

**FACTURA ÎNTRE ORIGINAL, DUPLICAT ȘI
DEMATERIALIZARE**

**THE INVOICE BETWEEN ORIGINAL, DUPLICATE AND
DEMATERIALIZATION**

IOANA MARIA COSTEA¹

Rezumat: Prezentul studiu își propune să facă o analiză a unui mijloc specific de lucru al procedurilor de stabilire a creanțelor fiscale: factura. Acest instrument, document justificativ este extrem de prezent în mecanismele contractuale între profesioniști și generează efecte juridice predilect în plan fiscal. Asupra naturii juridice a acestui document, a forței sale probante și a efectelor sale, vom puncta o serie de nuanțe atât din perspectivă fiscală, cât și din practica litigiilor între profesioniști. În egală măsură, studiul va analiza sistemele contemporane de emiteră și comunicare a facturilor, în medii electronice și efectele acestora.

Cuvinte-cheie: factură, on-line, electronic, copie, original

Abstract: The present study aims to analyze a specific instrument of the procedures for determining the tax debts: the invoice. This instrument, supporting document, is extremely present in contractual arrangements between professionals and generates legal effects primarily on a fiscal level. On the legal nature of this document, its probative force and its effects, we will point to a range of nuances both from a tax perspective and from the practice of litigation between professionals. Equally, the study will look at contemporary systems for issuing and communicating invoices in electronic environments and the effects of these invoices.

Keywords: invoice, online, electronic, copy, original

1. Sediul materiei privind factura. Definiția facturii

Sediul materiei este dat de art. 319 C.Fisc. – Legea nr. 207/2015. Art. 319 C.Fisc.². definește factura - (1) În înțelesul prezentului titlu sunt

¹ Conferențiar univ. dr., Facultatea de Drept, Universitatea "Alexandru Ioan Cuza" din Iași, ioana.costea@uaic.ro

² Conform OMFP nr. 2634/2015, publicat în M. Of. nr. 910 din 9 decembrie 2015, pct. 26. *Toate operațiunile privind factura (întocmire, utilizare, arhivare, corectare,*

considerate facturi *documentele sau mesajele pe suport hârtie ori în format electronic, dacă acestea îndeplinesc condițiile stabilite în prezentul articol.*

(4) În înțelesul prezentului titlu, prin factură electronică se înțelege o factură care conține informațiile solicitate în prezentul articol și care a fost emisă și primită în format electronic.

Din definițiile normative înțelegem că factura este un document sau mesaj, care se particularizează și confirmă ca natură juridică prin conținutul acestuia.

Conținutul facturii este reglementat prin dispozițiile art. 319 alin. (20) C. fisc. printr-o enumerare, pe care practica judiciară o indică ca fiind *de minimis* și cu condiționalizare absolută pentru efectele acestui document sau mesaj.

Distingem trei nivele de conținut. Un prim nivel conține elemente de individualizare a înscrisului. Factura este un document/mesaj extrem de individualizat și trasabil, prin aceea că include cu necesitate: a) numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic; b) data emiterii facturii. Această trasabilitate are o funcție semnificativă în materia controlului fiscal, în sensul că o operațiune impozabilă este identificabilă atât la furnizor, cât și la client prin unicitatea facturii.

Al doilea nivel de conținut privește elemente ”contractuale”³; având în vedere că suntem pe teritoriu de taxă pe valoare adăugată (TVA) pentru care faptul generator este ”vânzarea”⁴, unui bun (cu formele specifice livrarea de bunuri, achizițiile intracomunitare și importul, care răspund la problema aplicării teritoriale) ori prestarea de servicii. În context economic, aceste fapte juridice apar cel mai adesea, dacă nu unanimitate pe suport contractual, iar elementele contractuale sunt relevante inclusiv în plan fiscal. În sensul art. 319 alin. (20) C. fisc., factura cuprinde:

- informații privind data executării contractului: c) *data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui*

reconstituire) se efectuează conform prevederilor Codului fiscal și ale Normelor metodologice de aplicare a acestuia.

³ Ungureanu C.T., *Dreptul comerțului internațional. Contracte de comerț internațional*, Editura Hamangiu, București, 2014, pp. 42-48.

