

CUPRINS

CAPITOLUL I. DEFINIȚII, APLICARE TERITORIALĂ, PERSOANE IMPOZABILE, OPERAȚIUNI IMPOZABILE	1
<i>Secțiunea 1. Definiții</i>	1
<i>Secțiunea a 2-a. Aplicare teritorială</i>	6
<i>Secțiunea a 3-a. Schema logică privind stabilirea tratamentului fiscal al operațiunilor</i>	7
<i>Secțiunea a 4-a. Noțiuni de bază</i>	10
§ 1. Operațiuni impozabile	10
1.1. Livrarea de bunuri și prestarea de servicii – condiții pentru a fi impozabile în România	10
1.2. Achiziția intracomunitară (AIC) de bunuri – condiții pentru a fi impozabile în România	12
1.2.1. Prevederi generale privind achiziția intracomunitară de bunuri	12
1.2.2. Prevederi speciale pentru achiziția intracomunitară de mijloacele de transport noi și de produse accizabile	12
1.2.3. Prevederi speciale pentru achizițiile intracomunitare realizate de persoane impozabile care desfășoară operațiuni fără drept de deducere și de persoane juridice neimpozabile (persoane care nu au cod de TVA conform art. 316 C. fisc.) – art. 268 alin. (4) C. fisc.	15
1.2.4. Achiziții intracomunitare de bunuri neimpozabile în România	16
1.2.5. Aplicații practice privind achiziția intracomunitară de mijloace de transport	17
§ 2. Activitatea economică și persoana impozabilă	20
2.1. Activitatea economică	20
2.2. Persoana impozabilă	21
CAPITOLUL II. OPERAȚIUNI ÎN SFERA DE APLICARE A TVA	26
<i>Secțiunea 1. Livrarea de bunuri</i>	26
§ 1. Noțiune și reglementare	26
§ 2. Operațiuni care sunt considerate livrări de bunuri	27
§ 3. Operațiuni asimilate livrării de bunuri cu plată – <i>livrarea către sine sau autolivrarea</i>	29
§ 4. Operațiuni care nu sunt asimilate unei livrări de bunuri	32
4.1. Bunuri acordate gratuit în scopurile prevăzute la art. 270 alin. (8) C. fisc.	32
4.1.1. Bunuri acordate gratuit în scop de reclamă, în scopul stimulării vânzărilor, sau, mai general, pentru scopuri legate de desfășurarea activității economice, nu sunt asimilate unei livrări cu plată	33
4.1.2. Situațiile în care nu se colectează TVA pentru protocol și mecenat/sponsorizări – pct. 7 alin. (12) din norme	36

4.1.3. Situațiile în care nu se colectează TVA pentru transferul alimentelor destinate consumului uman, aflate aproape de expirarea datei durabilității minimale	37
4.2. Transferul de active	38
4.2.1. Reglementare	38
4.2.2. Condiții pentru a califica drept transfer neimpozabil vânzarea sau aportul în natură la capitalul social – pct. 7 alin. (8) și (9) din norme	39
4.2.3. Dispoziții comune pentru transferul de active	42
4.2.4. Jurisprudența în materie de transfer de active	43
4.2.5. Exemple de transfer de active	47
§ 5. Livrarea intracomunitară de bunuri (LIC)	47
5.1. Noțiuni	47
5.2. Corelare cu alte prevederi din Codul fiscal aplicabile pentru livrarea intracomunitară de bunuri	49
§ 6. Nontransferul	50
6.1. Noțiuni și reglementare	50
6.2. Tipuri de nontransferuri	50
6.2.1. Nontransferuri care presupun tranzacție	51
6.2.1.1. Noțiuni și reglementare	51
6.2.1.2. Exemplu	52
6.2.2. Nontransferuri fără tranzacție privind livrarea bunurilor	53
§ 7. Interfețele electronice	54
§ 8. Stocurile la dispoziția clientului	56
<i>Secțiunea a 2-a. Achiziția intracomunitară de bunuri (AIC)</i>	65
§ 1. Noțiuni și reglementare	65
§ 2. Corelare cu prevederi din Codul fiscal aplicabile pentru achiziția intracomunitară de bunuri (AIC)	66
<i>Secțiunea a 3-a. Prestarea de servicii</i>	70
§ 1. Noțiuni și reglementare	70
§ 2. Operațiuni care sunt considerate prestări de servicii	72
§ 3. Operațiuni asimilate prestării de servicii cu plată – prestare către sine	77
§ 4. Servicii neasimilate prestării de servicii	84
<i>Secțiunea a 4-a. Importul de bunuri</i>	91
§ 1. Noțiuni generale	91
§ 2. Corelare cu prevederi din Codul fiscal aplicabile în cazul importului	91
2.1. Locul importului de bunuri	91
2.2. Scutiri pentru importuri	94
2.3. Plata TVA pentru import	95
<i>Secțiunea a 5-a. Schimbul</i>	97
<i>Secțiunea a 6-a. Cupoanele valorice</i>	98
§ 1. Noțiuni și definiții	98
§ 2. Cupoanele cu scop unic	99
§ 3. Cupoanele cu scop multiplu	103

