu persoana impozabilă, relația persoanei impozabile cu organele fiscale și relația persoanei impozabile cu organele fiscale.

Cadrul normativ care identifică soluția aplicabilă în această speță sunt alin. (7), (8) (9) ale pct. 89 din Normele metodologice de punere în aplicare a Codului Fiscal. Se arată că în situația în care, ulterior momentului desemnării reprezentantului fiscal, persoana impozabilă, își stabilește cel puțin un sediu fix pe teritoriul României, în condițiile articolului 266 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, codul de înregistrare în scopuri de TVA care a fost atribuit către reprezentantul fiscal va fi preluat de către persoana impozabilă astfel stabilită în România prin intermediul

sediului fix. Nucleul normativ indicat, mai arată și faptul că sub aspectul taxei pe valoare adăugată, operațiunile care au fost realizate anterior prin intermediul reprezentantului legal, vor fi considerate ca fiind operațiuni aparținând persoanei impozabile nou stabilite în România.

Cu alte cuvinte, observăm că în situația stabilirii ulterioare a unui sediu în România de către persoana care nu era stabilită inițial pe teritoriul național, *ope legis* se realizează un transfer al tuturor prerogativelor de la reprezentantul fiscal către persoana care a fost inițial reprezentată. De la acest moment, persoana impozabilă va putea să-și îndeplinească singură prerogativele pe care le realiza reprezentantul fiscal, contractul dintre părți încetând.

În cazul celorlalte moduri de încetare a contractului, respectiv prin acord, ajungere la termen, revocare, renunțare, decesul, insolvabilitatea și falimentul mandatarului sau mandantului, se instituie o obligație de informare a organului fiscal, prin dispozițiile pct. 89 alin. (6) din Normele de punere în aplicare a Codului fiscal. De această dată, normele în materie indică doar faptul că înștiințarea trebuie realizată „în formă scrisă” fără a preciza dacă este necesară și forma autentică în acest sens. Pentru rațiuni de simetrie și de efecte, considerăm că această informare ar trebui să îmbrace tot forma autentică, deși această cerință poate părea excesivă la o primă vedere. Desigur, în contextul în care norma nu prevede o anumită formă, se poate aduce facil argumentul „ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus”, sens în care se poate considera că forma înscrisului sub semnătură privată este suficientă.

Nu în ultimul rând, în cazul încetării prin ajungere la termen, constatăm din cuprinsul legislației că nu este indicat un termen derogator de la normele de drept civil ce prevăd valabilitatea contractului de mandat. Ori, în acest context rămâne aplicabil termenul de trei ani prevăzut de dispozițiile articolului 2015 C.civ.. În acest context, contractul de mandat trebuie să fie prelungit în conformitate cu dispozițiile prevăzute de Normele de aplicare ale Codului fiscal. În această privință, deși reluarea procedurii la fiecare trei ani poate avea avantajul reverificării îndeplinirii condițiilor pentru valabila desemnare a reprezentantului fiscal, considerăm că se putea prevedea un termen superior de valabilitate al contractului, în vederea facilitării acestui mecanism pentru actorii implicați, dar și pentru degrevarea autorităților fiscale de această sarcină.

### ***4.3. Conținutul raportului de reprezentare***

După parcurgerea etapei procedurale, de încheiere a contractului de mandat în forma și condițiile prescrise de lege și ulterior etapei de acceptare a reprezentantului de către organele fiscale competente, reprezentantul fiscal este ținut să răspundă din punctul de vedere al obligațiilor privind taxa pe valoare adăugată astfel cum prevede pct. 89 alin. (4).

Reprezentantul fiscal în baza mandatului pe care l-a primit și în limitele acestuia va avea o serie de prerogative în raport cu autoritățile fiscale și în raport cu persoana pe care o reprezintă. Dintre aceste prerogative fac parte emiterea de facturi pentru livrările de bunuri și/sau pentru prestațiile de servicii pe care le

efectuează persoana pe care o reprezintă, care nu este stabilită în România, reprezentantul fiscal aplicând regimul de taxă care corespunde respectivelor servicii și transmite această factură beneficiarilor, în conformitate cu alin. (11) al pct. 89 din Normele metodologice.

Reprezentantul fiscal, în baza aceleiași temeii, primește facturi pentru achizițiile care sunt efectuate de către persoana pe care o reprezintă. Pe lângă mențiunile conforme cu articolul 319 alin. (20) din Codul Fiscal, facturile de achiziții vor cuprinde nu numai datele persoanei nestabilite în România, ci și datele reprezentantului fiscal, precum adresa, codul de înregistrare alocat, denumirea sau numele acestuia. Aceste date vor trebui să fie prevăzute și pe facturile emise de către reprezentantul fiscal, în calitatea sa de mandatar, aceste obligații fiind stabilite prin intermediul alin. (13) de la pct. 89 din Normele metodologice.

