



Nr. 11025/03.06.2025

Către,

MINISTERUL FINANTELOR

În atenția domnului Ráduly Róbert Kálmán - Secretar de Stat

Direcția Generală de Legislație Fiscală și Reglementări Vamale și Contabile

Domnului Adrian STOICA – Director General

Referitor: aplicarea scutirilor de TVA pentru serviciile aferente unor bunuri plasate în regim de tranzit

Stimați domni,

În baza prevederilor Hotărârii Consiliului superior al CCF nr. 3/2025 pentru aprobarea Procedurii interne privind asigurarea implementării și aplicării art. 2 din Procedura de îndrumare și asistență a contribuabililor/plătitorilor, acordate de către Agenția Națională de Administrare Fiscală, și de coordonare metodologică a activității de aplicare unitară a legislației fiscale și procedural fiscale desfășurate de structurile de asistență contribuabili, precum și în domeniul tehnologiei informației, aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 1.233/2021, cu modificările și completările ulterioare,

prin prezenta, dorim să aducem în atenția dumneavoastră necesitatea clarificării tratamentului TVA aplicabil bateriilor utilizate în cadrul sistemelor fotovoltaice pentru care Ministerul Finanțelor a emis Circulara cu nr. 836664/21.02.2025.

Solicitarea noastră se referă la un fenomen semnalat de consultanții fiscali membrii CCF cu privire la aplicabilitatea scutirilor de TVA pentru o serie de servicii efectuate în legătură cu bunurile plasate în regim de tranzit vamal extern. Problemele apar la contribuabilii care acționează ca o firmă de logistică intervenind între prestatorii de servicii accesorii transportului cum sunt cele de încărcare/descărcare, manipulare, depozitare, transbordare a mărfurilor și beneficiarii acestor servicii.

Mai concret, atunci când aceste servicii sunt efectuate către beneficiari stabiliți în afara UE, ca urmare a excepției prevăzute de art. 278 alin. (6) lit. a) din Codul fiscal, locul acestora este în România. Prin urmare se pune problema aplicabilității scutirii de TVA prevăzute de art. 295 din Codul fiscal, în condițiile stabilite la art. 1 alin. (6) din OMFP 4147/2015, respectiv:

a) *contractul încheiat cu beneficiarul;*

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

c) documentele din care să rezulte că sunt servicii accesorii unui transport aferent livrărilor de bunuri prevăzute la art. 295 alin. (1) lit. a) pct. 1, 2 și 4-7 din Codul fiscal ori efectuat în locațiile prevăzute la art. 295 alin. (1) lit. a) pct. 1, 2 și 4-7 din Codul fiscal, pentru bunurile aflate în regimurile sau în situațiile prevăzute la art. 295 alin. (1) lit. a) pct. 1, 2 și 4-7 din Codul fiscal.

Din situațiile care ne-au fost raportate, nu se contestă de organele fiscale aspectul de fond legat de tranzacțiile desfășurate, respectiv faptul că bunurile se aflau în regim de tranzit, fapt demonstrat cu formularul T1. Dar organele fiscale nu sunt de acord cu aplicarea scutirii de TVA pentru firmele intermediare, respectiv cele care intervin în nume propriu între prestatorul efectiv al serviciilor și beneficiarul serviciilor (care nu este întotdeauna expeditorul sau beneficiarul bunurilor aflate în tranzit, ci o altă firmă de logistică), considerând că serviciile ar putea beneficia de scutire numai în cazul facturării lor către expeditorul sau beneficiarul mărfurilor aflate în regim de tranzit, plecând de la premisa că OMFP 4147/2015 impune ca între prestator și beneficiar să existe o legătură juridică directă. În sprijinul acestei teorii, organele fiscale invocă eronat aplicabilitatea cauzei C-288/16 LC și în cazul serviciilor efectuate în legătură cu bunurile aflate în tranzit, respectiv că numai dacă facturarea se face către expeditorul sau beneficiarul bunurilor aflate în tranzit, ar fi aplicabilă scutirea de TVA.