CAPITOLUL III. LOCUL OPERAȚIUNILOR	105
<i>Secțiunea 1. Noțiuni și reglementare</i>	105
<i>Secțiunea 2. Locul livrării de bunuri</i>	105
§ 1. Livrarea bunurilor care sunt transportate – art. 275 alin. (1)	
lit. a) C. fisc.	105
1.1. Livrările locale – art. 275 alin. (1) lit. a) C. fisc.	106
1.2. Exportul de bunuri – art. 275 alin. (1) lit. a) C. fisc.	108
1.3. Livrări intracomunitare (LIC). Regula generală – art. 275	
alin. (1) lit. a) C. fisc.	109
1.3.1. Operațiuni triunghiulare	110
§ 2. Livrarea cu instalare – art. 275 alin. (1) lit. b) C. fisc.	118
2.1. Noțiuni, reglementare	118
2.2. Cazul în care România este statul membru în care sunt instalate	
bunurile	119
2.3. Cazul în care un furnizor din România livrează și instalează	
bunuri în alt stat membru	120
2.4. Exemple	120
§ 3. Livrarea de bunuri la bordul unor mijloace de transport	
de persoane – art. 275 alin. (1) lit. d) C. fisc.	121
§ 4. Livrarea de gaze naturale, electricitate, energie termică – art. 275	
alin. (1) lit. e) și f) C. fisc.	122
4.1. Noțiuni și reglementare	122
4.2. Consecințele aplicării art. 275 alin. (1) lit. e) sau f) C. fisc.	122
§ 5. Livrarea bunurilor care nu sunt transportate	124
5.1. Noțiuni și reglementare	124
5.2. Exemple	125
§ 6. Vânzarea intracomunitară la distanță – art. 275 alin. (2) C. fisc.	
și vânzarea la distanță de bunuri importate – art. 275 alin. (3)	
și (4) C. fisc.	126
6.1. Motivația modificărilor prin pachetul e-commerce începând	
cu 1 iulie 2021	126
6.2. Vânzarea intracomunitară la distanță	128
6.2.1. Noțiuni și reglementare	128
6.2.2. Locul livrării vânzării intracomunitare la distanță	130
6.3. Vânzarea la distanță de bunuri importate – art. 275 alin. (3)	
și (4) C. fisc. – Noțiuni și reglementare	134
6.4. Prevederi specifice livrărilor în lanț	135
<i>Secțiunea a 3-a. Locul prestării serviciilor</i>	139
§ 1. Noțiuni și reglementare	139
§ 2. Regula de bază B2B – art. 278 alin. (2) C. fisc.	141
2.1. Prestările intracomunitare de servicii – art. 278 alin. (2) C. fisc.	143
2.2. Prestările de servicii către persoane impozabile stabilite	
în afara UE – art. 278 alin. (2) C. fisc.	146
2.3. Achiziția intracomunitară de servicii – art. 278 alin. (2) C. fisc.	147
2.3.1. Achizițiile de servicii intracomunitare taxabile	148
2.3.2. Achiziții intracomunitare de servicii scutite de TVA	150

