



MINISTERUL FINANTELOR
CABINET SECRETAR DE STAT

Nr. *40491*.....(739129)/*19.03*.....2021

Către: Direcția generală regională a finanțelor publice.....

În vederea aplicării unitare a 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. 227/2006 privind Codul fiscal, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 103/2016, astfel cum a fost modificat și completat prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2148/2020, vă comunicăm următoarele:

Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2148/2020, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 628 din 17 iulie 2020, a adus o serie de modificări și completări importante Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 103/2016, printre care:

- revizuirea definiției exportatorului din perspectiva TVA, precum și clarificarea modalității de justificare a scutirii de TVA pentru exportul de bunuri, determinate de modificarea legislației vamale care nu mai permite persoanelor impozabile nestabilite în Uniunea Europeană să aibă calitatea de exportatori (din punct de vedere vamal);

- corelarea cu dispozițiile art. 45a din Regulamentul de punere în aplicare (UE) 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 (UE) 2018/1912 al Consiliului din 4 decembrie 2018 de modificare a Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 în ceea ce privește anumite scutiri pentru operațiunile intracomunitare.

1. Referitor la revizuirea definiției exportatorului din perspectiva TVA, precum și clarificarea modalității de justificare a scutirii de TVA pentru exportul de bunuri, determinate de modificarea legislației vamale care nu mai permite persoanelor impozabile nestabilite în Uniunea Europeană să aibă calitatea de exportatori (din punct de vedere vamal)

În ceea ce privește noțiunea de *exportator din punct de vedere vamal*, Direcția Generală a Vămirilor a publicat pe site-ul său "Instrucțiuni cu privire la calitatea de exportator, în condițiile în care firma mamă nu este înregistrată în UE, însă există o sucursală a acesteia care este înregistrată fiscal în România" (<https://www.customs.ro/agenti-economici/proceduri-vamale/declararea-marfurilor/reglementari>).

Potrivit acestor instrucțiuni emise de DGV:

- în sensul art. 1 pct. 19 lit. b) pct. i) din Regulamentul Delegat al Comisiei (UE) 2015/2446 din 28 iulie 2015 de completare a Regulamentului (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului în ceea ce privește normele detaliate ale anumitor dispoziții ale Codului vamal al Uniunii, astfel cum a fost modificat și rectificat de Regulamentul Delegat (UE) 2018/1063 al Comisiei din 16 mai 2018 (*Regulamentul Delegat (UE) 2015/2446*), se consideră că are competența de a stabili și a stabilit că mărfurile urmează a fi scoase de pe teritoriul vamal, vânzătorul/furnizorul sau proprietarul bunurilor la momentul exportului;

- în sensul art. 1 pct. 19 lit. b) pct. ii) din Regulamentul Delegat (UE) 2015/2446, prin orice persoană care este parte la contractul în baza căruia mărfurile urmează să fie scoase de pe teritoriul vamal respectiv, se consideră persoana desemnată de partenerii implicați în tranzacție să acționeze ca exportator, cum ar fi de exemplu: un transportator, un expeditor sau orice altă parte atât timp cât aceasta respectă definiția *exportator* și este de acord să își asume acest rol.

Din punct de vedere al legislației în domeniul TVA, potrivit art. 294 alin. (1) lit. a) și lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (*Codul fiscal*), sunt scutite de taxă livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Uniunii Europene de către furnizor sau de altă persoană în contul său, respectiv de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său.

Totodată, din interpretarea sistematică a prevederilor art. 1 alin. (3) lit. d), e) și f) și, respectiv a art. 2 alin. (2) - (4) și a art. 3 alin. (2) din *Instrucțiunile 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. 227/2006 privind Codul fiscal, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 103/2016, modificate și completate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2148/2020 (Instrucțiuni)*, *exportator în sensul TVA* este fie persoana care transportă bunuri în afara Uniunii Europene, în lipsa unei tranzacții comerciale, fie furnizorul care realizează livrările prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) și b) din Codul fiscal, respectiv producătorul bunurilor sau proprietarul bunurilor ori persoana impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane impozabile (și

emite o factură conform art. 319 din Codul fiscal) și care figurează ca exportator din punct de vedere al TVA la caseta 2 sau 44 din declarația vamală de export.