⁴ Definită generic și prudent de C. fisc. ca fiind *transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar* - art. 270 alin. 1 C. fisc.

avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;

- informații privind părțile contractului: d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile⁵; f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă⁶;

- obiectul contractului, în sensul de obiect executat: h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 266 alin. (3) în definiția bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

- obiectul contractului, în sensul de contraprestație: i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor ori, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;

- cota de TVA: j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;

Al treilea nivel de conținut are funcții exclusiv fiscale, pentru că particularizează ipoteze specifice de lucru și individualizează conținutul facturii în scenarii de lucru. Aceste mențiuni sunt cumva cazuri speciale și alternative și se întâlnesc în scenarii paralele:

⁵ Alternativ cuprinde pentru prestatorul care nu e stabilit în România: e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 316, ale reprezentantului fiscal;

⁶ Alternativ cuprinde pentru beneficiarul care nu e stabilit în România: g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 316 ale reprezentantului fiscal;

- autofacturarea (probabil singura ipoteză necontractuală): *k) în cazul în care factura este emisă de beneficiar în numele și în contul furnizorului, mențiunea "autofactură";*
- aplicarea unei scutiri: *l) în cazul în care este aplicabilă o scutire de taxă, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu ori din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri ori prestarea de servicii face obiectul unei scutiri;*
- aplicarea taxei de către "client" și nu de către furnizor, la taxarea inversă: *m) în cazul în care clientul este persoana obligată la plata TVA, mențiunea "taxare inversă";*
- aplicarea unui regim de taxare special: *n) în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, mențiunea "regimul marjei - agenții de turism"; o) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, una dintre mențiunile "regimul marjei - bunuri second-hand", "regimul marjei - opere de artă" sau "regimul marjei - obiecte de colecție și antichități", după caz;*
- aplicarea mecanismului derogatoriu de "TVA la încasare", care afectează exigibilitatea TVA: *p) în cazul în care exigibilitatea TVA intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, mențiunea "TVA la încasare";*
- mențiuni privind documente în legătură cu factura pentru operațiunile fragmentate: *r) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi ori documente pentru aceeași operațiune.*

Astfel, definirea facturii (care a încetat să mai fie guvernată de condiții de formă stricte și de un format predefinit⁷) se face raportat la conținutul acesteia. De altfel, cu privire la formă, textul de la art. 319 alin.

⁷ Reglementarea veche făcută prin HG nr. 831/1997 - pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, publicat în M. Of nr. 368 din 19 decembrie 1997 – instituia un formular standard pentru cele două variante ale facturii: factura fiscală (14-4-10/A) și factura (14-4-10/aA). Conform pct. 7 al art. VI din Legea nr. 343 din 17 iulie 2006, publicată în M. Of. nr. 662 din 1 august 2006, începând cu data de 1 ianuarie 2007, se abrogă prevederile referitoare la factura fiscală (cod 14-4-10/A) și factura (cod 14-4-10/aA) din Hotărârea Guvernului nr. 831/1997.

(1) C. fisc., vorbește despre document sau mesaj *pe suport hârtie ori în format electronic*; textul de la alin. (4) C. fisc. definește factura electronică ca fiind *factura care a fost emisă și primită în format electronic*.

Distingem între factura în format fizic și factura în format electronic, care are două momente dematerializate și anume atât emiterea cât și transmiterea-primirea între furnizor și beneficiar.

2. Dematerializarea. *Qui prodest?*

În mod tradițional, activitatea economică este încetinită de rigurile procedurilor și proceselor cu relevanță fiscală. Astfel, emiterea facturii este un efort suplimentar pentru profesionist, atât logistic, cât și financiar. Regimul relativ liberal al facturii din ultima perioadă normativă se justifică tocmai prin accentul pus de modelul normativ european (Directiva 112/2006/CE⁸) pe simplificarea acestor exigențe față de agentul economic.

În acest context, forma normativă *mesaj în format electronic* apare ca o alternativă mai facilă. Apetitul pentru dematerializarea se justifică prin automatizarea procesului de facturare, care permite gestiunea unui volum mare de clienți, cum este cazul marilor furnizori de utilități; prin diminuarea costurilor cu gestiunea informațiilor din facturi, întrucât gestiunea unei facturi nu se limitează doar la emitere, ci implică și colectarea acestor date, identificarea momentului plății, scadenței, accesoriilor etc. și centralizarea acestora; în urma procesului de centralizare, se impune desigur completarea registrelor contabile și a jurnalelor contabile cu aceste date.

