



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Cabinet Secretar de Stat

Nr. 559368/14.06.2013

Către

Direcția generală a finanțelor publice a județului

Având în vedere informațiile primite de la organele fiscale teritoriale ca urmare a solicitării noastre nr. 406533/2013 cu privire la regimul TVA aplicabil *livrărilor de materiale plastice reciclate regranulate și de materiale plastice reciclate regranulate aliate*, ca urmare a modificării prevederilor art. 160 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal începând cu data de 5 septembrie 2011 (după abrogarea *OUG nr.16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile*), vă transmitem următoarele precizări pe care vă rugăm să le comunicați structurilor din subordinea dvs.:

În primul rând precizăm că din 42 de direcții ale finanțelor publice existente la nivel național, numai 22 au transmis datele solicitate de direcția noastră prin adresa mai sus menționată. Din centralizarea informațiilor primite a rezultat faptul că 7 direcții au efectuat controale la contribuabili care au desfășurat ulterior datei de 5 septembrie 2011 operațiuni constând în livrarea de materiale plastice reciclate regranulate și de materiale plastice reciclate regranulate aliate, iar una dintre direcții are în curs de derulare o astfel de inspecție.

Conform informațiilor transmise, în urma inspecțiilor derulate, organele de inspecție fiscală au considerat că pentru aceste operațiuni se aplică taxarea inversă conform prevederilor art. 160 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal în vigoare începând cu data de 5 septembrie 2011.

Redăm în cele ce urmează prevederile legale la care am făcut referire mai sus, cu mențiunea că acestea sunt în concordanță cu Directiva 2006/112/CE:

- prevederile în vigoare în perioada 5 septembrie 2011 – 31 decembrie 2011:

„Art. 160 [...]

(2) Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:

a) livrarea următoarelor categorii de deșeuri:

1. livrarea de deșeuri feroase și neferoase, deșeuri de materiale reciclabile și materiale reciclabile uzate constând în hârtie, hârtie cartonată și carton, material textil, cauciuc și plastic, cioburi de sticlă și sticlă;

2. livrarea materialelor prevăzute la pct. 1, după prelucrarea acestora prin operațiuni de curățare, polizare, selecție, tăiere, fragmentare, presare sau turnare în lingouri".

- prevederile în vigoare în perioada 1 ianuarie 2012 – prezent:

„Art. 160 [...]

(2) Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:

a) livrarea următoarelor categorii de bunuri:

1. livrarea de deșeuri feroase și neferoase, de rebuturi feroase și neferoase, inclusiv livrarea de produse semifinite rezultate din prelucrarea, fabricarea sau topirea acestora;

2. *livrarea de reziduuri și alte materiale reciclabile alcătuite din metale feroase și neferoase, aliajele acestora, zgură, cenușă și reziduuri industriale ce conțin metale sau aliajele lor;*

3. *livrarea de deșuri de materiale reciclabile și materiale reciclabile uzate constând în hârtie, carton, material textil, cabluri, cauciuc, plastic, cioburi de sticlă și sticlă;*

4. ***livrarea materialelor prevăzute la pct. 1 - 3 după prelucrarea/ transformarea acestora prin operațiuni de curățare, polizare, selecție, tăiere, fragmentare, presare sau turnare în lingouri, inclusiv a lingourilor de metale neferoase pentru obținerea cărora s-au adăugat alte elemente de aliere."***

Referitor la procesul tehnologic de regranulare, din informațiile care ne-au fost furnizate de agenții economici înțelegem faptul că *materialele plastice reciclate regranulate* sunt obținute în urma prelucrării și transformării unor deșuri de plastic (materiale reciclabile și materiale reciclabile uzate). Prelucrarea deșeurilor are ca scop *curățarea* acestora de impuritățile externe și de cele din interior printr-un complex de operațiuni care se succed pe fluxul tehnologic (sortarea deșeurilor de plastic, fragmentarea în shredder, mărunțirea, selecția prin decantare, presarea la cald, tăierea). Produsele rezultate se numesc *regranulate* - această denumire a fost adoptată pentru a diferenția materialele virgine (originale) care se livrează tot sub formă de granule, de cele provenite din materiale reciclate.

În ceea ce privește *materialele plastice reciclate regranulate aliate*, înțelegem că acestea se obțin tot din deșuri de materiale plastice, prin aceeași tehnologie ca și materialele plastice reciclate regranulate, diferența constând în faptul că în timpul operațiunii de regranulare materialul plastic măcinat este aliat cu alte materiale de adaos, diferite de materialul de bază (de exemplu materiale plastice virgine sau materiale reciclate de alt tip decât materialul de bază. Prin aceste operațiuni, se obțin materiale plastice reciclate regranulate cu proprietăți fizico-mecanice îmbunătățite.

