



CAMERA CONSULTANȚILOR FISCALI

Nr. 5294/09.12.2019

**Către:**

**MINISTERUL FINANȚELOR PUBLICE**

**Direcția generală legislație Cod fiscal și reglementări vamale**

**Domnului Iulian Ardeleanu, director general**

**Stimate domnule Director,**

Având în vedere că de la 1 ianuarie 2020 vor intra în vigoare Directiva 2018/1910, de modificare a Directivei 2006/112 și Regulamentul UE 2018/1912, de modificare a Regulamentului 282/2011, care aduc o serie de modificări importante pentru contribuabilii care realizează operațiuni intracomunitare, Camera Consultanților Fiscali a organizat o dezbateră a acestui subiect de larg interes în cadrul Comitetului fiscal.

Întrucât directivele se transpun în legislația națională, nu se aplică ca atare, Directiva 2018/1910 va fi aplicată atunci când va fi transpusă în Codul fiscal. Dar, Regulamentul UE 2018/1912, se va aplica ca atare și cuprinde prevederi de mare interes pentru contribuabilii care realizează livrări intracomunitare de bunuri.

Comisia Europeană, prin proiectul de note explicative (doc. Taxud.c.1(2019)6272765-EN) a clarificat că prezumțiile stabilite prin regulament nu se aplică în cazul în care transportul bunurilor este realizat cu propriile mijloace de transport ale furnizorului sau ale cumpărătorului, sau în cazul în care documentele de transport sunt emise de entități care nu sunt independente între ele, sau de vânzător sau de cumpărător, și înțelegem că este la latitudinea statelor membre să stabilească în aceste situații cum se va face dovada transportului.

Astfel cum am menționat mai sus, subiectul a fost dezbătut în cadrul Comitetului fiscal din cadrul CCF în data de 27 nov. 2019, conturându-se o serie de propuneri pentru modificarea actualului ordin 103/2016, pe care vi le prezentăm în continuare:

- 1) În cazul în care transportul este realizat de o persoană care acționează în numele furnizorului sau al cumpărătorului, cum ar fi de exemplu un transportator sau o casă de expediție, transportul va fi justificat cu documentele prevăzute la art. 45a (1) a) și b) din Regulamentul UE 282/2011, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul UE 2018/1912. Regulamentul menționat nu explicitează ce înseamnă părți independente între ele, de vânzător sau de cumpărător, dar, Comisia UE în notele explicative a menționat că statele membre ar putea să considere că părțile nu sunt afiliate pentru a fi considerate independente. Pentru înțelegerea și aplicarea unitară a regulamentului, considerăm că ar fi necesar ca ordinul 103/2016 să conțină o astfel de explicație. Dacă furnizorul nu deține toate documentele conform regulamentului, să se lase la latitudinea organului fiscal competent aprecierea realității transportului, pe baza documentelor justificative prezentate de persoana impozabilă.