Facturile în format electronic, în sisteme integrate de emitere, gestiune și comunicare permit de asemenea ameliorarea trasabilității unei operațiuni – indexarea facturilor pe ani, pe clienți, pe furnizori etc., gestiunea plăților și a termenelor de plată, ameliorarea procedurilor interne de validare a facturilor și nu în ultimul rând eliminarea arhivei imprimată (și a costurilor implicite).

În egală măsură, dematerializarea facturilor fiscale este suport pentru preluarea informațiilor în declarațiile fiscale de impunere ori informative. În acest context, dematerializarea urmează un traseu mai complex și se transferă către o dematerializare a controlului fiscal, aspect

⁸ JO L 347, 11.12.2006, p. 1-118 (ES, CS, DA, DE, ET, EL, EN, FR, IT, LV, LT, HU, MT, NL, PL, PT, SK, SL, FI, SV) ediție specială în limba română: capitol 09 volum 003 p. 7 – 125, Alte ediții speciale (BG, HR)

asupra căruia probabil, că s-ar impune o analiză mai detaliată ce excede cadrul acestui studiu.

3. Funcția fiscală a facturii

Scopul reglementării este incontestabil legat de locul reglementării și anume textul din Codul fiscal privind TVA. Astfel, funcția primară a facturii este de a evidenția taxa pe valoarea adăugată, în două dimensiuni.

Pe de o parte, factura indică cuantumul efectiv al taxei colectate (pentru furnizor) ori taxei deductibile (client), inclusiv lipsa acesteia și temeiul legal al lipsei. Astfel, factura reprezintă un element matematic de contabilizare a taxei.

Pe de altă parte, factura cuprinde și elementele probatorii relevante pentru condiția de fond a deductibilității (părțile, obiect, trasabilitate prin număr și dată etc.).

Participarea facturii la verificarea condițiilor de deductibilitate ale taxei provenind dintr-o anumită tranzacție, este majoră, dacă nu chiar exclusivă. În acest raționament se încadrează inclusiv soluțiile de practică judiciară, dintre care cea mai sonoră și relativ rigidă dispune:

ICCJ, s. reunite, RIL, dec. nr. V/2007: Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA.

Această soluție a Înaltei Curți, din fericire reconfigurată de practica mai recentă sanctifica textele privind conținutul documentelor justificative, mai ales factura și le consacra ca mijloc de probă absolut, irefragabil. Acest regim probatoriu unitar era desigur condiționat de completarea corectă a tuturor elementelor documentului justificativ, implicit factură (fiscală).

Față de acest reper de jurisprudență națională (care s-ar impune cumva revocat ca și izvor de drept, chiar dacă formal nu avem consacrată o procedură în acest sens), am invoca repere de jurisprudență CJUE în interpretarea textului sursă și anume art. 226 din Directiva 2006/112/CE. Amintim următoarele repere jurisprudențiale: statele membre pot stabili anumite particularități, doar dacă nu tind să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere, prin numărul lor sau

prin tehnicitate⁹; nu este permis statelor membre să condiționeze exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului de respectarea condițiilor privind conținutul facturilor, care nu sunt prevăzute în mod expres de dispozițiile Directivei 2006/112/CE¹⁰.

La nivel național, în jurisprudența instanțelor de contencios administrativ observăm o apreciere mai prudentă și mai relaxată a condiționalității dintre anumite elemente ale facturii și exercitarea dreptului de deducere, mai ales în materia TVA.

ICCJ, s. cont. adm. fisc., dec. nr. 1880/2015¹¹: *Cu privire la respingerea dreptului de deducere a TVA în sumă de 33.625 lei aferentă bunurilor achiziționate de la SC B.C. SRL, instanța de fond a reținut că în perioada 5.01.2010-2.06.2010 reclamanta SC D.S.U.R. SRL a achiziționat materiale consumabile (tablă, țevă, cornier) de la SC B.C. SRL în valoare totală de 210.600,71 lei, din care TVA în sumă de 33.625,33 lei, iar facturile îndeplinesc calitatea de document justificativ, având completate toate rubricile conform (...) Codului fiscal, iar susținerea pârâtei că s-au înscris date eronate cu privire la numerele de înmatriculare a mijloacelor de transport cu care au fost efectuate aprovizionările de materiale consumabile, nu constituie o condiție pentru deducerea TVA.*

Conchidem astfel că funcția primară a facturii este reglarea mecanismelor fiscale pentru identificarea taxei deductibile/taxei colectate ori a ipotezei de exceptare. Prin rigoare, în ipoteza persoanei impozabile, care determină și impozitul direct (impozit pe profit ori impozit pe venit) în funcție de evidențele contabile factura are funcția de document justificativ și pentru cheltuiala deductibilă, cu un transfer parțial de regim juridic.

