



Nr. 3446/17.08.2020

Către,

MINISTERUL FINANȚELOR PUBLICE

Direcția Generală de Legislație Fiscală și Reglementări Vamale și Contabile

Domnului Iulian Ardeleanu, director general

Stimate domnule Director,

Camera Consultanților Fiscali vă supune atenției și vă solicită clarificări în următoarele probleme:

Pe data de 17 iulie 2020 a intrat în vigoare OMFP 2148/2020, ordin care modifică OMFP 103/2016. Una dintre importantele modificări din acest ordin se refera la justificarea scutiilor de TVA pentru exportul de bunuri.

Era așteptată o modificare cu privire la posibilitatea persoanelor nestabilite în UE de a aplica scutirea de TVA pentru exportul de bunuri, în condițiile în care regulile vamale s-au modificat și acestea nu mai pot avea calitatea de exportator din punct de vedere vamal, concretizată în prevederile art. 2 alin.(3) din OMFP 103/2016, astfel cum a fost modificat prin OMFP 2148/2020.

Pe lângă această prevedere, am constatat că s-a adăugat la art. 2 alin. (4) și posibilitatea ca o persoană impozabilă stabilită în UE, care nu are calitatea de exportator din punct de vedere vamal, să poată aplica scutirea de TVA pentru exportul de bunuri în condiții similare persoanelor nestabilite în UE, respectiv prin înscrierea lor în caseta 44 din DVE.

Această nouă prevedere a dat naștere la numeroase interpretări cu privire la livrările din amonte și la persoana care aplică scutirea de TVA pentru export. Atașat transmitem câteva din problemele ridicate de contribuabili, transmise către CCF.

În vederea lămuririi corecte a modului de aplicare a noilor prevederi, vom prezenta în continuare câteva exemple privind operațiunile de export, opinia noastră cu privire la aplicarea scutirii de TVA la export și problemele ridicate de contribuabili. Referitor la aceste exemple, dar și la alte situații pe care le întrevedeți, avem rugămintea sa ne comunicați opinia dvs.

1) Livrări realizate către persoane impozabile nestabilite în UE

- 1.1. Societatea A, stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în România, livrează bunuri către societatea B, stabilită în Elveția. Aceasta livrează ulterior bunurile în Rusia, către societatea C, bunurile fiind transportate din RO în Rusia.

Cazul 1)

Exportator din punct de vedere vamal este firma A din RO, care va aplica și scutirea de TVA pentru export, dacă va fi înscrisă la caseta 2 din DVE, cu

condiția ca în caseta 44 să nu fie înscrise datele de identificare ale lui B din Elveția și nici factura emisă de către acesta către C.

Persoana care aplică scutirea pentru export este A, în timp ce livrarea efectuată de B către C nu mai este în sfera de aplicare a TVA în RO, B neavând obligații privind TVA în RO.

Cazul 2)

Dacă B optează pentru a aplica scutirea de TVA pentru export, deși nu poate avea calitatea de exportator din punct de vedere vamal, ceea ce presupune că va fi înscris în caseta 44 din DVE cu datele de identificare și factura emisă de B către C. În funcție de înțelegerea dintre părți, A poate apărea în caseta 2 din DVE, sau, aici poate fi înscris un transportator. Chiar dacă în această situație A ar fi înscris în caseta 2 din DVE, nu poate aplica scutirea de TVA pentru export, fiind o livrare anterioară exportului. În subsidiar, B ar avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA în RO conform art. 316 (aceasta nefiind totuși o condiție pentru aplicarea scutirii la export).

În ce privește cazul 2, așa cum se poate observa din mail-ul transmis de dna. Lanco-Nicoleta Bulea, se pare că autoritățile vamale de la Sibiu afirmă că nu există modificări de legislație, deci nu au întrevăzut și posibilitatea ca B să fie înscris în caseta 44 din DVE, conform noilor reglementări.

2. Livrări realizate către persoane impozabile stabilite în UE

- 2.1.** Societatea A, stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în România, livrează bunuri către societatea B, stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în Germania. B livrează ulterior bunurile în Rusia, către societatea C. Bunurile sunt transportate din România în Rusia.