2.4. Achiziția de servicii de la prestatori nestabiliți în UE (non-UE) care se încadrează la art. 278 alin. (2) C. fisc. _____	151
2.4.1. Achizițiile de servicii taxabile efectuate de la prestatori nestabiliți în UE _____	151
2.4.2. Achiziții de servicii scutite efectuate de la prestatori nestabiliți în UE _____	152
2.5. Prestarea de servicii de către o persoană impozabilă stabilită în România către altă persoană impozabilă stabilită în România – art. 278 alin. (2) C. fisc. _____	152
2.6. Clarificări importante din normele de aplicare a art. 278 alin. (2) C. fisc. _____	153
2.7. Exemple de servicii care se încadrează la art. 278 alin. (2) C. fisc. _____	154
§ 3. Regula generală pentru serviciile prestate către persoane neimpozabile – art. 278 alin. (3) C. fisc. – B2C _____	155
§ 4. Servicii pentru care se aplică regulile speciale de la art. 278 alin. (4)-(7) C. fisc. _____	156
4.1. Serviciile prevăzute la art. 278 alin. (4) C. fisc. _____	158
4.1.1. Serviciile prevăzute la art. 278 alin. (4) lit. a) C. fisc. – efectuate în legătură cu bunurile imobile (efectuate către persoane impozabile sau neimpozabile) _____	159
4.1.1.1. Servicii efectuate în legătură cu un bun imobil situat în România _____	163
4.1.1.2. Serviciile efectuate în legătură cu un bun imobil situat în afara României de prestatori stabiliți în România _____	167
4.1.2. Serviciile prevăzute la art. 278 alin. (4) lit. b) C. fisc. – transportul de persoane (efectuate către persoane impozabile sau neimpozabile) _____	170
4.1.2.1. Transportul de persoane pe teritoriul României _____	171
4.1.2.2. Transportul local pe teritoriul altui stat membru sau al unui stat non-UE de prestatori stabiliți în România, dar care nu au un sediu fix în respectivele state _____	173
4.1.3. Serviciile prevăzute la art. 278 alin. (4) lit. c) C. fisc. – restaurant și catering (efectuate către persoane impozabile sau neimpozabile) _____	175
4.1.3.1. Serviciile de restaurant și de catering prestate pe teritoriul României _____	175
4.1.3.2. Serviciile de restaurant și de catering prestate pe teritoriul altui stat membru sau al unui stat non-UE de prestatoristabiliți în România, dar care nu au un sediu fix în respectivele state _____	178
4.1.4. Serviciile prevăzute la art. 278 alin. (4) lit. d) C. fisc. – închirierea pe termen scurt a mijloacelor de transport (efectuate către persoane impozabile sau neimpozabile) _____	179
4.1.4.1. Servicii de închiriere pe termen scurt a mijloacelor de transport pe teritoriul României _____	179

4.1.4.2. Servicii de închiriere pe termen scurt de mijloace de transport pe teritoriul altui stat membru sau a altui stat non-UE, de prestatori stabiliți în România, dar care nu au sedii fixe în respectivele state	182
4.1.5. Serviciile de restaurant și de catering prestate efectiv la bordul navelor, aeronavelor și trenurilor, în timpul unei părți a unei operațiuni de transport de călători efectuată în Uniunea Europeană – art. 278 alin. (4) lit. e) C. fisc. (efectuate către persoane impozabile sau neimpozabile)	183
4.2. Serviciile prevăzute la art. 278 alin. (5) C. fisc. – servicii prestate către persoane neimpozabile	184
4.2.1. Serviciile prevăzute de art. 278 alin. (5) lit. a) C. fisc. – serviciile de intermediere către persoane neimpozabile	186
4.2.2. Serviciile prevăzute la art. 278 alin. (5) lit. b) C. fisc. – servicii de transport de bunuri (altul decât intracomunitar) către persoane neimpozabile	188
4.2.3. Serviciile prevăzute la art. 278 alin. (5) lit. c) C. fisc. – serviciile de transport intracomunitar de bunuri efectuate către persoane neimpozabile	190
4.2.4. Serviciile prevăzute la art. 278 alin. (5) lit. d) pct. 1 C. fisc. – serviciile accesorii transportului prestate către o persoană neimpozabilă	193
4.2.5. Serviciile prevăzute la art. 278 alin. (5) lit. d) pct. 2 și 3 C. fisc. – serviciile privind lucrările și evaluările asupra bunurilor mobile corporale prestate către persoane neimpozabile	195
4.2.6. Servicii de natură intangibilă prestate către persoane neimpozabile din afara UE – art. 278 alin. (5) lit. e) C. fisc.	197
4.2.7. Serviciile principale și auxiliare legate de activități culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau de activități similare, cum ar fi târgurile și expozițiile, inclusiv în cazul serviciilor prestate de organizatorii acestor activități, prestate către persoane neimpozabile – art. 278 alin. (5) lit. f) C. fisc.	199
4.2.8. Serviciile de închiriere, altele decât cele pe termen scurt, a unui mijloc de transport către o persoană neimpozabilă – art. 278 alin. (5) lit. g) C. fisc.	202
4.2.9. Serviciile de telecomunicații, radiodifuziune și televiziune, servicii furnizate pe cale electronică (TBE), către persoane neimpozabile – art. 278 alin. (5) lit. h) C. fisc.	205
4.3. Serviciile prevăzute la art. 278 alin. (6) C. fisc.	214
4.3.1. Serviciile prevăzute de art. 278 alin. (6) lit. a) C. fisc.	215
4.3.2. Serviciile 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 pentru serviciile auxiliare legate de acordarea acestui acces, prestate unei persoane impozabile – art. 278 alin. (6) lit. b) C. fisc.	217
4.4. Serviciile prevăzute la art. 278 alin. (7) C. fisc.	220