4. Funcția ”comercială/civilă” a facturii

Dacă factura este o instituție de drept fiscal se ridică firesc întrebarea de ce am mai analiza acest element și în planul relațiilor sociale

⁹ CJUE, C-123/87, Léa Jeunehomme et Société anonyme d'étude et de gestion immobilière „EGI” împotriva État belge, ECLI:EU:C:1988:408, pct. 17

¹⁰ CJUE, C-368/09, Pannon Gép Centrum Kft împotriva APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály, ECLI:EU:C:2010:441, pct. 41.

¹¹ <http://www.scj.ro/1093/Detailii-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=127358>, consultată în data de 1.10.2017.

de drept comercial/civil (pentru conformitate terminologică, voi utiliza noțiunea de civil). Răspunsul la această întrebare derivă din aspectele prezentate la punctul 1 al prezentului studiu și anume elementele contractuale expuse destul de detaliat în factură (părțile contractului, obiectul contractului, confirmarea executării).

Astfel, s-a ridicat în doctrină întrebarea ce valoare juridică are factura ca înscris sau ca mesaj electronic în registrul Codului civil.

ICCJ, s. a II-a civ., Decizia nr. 1017/2009¹²: *În aplicarea prevederilor art. 46 Cod comercial și ale art.6 din Legea nr. 82/1991, factura fiscală nu este decât un document justificativ, care stă la baza înregistrărilor în contabilitate furnizorului sau prestatorului și a cumpărătorului, respectiv beneficiarului, ea fiind un mijloc de probă cu privire la operațiunea facturată, neavând calitatea de act juridic, care să trebuiască să îndeplinească cerințele art. 948 Cod civil, nici chiar atunci când – ca în cauza de față – probează existența unui contract comercial consensual, pentru care părțile nu au confecționat un instrumentum.*

Rezultă astfel fără prea mare surpriză, că factura este un înscris și nu un act juridic (desigur nu un contract). Această precizare se corelează cu interogația din petitul unor acțiuni în civil și anume dacă se poate solicita anularea unei facturi și evident că răspunsul este nu. Am vedea totuși o nuanță în cazul contractelor cu executare succesivă, întrucât determinarea valorii prestațiilor părților se face exclusiv prin factură¹³. Or, aceste prestații pot fi obiectul unor cereri în instanță, care să nu vizeze anularea contractului, ci doar elemente ale raportului contractual punctuale privind o

¹² <http://www.scj.ro/1093/Detalii-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=83130>, consultată în data de 1.10.2017.

¹³ Jud. Slatina, s.civ. nr. 5107/2009: *În al doilea rând reține instanța că nici facturile fiscale neînsușite de către cel căruia i se adresează nu pot fi considerate acte juridice unilaterale deoarece ele nu sunt rezultatul unei voințe juridice cu intenția de produce efecte juridice, reprezentând, în acest caz doar un înscris constatator prin care emitentul pretinde de la destinatarul facturii plata unei sume de bani determinată în baza unei convenții verbale sau scrise. Aceasta din urmă reprezintă contractul încheiat între părți și doar acesta poate fi supus desființării prin intermediul acțiunii în anulare*, consultată în data de 1.10.2017, <https://legeaz.net/spete-civil-3/anulare-factura-fiscala-zi9>

executare parțială¹⁴. Împărtășim opinia exprimată în doctrină¹⁵, că există interes în a invoca critici privitoare la aspectele ”constatate” pe calea unei