Pe lângă obligațiile și prerogativele deja menționate, reprezentantul fiscal este cel care depune decontul de taxă prevăzut la articolul 323 din Codul fiscal, pentru acele operațiuni desfășurate pe teritoriul României de către persoana reprezentată.

Pornind de la aceste considerente, un element frapant este crearea unei paralele cu registrul de nomenclatură civilă pentru a arăta faptul că reprezentantul fiscal va avea răspunderea instituită prin articolul 2018 Cod civil pentru mandatul cu reprezentare. Drept urmare, reprezentantul fiscal va răspunde pentru acțiunile sale cu diligența unui bun proprietar, *bonus pater familias*, în situația în care mandatul conferit este unul cu titlu oneros, iar în cazul în care mandatul este unul cu titlu gratuit acesta va răspunde ca pentru propriile afaceri<sup>29</sup>.

Apare astfel o discuție amplă și complexă, având în vedere faptul că, în raport de dispozițiile normative, persoana impozabilă și reprezentantul fiscal au o răspundere solidară în fața organelor fiscale pentru plata taxei. Elocvente în acest sens sunt dispozițiile articolului 316 alin. (6)<sup>2</sup> Cod fiscal, care prevăd faptul că: *Persoana care desemnează un reprezentant fiscal autorizat, conform articolul 316 alin. (6)<sup>1</sup> este ținută răspunzătoare individual și în solidar pentru plata taxei, împreună cu reprezentantul său fiscal autorizat.*

În perspectiva noastră, în toate formele mandatului, răspunderea va fi una raportată la diligența unui bun proprietar, deoarece în economia dispozițiilor legale obligațiile reprezentantului fiscal sunt complexe, îmbrăcând atât forma unor obligații de rezultat, cât și a unor obligații de diligență. De exemplu, în cazul în care se emit facturile pentru persoana impozabilă, cât și în cazul în care se depun deconturi de taxă, putem vorbi atât de obligații de diligență, cât și de obligații de rezultat.

## 5. Considerații finale

Sorgința reprezentării ca instituție de drept fiscal, se identifică printr-o necesitate de ordin practic, atât a organului fiscal, cât și a persoanei impozabile, necesitate ce este reprezentată de importanța unei bune gestionări a problemelor

---

<sup>29</sup> F. Deak, L. Mihai, R. Popescu, *Tratat de drept civil. Contracte speciale, Vol, II*, ed. a V-a actualizată și completată, Editura Universul Juridic, București, 2021, pp. 266-267.

și procedurilor fiscale pe care trebuie să le îndeplinească. În mod specific, reprezentarea fiscală în scopuri de TVA poate fi privită din perspectiva provocărilor de natură procedural-fiscală pe care le poate întâmpina o entitate care desfășoară operațiuni taxabile în România și care trebuie să se înregistreze în acest scop. Drept urmare, legiuitorul a apreciat că cel mai facil liant între organele fiscale ale statului român și o persoană impozabilă care trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA este existența unui reprezentant fiscal al acesteia din urmă.

Pornind de la această ipoteză, considerăm că reprezentarea fiscală are o dublă valență în acest caz, pe de o parte fiind protejate interesele persoanei impozabile, căreia i se asigură o pârghie pentru îndeplinirea obligațiilor pe care le are în raport cu legislația incidentă, iar pe de altă parte, în aceeași măsură, sunt protejate interesele statului, care are garanția că persoana impozabilă își duce la îndeplinire sarcinile fiscale prin mijlocirea reprezentantului fiscal.

Cu toate acestea, în opinia noastră, această dublă valență despre care am făcut vorbire, poate fi nuanțată. Astfel, apreciem că instituirea acestui mecanism contrabalansează în favoarea organului fiscal. În economia obligațiilor legale pe care le are de îndeplinit persoana impozabilă, precum și prin raportare la obligațiile reprezentantului fiscal, putem observa că statul este cel care beneficiază de o protecție sporită în întregul proces de reprezentare.

În același timp, cele două valențe se conturează ca un epicentru în jurul reprezentantului fiscal, care poartă la rândul său o dublă răspundere, atât în fața persoanei pe care o reprezintă, cât și în fața organelor fiscale. Acest lucru se desprinde prin raportarea la pct. 89 alin. (11) din Normele metodologice de punere în aplicare a Codului Fiscal, care pun în lumină principalele atribuții și obligații pe care reprezentantul fiscal la are.

