

Consilierul Verde al Contabilului îți pune la dispoziție:

# Sfatul Consilierului

martie 2020

Transpunerea în legislația noastră  
a noului regulament U.E. privind  
justificarea scutirii de TVA



**GRATUIT!**

Recomandări și atenționări  
ale specialiștilor EXCLUSIV  
pentru abonați!

## Transpunerea în legislația noastră a noului regulament U.E. privind justificarea scutirii de TVA

Iată că dilemele contabililor în ceea ce privește procedura de aplicare a scutirii de TVA pentru operațiunile de export și intracomunitare încep să fie lămurite prin publicarea pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice a unui proiect de ordin tocmai în acest scop.

Astfel, în data de 20 februarie 2020, pe site-ul mfinante.ro a fost publicat un proiect de ordin pentru modificarea și completarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a)-i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin O.M.F.P. nr. 103/2016.

Proiectul de ordin vizează modificarea și completarea O.M.F.P. nr. 103/2016, în principal, pentru revizuirea definiției exportatorului din perspectiva TVA, precum și pentru clarificarea modalității de justificare a scutirii de TVA pentru exportul de bunuri, în contextul modificării legislației vamale care nu mai permite persoanelor impozabile nestabilite în Uniunea Europeană să aibă calitatea de exportatori.

De asemenea, se va corela legislația internă cu noile dispoziții ale art. 45a din Regulamentul de punere în aplicare (U.E.) al Consiliului nr. 2018/1912, referitoare la justificarea transportului intracomunitar al bunurilor în vederea aplicării scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri, precum și cu noua Directivă (U.E.) 2018/1910 în ceea ce privește armonizarea și simplificarea anumitor norme din sistemul taxei pe valoarea adăugată pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre.

O altă motivație a apariției acestui proiect de ordin a fost dată de necesitatea adaptării legislației la o serie de decizii recente ale Curții de Justiție a Uniunii Europene.

### Principalele prevederi din proiectul de ordin

#### **1. Redefinește exportatorul în sensul TVA, ca fiind:**

a) furnizorul (orice persoană impozabilă care realizează o livrare de bunuri, respectiv producătorul bunurilor sau proprietarul bunurilor ori persoana impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane impozabile), care efectuează următoarele livrări:

– livrări de bunuri prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) și b) din Codul fiscal (livrările de bunuri care sunt transportate de pe teritoriul Uniunii Europene, în afara Uniunii Europene).

Exporturile au locul livrării în România, dacă transportul bunurilor începe din România și se termină în afara teritoriului Uniunii Europene, indiferent dacă ieșirea de pe teritoriul Uniunii Europene are loc prin punctele vamale aparținând autorității vamale a României sau ale altui stat membru;

– livrări de bunuri care sunt transportate din România în afara Uniunii Europene, în lipsa unei tranzacții comerciale, cum ar fi de exemplu: transportul unui stoc de bunuri din România într-o țară terță în vederea efectuării de activități economice, livrările de bunuri care necesită instalare realizată de furnizor sau de altă persoană în contul său, pe teritoriul unui stat din afara Uniunii Europene;

b) persoana care transportă bunuri în afara Uniunii Europene, în lipsa unei tranzacții comerciale.

2. Pentru acele operațiuni care, prin natura lor, nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul faptului generator, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de **maximum 150 de zile calendaristice** de la data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză (O.M.F.P. nr. 103/2016 prevedea maximum 90 de zile calendaristice).

3. Modificări privind scutirea de taxă prevăzută la art. 294 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal (livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Uniunii Europene de către furnizor sau de altă persoană în contul său:

3.1. Scutirea de TVA se justifică de către exportator cu următoarele documente:

a – factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal;

b – unul dintre următoarele documente:

1. certificarea încheierii operațiunii de export de către biroul vamal de export sau, după caz, notificarea de export certificată de biroul vamal de export, în cazul declarației vamale de export pe cale electronică; sau

2. exemplarul 3 al documentului administrativ unic, folosit ca declarație de export pe suport hârtie, certificat pe verso de biroul vamal de ieșire; sau

3. în cazul produselor accizabile deplasate în regim suspensiv de accize utilizând EMCS, raportul de export înaintat expeditorului prin care se atestă faptul că produsele accizabile au părăsit teritoriul U.E.