Cazul 1)

Exportator din punct de vedere vamal este firma A din RO, care va aplica și scutirea de TVA pentru export, dacă va fi înscrisă la caseta 2 din DVE, cu condiția ca în caseta 44 din DVE să nu fie înscrise datele de identificare ale lui B din Germania și nici factura emisă de către acesta către C.

Persoana care aplică scutirea pentru export este A, în timp ce livrarea efectuată de B către C nu mai este în sfera de aplicare a TVA în RO, B neavând obligații privind TVA în RO.

Cazul 2)

B din Germania aplică scutirea de TVA pentru export. Acesta nu are calitatea de exportator din punct de vedere vamal (conform legii sau opțiunii acesteia de a nu figura drept exportator) ceea ce presupune că va fi înscris în caseta 44 din DVE cu datele de identificare și factura emisă de B către C. În funcție de înțelegerea dintre părți, A poate apărea în caseta 2 din DVE, sau, aici poate fi înscris un transportator. Chiar dacă în această situație A ar fi înscris în caseta 2 din DVE, nu poate aplica scutirea de TVA pentru export. În subsidiar, B ar avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA în RO conform art. 316 (aceasta nefiind totuși o condiție pentru aplicarea scutirii la export).

Cazul 3

B din Germania aplică scutirea de TVA pentru export și deține și calitatea de exportator din punct de vedere vamal, ceea ce presupune că va fi înscris în caseta 2 din DVE. În această situație A nu poate aplica scutirea de TVA pentru export (la fel ca și în cazul 2). În subsidiar, B ar avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA în RO conform art. 316 (aceasta nefiind totuși o condiție pentru aplicarea scutirii la export).

Datorită noilor modificări ale OMFP 103/2016, se ridică unele probleme cu privire la persoana care va fi înscrisă în caseta 44 și persoana care aplică scutirea. Din prevederile art. 2 alin. (4) nu rezultă cu claritate dacă persoana stabilită în UE poate fi și o persoană stabilită în RO, sau nu. De asemenea, întrucât persoanele impozabile stabilite în UE pot avea calitatea de exportator din punct de vedere vamal, nu se înțelege când se face aplicarea prevederilor art. 2 alin. (4), respectiv care ar fi situațiile în care o persoană stabilită în UE nu are calitatea de exportator din punct de vedere vamal.

Redăm din mail-ul transmis de dna. Florina Grivei, pentru exemplificarea dificultăților întâmpinate de contribuabili:

" 1. *Exportatorul este firma din Germania, vama se face pe factura finală emisă de către firma din Germania către firma din Rusia.*

2. *La rd. 44 se va trece firma din România, furnizorul bunurilor.*

Dna. Grivei solicită opinia cu privire la scutirea de TVA:

1. *Furnizorul A din RO, care apare pe rd. 44 din DVE beneficiază de scutire de TVA cf. art 2 (4) din OMFP 103/2016?*
2. *Cumpărătorul din Germania, exportatorul înscris pe rd. 2 din DVE beneficiază la rândul său de scutire conform art. 3 (1) din OMFP 103/2016?*
3. *Beneficiază de scutire doar persoana care este trecută la rd. 44 din DVE? Dacă da, ce se întâmplă cu firma din Germania care apare ca exportator în caseta 2?*
4. *În ce situație poate să factureze în regim de scutire firma A din RO?*

Mentionam ca Nu am reusit sa intocmim formalitatile vamale pe numele nostru, intrucat nu suntem parte din contract, cu clientul final din Rusia."

2.2. Societatea A, stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în România, livrează bunuri către societatea B, stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în Germania. Termenul Incoterms este FOB Constanța. B livrează ulterior bunurile în China, condiția de livrare fiind tot FOB Constanța.

În această ipoteză, transportul bunurilor din RO în China este asigurat de a treia persoană de pe lanțul de livrări, respectiv de C.

Totuși, remediile rapide privind livrările în lanț nu sunt aplicabile pentru operațiunile de export.

În aceste condiții întrevădem următoarele situații, în funcție de atitudinea organelor vamale cu privire la declararea exportului:

Cazul 1

Exportator din punct de vedere vamal este firma A din RO, care va aplica și scutirea de TVA pentru export, dacă va fi înscrisă la caseta 2 din DVE, cu condiția ca în caseta 44 să nu fie înscrise datele de identificare ale lui B din Germania și nici factura emisă de către acesta către C.

