



## MINISTERUL FINANTELOR

Agenția Națională de Administrare Fiscală  
Direcția Generală Regională a Finanțelor  
Publice București  
Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice  
Serviciul Asistență pentru Contribuabili  
Nr. înregistrare / data : 1581/31.05.2023



Direcția Generală Regională  
a Finanțelor Publice - București



Către : Camera Consultanților Fiscali  
Adresa : office@ccfiscali.ro

Stimate domnule,

Urmare adresei dumneavoastra nr. 1058/16.02.2023 înregistrata la Ministerul Finanțelor sub nr. 70531/20.02.2023, la Direcția generala de legislatie fiscala si reglementari vamale si contabile sub nr. 738862/21.02.2023 si transmisa institutiei noastre cu adresa înregistrata sub nr. Dex 1581/25.05.2023 va comunicam:

Ordonanța Guvernului nr. 16/2022 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, abrogarea unor acte normative și alte măsuri financiar-fiscale a modificat începând cu data de 01.01.2023 articolul 291 alin.(2) lit. e), k) astfel:

“ ART. 291 - Cotele

(2) Cota redusă de 9% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele prestări de servicii și/sau livrări de bunuri:(...)

e) livrarea următoarelor bunuri: alimente, inclusiv băuturi, cu excepția băuturilor alcoolice și a băuturilor nealcoolice care se încadrează la codurile NC 2202 10 00 și 2202 99, destinate consumului uman și animal, animale și păsări vii din specii domestice, semințe, plante și ingrediente utilizate în prepararea alimentelor, produse utilizate pentru a completa sau înlocui alimentele, cu excepția celor prevăzute la alin. (3) lit. k). Prin normele metodologice se stabilesc codurile NC corespunzătoare acestor bunuri;(…)

k) serviciile de restaurant și de catering, cu excepția băuturilor alcoolice și a băuturilor nealcoolice care se încadrează la codurile NC 2202 10 00 și 2202 99;”

De asemenea, potrivit prevederilor art. 291 alin.(3) lit. k) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările si completarile ulterioare :

“(3) Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele livrări de bunuri și prestări de servicii:(...)

k) livrarea alimentelor de înaltă valoare calitativă, respectiv produse montane, eco, tradiționale, autorizate de Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale. Livrarea acestor alimente va fi însoțită de copia documentului de recunoaștere/atestare/certificare eliberat de autoritatea competentă, cu excepția livrării efectuate către consumatorul final.”

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Avand in vedere prevederile sus mentionate apreciem ca:

- se poate aplica cota redusa de TVA de 5% pentru livrarea bauturilor nealcoolice care contin adaos de zahar sau alti indulcitori sau aromatizate care se incadreaza la codurile NC 2022 10 00 si NC 2202 99, dar care sunt produse ecologice, daca aceasta livrare este insotita de documentul de recunoastere/atestare/certificare eliberat de Ministerul Agriculturii si Dezvoltarii Rurale, intrucat produsele care fac obiectul reglementarilor de la art. 291 alin.(3) lit. k) reprezinta exceptie de la art. 291 alin.(2) lit. e) din Codul fiscal,
- pentru livrarea bauturilor nealcoolice care se incadreaza la codul NC 2202 99, NC 2202 10 00 se va aplica cota standard de TVA de 19% nu cota redusa de TVA de 9%, indiferent daca acestea contin sau nu zahar, indulcitori sau arome.

Referitor la tratamentul TVA aplicabil meniurilor/pachetelor comercializate de operatorii din industria HoReCa si care contin atat alimente pentru care se aplica cota redusa de TVA de 9%, cat si bauturi nealcoolice (care se incadreaza la codurile NC 2202 10 00 si 2202 99) pentru care se aplica cota standard de TVA de 19%, precizam ca, atunci cand o tranzactie este constituita dintr-un ansamblu de operatiuni, trebuie sa se stabileasca daca (i) fiecare operatiune poate fi considerata independenta sau (ii) exista o operatiune principala si alte operatiuni accesorii ori (iii) reprezinta o operatiune complexa unica.