CAMERA CONSULTANȚILOR FISCALI

București, Str. Alexandru Constantinescu nr. 61, Sectorul 1, Cod Poștal: 011472



- 2) În cazul în care transportul aferent unei livrări intracomunitare de bunuri este realizat de către furnizor cu propriile mijloace de transport, întrucât situația nu este prevăzută de regulament, fapt confirmat și de Comisia Europeană în notele explicative, este necesar să se stabilească prin OMFP 103/2016 documentele necesare furnizorului care realizează o livrare intracomunitară de bunuri pentru a face dovada transportului bunurilor în alt stat membru. În acest sens propunem:
- a) furnizorul să fie în posesia unui element concludent dintre documentele specifice tipului de transport realizat (cum sunt: CMR semnat, conosament, scrisoare de trăsură, airbill, alte documente care atestă transportul în cazul mijloacelor de transport care nu sunt transportate ci se deplasează pe roți).
  - b) precum și a unui document dintre următoarele:
    - polița de asigurare pentru bunurile transportate,
    - un document care atestă primirea bunurilor emis de către un depozitar din statul membru de destinație ,
    - documentele oficiale eliberate de o autoritate publică, precum un notariat, care să ateste sosirea bunurilor în statul membru de destinație
    - o declarație scrisă de confirmare din partea cumpărătorului care atestă că bunurile au ajuns la destinația indicată de către cumpărător și mențiunea statului membru de destinație, precum și următoarele informații: data emiterii, numele și adresa cumpărătorului, cantitatea și natura bunurilor, data și locul de sosire a bunurilor și, în cazul livrării de mijloace de transport, numărul de identificare al mijlocului de transport și identificarea persoanei care acceptă bunurile în numele cumpărătorului. În cazul transferului prevăzut la art. 270 alin.(10) din Codul fiscal, declarația va fi emisă de persoana impozabilă care realizează transferul.
- 3) În cazul în care în care transportul aferent unei livrări intracomunitare de bunuri este realizat de către cumpărător cu propriile mijloace de transport, caz de asemenea netratat de regulament, fiind necesar să se stabilească prin OMFP 103/2016 documentele necesare, propunem ca furnizorul să fie în posesia următoarelor documente:
- a) un element concludent dintre documentele specifice tipului de transport realizat (CMR semnat, conosament, scrisoare de trăsură, airbill, alte documente care atestă transportul în cazul mijloacelor de transport care nu sunt transportate ci se deplasează pe roți);
  - b) precum și unul dintre următoarele:
    - polița de asigurare pentru bunurile transportate;
    - un document care atestă primirea bunurilor emis de către un depozitar din statul membru de destinație;



- documentele oficiale eliberate de o autoritate publică, precum un notariat, care să ateste sosirea bunurilor în statul membru de destinație;
  - o declarație scrisă de confirmare din partea cumpărătorului, care atestă că bunurile au ajuns la destinația indicată de către cumpărător și, din care să rezulte că bunurile au fost transportate de către cumpărător cu mențiunea statului membru de destinație, precum și următoarele informații: data emiterii, numele și adresa cumpărătorului, cantitatea și natura bunurilor, data și locul de sosire a bunurilor și, în cazul livrării de mijloace de transport, numărul de identificare al mijlocului de transport și identificarea persoanei care acceptă bunurile în numele cumpărătorului.
- 4) În cazul în care transportul este realizat de o persoană care acționează în numele furnizorului sau al cumpărătorului, cum ar fi de exemplu un transportator, o casă de expediție, dar nu se poate face dovada că persoanele implicate nu sunt independente între ele, nu se mai aplică prezumțiile din regulament. Propunem ca în această situație justificarea transportului să fie realizată potrivit prevederilor din OMFP 103/2016, respectiv să fie prezentate aceleași documente menționate la pct. 2 și 3.

Pentru a evita interpretări eronate, propunem să se prevadă că prin mijloace proprii de transport se înțelege mijloace de transport aflate în proprietate persoanei în cauză, sau care sunt puse la dispoziția acestuia prin orice tip de contract de punere la dispoziție în vederea utilizării a unui bun ( contracte de închiriere, de comodat, de leasing).

De asemenea, regăsiți în tabelul anexat propuneri pentru modificarea Codului fiscal și a normelor de aplicare și motivația acestor propuneri.