§ 5. Aplicații practice referitoare la locul prestării	221
5.1. Servicii de transport de bunuri pe relația B2B – prestate de o persoană impozabilă stabilită în România către altă persoană impozabilă [art. 278 alin. (2) C. fisc.]	222
5.1.1. Situația transportului de bunuri când prestatorul este o persoană impozabilă stabilită în România și beneficiarul este de asemenea o persoană impozabilă stabilită în România	222
5.1.2. Situația transportului de bunuri când prestatorul este stabilit în România și beneficiarul este o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru care comunică un cod valabil de TVA – prestări intracomunitare de servicii	223
5.1.3. Situația transportului de bunuri prestat de persoane impozabile stabilite în România către beneficiari persoane impozabile stabilite în afara UE (fac dovada că sunt persoane impozabile ori cu un cod de TVA ori prin alte mijloace). Nu se declară în declarația recapitulativă, nu necesită înregistrarea conform art. 317 C. fisc.	224
5.2. Servicii de transport de bunuri pe relația B2B – prestate de o persoană impozabilă stabilită în afara României către o persoană impozabilă [art. 278 alin. (2) C. fisc.] stabilită în România, sau achiziția de servicii de transport de bunuri	225
5.2.1. Situația transportului de bunuri când prestatorul este o persoană impozabilă stabilită în UE și beneficiarul este de o persoană impozabilă stabilită în România, care a comunicat un cod valabil de TVA atribuit conform art. 316 ori art. 317 C. fisc.	225
5.2.2. Situația transportului de bunuri când prestatorul este o persoană impozabilă stabilită în afara UE și beneficiarul este o persoană impozabilă stabilită în România, înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 ori art. 317 C. fisc.	227
5.3. Lucrări și evaluări asupra bunurilor mobile corporale pe relația B2B – prestate de o persoană impozabilă stabilită în România către altă persoană impozabilă. În acest caz se vor urmări atât obligațiile privind fluxul bunurilor, cât și cele legate de servicii	229
5.3.1. Lucrări și evaluări asupra bunurilor mobile corporale prestate de o persoană impozabilă stabilită în România către o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru care comunică un cod valabil de TVA din alt stat membru	229
5.3.2. Lucrări și evaluări asupra bunurilor mobile corporale prestate de o persoană impozabilă stabilită în România către o persoană impozabilă stabilită în afara UE	235
5.3.3. Lucrări și evaluări asupra bunurilor mobile corporale prestate de o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru către o persoană impozabilă stabilită în România – achiziția intracomunitară de servicii	236
5.3.4. Lucrări și evaluări asupra bunurilor mobile corporale prestate de o persoană impozabilă stabilită în afara UE către o persoană impozabilă stabilită în România	240

5.3.5. Lucrări și evaluări asupra bunurilor mobile corporale prestate de o persoană impozabilă stabilită în România către o persoană neimpozabilă	241
§ 6. Aplicații practice. Închirierea de bunuri mobile corporale între două persoane impozabile (relația B2B)	243
§ 7. Aplicații practice – Servicii furnizate pe cale electronică, de telecomunicații, de radiodifuziune și de televiziune (servicii TBE)	244