În planul stadiului doctrinei, constatăm că în timp ce sub aspectul persoanei impozabile, a operațiunilor taxabile și a regimurilor TVA aplicabile, specialiștii în materie au realizat cartografii ample și originale, atât din punct de vedere teoretic, cât și practic, în cadrul materiei de față, stadiul actual al cercetării oferă bazele unor oportunități de studiu cuprinzătoare pentru discuții viitoare. În aceste condiții, deși subiectul analizat prezintă o amploare în continuă ascensiune, nu am identificat tendințe de conturare a unor opinii doctrinare care să trateze problematica într-un mod complex și să identifice eventuale modalități de creștere și îmbunătățire a mecanismului reprezentării fiscale în scopuri de TVA pentru persoanele care nu sunt stabilite pe teritoriul statului român.

Din păcate, nici din punct de vedere legislativ, procedura de desemnare a reprezentantului fiscal nu are o reglementare unitară și nici regimul juridic nu este prevăzut cu rigurozitate. Din contră, se observă o discrepanță accentuată între denumirea marginală a sediului materiei, respectiv „dispoziții speciale” și realitatea juridică faptică ce constă în trimiteri la regimul general, fără individualizarea unor reguli speciale.

În acest context, găsim greu de înțeles motivul pentru care legiuitorul fiscal a omis să stabilească un cadru legal specific, care să răspundă nevoilor de claritate și

predictibilitate a normelor juridice și care să guverneze efectele și conținutul raporturilor dintre reprezentat și reprezentant, dar și dintre aceștia și organul fiscal.

Rațiunea acestei modalități de abordare ar putea fi identificată în vederea garantării unei sfere generale a dreptului aplicabil, având în vedere și caracterul de noutate al acestui impozit indirect. Această idee este susținută și de faptul că O.M.F.P. nr. 143/2003 stipulează în cadrul articolului 6 faptul că prevederile acestuia se completează cu dispozițiile Codului civil cu privire la contractul de mandat, oferind prilejul, la o primă vedere a unui cadru extins de reglementare. Cu toate acestea, la o privire mai atentă, observăm că normele civile în materie sunt temperate prin derogări asupra elementelor cheie ale contractului de mandat, ca instrument și liant între cei trei actori implicați.

Pe de altă parte, în ceea ce privesc normele care reglementează procedura de desemnare a reprezentantului fiscal, găsim redundantă alegerea legiuitorului de a o reglementa prin intermediul mai multor acte normative, care în unele cazuri pot conduce la discrepanțe. În contextul actual, nu putem decât să constatăm complementaritatea și simbioza dispozițiilor O.M.F.P. nr. 194/2003 privind procedura de desemnare a reprezentantului fiscal și ale Normelor metodologice din anul 2016 privind aplicarea Legii nr. 227/2015. Astfel, deși O.M.F.P. nr. 194/2003 reprezintă o reglementare anterioară codului fiscal actual și, în consecință, a normelor de aplicare ale acestuia, reglementarea în cauză nu a fost abrogată până în prezent, continuând să producă efecte juridice.

### Referințe

- Boroi G, Angheliescu C. A., *Curs de drept civil. Partea generală*, ed. a III-a, Editura Hamangiu, București, 2021.
- Bufan R., Buliga M., Malherbe J., Șvidchi N., *Tratat de drept fiscal. Volumul 2. Drept fiscal al Uniunii Europene*, Editura Hamangiu, 2018.
- Costas C.F., *Drept Fiscal*, ed. a III-a, rev. și ad., Editura Universul Juridic, București, 2021.
- Costea I. M., *Fiscalitatea europeană. Note de curs*, Editura Hamangiu, 2016.
- Costin M. N., Costin C. M., *Dicționar de drept civil de la A la Z*, ed. a III-a, Editura Universul Juridic, București, 2019.
- Deak F., Mihai F., Popescu R., *Tratat de drept civil. Contracte speciale, Vol, II*, ed. a V-a act., Editura Universul Juridic, București, 2021.
- Dobrinescu L., *Baza de impozitare a TVA. O abordare juridică și economică*, Editura Solomon, București, 2023.
- Dogaru I., Olteanu E.G., Săuleanu L., *Bazele dreptului civil. Volumul IV. Contracte speciale*, Editura C.H. Beck, București, 2009.
- Duca E., *Codul fiscal comentat și adnotat cu legislație secundară și complementară, jurisprudență și norme*, Editura Universul Juridic, București, 2021.
- Popescu-Sireteanu I., *Mic dicționar juridic cu expresii și locuțiuni românești privitoare la drept și Anexe*, Editura Bucovina, Iași, 1996.
- Șaguna D. D, D. I. Radu, *Drept fiscal*, ed. 4, Editura C.H. Beck, București, 2019.
- Șova D., *Drept Fiscal*, Editura C.H. Beck, București, 2011.
- Ungureanu C. T., Toader I. A., *Drept civil. Partea Generală. Persoanele*, ed. a V-a, Editura Hamangiu, București, 2022.
- Ungureanu O., Munteanu C., *Drept civil, Partea Generală*, ed. a II-a, Editura Universul Juridic, București, 2017.