3.2. În cazul în care furnizorul nu este stabilit în Uniunea Europeană și nu poate avea calitatea de exportator din punct de vedere vamal, pentru justificarea scutirii de TVA este necesar ca acesta să dețină declarația vamală de export, în care datele sale de identificare și seria și/sau numărul facturii emise de acesta pentru livrarea bunurilor transportate în afara Uniunii Europene să fie menționate în caseta 44.

**4. Modificări privind scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri** prevăzute la art. 294 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal (livrările intracomunitare de bunuri către o persoană impozabilă sau către o persoană juridică neimpozabilă care acționează ca atare în alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor, care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru), cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a).

4.1. Scutirea de TVA se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura în care trebuie să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentele care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru.

4.2. În cazul livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi către un cumpărător care nu comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzute la art. 294 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, scutirea de taxă se justifică prin:

a) factura sau, dacă furnizorul nu este o persoană impozabilă, contractul de vânzare-cumpărare;

b) documentele care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru sau, după caz, dovada înmatriculării mijlocului de transport nou în statul membru de destinație.

4.3. În cazul livrărilor intracomunitare de produse accizabile prevăzute la art. 294 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere c), către o persoană impozabilă sau către o persoană juridică neimpozabilă care nu îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care transportul de bunuri este efectuat conform art. 34 alin. (1) și (2) ori art. 19 din Directiva nr. 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE, scutirea de taxă se justifică prin:

a) factura care nu trebuie să conțină codul de înregistrare în scopuri de TVA al cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentele care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru.

4.4. În cazul livrărilor intracomunitare asimilate de bunuri prevăzute la art. 270 alin. (10) din Codul fiscal, respectiv transferurile de bunuri, scutirea de taxă prevăzută la art. 294 alin. (2) lit. d) din Codul fiscal se justifică, cu excepțiile prevăzute la același alineat, pe baza următoarelor documente:

a) autofactura prevăzută la art. 319 alin. (9) din Codul fiscal în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit în alt stat membru al persoanei care realizează transferul din România;

b) documentele care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru.

4.5. În situația livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la pct 7.1, dacă inspecția fiscală constată că pe factură este înscris eronat codul de TVA al beneficiarului, pentru acordarea scutirii de TVA se va permite în timpul controlului corectarea facturii de către furnizor și se va verifica validitatea codului de TVA al beneficiarului de către organele de inspecție fiscală. Această factură va fi atașată de către furnizor facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția.

4.6. Scutirea unei livrări intracomunitare, în sensul articolului 294 alin. (2) din Codul fiscal, nu poate fi refuzată vânzătorului pentru simplul motiv că administrația fiscală a unui alt stat membru a efectuat o radiere cu efect retroactiv a codului de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei care a achiziționat bunul, de la o dată anterioară acestei livrări, deși radierea codului a intervenit după livrarea bunului, astfel cum s-a pronunțat Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-273/11 – Mecsek Gabona.

4.7. Art. 45a din Regulamentul de punere în aplicare (U.E.) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul de punere în aplicare (U.E.) 2018/1912 al Consiliului din 4 decembrie 2018 de modificare a Regulamentului de punere în aplicare (U.E.) nr. 282/2011 în ceea ce privește anumite scutiri pentru operațiunile intracomunitare, prevede că în situația în care se îndeplinesc condițiile de la pct 7.1 lit. a) și b), se prezumă că bunurile au fost expediate sau transportate dintr-un stat membru către o destinație aflată în afara teritoriului său, dar în interiorul Comunității. În acest caz, documentele care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru sunt cele prevăzute la alin. (1) și (3) ale art. 45a din Regulamentul nr. 282/2011.

4.8. Prin părți independente, în sensul art. 45a din Regulamentul nr. 282/2011, se înțelege părți care nu sunt considerate afiliate potrivit prevederilor art. 7 pct. 26 din Codul fiscal.

4.9. În situația în care cumpărătorul nu furnizează vânzătorului declarația scrisă prevăzută la art. 45a alin. (1) lit. (b) pct. (i) din Regulamentul nr. 282/2011, până în a zecea zi a lunii următoare livrării, furnizorul beneficiază de prezumția stabilită la acest articol dacă primește această declarație ulterior, dar nu mai târziu de finalizarea inspecției fiscale.