CAPITOLUL IV. FAPTUL GENERATOR ȘI EXIGIBILITATEA

DE TAXĂ	249
<i>Secțiunea 1. Stabilirea regimului fiscal aplicabil – art. 280 C. fisc.</i>	249
<i>Secțiunea a 2-a. Stabilirea faptului generator de taxă – art. 281 C. fisc.</i>	252
§ 1. Regula generală de stabilire a faptului generator pentru livrarea de bunuri	252
§ 2. Regula generală de stabilire a faptului generator pentru prestarea de servicii	254
§ 3. Situațiile speciale reglementate de art. 281 C. fisc. Pentru a stabili faptul generator de taxă	254
3.1. Faptul generator pentru servicii care dau naștere la decontări sau plăți succesive – art. 281 alin. (7) C. fisc.	254
3.2. Faptul generator pentru livrări și prestări continue – art. 281 alin. (8) C. fisc.	256
3.3. Faptul generator pentru livrările de bunuri în baza unui contract de consignație, stocuri la dispoziția clientului, bunuri transmise în vederea testării conformității	258
3.3.1. Faptul generator pentru bunuri livrate în baza unui contract de consignație – art. 281 alin. (2) C. fisc.	258
3.3.2. Faptul generator pentru bunuri transmise în vederea testării sau a verificării conformității – art. 281 alin. (3) C. fisc.	259
3.3.3. Faptul generator pentru stocurile la dispoziția clientului – art. 281 alin. (4) C. fisc.	260
3.4. Faptul generator pentru prestări de servicii continue care se încadrează potrivit art. 278 alin. (2) C. fisc., cu locul în România, beneficiarul fiind obligat la plata TVA conform art. 307 alin. (2) C. fisc. – art. 281 alin. (10) C. fisc.	261
3.5. Faptul generator pentru livrarea continuă de bunuri, altele decât energia electrică, gazele naturale, agentul frigorific și termic, care sunt transportate în alt stat membru – art. 281 alin. (11) C. fisc.	261
<i>Secțiunea a 3-a. Stabilirea exigibilității TVA – art. 282 C. fisc.</i>	262
§ 1. Exigibilitatea TVA pentru livrări de bunuri/prestări de servicii	262
1.1. Reguli generale	262
1.2. TVA la încasare	265
1.3. Aplicații practice	268
§ 2. Exigibilitatea TVA pentru livrarea intracomunitară de bunuri, achiziția intracomunitară de bunuri și import	269
2.1. Exigibilitatea pentru livrarea intracomunitară de bunuri – art. 283 C. fisc., pct. 27-28 din norme	269

2.2. Exigibilitatea pentru achiziția intracomunitară de bunuri – art. 284 C. fisc.	270
2.3. Aplicații practice	271
2.4. Faptul generator și exigibilitatea pentru importul de bunuri	271

CAPITOLUL V. BAZA DE IMPOZITARE A TVA **272**

<i>Secțiunea 1. Stabilirea bazei de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii în interiorul țării – art. 286 C. fisc.</i>	272
<i>Secțiunea a 2-a. Cheltuielile accesorii</i>	275
<i>Secțiunea a 3-a. Sume ce nu se cuprind în baza impozabilă</i>	279
§ 1. Reducerile de preț	279
§ 2. Daune-interese și alte sume pentru neîndeplinirea contractului	280
§ 3. Dobânzi pentru plăți cu întârziere	284
§ 4. Ambalajele care circulă fără facturare	284
§ 5. Sume achitate în numele și în contul altei persoane	284
§ 6. Încasarea în numele altei persoane	290
<i>Secțiunea a 4-a. Ajustarea bazei impozabile a TVA</i>	291
§ 1. Reglementare – art. 287 C. fisc.	291
§ 2. Jurisprudența C.J.U.E.	296
<i>Secțiunea a 5-a. Baza impozabilă în cazul achiziției intracomunitare (AIC) de bunuri și a importului</i>	300
§ 1. Reglementare	300
1.1. Baza de impozitare a achiziției intracomunitare de bunuri – art. 288 C. fisc.	300
1.2. Baza impozabilă pentru importul de bunuri – art. 289 C. fisc.	300
§ 2. Cursul valutar aplicabil – art. 290 C. fisc.	301