Având în vedere prevederile Instrucțiunilor în legătură cu justificarea scutirii de TVA la export în baza declarației vamale de export, precizăm următoarele:

Potrivit art. 2 alin. (3) din Instrucțiuni, 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.

Prin urmare, o persoană nestabilită în UE care nu are calitatea de exportator din punct de vedere vamal, dar are calitatea de exportator din punct de vedere al TVA (furnizorul bunurilor) și desemnează o altă persoană pentru întocmirea formalităților vamale (care poate fi furnizorul anterior de la care au fost achiziționate bunurile pe care persoana le expediază în afara UE, un prestator de servicii de prelucrare, un transportator, un comisionar vamal etc.), va putea aplica scutirea de TVA dacă va deține o declarație vamală de export în care în caseta 44 sunt menționate datele sale de identificare și seria și/sau numărul facturii emise de către aceasta.

Totodată, potrivit art. 2 alin. (4) din Instrucțiuni, *în cazul în care furnizorul este stabilit în Uniunea Europeană, dar nu are 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.*

Astfel, în mod similar, o persoană stabilită în UE care nu are însă calitatea de exportator din punct de vedere vamal (ar avea dreptul să fie exportator, dar nu dorește și numește altă persoană pentru întocmirea formalităților vamale), va putea aplica scutirea de TVA prevăzută la art. 294 alin. (1) lit. a) sau b) din Codul fiscal dacă datele sale de identificare și seria și/sau numărul facturii emise de aceasta pentru livrarea bunurilor transportate în afara UE vor fi menționate în caseta 44 a declarației vamale de export.

Ca urmare a acestor modificări legislative, vor exista situații în care la caseta 2 din declarația vamală de export va fi trecută o persoană – exportatorul din punct de vedere vamal și, în unele cazuri și din punct de vedere al TVA – și la caseta 44 o altă persoană (și factura emisă de către

aceasta) – persoană care ar trebui să fie cea care are calitatea de exportator din punct de vedere al TVA dacă acesta nu coincide cu persoana care figurează la caseta 2 –, însă o singură operațiune se va putea califica drept export din perspectiva TVA pentru care se va aplica scutirea de TVA.

Pentru stabilirea operațiunii care poate fi scutită de TVA este necesar a se avea în vedere următoarele elemente:

- existența unei livrări de bunuri cu locul livrării în România (urmare căreia bunurile părăsesc teritoriul UE);

- transportul în afara UE să fie asigurat fie de furnizor (sau de altă persoană în contul său), fie de către cumpărătorul care nu este stabilit în România (sau de altă persoană în contul său) - art. 294 alin. (1) lit. a) sau b) din Codul fiscal;

- în situația tranzacțiilor în lanț, faptul că poate beneficia de scutire de TVA la export o singură livrare efectuată pe teritoriul României;

- prezentarea, în principiu, a unei declarații vamale de export în care furnizorul să fie înscris la caseta 2 (în cazul în care are și calitatea de exportator din punct de vedere vamal) sau la caseta 44 (în cazul în care nu este exportator și din perspectivă vamală).

Prin urmare, pentru a identifica operațiunea care poate beneficia de scutire de TVA la export în cazul unor livrări în lanț, este necesar în primul rând să stabilim cine este persoana care realizează/își asumă transportul bunurilor în afara UE.

În situația în care persoana care are calitatea de exportator din punct de vedere al TVA nu își îndeplinește obligația de a se înregistra în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, acest fapt nu afectează aplicarea scutirii de TVA pentru exportul de bunuri, întrucât înregistrarea în scopuri de TVA a exportatorului nu reprezintă o condiție pentru aplicarea scutirii pentru exportul de bunuri.

Pentru clarificarea acestor aspecte, vom prezenta câteva exemple în cele ce urmează:

Exemplul 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 România în Rusia.*

Așa cum am precizat anterior, trebuie stabilit mai întâi cine este persoana în sarcina căreia cade transportul.

