



Nr.10100/27.01.2025

Către,

MINISTERUL FINANTELOR

Domnului Marius ZINCA - Secretar de Stat

Domnului Iulian ARDELEANU - Director General

Direcția Generală de Legislație Fiscală și Reglementări Vamale și Contabile

Spre știință – Cabinet ministru

Stimați domni,

În considerarea prevederilor Ordinului ministrului finanțelor nr. 6649/2024, prin prezenta vă supunem atenției propunerii de modificare a unor prevederi din Codul fiscal, din normele de aplicare a Codului fiscal, Titlul VII TVA, și a OMFP nr. 102/2016, ca urmare a analizei unor probleme de înțelegere și aplicare primite de Camera Consultanților Fiscali din partea membrilor noștri, pe care le apreciem ca fiind pertinente, așa după cum urmează:

I. Propuneri de corecții Cod fiscal Titlul VII

1) Cu privire la modificarea art. 318 alin. (4).

Articolul 318 alin. (4) din Codul fiscal prevede că persoanele impozabile înregistrate conform art. 316 vor comunica codul de înregistrare în scopuri de TVA tuturor furnizorilor/prestatorilor sau clienților.

Însă, în situația unei persoane impozabile stabilite în România **prin sediu fix** și înregistrată conform art. 316, potrivit pct. 1 alin. (6) din normele metodologice date în aplicarea art. 266 alin. (2) din Codul fiscal, aceasta nu este considerată a fi stabilită în România în următoarele situații:

(6) În scopul aplicării prevederilor art. 266 alin. (2) lit. c) și art. 307 din Codul fiscal:

a) dacă sediul fix din România al unei persoane impozabile care are sediul activității economice în afara României nu participă la livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, respectiv resursele tehnice și/sau umane din România nu sunt utilizate pentru realizarea acestor operațiuni, se consideră că persoana impozabilă nu este stabilită în România pentru respectivele operațiuni;



(...)

c) atunci când resursele tehnice și/sau umane ale sediului fix din România al unei persoane impozabile care are sediul activității economice în afara României sunt utilizate numai pentru scopuri administrative suport, cum sunt serviciile de contabilitate, de emitere a facturilor și colectarea titlurilor de creanță, utilizarea acestor resurse nu se consideră ca participare la realizarea de livrări de bunuri sau prestări de servicii, fiind tratate doar ca servicii-suport necesare îndeplinirii obligațiilor legate de aceste operațiuni. În această situație, se consideră că persoana impozabilă nu este stabilită în România pentru aceste operațiuni;

Considerăm că, în prezent prevederile art. 318 alin. (4) intră în contradicție cu prevederile din normele art. 266 alin. (2), întrucât nu fac nicio excepție de la obligativitatea comunicării codului de TVA, **fiind necesară o modificare a art. 318 alin. (4).**

2) Cu privire la efectele netranspunerii unor modificări ale Directivei 2006/112

De la 1 ianuarie 2025, **ar fi trebuit să se transpună la art. 278 (6)** din Codul fiscal modificarea art. 53 din Directiva 2006/112 - în cazul în care prezența este virtuală, locul prestării serviciilor legate de acordarea accesului la evenimente culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau alte evenimente similare, cum ar fi târgurile și expozițiile, precum și a serviciilor auxiliare legate de acordarea acestui acces, prestate unei persoane impozabile nu mai este locul în care respectivele evenimente se desfășoară efectiv, ci locul unde este stabilit beneficiarul persoană impozabilă – art. 278 (2) deci regula B2B.

De asemenea, **ar fi trebuit să se transpună la art. 278 alin. (5) lit. f)** din Codul fiscal modificarea art. 54 din Directiva 2006/112 - în cazul în care serviciile principale și auxiliare se referă la activități care sunt transmise pe internet sau sunt puse la dispoziție printr-o altă modalitate virtuală, locul prestării este, cu toate acestea, locul în care persoana neimpozabilă este stabilită, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

Înțelegem că aceste modificări nu au fost încă operate în legislația națională. Totuși, dorim să aflăm cum va aborda Ministerul Finanțelor **situația prestatorilor din România care acordă astfel de servicii pentru beneficiari din alte state membre**, întrucât în opinia noastră se ajunge la o dublă impozitare, așa după cum arătăm în cele ce urmează.