¹⁴ C.A. București: *Facturile de stornare a căror nulitate absolută se solicită, nu reprezintă acte juridice, ci doar un mod de calcul a unor sume de bani, pe care S.C. P G S I SRL le datoră în baza Contractului de prestări servicii de pază nr. 93/10501/02.06.2009. De altfel, potrivit dispozițiilor art. 1092 și următoarele Cod civil, doar plata este un act juridic, nu și facturile emise în acest sens. Factura nu poate fi considerată un act juridic care să trebuiască să îndeplinească cerințele art. 948 C. civ. (art. 1179 din noul Cod civil), nici în situația în care probează existența unui contract comercial consensual, pentru care părțile nu au întocmit un instrumentum. Așadar, nu se poate cere printr-o acțiune în justiție constatarea nulității absolute a facturii pentru neîndeplinirea condițiilor de validitate ale actului juridic, iar eventualele nereguli sau lipsuri din cuprinsul facturii pot fi invocate doar ca apărări vizând forța probantă a acesteia cu privire la pretențiile emitentului consemnate în document, consultată în data de 1.10.2017, <http://infodosar.ro/speta.php?id=3127>*

¹⁵ A. Dumitrescu, *Cum contestăm facturile emise de furnizorii de energie electrică?*, pe juridice.ro, <https://www.juridice.ro/385100/cum-contestam-facturile-emise-de-furnizorii-de-energie-electrica.html>, consultată în data de 1.10.2017: *Pornind de la ipoteza că problema expusă nu își găsește soluția într-o acțiune în anulare a facturilor respective, starea de fapt reprezentată de existența unor documente fiscale care consfințesc un debit nereal al consumatorului față de furnizor reclamă, per se, intervenția instanței de judecată, cu finalitatea obținerii unor documente întocmite corect, conținând obligații de plată într-un quantum just stabilit.*

În acest context, contrar accepțiunii unor instanțe de judecată în sensul că nelegalitatea facturilor întocmite de furnizorul de electricitate și incorectitudinea acestora nu pot fi invocate pe cale de acțiune principală, ci exclusiv în mod incidental în cadrul apărărilor formulate de consumator împotriva demersurilor în justiție ale furnizorului, opinăm că, pe lângă acțiunea în anulare, legislația în materie oferă justițiabililor și alte instrumente legale în vederea inițierii de cereri de chemare în judecată împotriva operatorilor sus-menționați. Astfel, reținem că legislația specifică (Legea nr. 123/2012 a energiei, Ordinele nr. 64/2014 și, respectiv, nr. 18/2005 emise de către A.N.R.E.) impune furnizorilor de electricitate respectarea anumitor cerințe imperative cu privire la întocmirea documentelor de plată și la modalitatea de calcul și stabilire a consumului de energie care a stat la originea emiterii celor dintâi și că, de cele mai multe ori, valorile exagerat de mari ale unor facturi emise de acești operatori reprezintă consecința vădită a încălcării normelor sus-menționate. Or, în ipoteza enunțată mai sus, apreciem că orice consumator nemulțumit de cuantumul exagerat al facturii emise de către furnizorul de electricitate și care constată că aceasta nu îndeplinește cerințele legale minime de formă sau conținut, fiind întocmită și pe baza unui consum stabilit empiric de către operatorul economic, se poate adresa instanței de judecată cu o acțiune împotriva acestuia din urmă, având ca obiect obligația de a face, demers susținut în dreptul comun de dispozițiile art. 1516 C. civ. Punctual, pe cale de acțiune, se poate solicita pronunțarea unei sentințe prin care instanța de judecată să oblige furnizorul la întocmirea unor facturi în conformitate cu prevederile Ordinului nr. 64/2014 al A.N.R.E., cu consecința ștornării facturilor incorecte și nelegale, și la calcularea unui consum în

acțiuni directe, nu numai prin apărări față de pretenția exprimată de creditor prin factură. Este cert că acest raport de contradictorialitate nu este "firesc" în registrul "civil" al pasivității debitorului, însă în anumite contracte, mai ales cele cu marii furnizori de utilități, debitorul poate avea interesul de a supune controlului judiciar o creanță constatată printr-o factură, cu celeritate și fără a aștepta reacția contencioasă a creditorului său. Împărtășim cumva și soluția acțiunii în obligație de a face și anume obligarea creditorului la stornarea și eventual reemiterea facturii pentru segmentul de raport contractual în discuție. Exprimăm o rezervă cu privire la constructul juridic de a promova *o acțiune în obligație de a face*, care apare ca fiind nefiresc și contraproductiv, și apreciem sancțiunea inadmisibilității *unei acțiuni în anulare* ca fiind excesivă.

5. Factura - un înscris ...

Dacă am calificat atât fiscal, cât și civil factura, am mai particulariza analiza cu privire la natura facturii, în sensul de a o califica ca și înscris, mai ales în ipoteză de la art. 319 alin. (4) C. fisc. privind factura electronică.