O simplă lectură a prevederilor art. 1 alin. (6) din OMFP 4147/2015 conduce evident către o altă concluzie, la lit. a) a acestui alineat fiind prevăzut că, printre alte documente de justificare a scutirii, este necesar și contractul încheiat cu beneficiarul, fără să fie impusă vreo condiție cu privire la statutul acestui beneficiar. **Singura condiție de fond** este să fie prezentate documente din care să rezulte că sunt servicii accesorii unui transport aferent livrărilor de bunuri prevăzute la art. 295 alin. (1) lit. a) pct. 1, 2 și 4-7 din Codul fiscal ori efectuat în locațiile prevăzute la art. 295 alin. (1) lit. a) pct. 1, 2 și 4-7 din Codul fiscal, pentru bunurile aflate în regimurile sau în situațiile prevăzute la art. 295 alin. (1) lit. a) pct. 1, 2 și 4-7 din Codul fiscal.

Referitor la invocarea eronată a cauzei C-288/16 LC de către organele de control, menționăm că art. 294 alin. (1) lit. a) și b) din Codul fiscal reglementează tratamentul fiscal al exportului de bunuri în general și al serviciilor legate de exportul bunurilor, iar art. 295 din Codul fiscal reglementează o altă categorie de scutiri, respectiv scutirile speciale legate de traficul internațional de bunuri și serviciile prestate în legătură cu acestea.

De altfel și din modificările operate ca urmare a cauzei CJUE C-288/16 LC în OMFP 2148/2020, de modificare a OMFP 103/2016, rezultă cu certitudine că această cauză a afectat doar serviciile legate de exportul de bunuri (a se vedea art. 4 alin. (1), art. 4 alin. (2) lit. b), art. 4 alin. (6) lit. a), art. 4 alin. (8) lit. a) din OMFP 2148/2020).

Ordinul 4147/2015 care reglementează justificarea scutirilor de TVA prevăzute de art. 295 din Codul fiscal, respectiv a bunurilor și serviciilor aferente aflate în regimuri vamale speciale nu a suferit nicio modificare ca urmare a cauzei C-288/16 LC, întrucât, așa cum am subliniat, nu se referă la aceste situații, fiind o scutire de altă natură decât cea legată de export.

Deci, extinderea de către organele fiscale a deciziei CJUE în cauza C-288/16 LC și asupra bunurilor aflate în regimuri vamale speciale, inclusiv a serviciilor aferente acestora, este eronată și nu corespunde nici prevederilor legale și nici jurisprudenței CJUE, această decizie fiind aplicabilă numai pentru serviciile aferente exportului de bunuri.



Prin OMFP 2148/2020 au fost modificate strict prevederile referitoare la serviciile efectuate în legătură cu exportul de bunuri, în timp ce OMFP 4147/2015 care reglementează justificarea scutirilor de TVA pentru bunuri aflate în regimuri vamale speciale nu a fost modificat.

Redăm în continuare comparativ prevederile din OMFP 2148/2020 cu cele ale OMFP 4147/2015, pentru a sublinia că legiuitorul a decis că numai în cazul serviciilor efectuate în legătură directă cu bunurile exportate este necesară acea legătură directă cu exportatorul sau destinatarul bunurilor:

OMFP 2148/2020:

(1) Sunt scutite de taxă, potrivit prevederilor art. 294 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, altele decât cele scutite conform art. 292 din Codul fiscal, legate direct de exportul de bunuri. Sunt considerate legate direct de exportul de bunuri serviciile care contribuie la realizarea efectivă a unei operațiuni de export și care sunt furnizate direct exportatorului sau destinatarului bunurilor exportate, astfel cum s-a pronunțat Curtea de Justiție a Uniunii Europene în Cauza C-288/16 «L.Č.» IK.

7. La articolul 4 alineatul (2), litera b) se modifică și va avea următorul cuprins:

b) contractul încheiat cu beneficiarul, care poate fi exportatorul sau destinatarul bunurilor;

8. La articolul 4 alineatul (6), litera a) se modifică și va avea următorul cuprins:

a) contractul încheiat cu beneficiarul, care poate fi exportatorul sau destinatarul bunurilor;

9. La articolul 4 alineatul (8), litera a) se modifică și va avea următorul cuprins:

a) contractul încheiat cu beneficiarul, care poate fi exportatorul sau destinatarul bunurilor.