CAPITOLUL VI. COTELE DE TVA **304**

<i>Secțiunea 1. Modul de determinare a TVA – art. 291 C. fisc.</i>	304
<i>Secțiunea a 2-a. Cote reduse de TVA</i>	307
§ 1. Cota redusă de 9% – art. 291 alin. (2) C. fisc.	307
1.1. Reglementare	307
1.2. Cota redusă de 9% – art. 291 alin. (2) lit. a) C. fisc. – proteze medicale	309
1.3. Cota redusă de 9% – art. 291 alin. (2) lit. b) C. fisc. – produse ortopedice	309
1.4. Cota redusă de 9% – medicamente – art. 291 alin. (2) lit. c) C. fisc.	310
1.5. Cota redusă de 9% – produse de natură alimentară – art. 291 alin. (2) lit. e) C. fisc.	310
1.6. Cota redusă de 9% – apă de irigații – art. 291 alin. (2) lit. g) C. fisc.	313
1.7. Cota redusă de 9% – serviciile de alimentare cu apă și canalizare – art. 291 alin. (2) lit. i) C. fisc.	314
1.8. Cota redusă pentru cazare – art. 291 alin. (2) lit. j) C. fisc.	314
1.9. Cota redusă de 9% – servicii de restaurant și catering – art. 291 alin. (2) lit. k) C. fisc.	315

1.10. Livrarea de îngrășăminte, pesticide, semințe, servicii agricole, prevăzute la art. 291 alin. (2) lit. h) și l) C. fisc.	318
§ 2. Cota redusă de 5% – art. 291 alin. (3) C. fisc.	319
2.1. Reglementare	319
2.2. Cota redusă de 5% – cărți – art. 291 alin. (3) lit. a) C. fisc.	323
2.3. Cota redusă pentru diverse activități culturale și recreative – art. 291 alin. (3) lit. b) C. fisc.	324
2.4. Cota redusă de 5% – locuințe sociale – art. 291 alin. (3) lit. c) C. fisc.	325
2.5. Alte livrări de bunuri și prestări de servicii supuse cotei de 5% – art. 291 alin. (3) lit. f)-n) C. fisc.	334
2.6. Aplicarea cotei de 5% pentru instalații fotovoltaice și alte sisteme de încălzire – art. 291 alin. (3) lit. p) și q) C. fisc.	336
<i>Secțiunea a 3-a. Prevederi pentru situația modificărilor de cotă</i>	338
CAPITOLUL VII. OPERAȚIUNI SCUTITE DE TAXĂ	342
<i>Secțiunea 1. Scutiri fără drept de deducere</i>	342
§ 1. Considerații generale	342
§ 2. Scutiri de interes general – art. 292 alin. (1) C. fisc.	343
2.1. Reglementare	343
2.2. Scutirile pentru îngrijirea medicală – art. 292 alin. (1) lit. a) C. fisc.	344
2.3. Scutirea de TVA pentru prestările de servicii efectuate în cadrul profesiei lor de către stomatologi și tehnicieni dentari, precum și livrarea de proteze dentare efectuată de stomatologi și de tehnicieni dentari – art. 292 alin. (1) lit. b) C. fisc.	348
2.4. Scutirea pentru activități educative – art. 292 alin. (1) lit. f) și g) C. fisc.	348
2.5. Scutiri pentru activități sociale – art. 292 alin. (1) lit. i) și j) C. fisc.	351
2.6. Scutirea pentru organizații fără scop patrimonial – art. 292 alin. (1) lit. k) C. fisc.	351
2.7. Scutirea pentru activități sportive – art. 292 alin. (1) lit. l) C. fisc.	352
2.8. Scutirea pentru servicii culturale – art. 292 alin. (1) lit. m) C. fisc.	353
2.9. Scutirea pentru activitatea posturilor publice de radio și televiziune – art. 292 alin. (1) lit. o) C. fisc.	353
2.10. Scutirea pentru serviciile poștale – art. 292 alin. (1) lit. p) C. fisc.	354
2.11. Scutirea pentru grupul independent – art. 292 alin. (1) lit. q) C. fisc.	354
§ 3. Scutiri pentru alte activități – prevăzute la art. 292 alin. (2) C. fisc.	356
3.1. Scutirea pentru operațiuni financiar-bancare – art. 292 alin. (2) lit. a) C. fisc.	356
3.1.1. Cadrul legal	356
3.1.2. Jurisprudența C.J.U.E.	364
3.1.3. Operațiuni cu creanțe	379
3.1.3.1. Clasificare	379