Cu stimă,

Președinte,

**Dan Manolescu**

Tabel propuneri modificare Cod fiscal și norme metodologice

Nr. Crt.	Cod fiscal	Propuneri de modificare	Motivație
1	<p>Art 268</p> <p>(8) Nu sunt considerate operațiuni impozabile în România:</p> <p>(...)</p> <p>b) achiziția intracomunitară de bunuri, efectuată în cadrul unei operațiuni triumghiulare, pentru care locul este în România în conformitate cu prevederile art. 276 alin. (1), atunci când sunt îndeplinite următoarele condiții:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. achiziția de bunuri este efectuată de către o persoană impozabilă, denumită <i>cumpărător revânzător</i>, care nu este stabilită în România, dar este înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru;</li> <li>2. achiziția de bunuri este efectuată în scopul unei livrări ulterioare a bunurilor respective în România, de către cumpărătorul revânzător prevăzut la pct. 1;</li> <li>3. bunurile astfel achiziționate de către cumpărătorul revânzător prevăzut la pct. 1 sunt expediate sau transportate direct în România, dintr-un alt stat membru decât cel în care cumpărătorul revânzător este înregistrat în scopuri de TVA, către</li> </ol>	<p>Art 268 <u>alin.(8) lit. b) se modifică și va avea următorul cuprins:</u></p> <p>(8) Nu sunt considerate operațiuni impozabile în România:</p> <p>(...)</p> <p>b) achiziția intracomunitară de bunuri, efectuată în cadrul unei operațiuni triumghiulare, pentru care locul este în România în conformitate cu prevederile art. 276 alin. (1), atunci când sunt îndeplinite următoarele condiții:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. achiziția de bunuri este efectuată de către o persoană impozabilă, denumită <i>cumpărător revânzător</i>, care nu este stabilită în România, dar este înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru;</li> <li>2. achiziția de bunuri este efectuată în scopul unei livrări ulterioare a bunurilor respective în România, de către cumpărătorul revânzător prevăzut la pct. 1;</li> <li>3. bunurile astfel achiziționate de către cumpărătorul revânzător prevăzut la pct. 1 sunt expediate sau transportate direct în România, dintr-un alt stat membru decât cel <u>din</u> care cumpărătorul revânzător</li> </ol>	<p>Conform cauzei C-580/16 HANS BUEHLER, cumpărătorul revânzător poate fi și stabilit și înregistrat în statul membru din care bunurile sunt transportate, dar dacă comunică un cod de TVA din alt SM se aplica măsurile de simplificare pentru operațiuni triumghiulare. Astfel cum este formulat în prezent art 268 alin.(8) lit. b) și art 307 alin.(4), ar rezulta că măsurile de simplificare pentru operațiuni triumghiulare nu se aplică dacă cumpărătorul-revânzător este stabilit și înregistrat în statul membru din care sunt transportate bunurile, chiar dacă este înregistrat și în alte state membre în scopuri de TVA și comunică cod valabil de TVA din alt SM.</p>

	<p>persoana căreia urmează să îi efectueze livrarea ulterioară, denumită <i>beneficiarul livrării ulterioare</i> ;</p> <p>4. beneficiarul livrării ulterioare este o altă persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă, înregistrată în scopuri de TVA în România;</p> <p>5. beneficiarul livrării ulterioare a fost desemnat în conformitate cu art. 307 alin. (4) ca persoană obligată la plata taxei pentru livrarea efectuată de cumpărătorul revânzător prevăzut la pct. 1</p> <p>Art 307 alin.(4)</p>	<p><b>comunică un cod valabil de TVA</b>, către persoana căreia urmează să îi efectueze livrarea ulterioară, denumită <i>beneficiarul livrării ulterioare</i> ;</p> <p>4. beneficiarul livrării ulterioare este o altă persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă, înregistrată în scopuri de TVA în România;</p> <p>5. beneficiarul livrării ulterioare a fost desemnat în conformitate cu art. 307 alin. (4) ca persoană obligată la plata taxei pentru livrarea efectuată de cumpărătorul revânzător prevăzut la pct. 1</p> <p>Art 307 alin.(4)</p>	
2.	<p>(4) Taxa este datorată de persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă, înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 sau 317, care este beneficiarul unei livrări ulterioare efectuate în cadrul unei operațiuni triumphiulare, în următoarele condiții:</p> <p>1. cumpărătorul revânzător al bunurilor să nu fie stabilit în România, să fie înregistrat în scopuri de TVA în alt stat membru și să fi efectuat o achiziție intracomunitară a acestor bunuri în România, care nu este impozabilă conform art. 268 alin. (8) lit. b); și</p> <p>2. bunurile aferente achiziției intracomunitare, prevăzute la pct. 1, să fi fost transportate de furnizor sau de cumpărătorul revânzător ori de altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului</p>	<p>(4) Taxa este datorată de persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă, înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 sau 317, care este beneficiarul unei livrări ulterioare efectuate în cadrul unei operațiuni triumphiulare, în următoarele condiții:</p> <p>1. cumpărătorul revânzător al bunurilor să nu fie stabilit în România, să fie înregistrat în scopuri de TVA în alt stat membru și să fi efectuat o achiziție intracomunitară a acestor bunuri în România, care nu este impozabilă conform art. 268 alin. (8) lit. b); și</p> <p>2. bunurile aferente achiziției intracomunitare, prevăzute la pct. 1, să fi fost transportate de furnizor sau de cumpărătorul revânzător ori de altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului</p>	<p>Corelare cu modificarea art 268 alin.(8) lit. b)</p>