OMFP 4147/2015

Art. 1

(4) Scutirea de taxă prevăzută la art. 295 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, pentru serviciile de transport de bunuri, se justifică de persoana impozabilă care facturează transportul, în măsura în care locul prestării serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 278 din Codul fiscal, și dacă aceasta ar fi fost persoana obligată la plata taxei conform art. 307 alin. (1) din Codul fiscal, în cazul în care nu se aplica o scutire de taxă. Documentele pe baza cărora se justifică scutirea de taxă sunt:

a) factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal sau, după caz, pentru persoanele care prestează efectiv serviciul de transport, documentul specific de transport, dacă acesta conține cel puțin informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal;

b) contractul încheiat cu beneficiarul;

c) documentele din care să rezulte că transportul este aferent livrărilor de bunuri prevăzute la art. 295 alin. (1) lit. a) pct. 1, 2 și 4-7 din Codul fiscal sau este efectuat în locațiile prevăzute la art. 295 alin. (1) lit. a) pct. 1, 2 și 4-7 din Codul fiscal, pentru bunurile aflate în regimurile sau în situațiile prevăzute la art. 295 alin. (1) lit. a) pct. 1, 2 și 4-7 din Codul fiscal;

d) documentele specifice de transport, în funcție de tipul transportului, sau copii de pe aceste documente, după caz.



(6) Scutirea de taxă prevăzută la art. 295 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, pentru serviciile accesorii transportului aferent livrărilor prevăzute la art. 295 alin. (1) lit. a) pct. 1, 2 și 4-7 din Codul fiscal ori efectuat în locațiile prevăzute la art. 295 alin. (1) lit. a) pct. 1, 2 și 4-7 din Codul fiscal, pentru bunurile aflate în regimurile sau în situațiile prevăzute la art. 295 alin. (1) lit. a) pct. 1, 2 și 4-7 din Codul fiscal, se justifică de către prestatorul serviciilor, în măsura în care locul prestării serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 278 din Codul fiscal, și dacă acesta ar fi fost persoana obligată la plata taxei conform art. 307 alin. (1) din Codul fiscal, în cazul în care nu se aplica o scutire de taxă. Documentele pe baza cărora se justifică scutirea de taxă sunt:

a) contractul încheiat cu beneficiarul;

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

c) documentele din care să rezulte că sunt servicii accesorii unui transport aferent livrărilor de bunuri prevăzute la art. 295 alin. (1) lit. a) pct. 1, 2 și 4-7 din Codul fiscal ori efectuat în locațiile prevăzute la art. 295 alin. (1) lit. a) pct. 1, 2 și 4-7 din Codul fiscal, pentru bunurile aflate în regimurile sau în situațiile prevăzute la art. 295 alin. (1) lit. a) pct. 1, 2 și 4-7 din Codul fiscal.

Considerăm foarte relevantă această analiză comparativă, din care deducem că numai atunci când legiuitorul a considerat necesar să introducă o condiție legată de statutul beneficiarului aceasta a fost inserată în prevederile legale. Atunci când nu există o astfel de condiție, beneficiarul poate fi orice persoană către care sunt facturate serviciile, indiferent că este o firmă de logistică, o casă de expediție sau proprietarul mărfurilor. Singura condiție de fond pentru aplicarea scutirii de TVA de către acești operatori economici pentru serviciile efectuate în legătură cu bunuri aflate în tranzit vamal este aceea de a proba că serviciile au fost prestate pentru bunuri aflate în regimul respectiv.

Față de cele de mai sus, vă rugăm să ne comunicați opinia dumneavoastră cu privire la aspectele prezentate.

În speranța unei analize pertinente a propunerilor noastre, vă rugăm să confirmați corectitudinea înțelegerii noastre cu privire la aplicarea dispozițiilor legale în discuție și în acest caz, în calitatea dumneavoastră de autoritate fiscală centrală, să dispuneți și măsuri pentru aplicarea unitară a acestora atât la nivelul organelor fiscale de control, cât și la nivelul structurii de soluționare a contestațiilor din cadrul Ministerului Finanțelor.

Vă asigurăm de toată disponibilitatea noastră pentru o cooperare eficientă în sprijinul contribuabililor și autorităților fiscale, în egală măsură.

Cu stimă,

Dan Manolescu
Președinte CCF