4.10. În situațiile care nu se încadrează în prezumția prevăzută la art. 45a din Regulamentul nr. 282/2011, transportul bunurilor din România în alt stat membru se justifică conform prevederilor prezentului articol. Astfel de situații pot fi, fără a se limita la acestea, cele în care: transportul bunurilor este realizat cu propriile mijloace de transport de către furnizor sau cumpărător, bunurile ce fac obiectul livrării sunt mijloacele de transport care se deplasează singure pe roți, pe cale maritimă, fluvială sau aeriană, persoanele implicate în transportul bunurilor nu sunt părți independente atât una de cealaltă, cât și de vânzător și de cumpărător sau nu se poate face dovada independenței acestora. Prin propriile mijloace de transport se înțelege mijloacele de transport aflate în proprietatea furnizorului sau cumpărătorului bunurilor, sau care sunt puse la dispoziția acestuia prin contracte de leasing, închiriere, comodat sau alte contracte de acest tip.

4.11. În sensul pct 7.10, se prezumă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, dacă furnizorul deține documente care justifică transportul, precum:

a) în cazul livrării de produse accizabile care circulă în regim suspensiv de accize: documentul administrativ în format electronic și raportul de primire;

b) în cazul livrării de mijloace de transport care se deplasează singure pe roți, pe cale maritimă, fluvială sau aeriană: contractul de vânzare-cumpărare din care să rezulte că bunurile vor fi transportate în alt stat membru, dovada înmatriculării mijlocului de transport în statul membru de destinație;

c) în cazul livrării altor bunuri decât cele prevăzute la lit. a) și b):

1. documente de transport, precum un document CMR semnat sau o scrisoare de trăsură semnată, un conosament, o factură de transport aerian de mărfuri, și

2. unul dintre următoarele documente: o poliță de asigurare corespunzătoare expedierii sau transportului bunurilor, documente bancare care să ateste plata pentru expedierea sau transportul bunurilor; documentele oficiale eliberate de o autoritate publică, precum un notariat, care să ateste sosirea bunurilor în statul membru de destinație, un document care atestă primirea bunurilor, emis de către un depozitar din statul membru de destinație, altul decât cumpărătorul bunurilor, și

3. o declarație scrisă din partea cumpărătorului, care atestă că bunurile respective au fost expediate sau transportate în statul membru de destinație; această declarație scrisă cuprinde: data emiterii, numele și adresa cumpărătorului, precum și cantitatea și natura bunurilor, data și locul de sosită a bunurilor, identificarea persoanei care acceptă bunurile în numele cumpărătorului.

4.12. Organele fiscale pot respinge o prezumție care a fost efectuată în conformitate cu pct 7.11 în situația în care au suficiente elemente pentru a demonstra că bunurile nu au fost transportate din România în alt stat membru.

4.13. Scutirea de TVA prevăzută la art. 294 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal nu se aplică în cazul în care furnizorul nu a respectat obligația prevăzută la art. 325 alin. (1) din Codul fiscal de a depune o declarație recapitulativă sau declarația recapitulativă depusă de acesta nu conține informațiile corecte referitoare la această livrare, cu excepția cazului în care furnizorul poate justifica în mod corespunzător deficiența într-un mod considerat satisfăcător de autoritățile fiscale competente. Se consideră că furnizorul justifică corespunzător deficiența, dacă aceasta este remediată ulterior, dar nu mai târziu de finalizarea inspecției fiscale. Se poate considera că deficiența a fost remediată în situații precum:

a) furnizorul nu a inclus livrarea intracomunitară în declarația recapitulativă aferentă perioadei în care a intervenit exigibilitatea taxei, dar a inclus-o în declarația recapitulativă aferentă unei perioade ulterioare sau în cadrul unei declarații rectificative pentru perioada respectivă;

b) furnizorul a inclus livrarea intracomunitară în declarația recapitulativă aferentă perioadei în care a intervenit exigibilitatea taxei, dar a greșit neintenționat una sau mai multe informații referitoare la livrarea respectivă, cum ar fi valoarea acesteia, tipul operațiunii, denumirea clientului și a efectuat corecția în cadrul unei declarații rectificative pentru perioada respectivă.