Astfel, fluxul tehnologic pentru obținerea *materialelor plastice reciclate regranulate și a materialelor plastice reciclate regranulate aliate* reprezintă un complex de operațiuni având drept scop principal *curățarea* deșeurilor de plastic de alte materiale exterioare sau incluse în acestea, pentru a putea fi valorificate în vederea utilizării în locul materialelor de bază. Prin urmare, chiar dacă procesul tehnologic presupune și realizarea altor operațiuni decât curățarea propriu-zisă a deșeurilor din plastic, acestea nu trebuie analizate separat deoarece nu au continut economic distinct ci sunt în stransă legătură din punct de vedere economic. Respectiv operațiuni reprezintă în fapt operațiuni accesorii menite să contribuie la prestarea într-o manieră optimă a operațiunii principale de curățare deșeurilor de plastic pentru obținerea regranulatelor, caz în care operațiunile accesorii urmează regimul fiscal din punct de vedere al TVA al operațiunii principale.

În susținerea acestei abordari unitare, considerăm relevante și principiile ce derivă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (de exemplu cazul C-349/96 - Card Protection Plan Ltd) care trebuie avute în vedere pentru a determina, din perspectiva TVA, dacă o prestare de servicii care cuprinde mai multe elemente ar trebui privita ca un serviciu unic, sau ar trebui avute în vedere mai multe servicii distincte. În acest context, ar trebui avut

in vedere, pe de o parte, ca fiecare prestare de servicii ar trebui privita in mod normal ca fiind distincta si independenta iar, pe de alta parte, faptul ca o operatiune care cuprinde un singur serviciu din punct de vedere economic nu ar trebui divizata artificial, pentru a nu distorsiona functionarea sistemului TVA. Astfel, in situatia in care unul sau mai multe elemente concură la realizarea unui serviciu principal, se consideră că operatiunea în ansamblul sau reprezintă un serviciu unic. Un serviciu va fi considerat ca si accesoriu unui serviciu principal daca acesta nu reprezinta un scop in sine, ci contribuie la prestarea intr-o maniera optima a serviciului principal.

Aceste aspecte sunt analizate si argumentate si in cazul CJUE C-41/04 Levob, din care rezultă că o prestatie trebuie sa fie considerată accesorie unei prestatii principale daca nu constituie un scop in sine, ci mijlocul de a beneficia in cele mai bune conditii de serviciul principal al prestatorului. Potrivit argumentelor mentionate in cazul amintit mai sus, se poate considera ca ne aflam in prezenta unei prestatii unice atunci cand doua sau mai multe elemente sau acte furnizate clientului de catre persoana impozabila sunt atat de strans legate între ele, incat formeaza, in mod obiectiv, o singura prestatie economica indivizibila, a carei descompunere ar avea un caracter artificial. Prin urmare, trebuie analizate caracteristicile esentiale ale unei tranzactii pentru a putea stabili daca primitorul achizitioneaza in fapt mai multe servicii/ produse sau un singur serviciu/ produs.

Prin urmare, chiar dacă procesul tehnologic de obținere a *materialelor plastice reciclate regranulate și a materialelor plastice reciclate regranulate aliante* presupune și operațiuni care deși nu sunt expres menționate la art. 160 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal (de exemplu topirea) sunt în fapt accesorii unor operațiuni menționate de lege (precum operațiunea de *curățare* a deșeurilor din plastic), livrarea *materialelor plastice reciclate regranulate și a materialelor plastice reciclate regranulate aliante* este supusă taxării inverse în conformitate cu prevederile art. 160 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal aplicabil după 5 septembrie 2011 (după abrogarea OUG nr. 16/2001).

În subsidiar, menționăm că procesele tehnologice de prelucrare/transformare prin care sunt obținute materialele prevăzute la art. 160 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal diferă în funcție de specificul fiecărei industrii în parte și de caracteristicile fiecăruia dintre deșeurile reciclate, Codul fiscal neputând reglementa toate operațiunile economice specifice acestor procese tehnologice. Prin urmare, pentru stabilirea regimului fiscal este necesară o analiză de la caz la caz, precum cea care face obiectul prezentei circulare.

Dan MANOLESCU
SECRETAR DE STAT