Înțelegerea noastră este aceea ca până la modificarea Codului fiscal, locul acestor prestări este în România, la locul unde are loc evenimentul, dar, în alte state membre care au implementat deja directiva de la 1 ianuarie 2025, locul prestării acestor servicii este locul unde este stabilit beneficiarul serviciilor.

Drept urmare, o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru va avea obligația plății TVA aferente acestor servicii primite de la un prestator din România, în statul membru în care este stabilit



acest beneficiar. Dar, conform Codului fiscal în vigoare, acesta primește și factură cu TVA din România de la prestator.

Propunerea noastră este, fie de a urgenta transpunerea, fie, până la transpunerea acestor modificări ale Directivei 2006/112, pentru a evita o dublă impozitare să se prevadă că beneficiarii persoane impozabile stabiliți în alte state membre ar trebui cel puțin să poată beneficia de rambursarea TVA plătită în România potrivit art. 302 din Codul fiscal.

II. Propuneri de modificare a normelor metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal

Astfel cum am menționat într-o corespondență anterioară, la data de 25 iunie 2024 Camera a noua a CJUE a emis ordonanță de punere în aplicare în cauza C-763/23 Dragoram Tour, prin care, în sinteză, Curtea a decis că prevederile naționale care permit agențiilor de turism să aplice opțional regim normal de TVA pentru vânzarea de bilete de călătorie de persoane, contravin prevederilor art. 306 (1) și 308 din Directiva 2006/112.

Cu alte cuvinte, vânzarea de bilete de transport, pentru care normele de aplicare a Codului fiscal prevăd opțiunea de a aplica regim normal de TVA de către agențiile de turism dacă nu sunt însoțite de alte servicii turistice, ceea ce însemna aplicarea unei scutiri cu drept de deducere în cazul curselor externe, potrivit interpretării CJUE contravine prevederilor Directivei 2006/112/CE, fiind obligatorie aplicarea regimului special al marjei.

Solicităm ca în cazul modificării normelor naționale pentru a respecta decizia CJUE, să se specifice în clar că regimul special pentru agențiile de turism care vând bilete de transport de persoane este obligatoriu numai de la data modificării normei naționale, nu și retroactiv.

III. Propuneri de modificare a OMFP 102/2016

ART. I. - Anexa 1 a ordinului nr. 102/2016 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a măsurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind operațiunile pluripartite din Uniunea Europeană, legate de lucrări asupra bunurilor mobile corporale, și a Instrucțiunilor de aplicare a măsurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind returnările de bunuri în spațiul Uniunii Europene și tratamentul fiscal al reparațiilor efectuate în perioada de garanție și postgaranție, se modifică după cum urmează:

1. La art. 33 alin. (2) și (3) se modifică și vor avea următorul cuprins:

”(2) În situația în care persoane impozabile stabilite în România primesc pentru prelucrare bunuri mobile corporale, iar în cursul prelucrării bunurile sunt distruse sau produsele obținute sunt degradate calitativ ori nu corespund exigențelor calitative impuse de beneficiar, fiind distruse pe teritoriul României din dispoziția proprietarului, proprietarul bunurilor nu are obligația să se înregistreze în România în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, întrucât nu se consideră că a efectuat



o achiziție intracomunitară asimilată în România, conform art. 273 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal. Aceleași prevederi se aplică în cazul matrițelor sau altor utilaje puse gratuit la dispoziția persoanei impozabile din România în vederea utilizării exclusiv pentru prelucrarea bunurilor, care sunt distruse pe teritoriul României din dispoziția proprietarului.