Persoana care aplică scutirea pentru export este A, în timp ce livrarea efectuată de B către C nu mai este în sfera de aplicare a TVA în RO, B neavând obligații privind TVA în RO.

Deși în principiu între A și B nu există o relație de transport, dacă totuși A este înscris ca exportator în caseta 2, se ridică problema aplicabilității scutirii de TVA pentru export.

Cazul 2

B din Germania optează pentru a aplica scutirea de TVA pentru export. Acesta poate avea calitatea de exportator din punct de vedere vamal, dar nu dorește să-și exercite acest drept, ceea ce presupune că va fi înscris în caseta 44 din DVE cu datele de identificare și factura emisă de B către C. A, în funcție de înțelegerea dintre părți poate apărea în caseta 2 din DVE, sau, aici poate fi înscris un transportator. Chiar dacă în această situație A ar fi înscris în caseta 2 din DVE, nu poate aplica scutirea de TVA pentru export. În subsidiar, B ar avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA în RO conform art. 316 (aceasta nefiind totuși o condiție pentru aplicarea scutirii la export).

Cazul 3

B din Germania optează pentru a aplica scutirea de TVA pentru export și pentru calitatea de exportator din punct de vedere vamal, ceea ce presupune că va fi înscris în caseta 2 din DVE. În această situație A nu poate aplica scutirea de TVA pentru export (la fel ca și în cazul 2). În subsidiar, B ar avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA în RO conform art. 316 (aceasta nefiind totuși o condiție pentru aplicarea scutirii la export).

- 2.3.** Societatea A stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în România vinde bunurile către societatea B stabilită în Bulgaria care la rândul său le revinde către un client final C din Serbia. Bunurile sunt transportate direct din România în Serbia. Condiția de livrare pe relația livrării A-B este EXW, iar pe relația B-C condiția de livrare este DAP.

Transportul este realizat/organizat de către B. Acesta are autoritatea de a determina și a determinat că bunurile vor părăsi Comunitatea. Așadar, din punct de vedere vamal B acționează drept exportator și figurează la caseta 2 din Declarația vamală de export.

Transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar de la societatea B către societatea C se realizează în afara Comunității, ulterior încheierii transportului (mai precis în Serbia).



Din perspectiva TVA, societatea A din România realizează o livrare de bunuri expediate în afara Comunității, transportul fiind realizat de către clientul său direct (B din Bulgaria). Așadar, societatea A îndeplinește condițiile de fond pentru a aplica scutirea prevăzută la art. 294 alin. 1 lit. b) din Codul fiscal. Din punct de vedere al condițiilor de formă, se pune problema dacă societatea A din România ar putea să figureze la caseta 44 din Declarația vamală de export.

În principiu, întrucât transportul interstatal este alocat primei tranzacții (A-B), societatea B realizează o livrare de bunuri fără transport pentru care locul livrării (conform art. 275 din Codul fiscal) este în afara Comunității (Serbia). Tranzacția realizată de către A este o livrare de bunuri scutită de TVA, iar livrarea realizată de către B este în afara sferei TVA.

Ordinul 103/2016 (actualizat) face referire la art. 2 alin (4) la posibilitatea înscrierii la caseta 44 a unei persoane stabilite în Uniunea Europeană (putând a se înțelege și o persoană stabilită în România), iar din exemplele prezentate reiese că pot exista situații în care va fi necesar pentru aplicarea scutirii la export ca o persoană impozabilă din RO să figureze în caseta 44 din DVE.

Amintim pe această cale că din discuțiile purtate cu mai mulți consultanți fiscali, și unele organele vamale au afirmat că potrivit noilor prevederi caseta 44 poate fi completată și cu datele de identificare ale unui furnizor stabilit în RO pentru ca acesta să aplice scutirea de TVA.

Față de problemele practice generate de noile prevederi ale OMFP 103/2016, vă rugăm să ne transmiteți opinia dvs.

Demersul nostru are în vedere preîntâmpinarea unor interpretări eronate a noilor prevederi, Camera Consultanților Fiscali fiind un organism profesional care dorește să vină în sprijinul contribuabililor, pentru aplicarea corectă a legislației.

În speranța obținerii unui răspuns cu celeritate vă mulțumim anticipat.

Cu stimă,

Dan Manolescu
Președintele CCF