Cazul 1.1.: Transportul bunurilor în afara UE este asigurat de A

În această situație, indiferent cine are calitatea de exportator din punct de vedere vamal (persoană stabilită în UE care poate fi A, dar și altă persoană desemnată de parteneri, de exemplu: transportator, comisionar vamal etc.), în sensul TVA singura persoană care poate avea calitatea de exportator din punct de vedere al TVA și poate aplica scutirea de TVA este A, întrucât livrarea efectuată de acesta se încadrează la art. 294 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal – în cadrul livrării sale către B bunurile părăsesc teritoriul UE și A este persoana care și-a asumat transportul.

Astfel, în situația în care A are calitate de exportator atât din punct de vedere al TVA, cât și vamal, acesta va figura la caseta 2 din declarația vamală de export, iar în situația în care A nu va avea și calitatea de exportator din punct de vedere vamal, dar va figura la caseta 44 din declarația vamală de export (la caseta 2 fiind înscrisă persoană desemnată de parteneri să acționeze ca exportator din punct de vedere vamal), va putea aplica scutirea de TVA prevăzută la art. 294 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

Întrucât B nu poate avea calitatea de exportator din punct de vedere vamal (nu este stabilit în UE), ar putea exista posibilitatea ca acesta să îl desemneze (printr-un contract încheiat în acest sens) pe A să efectueze formalitățile vamale. În această situație, așa cum am precizat anterior, A va figura la caseta 2 din declarația vamală de export, iar la caseta 44 nu ar trebui să figureze alte informații, întrucât nu mai există o altă persoană care să aibă calitatea de exportator în sensul TVA. Cu toate acestea, chiar dacă din eroare această casetă va fi completată cu numele altei persoane, de exemplu B, această persoană nu va putea aplica scutirea de TVA, întrucât acesta nu poate avea calitatea de exportator din punct de vedere al TVA și scutirea se poate aplica doar livrării efectuate de A către B.

În ceea ce privește livrarea efectuată de B către C, aceasta este neimpozabilă în România, întrucât este ulterioară exportului.

Cazul 1.2.: *Transportul bunurilor în afara UE este asigurat de B*

În această situație și A și B ar putea avea calitatea de exportator din punct de vedere al TVA.

A poate avea calitatea de exportator în sensul TVA pentru livrarea efectuată către B, în baza art. 294 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal (livrarea de bunuri care au fost transportate în afara UE de cumpărătorul nestabilit în România), dar ar putea avea această calitate și B pentru livrarea efectuată către C, conform art. 294 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal (livrarea de bunuri care au fost transportate în afara UE de furnizor).

Întrucât în această situație în care transportul este asumat de B, transportul poate fi alocat fie livrării efectuate de A către B, fie livrării efectuate de B către C, însă o singură livrare poate beneficia de scutirea de TVA pentru exportul de bunuri, scutirea se va aplica după cum urmează:

- dacă A are calitatea de exportator din punct de vedere vamal, va apărea la caseta 2 din declarația vamală de export. În situația în care la caseta 44 nu apar alte informații, A se consideră exportator și din punct de vedere al TVA, conform art. 294 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal. Livrarea efectuată de B către C va fi considerată neimpozabilă în România, întrucât este ulterioară exportului;

- dacă A a fost desemnat să întocmească formalitățile vamale de export de către B, fiind menționat în caseta 2 din declarația vamală de export, iar la caseta 44 este înscris B și factura emisă de B către C, exportator din punct de vedere al TVA va fi considerat B, care aplică scutirea de TVA conform art. 294 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal. În acest caz, livrarea de la A la B este taxabilă în România;

- dacă o altă persoană este desemnată de parteneri (de A sau de B) să întocmească formalitățile vamale pentru export (de exemplu: transportatorul, comisionarul vamal etc.), aceasta va figura la caseta 2 din declarația vamală de export, iar exportator în sensul TVA va fi considerată persoana care este înscrisă la caseta 44, respectiv, în funcție de înțelegerea dintre părți, A (care va aplica scutirea de TVA conform art. 294 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal) sau B (care va aplica scutirea de TVA conform art. 294 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal), altă persoană neputând să aibă calitatea de exportator în sensul TVA.