3.1.3.2. Cesionarul cumpără creanța fără să aibă drept scop recuperarea acestora	379
3.1.3.3. Cesionarul cumpără creanța, își asumă sau nu riscul de neîncasare, și percepe un comision de recuperare a creanțelor de la cedent – pct. 52 alin. (10) lit. b) din norme	380
3.1.3.4. Cesionarul cumpără creanța la o valoare inferioară valorii nominale, își asumă riscul de neîncasare și nu percepe un comision de recuperare a creanțelor de la cedent – pct. 52 alin. (10) lit. c) din norme	380
3.1.3.5. Jurisprudența C.J.U.E.	380
3.2. Scutirea pentru operațiuni de asigurare – art. 292 alin. (2) lit. b) C. fisc.	381
3.2.1. Reglementare	381
3.2.2. Jurisprudența C.J.U.E.	383
3.3. Scutirea pentru operațiunile imobiliare	400
3.3.1. Reglementare	400
3.3.2. Arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, acordarea unor drepturi reale asupra unui bun imobil, precum dreptul de uzufruct și superficia, cu plată, pe o anumită perioadă – art. 292 alin. (2) lit. e) C. fisc.	401
3.3.3. Livrarea de bunuri imobile	404
3.3.3.1. Reglementare	404
3.3.3.2. Livrarea de construcții	405
A. Livrarea de construcții noi (taxabile prin efectul legii)	405
B. Livrarea de construcții care nu mai sunt noi („vechi” în sens fiscal)	406
3.3.3.3. Livrarea de terenuri	407
A. Livrarea terenurilor construibile	407
B. Livrarea terenurilor neconstruibile	409
C. Livrarea de terenuri pe care se află construcții	410
D. Cazuri speciale privind livrarea de terenuri (pct. 55 din norme)	411
3.3.4. Operațiunile imobiliare realizate de persoanele fizice	411
A. Persoanele fizice care construiesc imobile în vederea vânzării	418
B. Persoanele fizice care achiziționează terenuri și construcții în vederea vânzării	419
C. Exemple	420
<i>Secțiunea a 2-a. Scutiri la import</i>	426
<i>Secțiunea a 3-a. Scutiri cu drept de deducere</i>	431
§ 1. Considerații generale. Livrări de bunuri, prestări de servicii scutite cu drept de deducere – art. 294-296 C. fisc.	431
§ 2. Scutirile prevăzute la art. 294 C. fisc.	432
2.1. Categoriile de operațiuni scutite	432
2.2. Scutirea pentru exportul de bunuri	436
2.3. Scutirea pentru prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, legate direct de bunurile exportate/importate – art. 294 alin. (1) lit. c) și d) C. fisc.	445

2.3.1. Stabilirea locului prestării serviciilor _____	445
2.3.1.I. Situația în care serviciile sunt prestate de un prestator persoană impozabilă stabilită în România _____	445
2.3.1.II. Situația în care serviciile sunt prestate de o persoană impozabilă nestabilită în România fiind achiziționate de un beneficiar persoană impozabilă stabilită în România _____	447
2.3.2. Justificarea scutirilor de TVA aferente serviciilor, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, legate direct de bunurile exportate/importate _____	448
2.3.2.1. Transportul aferent exportului realizat de prestatori stabiliți în România _____	448
2.3.2.2. Serviciile accesorii transportului și alte servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de prestatori stabiliți în România și înregistrați conform art. 316 C. fisc. _____	451
2.3.2.3. Achiziția de servicii de transport aferente bunurilor exportate de către beneficiari persoane impozabile stabilite în România _____	454
2.3.2.4. Achiziția de servicii accesorii transportului aferent exportului de bunuri și alte servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuată de beneficiari stabiliți în România _____	455
2.3.2.5. Transportul aferent importului de bunuri realizat de prestatori stabiliți în România _____	456
2.3.2.6. Serviciile accesorii transportului aferent bunurilor importate și alte servicii legate direct de importul bunurilor, efectuate de prestatori stabiliți în România și înregistrați conform art. 316 C. fisc. _____	458
2.3.2.7. Achiziția de servicii de transport aferent bunurilor importate de către beneficiari persoane impozabile stabilite în România _____	459
2.3.2.8. Achiziția de servicii accesorii transportului aferent importului de bunuri și alte servicii legate direct de importul bunurilor, care sunt incluse în baza de impozitare a importului, efectuate de beneficiari persoane impozabile stabilite în România _____	460
2.4. Scutirea pentru prestările de servicii efectuate în România asupra bunurilor mobile achiziționate ori importate în vederea prelucrării în România și care ulterior sunt transportate în afara Uniunii Europene – art. 294 alin. (1) lit. e) C. fisc. _____	461
2.5. Scutirea pentru transportul internațional de persoane – art. 294 alin. (1) lit. g) C. fisc. _____	462
2.6. Scutirea pentru nave prevăzută la art. 294 alin. (1) lit. h) C. fisc. _	463
2.6.1. Reglementare _____	463
2.6.2. Livrarea de nave care nu sunt noi _____	465
2.6.3. Livrarea de nave noi _____	468
2.6.4. Stabilirea locului livrării/prestării pentru livrările/prestările legate de navele prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. h) C. fisc. ____	468
2.6.4.1. Stabilirea locului prestării de servicii prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. h) C. fisc., prestate de persoane impozabile stabilite în România _____	468