**Studiu de caz: Documente justificative pentru aplicarea scutirii de TVA în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri**

**A. În cazul în care vânzătorul asigură transportul bunurilor**, pentru aplicarea scutirii de TVA acesta trebuie să dețină un document (declarație) prin care atestă că bunurile au fost expediate sau transportate de acesta sau de o parte terță în numele său și se află în posesia:

- fie a cel puțin două dovezi emise de două părți diferite care sunt independente atât una de cealaltă, cât și de vânzător și de cumpărător din documentele referitoare la expedierea sau transportul bunurilor (document CMR semnat sau o scrisoare de trăsură semnată, un conosament, o factură de transport aerian de mărfuri sau o factură de la transportatorul bunurilor);
- fie se află în posesia unui singur document de transport împreună cu o singură dovadă care confirmă expedierea sau transportul (o poliță de asigurare corespunzătoare expedierii sau transportului bunurilor sau documente bancare care să ateste plata pentru expedierea sau transportul bunurilor, documente oficiale eliberate de o autoritate publică, precum un notariat, care să ateste sosirea bunurilor în statul membru de destinație, chitanța eliberată de un antrepozitar în statul membru de destinație care să ateste depozitarea bunurilor în respectivul stat membru), emise de două părți diferite care sunt independente atât una de cealaltă, cât și de vânzător și de cumpărător.

**Exemplu:**

Declarație care atestă că bunurile au fost transportate de vânzător sau de o terță persoană în numele său + factura de transport și CMR (emise de două părți diferite care sunt independente atât una de cealaltă, cât și de vânzător și de cumpărător).

sau

Declarație care atestă că bunurile au fost transportate de vânzător sau de o terță persoană în numele său + factura de transport + polița de asigurare corespunzătoare expedierii sau transportului bunurilor.

sau

Declarație care atestă că bunurile au fost transportate de vânzător sau de o terță persoană în numele său + factura de transport + ordinul de plată care atestă plata pentru serviciile de transport bunuri (emise de două părți diferite).

**B. În cazul în care transportul este asigurat de cumpărător**, vânzătorul trebuie să dețină o declarație scrisă din partea cumpărătorului, care atestă că bunurile respective au fost expediate sau transportate de acesta sau de către o terță parte în numele cumpărătorului și care menționează statul membru de destinație a bunurilor; această declarație scrisă precizează data emiterii, numele și adresa cumpărătorului, precum și 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 și

- fie a cel puțin două dovezi emise de două părți diferite care sunt independente atât una de cealaltă, cât și de vânzător și de cumpărător din documentele referitoare la expedierea sau transportul bunurilor (document CMR semnat sau o scrisoare de trăsură semnată, un conosament, o factură de transport aerian de mărfuri sau o factură de la transportatorul bunurilor);
- fie se află în posesia unui singur document de transport împreună cu o singură dovadă care confirmă expedierea sau transportul (o poliță de asigurare corespunzătoare expedierii sau transportului bunurilor sau documente bancare care să ateste plata pentru expedierea sau transportul bunurilor, documente oficiale eliberate de o autoritate publică, precum un notariat, care să ateste sosirea bunurilor în statul membru de destinație, chitanța eliberată de un antrepozitar în statul membru de destinație care să ateste depozitarea bunurilor în respectivul stat membru), emise de două părți diferite care sunt independente atât una de cealaltă, cât și de vânzător și de cumpărător.

**Exemplu:**

Declarație scrisă din partea cumpărătorului, care atestă că bunurile respective au fost expediate sau transportate de acesta sau de către o terță parte în numele cumpărătorului și care menționează statul membru de destinație a bunurilor + factura de transport și CMR (emise de două părți diferite care sunt independente atât una de cealaltă, cât și de vânzător și de cumpărător).

sau

Declarație scrisă din partea cumpărătorului, care atestă că bunurile respective au fost expediate sau transportate de acesta sau de către o terță parte în numele cumpărătorului și care menționează statul membru de destinație a bunurilor + factura de transport + polița de asigurare corespunzătoare expedierii sau transportului bunurilor.

sau

Declarație scrisă din partea cumpărătorului, care atestă că bunurile respective au fost expediate sau transportate de acesta sau de către o terță parte în numele cumpărătorului și care menționează statul membru de destinație a bunurilor + factura de transport + ordinul de plată care atestă plata pentru serviciile de transport bunuri (emise de două părți diferite).

**Important**

Cumpărătorul furnizează vânzătorului declarația scrisă menționată mai sus până la cel târziu în a 10-a zi a lunii următoare livrării.