In concret, in situatia unui pachet/meniu care cuprinde bunuri supuse atat cotei reduse de TVA, cat si cotei standard de TVA, la un pret total, trebuie sa se stabileasca daca exista sau nu o operatiune principala si alte operatiuni accesorii. In caz afirmativ, cota TVA aplicabila pachetului/meniului este cea corespunzatoare operatiunii principale. In ipoteza in care nu se poate insa stabili o operatiune principala, dar bunurile care compun pachetul/meniul pot fi separate, atunci se aplica cota de TVA corespunzatoare fiecarui bun in parte. In caz contrar, se considera ca are loc o operatiune complexa unica si se aplica cota standard de TVA la valoarea totala a pachetului/meniului.

Astfel, in cazul specific in care, in cadrul aceleiasi tranzactii, la un pret total, furnizorul realizeaza catre clientul sau mai multe livrari de bunuri supuse unor cote diferite de TVA, pentru determinarea cotei de TVA aplicabile tranzactiei este necesar sa se ia in considerare toate imprejurarile in care se desfasoara operatiunea pentru a cauta elementele caracteristice si pentru a identifica elementele predominante ale acesteia. In ceea ce priveste elementul predominant, acesta trebuie determinat in temeiul punctului de vedere al consumatorului mediu, ce trebuie identificat pe baza unui ansamblu de elemente obiective si avand in vedere, in cadrul unei aprecieri de ansamblu, importanta calitativa, iar nu doar cantitativa, a elementelor.

In acest sens, avem in vedere jurisprudenta constanta a Curtii de Justitie a Uniunii Europene (a se vedea, spre exemplu, cauza C-18/12 Mesto Zamberk). Desi aceasta a fost pronuntata pentru prestari de servicii, iar elementele de interpretare oferite au vizat asadar aceste operatiuni, apreciem ca, la nivel de principiu, rationamentul Curtii isi gaseste aplicare in cazul tuturor operatiunilor constituite dintr-un fascicul de elemente, deci si in cazul livrarilor de bunuri.

Aratam in acest sens ca in practica bunurile ce compun un pachet/meniu, la un pret total, pot fi combinate intr-o diversitate de variante in functie de categoria de client vizata (cum ar fi: salariatii, copii, pensionari), dar si de necesitatile sau

dorintele acestora si chiar de momentul zilei la care se adreseaza (mic dejun, pranz, cina).

Prin urmare, consideram ca in cazul comercializarii, la un pret total, a unor pachete/meniuri ce cuprind bunuri supuse atat cotei reduse de TVA, cat si cotei standard de TVA, este necesara pentru stabilirea cotei de TVA aplicabile o analiza de la caz la caz in functie ansamblul elementelor/imprejurarile in care se desfasoara operatiunea.

In legatura cu incadrare tarifara a bauturilor pe baza de cafea, ceai, cacao, precum si a altor bauturi de acest tip (calde sau nu) care pot fi preparate in restaurante, cafenele, automate de tip vending etc., Directia generala de legislatie fiscala si reglementari vamale si contabile s-a adresat pentru clarificari Autoritatii Vamale Romane(AVR).

In urma corespondentei purtate cu AVR, tinand totodata cont de faptul ca bauturile obtinute din mai multe ingrediente pe baza sau cu un continut variabil de cafea, ceai, cacao, preparate in diverse localuri/unitati de servire, au denumiri, retete de fabricatie, compozitii si proprietati specifice, au rezultat urmatoarele:

Pentru clasificarea tarifara a marfurilor, criteriul decisiv este determinat de caracteristicile si proprietatile obiective ale acestora, astfel cum au fost definite in formularea pozitiei din Nomenclatura Combinata si a notelor de sectiune sau de capitol.