	<p>revânzător, dintr-un stat membru, altul decât statul în care cumpărătorul revânzător este înregistrat în scopuri de TVA, direct către beneficiarul livrării, și</p> <p>3. cumpărătorul revânzător să îl desemneze pe beneficiarul livrării ulterioare ca persoană obligată la plata taxei pentru livrarea respectivă.</p>	<p>revânzător, dintr-un stat membru, altul decât statul în care cumpărătorul revânzător a comunicat un cod valabil de TVA, direct către beneficiarul livrării; și</p> <p>3. cumpărătorul revânzător să îl desemneze pe beneficiarul livrării ulterioare ca persoană obligată la plata taxei pentru livrarea respectivă.</p>	
<p>4.</p>	<p>Norme metodologice</p> <p>Pct. 31</p> <p>(9) În sensul art. 286 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, ambalajele care circulă între furnizorii de marfă și clienți prin schimb, fără facturare, nu se includ în baza de impozitare a taxei, chiar dacă beneficiarii nu dețin cantitățile de ambalaje necesare efectuării schimbului și achită o garanție bănească în schimbul ambalajelor primite. Pentru vânzările efectuate prin unități care au obligația utilizării aparatelor de marcat electronice fiscale, suma garanției bănești încasate pentru ambalaje se evidențiază distinct pe bonurile fiscale, fără taxă. Restituirea garanțiilor bănești nu se reflectă în documente fiscale.</p> <p>(10) Persoanele care au primit ambalaje în schimbul unei garanții bănești au obligația să comunice periodic furnizorului de ambalaje, dar nu mai târziu de termenul legal pentru efectuarea inventarierii anuale, cantitățile de ambalaje scoase</p>	<p>Norme metodologice</p> <p>Pct. 31 alin. (9) și (10) se modifică și vor avea următorul cuprins:</p> <p>(9) În sensul art. 286 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, ambalajele care circulă între furnizorii de marfă și clienți prin schimb, fără facturare, nu se includ în baza de impozitare a taxei, chiar dacă beneficiarii nu dețin cantitățile de ambalaje necesare efectuării schimbului și achită o garanție bănească în schimbul ambalajelor primite. Pentru vânzările efectuate prin unități care au obligația utilizării aparatelor de marcat electronice fiscale, suma garanției bănești încasate pentru ambalaje se evidențiază distinct pe bonurile fiscale, fără taxă. Restituirea garanțiilor bănești nu se reflectă în documente fiscale.</p> <p>(10) Persoanele care au primit ambalaje în schimbul unei garanții bănești au obligația să comunice periodic furnizorului de ambalaje, dar nu mai târziu de termenul legal pentru efectuarea</p>	<p>Prevederile actuale din norme obligă proprietarul ambalajelor să colecteze TVA dacă a încasat garanții și beneficiarul comunică distrugerea, uzura sau lipsa acestora. Considerăm că norma nu a fost pusă în concordanță cu prevederile din Codul fiscal, garanțiile reținute nefiind contrapartida pentru livrarea ambalajelor. În cazul lipsurilor din gestiune potrivit art. 304 sau 305 ( coroborat cu propunerea de abrogare a lit. c) de la art 305 alin.(1), se operează ajustarea taxei deduse. In plus, daca se face dovada distrugerii, pierderii, furtului, nu mai este obligatorie ajustarea.</p>