(4) În situația în care persoane impozabile stabilite în România expediază bunuri pentru prelucrare în alte state membre, iar în cursul prelucrării bunurile sunt distruse sau produsele obținute sunt degradate calitativ ori nu corespund exigențelor calitative impuse de beneficiar, fiind distruse pe teritoriul altui stat membru din dispoziția proprietarului, respectiv a persoanei impozabile stabilite în România, proprietarul bunurilor nu are obligația să declare o livrare intracomunitară în declarația recapitulativă pentru bunurile respective, întrucât nu se consideră că efectuează un transfer de bunuri, în sensul art. 270 alin. (10) din Codul fiscal, dacă sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea prevederilor art. 304 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal. Aceleași prevederi se aplică în cazul matrițelor sau altor utilaje puse gratuit la dispoziția persoanei impozabile din alt stat membru, în vederea utilizării exclusiv pentru prelucrarea bunurilor, care sunt distruse pe teritoriul altui stat membru din dispoziția proprietarului din România.”

2. La art. 33, după alin. (4) se introduce un nou alineat, alin. (5), cu următorul cuprins:

“(5) Bunurile care sunt transportate din România în alt stat membru, fără plată, fiind predate către persoana din alt stat membru care urmează să livreze bunuri către persoana din România, dacă se face dovada obiectivă a faptului că bunurile respective sunt încorporate în produsele care urmează a fi livrate de furnizorul din alt stat membru, nu constituie un transfer din România în alt stat membru, fiind considerate nontransferuri. Aceleași prevederi se aplică în cazul în care România este statul membru care primește bunurile transportate din alt stat membru, fără plată, pentru a fi încorporate în bunuri care vor fi livrate în alte state membre.”

Art. II - Anexa 2 a ordinului nr. 102/2016 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a măsurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind operațiunile pluripartite din Uniunea Europeană, legate de lucrări asupra bunurilor mobile corporale, și a Instrucțiunilor de aplicare a măsurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind returnările de bunuri în spațiul Uniunii Europene și tratamentul fiscal al reparațiilor efectuate în perioada de garanție și postgaranție, se completează după cum urmează:

1. La art. 3 alin. (2) se modifică și va avea următorul cuprins:

“(2) În situația în care bunurile refuzate de B nu mai pot fi utilizate și furnizorul A solicită ca acestea să nu mai fie restituite, fiind necesară distrugerea lor:

- dacă furnizorul A este o persoană impozabilă stabilită în România, operațiunea nu va fi considerată transfer de bunuri în sensul art. 270 alin. (10) din Codul fiscal, dacă sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea prevederilor art. 304 alin.(2) lit. a) din Codul fiscal;



- dacă beneficiarul B este o persoană impozabilă stabilită în România, operațiunea nu va fi considerată o achiziție intracomunitară asimilată conform art. 273 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, iar furnizorul A nu va avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA în România.”

2. La art. 15 alin. (3) se modifică și va avea următorul cuprins:

“(3) În situația în care bunurile refuzate de B nu mai pot fi utilizate și furnizorul A solicită ca acestea să nu mai fie restituite, fiind necesară distrugerea lor:

- dacă furnizorul A este o persoană impozabilă stabilită în România, va reduce în mod corespunzător baza de impozitare a livrării intracomunitare de bunuri, dacă sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea prevederilor art. 304 alin.(2) lit. a) din Codul fiscal;

- dacă beneficiarul B este o persoană impozabilă stabilită în România, va reduce în mod corespunzător baza de impozitare a achiziției intracomunitare de bunuri, iar furnizorul A nu va avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA în România.”

3. La art. 32 alin. (2) se modifică și va avea următorul cuprins:

“(2) Dacă A din statul membru 1 trimite bunurile/părțile componente lui B în statul membru 2 în vederea înlocuirii celor defecte după expirarea perioadei de garanție, dacă operațiunea este cu plată, este considerată o livrare intracomunitară în statul membru 1 și, respectiv, o achiziție intracomunitară în statul membru 2. În cazul în care operațiunea nu este cu plată, este asimilată unei livrări de bunuri conform prevederilor art. 270 alin. (4) lit. b), și nu se declară drept livrare intracomunitară în statul membru 1 și, respectiv nici ca o achiziție intracomunitară în statul membru 2. Dacă bunurile acordate gratuit după expirarea perioadei de garanție sunt acordate gratuit în scopul stimulării vânzărilor, operațiunea nu este asimilată unei livrări de bunuri cu plată.”