Exemplul 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. B livrează ulterior bunurile în Rusia, către societatea C. Bunurile sunt transportate din România în Rusia.*

Cazul 2.1.: Transportul bunurilor în afara UE este asigurat de A

În această situație, ca și în cadrul exemplului 1, cazul 1.1., doar A poate avea calitatea de exportator în sensul TVA, conform art. 294 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

Astfel, în situația în care A are calitate de exportator atât din punct de vedere al TVA, cât și vamal, acesta va figura la caseta 2 din declarația vamală de export și va fi singura persoană care va aplica scutirea de TVA chiar dacă din eroare caseta 44 va fi completată cu datele de identificare (și factura) ale societății B.

În cazul în care A nu va avea și calitatea de exportator din punct de vedere vamal, aceasta calitate revenind fie lui B, fie altei persoane

desemnate de acestea, care va fi înscris(ă) astfel la caseta 2 din declarația vamală de export, pentru ca A (furnizorul bunurilor) să aplice scutirea de TVA trebuie ca datele sale de identificare și seria și/sau numărul facturii emise de acesta pentru livrarea bunurilor transportate în afara UE (Rusia) să fie înscrise în caseta 44 din declarația vamală de export. Livrarea de la B la C este în afara sferei TVA, întrucât este ulterioară exportului.

Cazul 2.2.: Transportul bunurilor în afara UE este asigurat de B

În această situație, ca și în exemplul 1, cazul 1.2., și A și B pot avea calitatea de exportator din punct de vedere al TVA.

A poate avea calitatea de exportator în sensul TVA pentru livrarea efectuată către B, în baza art. 294 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, iar B poate avea această calitate pentru livrarea efectuată către C, conform art. 294 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

În continuare, ca și în cazul 1.2., întrucât în această situație în care transportul este asumat de B, o singură livrare poate beneficia de scutirea de TVA pentru exportul de bunuri, scutirea se va aplica în funcție de modul de întocmire/completare a declarației vamale de export, respectiv:

- dacă B are calitatea de exportator din punct de vedere vamal, va apărea la caseta 2 din declarația vamală de export. În situația în care la caseta 44 nu apar alte informații, B se consideră exportator și din punct de vedere al TVA conform art. 294 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, iar livrarea de la A la B este taxabilă;

- dacă B are calitatea de exportator din punct de vedere vamal, va apărea la caseta 2 din declarația vamală de export, iar dacă la caseta 44 este înscris A și factura emisă de A către B, exportator în sensul TVA va fi considerat A, care aplică scutirea de TVA conform art. 294 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal. În acest caz, livrarea de la B la C este în afara sferei TVA, întrucât este ulterioară exportului;

- dacă A a fost desemnat să întocmească formalitățile vamale de export de către B, fiind menționat în caseta 2 din declarația vamală de export, iar la caseta 44 este înscris B și factura emisă de B către C, exportator din punct de vedere al TVA va fi considerat B, care aplică scutirea de TVA conform art. 294 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal. În acest caz, livrarea de la A la B este taxabilă în România;

- dacă o altă persoană este desemnată de parteneri (de A sau de B) să întocmească formalitățile vamale pentru export, aceasta va figura la caseta 2 din declarația vamală de export, iar exportator în sensul TVA va fi considerată persoana care este înscrisă la caseta 44, respectiv, în funcție de înțelegerea dintre părți, A sau B (altă persoană neputând avea calitatea de exportator în sensul TVA).