Nomenclatura combinata aplicabila in anul 2023 (NC 2023) este instituita prin Regulamentul de punere in aplicare (UE) nr. 2022/1998 al Comisiei, de modificare a anexei I la Regulamentul (CEE) nr. 2658/1987 al Consiliului privind Nomenclatura tarifara si statistica si Tariful Vamal Comun.

Clasificarea tarifara a marfurilor se stabileste prin aplicarea Regulilor generale pentru interpretarea Nomenclaturii combinate (RGI) si in conformitate cu Notele explicative la Nomenclatura combinata (NENC) a Uniunii Europene publicate in JO seria C nr. 119/2019, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si in conformitate cu textul oficial al Notelor explicative la Sistemul armonizat de denumire si codificare a marfurilor (NESA).

Raportat la codurile NC indicate de mediul de afaceri ca posibila incadrare a bauturilor pe baza de cafea, ceai, cacao, prin aplicarea RGI nr. 1 si 6 si conform NC 2023:

- la subpozitia 1806 90 70 se clasifica Preparate continand cacao, pentru bauturi;

Conform notei 1b) de capitol la Capitolul 18 (Cacao si preparate din cacao): Prezentul capitol nu cuprinde: [...] (b) preparatele de la pozitile 0403, 1901, 1902, 1904, 1905, 2105, 2202, 2208, 3003 sau 3004.

Corespunzator Consideratiilor generale din NESA la Capitolul 18: Acest Capitol cuprinde cacao propriu-zisa (inclusiv boabe de cacao) in toate formele, untul de cacao, grasimea si uleiul de cacao, ca si preparatele alimentare continand cacao in orice proportie, cu exceptia, totusi a: [...] g) Bauturilor si lichidelor alcoolice (de exemplu crema de cacao) sau nealcoolice care contin cacao, consumabile in aceasta stare (Capitolul 22). [...]

- la subpozitia 2101 12 92 se clasifica Preparate pe baza de extracte, esente sau concentrate de cafea;

-la subpozitia 2101 20 92 se clasifica Preparate pe baza de extracte, esente sau concentrate de ceai sau de mate.

Corespunzator NESA la pozitia 2101: Pozitia cuprinde: 1) Extractele, esentele si concentratele de cafea. [...] 2) Extractele, esentele si concentratele de ceai sau mate.[...] 3) Preparatele pe baza extractelor, esentelor sau concentratelor de cafea, ceai sau maté de la paragrafele (1) si (2) de mai sus. Sunt preparatele bazate pe extracte, esente sau concentrate de cafea, de ceai sau de maté (si nu bazate pe cafea, ceai sau maté in sine), incluzand extracte etc., la care s-au putut adauga in cursul fabricatiei amidon sau alti carbohidrati. 4) Preparatele pe baza de cafea, ceai sau maté. Grupa cuprinde in principal: a) "pasta de cafea" constand in amestecuri de cafea prajita si macinata, cu grasimi vegetale si uneori si alte ingrediente; si b) preparate pe baza de ceai care constau dintr-un amestec de ceai, lapte praf si zahar. [...] Pozitia nu cuprinde: [...] d) Produsele de la Capitolul 22.

Totodata, la subpozitia 2202 10 00 se clasifica Ape, inclusiv ape minerale si ape gazeificate, care contin zahar sau alti indulcitori sau aromatizate, iar - la subpozitia 2202 99 se clasifică Alte bauturi nealcoolice, cu exceptia sucurilor de fructe, fructe cu coaja lemnoasa sau de legume de la pozitia 2009 (... decat cele de la 2202 10 si decat Berea fara alcool), cu conditionarile date de textele de subpozitii si notele explicative corespunzatoare, dupa caz, in functie de tip bautura si continutul pe baza de diferite produse, de continutul de grasimi, proteine, zahar etc.

Conform notei 3 de capitol la Capitolul 22: In sensul pozitiei 2202, expresia „bauturi nealcoolice” inseamna bauturile cu titru alcoolic volumic de maximum 0,5 %vol. [...], iar conform notei complementare 1 de la acelasi capitol: Subpozitia 2202 10 00 cuprinde apele, inclusiv apele minerale si apele gazificate, cu adaos de zahar sau de alti indulcitori ori aromatizate, cu conditia sa fie direct consumabile ca bauturi, in starea in care se afla.