Pornind de la premisă, ca factura este un înscris, ne raportăm analiza la dispozițiile art. 274 și urm. C.proc.civ.

Observăm în primul rând că dispozițiile de la art. 274 și 275 nu se aplică, de vreme ce factura apare în condițiile art. 277 C. proc. civ., ca un înscris întocmit de profesioniști. Apreciam că în condițiile art. 3 C.civ. - (2) *Sunt considerați profesioniști toți cei care exploatează o întreprindere*, (3) *Constituie exploatarea unei întreprinderi exercitarea sistematică, de către una sau mai multe persoane, a unei activități organizate ce constă în producerea, administrarea ori înstrăinarea de bunuri sau în prestarea de servicii, indiferent dacă are sau nu un scop lucrativ*, coroborat cu dispozițiile art. 269 C. fisc. - *Persoane impozabile și activitatea economică - (1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de*

conformitate cu modalitățile reglementate de același act normativ, pentru consumul uzual sau, în situația defectării grupului de măsurare, uzând de procedura regăsită în Ordinul nr. 18/2005 al A.N.R.E..

natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități, o persoană impozabilă este întotdeauna un profesionist.

Pentru acest considerent, apreciem că factura este un înscris întocmit de un profesionist.

Dacă particularizăm raportat la factura electronică, corelăm analiza cu dispozițiile art. 282 C. proc. civ., privind înscrisurile pe suport informatic: *(1) Când datele unui act juridic sunt redade pe un suport informatic, documentul care reproduce aceste date constituie instrumentul probator al actului, dacă este inteligibil și prezintă garanții suficient de serioase pentru a face deplină credință în privința conținutului acestuia și a identității persoanei de la care acesta emană. (2) Pentru a aprecia calitatea documentului, instanța trebuie să țină seama de circumstanțele în care datele au fost înscrise și documentul care le-a reprodus.* Observăm că C. proc. civ. dispune cu privire la *datele unui act juridic* și ne întrebăm dacă factura cuprinde datele unui act juridic, de vreme ce aceasta nu este un act juridic. Pentru celelalte condiții, apreciem că factura trebuie să verifice condiția de a fi inteligibilă și garanțiile impuse de C. proc. civ. și C. fisc.

Factura electronică (care ar trebuie să îndeplinească aceleași funcții ca și factura fizică de înscris probatoriu preconstituit) se emite pentru a proba parte a raportului contractual în format electronic și se comunică de una din părți (furnizorul) celeilalte părți (beneficiar) în format electronic, prin e-mail ori platforme securizate. Factura electronică nu este dublată și de o factură fizică (întrucât nu ar mai îndeplini condițiile de la art. 319 alin. (4) C. fisc.) de a fi emisă și comunicată electronic (condiții cumulative). Factura electronică nu este semnată. Din punctul nostru de vedere, factura electronică este un înscris electronic exclusiv.

Această calificare prezintă relevanță dacă ne raportăm la efectele probatorii ale facturii atât într-o procedură fiscală, cât și în una civilă. Pornim de la ipoteza probării unei cheltuieli deductibile ori chiar a unei pretenții contractuale în instanță și invocăm în primul rând tradiția juridică conform căreia deductibilitatea se acordă pe baza originalului.

ICCJ, s. cont. adm. fisc., dec. nr. 1693/2015¹⁶: *Reclamanta, susținând pierderea facturii odată cu mutarea, a prezentat atât*

¹⁶ <http://www.scj.ro/1093/Detalii-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=127344> , consultată în data de 1.10.2017.

organelor de control, cât și la dosarul cauzei o copie xerox și nu un duplicat al acestei facturi, acest înscris fiind depus și la dosarul cauzei, astfel că atât cele reținute de instanța de fond, cât și concluziile expertului sunt lipsite de suport probator. De asemenea, se constată că înscrisul depus de intimata-reclamantă este ilizibil și nu furnizează informațiile prevăzute în mod riguros, (...) respectiv: data emiterii facturii, data la care au fost livrate bunurile, mijlocul de transport prin intermediul căruia au fost aduse bunurile.

Și ne întrebăm ce este un original al unui înscris emis și comunicat în spațiul virtual.