Exemplul 3: *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. Transportul bunurilor din România în China este asigurat de a treia persoană de pe lanțul de livrări, respectiv de C.*

Având în vedere că transportul este în sarcina cumpărătorului final din afara Uniunii Europene, respectiv C din China, care este în relație contractuală cu B din Germania, în această situație scutirea de TVA poate fi aplicată doar de B, conform art. 294 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, care fie va avea calitatea de exportator și din punct de vedere vamal și al TVA și va figura astfel în caseta 2 din declarația vamală de export, fie va avea calitatea de exportator doar din punct de vedere al TVA dacă altă persoană va avea calitatea de exportator vamal și B va figura în caseta 44 din declarația vamală de export. Livrarea de la A la B va fi taxabilă.

Exemplul 4: *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.*

Întrucât transportul este realizat/organizat de către B, vor fi avute în vedere precizările de la exemplul 2, cazul 2.2.

2. Referitor la corelarea cu dispozițiile art. 45a din Regulamentul de punere în aplicare (UE) 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 (UE) 2018/1912 al Consiliului din 4 decembrie 2018 de modificare a Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 în ceea ce privește anumite scutiri pentru operațiunile intracomunitare (Regulamentul nr. 282/2011)

Art. 45a din Regulamentul nr. 282/2011 introduce o prezumție cu privire la justificarea transportului intracomunitar în vederea aplicării scutirii de TVA pentru livrarea intracomunitară de bunuri.

Pe site-ul Ministerului Finanțelor, la secțiunea *InfoTVA/Comunicate* este publicat *Comunicatul privind justificarea transportului intracomunitar începând cu data de 1 ianuarie 2020, în vederea aplicării scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri* (<https://mfinante.gov.ro/documents/35673/354788/comunicattransportintracomunitar.pdf>).

Totodată, pe site-ul Ministerului Finanțelor, la secțiunea infoTVA/Note explicative și ghiduri sau accesând linkul https://mfinante.gov.ro/documents/35673/354538/explanatory_notes_2020_quick_fixes_ro.pdf, pot fi găsite *Notele explicative privind modificările TVA în UE în ceea ce privește regimul de stocuri la dispoziția clientului, operațiunile în lanț și scutirea pentru livrările intracomunitare de bunuri („soluțiile rapide din 2020”)*, elaborate de Comisia Europeană pentru a veni în sprijinul persoanelor impozabile și al administrațiilor fiscale.

Din comunicatul publicat pe site-ul Ministerului Finanțelor și din recomandările de la pct. 5.3.2. din notele explicative ale Comisiei Europene, menționate anterior, precum și din prevederile art. 10 alin. (10) din Instrucțiuni, rezultă că persoana impozabilă poate face dovada transportului intracomunitar potrivit prevederilor art. 45a din Regulamentul nr. 282/2011 sau, dacă nu se încadrează în această prezumție, conform dispozițiilor naționale mai favorabile, respectiv art. 10 din Instrucțiuni.

Nici în comunicat, nici în notele explicative și nici în Instrucțiuni nu se precizează că persoanele impozabile care justifică transportul intracomunitar conform normelor naționale ar avea obligația să prezinte organelor fiscale motivele pentru care nu se încadrează în prezumția prevăzută la art. 45a din Regulamentul nr. 282/2011.

Astfel, potrivit prevederilor art. 10 alin. (10) din Instrucțiuni, în situațiile care nu se încadrează în prezumția prevăzută la art. 45a din Regulamentul 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 mijloace 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.

Cu toate acestea, potrivit prevederilor art. 10 alin. (12) din Instrucțiuni, organele fiscale pot respinge justificarea transportului efectuată în conformitate cu alin. (11), în situația în care au suficiente elemente pentru a demonstra că bunurile nu au fost transportate din România în alt stat membru.

Prin urmare, atât timp cât legislația nu impune în mod expres în sarcina persoanei impozabile obligația de a face dovada neîncadrării în prezumția prevăzută la art. 45a din Regulamentul nr. 282/2011, aceasta poate justifica transportul intracomunitar potrivit Instrucțiunilor fără a fi necesar să aducă dovezi organului fiscal cu privire la motivele neîncadrării

În prezumție, însă organele fiscale pot respinge justificarea transportului în condițiile art. 10 alin. (12) din Instrucțiuni.

Alin CHITU,
Secretar de stat