Conform NENC de la Capitolul 22, pentru pozitia 2202 se precizeaza: Bauturile nealcoolice de la aceasta pozitie sunt lichide care sunt adecvate si destinate direct consumului uman prin ingerare, indiferent de cantitatea in care acestea sunt absorbite sau de scopurile speciale in care pot fi consumate diferite tipuri de lichide, in masura in care nu sunt incluse la nicio alta pozitie mai specifica. Factorii pur subiectivi si variabili, precum modul in care aceste bauturi se consuma sau scopul in care sunt consumate, de exemplu pentru a potoli setea sau pentru a imbunatati starea sanatatii, nu sunt relevanti pentru clasificarea acestora (a se vedea Hotararea Curtii de Justitie a Uniunii Europene tn cauza 114/80).

Corespunzator NESA la pozitia 2202, lit. B): Alte bauturi nealcoolice, excluzand sucurile de fructe sau de legume de la pozitia 20.09. Se clasifica, printre altele, in aceasta grupa: [...] 2) Anumite produse alimentare in stare lichida susceptibile de a fi consumate direct ca bauturi, cum ar fi bauturile pe baza de lapte si de cacao. Pozitia exclude: a) lăurtul in stare lichida si alte feluri de lapte si creme fermentate sau acidulate, cu adaos de cacao, de fructe sau de aromatizanti (pozitia 04.03). [...]

Prin urmare, produsele alimentare in stare lichida, pe baza de cafea, ceai sau cacao si care sunt consumate direct ca bauturi se clasifica, in functie de caracteristicile si proprietatile obiective ale acestora, fie la codul NC 2202 10 00, fie la codul NC 2202 99, cu conditia ca acestea sa nu reprezinte bauturi alcoolice(caracterizate de un titru alcoolic volumic de peste 0,5%vol.) aplicandu-se astfel cota standard de TVA de 19% incepand cu data de 1 ianuarie 2023.

Cu această ocazie dorim să vă informăm că, începând cu data de 01.03.2022 transmiterea cererilor, înscrierilor sau a oricaror altor documente către organele fiscale de către contribuabilii/platitorii persoane juridice, asocieri și alte entități fără personalitate juridică, precum și persoane fizice care desfășoară o profesie liberă sau exercită o activitate economică în mod independent, se va face exclusiv prin intermediul Spatiului Privat Virtual (denumit în continuare S.P.V.).

Drept urmare, pe viitor, pentru a lua în considerare solicitarea dumneavoastră trebuie să utilizați exclusiv Spatiul privat virtual accesând serviciul electronic "Formular de contact" categoria "Asistență și îndrumare de specialitate în domeniul fiscal".

Prin Formularul de contact din S.P.V. se pot transmite documente care nu sunt încă digitalizate.

În situația în care nu dețineți un cont în S.P.V., vă recomandăm crearea acestuia, pe portalul [www.anaf.ro](http://www.anaf.ro), accesând următorul link:

[https://www.anaf.ro/anaf/internet/ANAF/servicii\\_online/inreg\\_inrol\\_pf\\_pj\\_spv](https://www.anaf.ro/anaf/internet/ANAF/servicii_online/inreg_inrol_pf_pj_spv)

Agentia Nationala de Administrare Fiscala ofera asistenta si prin intermediul Call Center la numarul de telefon 031.403.91.60 unde puteti obtine informatii generale în domeniul fiscal dar și în domeniul tehnologiei informațiilor privind depunerea declarațiilor fiscale.

Această adresă nu reprezintă un act administrativ fiscal în sensul art. 1 pct. 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, cu modificările și completările ulterioare, sau un act administrativ de autoritate în sensul art. 1 al. 1 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, și nu este opozabilă terților.

Cu stima,

**Mihaela Georgescu**  
**Sef Administratie**