Pentru a răspunde, am afirma că în ipoteza facturii electronice nu există un original în format pe hârtie. Originalul este înscrisul exportat electronic din softul furnizorului (comunicat prin e-mail) ori pe platforma de comunicare cu beneficiarul (încărcat de către furnizori).

Și atunci, în momentul constituirii unui dosar fiscal (în arhiva contabilă) ori unui dosar civil (inclusiv în instanță), furnizorul și beneficiarul vor proceda la imprimarea unei "copii" de pe acest original. Nu putem afirma cu certitudine că acest înscris ieșit din imprimantă este un original întrucât nu verifică condiția unicității și nici nu poartă însemne distincte specifice (cum ar fi semnătura părților). Nu putem afirma nici că suntem în prezența unui duplicat, de vreme ce textul de la art. 285 C. proc. civ, face vorbire despre *înscrisurile notariale sau alte înscrisuri autentice*.

Dacă menținem ipoteza că suntem în prezența unei copii, atunci raportarea la dispozițiile art. 286 C. proc. civ. nu aduce lămuririle necesare¹⁷. În primul rând, subliniem necorelarea dispozițiilor de la alin. (1)

¹⁷ Art. 286 C. proc. civ. - Regimul copiilor - (1) *Copia, chiar legalizată, de pe orice înscris autentic sau sub semnătură privată nu poate face dovadă decât despre ceea ce este cuprins în înscrisul original. (2) Părțile pot să ceară confruntarea copiei cu originalul, prezentarea acestuia din urmă putând fi întotdeauna ordonată de instanță, în condițiile prevăzute la art. 292 alin. (2). (3) Dacă este imposibil să fie prezentat originalul sau duplicatul înscrisului autentic ori originalul înscrisului sub semnătură privată, copia legalizată de pe acestea constituie un început de dovadă scrisă. (4) Copiile de pe copii nu au nicio putere doveditoare. (5) Extrasele sau copiile parțiale fac dovada ca și copiile integrale sau copiile asimilate acestora, însă numai pentru partea din înscrisul original pe care o reproduc; în cazul în care sunt contestate, iar originalul este imposibil să fie prezentat, instanța are dreptul să aprecieze, în limitele prevăzute la alin. (3) și (4), în ce măsură partea din original, reprodușă în extras, poate fi socotită ca având putere doveditoare, independent de părțile din original care nu au fost reproduse.*

și alin. (2) cu ipoteza în discuția și anume aceea a originalului emis exclusiv în mediu de stocare, care nu poate fi prezentat instanței.

Am mai sublinia că existența facturii originale doar în mediul electronic, face ca orice imprimare să fie o copie (care s-ar impune a primi mențiunea *conform cu originalul* atunci când se depune în instanță); și la nivel de probatoriu, ar mai ridica și problema copiei de pe copie.

În al doilea rând, rămânând pe tărâmul ipotezei de înscris exclusiv electronic se ridică problema procedurii de reconstituire. Procedura este reglementată de pct. 32 din OMPF nr. 2634/2015: 32. *În cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă entitate, reconstituirea se va face de entitatea emitentă, prin realizarea unei copii de pe documentul existent la entitatea emitentă. În acest caz, entitatea emitentă va trimite entității solicitante, în termen de cel mult 10 zile lucrătoare de la primirea cererii, documentul reconstituit.* 33. *Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "DUPLICAT", cu specificarea numărului și a datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.* Observăm că procedura are în vedere documentele în format fizic; apreciem că în ipoteza înscrisurilor electronice problema este mult mai simplă; originalul este unic și comun atât emitentului cât și beneficiarului. Oricare dintre aceștia poate recomunica înscrisul în format electronic, fără a fi necesară mențiunea duplicat. Desigur în această ipoteză sunt mai consistente amenințările de securitate cybernetică asupra mediului de stocare a acestor înscrisuri.

Concluzii

Reglementările analizate sunt în sine un progres; adaptarea normativului la dinamica vieții economice apare ca un deziderat firesc de acomodare a unor interese relativ divergente și totuși comune.

Interogațiile aferente regimului juridic ale facturii sunt parte din această evoluție și permit conturarea unor direcții de acțiune. Observăm astfel că modelul normativ este anticipat de nevoile practicii economice și judiciare și dezvoltat în direcții utile.

La nivel de legislație secundară, ca întotdeauna se impune corelarea normelor și consolidarea unui regim juridic unitar.