	<p>din evidență ca urmare a distrugerii, uzurii, lipsurilor sau altor cauze de aceeași natură. Furnizorii de ambalaje sunt obligați să factureze cu taxă cantitățile de ambalaje respective. Dacă garanțiile sunt primite de la persoane fizice de către proprietarul ambalajelor, pe baza evidenței vechimii garanțiilor primite și nerestituite se va colecta taxa pentru ambalajele pentru care s-au încasat garanții mai vechi de un an calendaristic.</p>	<p><u>inventarii anuale, cantitățile de ambalaje care au fost distruse, pierdute, furate. În cazul în care dovezile furnizate nu atestă în mod satisfăcător distrugerea, pierderea, furtul ambalajelor, proprietarul acestora va aplica ajustările taxei prevăzute la art. 304, sau după caz, ale art. 305.</u></p> <p><u>Pentru garanțiile primite de la persoane fizice de către proprietarul ambalajelor, pe baza evidenței vechimii garanțiilor primite, în cazul ambalajelor pentru care s-au încasat garanții mai vechi de un an calendaristic, se consideră că acestea nu vor mai fi recuperate fiind lipsă din gestiune, proprietarul ambalajelor având obligația să aplice ajustările de TVA prevăzute la art. 304, sau după caz, ale art. 305.</u></p> <p><u>Dacă proprietarul ambalajelor reține garanțiile total/partial, indiferent dacă este sau nu obligatorie ajustarea taxei, contravaloarea acestora este considerată despăgubire, care nu intră în sfera TVA.</u></p>	
5.	<p>Art. 305 alin.(1) lit. c) :</p> <p>c) ambalajele care se pot utiliza de mai multe ori nu sunt considerate bunuri de capital</p>	<p>Art. 305 alin.(1) lit. c) se abrogă</p>	<p>Ambalajele care se pot utiliza de mai multe ori, începând cu 1 ianuarie 2016, de la Noul Cod fiscal, pot fi considerate bunuri de capital dacă sunt amortizate. Directiva 2006/112 lasă la latitudinea statelor membre să stabilească sfera bunurilor de capital. Prin urmare, nu se mai justifică excluderea din sfera</p>

bunurilor de capital a ambalajelor care se pot utiliza de mai multe ori, dar care sunt amortizabile, fiind considerate active corporale fixe potrivit art 266 alin.(1) pct. 3 din Codul fiscal. În cazul în care au fost încasate garanții pentru utilizarea lor de la beneficiari, dar aceștia comunică la finele anului distrugerea, pierderea, furtul, se vor aplica ajustările de TVA prevăzute de art. 305, dacă nu pot fi dovedite aceste evenimente în mod satisfăcător.

Prevederea actuală dezavantajează operatorii economici care dețin ambalaje, chiar dacă acestea nu sunt transmise unui beneficiar pentru utilizare contra unei garanții, întrucât dacă sunt lipsă din gestiune, nefiind bunuri de capital, sunt obligați să opereze ajustări ale întregii taxe deduse la achiziție, potrivit art 304. În măsura în care aceste ambalaje sunt amortizabile, este mai echitabil la o eventuală lipsă din gestiune să fie operate numai ajustări proporționale cu perioada rămasă din perioada de ajustare, fiind bunuri de capital.