Motivația modificărilor OMFP 102/2016

Modificările propuse vizează pe de o parte unele corecții de ordin tehnic, ca urmare a modificării unor prevederi legale, precum și clarificarea unor operațiuni pentru care legislația nu oferă în prezent o soluție foarte clară.

Astfel, au fost eliminate referirile la art. 270 (8) din Codul fiscal de la art. 33 din Anexa 1 și art. 15 din Anexa 2 a OMFP 102/2016, deoarece aceste prevederi se refereau la situația în care bunurile distruse puteau să nu fie considerate o livrare de bunuri, însă legislația s-a modificat încă din anul 2013 și bunurile distruse nu mai sunt tratate ca excepție de la situația în care ar fi considerate operațiuni asimilate livrărilor cu plată, ci se pune problema dacă este cazul să nu fie efectuate ajustări de TVA conform art. 304 sau 305 în cazul bunurilor de capital.

La art. 33 care se referă la măsurile de simplificare în cazul bunurilor care sunt transportate în alt stat membru în vederea prelucrării și care nu se mai întorc în statul membru din care au fost transportate



inițial, fiind distruse pe teritoriul altui stat membru, propunem extinderea acestora și pentru matrițele și alte utilaje care sunt transportate în alt stat membru pentru a fi puse la dispoziția unui prestator de servicii sau chiar a unui furnizor de bunuri, în vederea utilizării în scop exclusiv pentru persoana care i le-a pus la dispoziție.

Susținem această soluție, întrucât în practică au fost constatate numeroase situații în care astfel de matrițe/utilaje, nu se mai întorc în statul de unde au fost transportate, fiind mai economic să fie distruse în statul în care au fost utilizate. De altfel, de la 1 ianuarie 2016, normele de aplicare a Codului fiscal au adus clarificări importante cu privire la operațiunile de tooling, acestea nefiind asimilate unei prestări de servicii cu plată.

De asemenea, la art. 33 se propune includerea unui alineat nou (5) care să clarifice situațiile în care sunt trimise bunuri gratuit care urmează să fie încorporate în bunuri care vor fi livrate din alte state membre. Nici Directiva 2006/112/CE și nici liniile directoare ale Comitetului TVA nu oferă o soluție pentru aceste situații foarte frecvent întâlnite în practică. Întrucât bunurile urmează să fie încorporate într-un produs final care este livrat, propunem ca operațiunea să fie considerată nontransfer, pe considerentul că acestea sunt supuse unor lucrări asupra bunurilor mobile corporale pe teritoriul altui stat membru, chiar dacă acestea nu sunt semnificative, și se întorc în statul membru din care au fost transportate.

La art. 32 alin. (2) din Anexa 2 se propune clarificarea situațiilor în care bunurile care sunt acordate gratuit după expirarea perioadei de garanție și sunt livrate în alt stat membru pentru a înlocui bunuri care nu mai pot fi utilizate. Dacă bunurile sunt acordate gratuit, în principiu nu ar avea loc o livrare cu plată asimilată, dar având în vedere că totuși persoanele impozabile au posibilitatea să ofere gratuit bunuri **în perioada de garanție** pentru înlocuirea celor defecte, perioadă care depinde de contractul încheiat între părți, dacă totuși persoana alege să acorde gratuit bunurile **în perioada de post garanție**, în scopul evitării situațiilor de abuz de lege, apreciem ca este recomandabil ca acestea să fie considerate asimilate livrărilor cu plată. Fiind asimilate unor livrări cu plată, pentru care persoana impozabilă va emite o autofaktură și va colecta TVA, operațiunile nu se vor declara și ca livrări intracomunitare, pentru a evita dubla taxare și în celălalt stat membru.

În speranța unei analize pertinente a propunerilor noastre, vă asigurăm de toată considerația noastră.

Cu stimă,

Dan Manolescu
Președinte CCF