2.6.4.2. Stabilirea locului prestării pentru achizițiile de servicii prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. h) C. fisc., prestate de persoane impozabile nestabilite în România către persoane impozabile stabilite în România	470
2.6.4.3. Stabilirea locului livrării pentru bunurile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. h) C. fisc.	471
2.6.4.4. Aplicarea scutirilor pentru livrări/prestări care au locul în România	471
2.7. Scutirea pentru aeronave – art. 294 alin. (1) lit. i) C. fisc.	473
2.8. Jurisprudența C.J.U.E. în materie de nave și aeronave	475
2.9. Scutiri în cadrul relațiilor diplomatice internaționale și forțe NATO	488
§ 3. Scutirea pentru livrarea intracomunitară de bunuri (LIC)	490
3.1. Noțiuni și reglementare	490
3.2. Jurisprudența relevantă a C.J.U.E.	497
3.3. Livrări în lanț	507
3.3.1. Noțiuni	507
3.3.2. Clauzele INCOTERMS	510
3.3.3. Jurisprudența C.J.U.E. livrări în lanț	513
§ 4. Plata TVA aferentă mijloacelor de transport înstrăinate de către misiunile diplomatice și oficiile consulare, personalul acestora, precum și de către cetățenii străini cu statut diplomatic sau consular – art. 294 ¹ C. fisc.	519
§ 5. Scutiri cu drept de deducere destinate unităților spitalicești	520
§ 6. Scutirile prevăzute de art. 295 C. fisc.	524
6.1. Reglementare	524
6.2. Scutiri în zonele libere	525
6.3. Scutiri pentru bunurile plasate în regimuri vamale speciale	526
6.4. Scutiri pentru antrepozitele de TVA	526
§ 7. Scutiri pentru intermediari – art. 296 C. fisc.	527
CAPITOLUL VIII. REGIMUL DEDUCERILOR	529
<i>Secțiunea 1. Elemente caracteristice</i>	529
<i>Secțiunea a 2-a. Dreptul de deducere a TVA – art. 297 C. fisc.</i>	529
§ 1. Noțiuni și condiții	529
1.1. Principii de deducere a TVA	529
1.2. Paralelă între deductibilitatea TVA și deductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit	533
<i>Secțiunea a 3-a. Formalități pentru exercitarea deducerii – art. 299 C. fisc.</i>	535
<i>Secțiunea a 4-a. Jurisprudența C.J.U.E. în domeniul deducerii</i>	540
§ 1. Aplicabilitatea directă a jurisprudenței C.J.U.E.	540
§ 2. Clasificarea jurisprudenței C.J.U.E. în domeniul deducerii	542
2.1. Decizii privind deducerea TVA în cazul nerealizării activității economice propuse	543
2.2. Decizii C.J.U.E. referitoare la prevalența condițiilor de fond față de condițiile de formă	555

2.3. Decizii C.J.U.E. referitoare la limitarea deducerii în caz de fraudă _____	569
2.4. Decizii ale C.J.U.E. în materia stabilirii legăturii directe și imediate cu activitate economică _____	591
2.5. Concluzii cu privire la jurisprudența C.J.U.E. în materia deducerii TVA _____	595
<i>Secțiunea a 5-a. Limitarea deducerii TVA pentru autovehicule.</i>	
<i>Reglementare și condiții prevăzute în Codul fiscal – art. 298 C. fisc.</i> _____	596
§ 1. Scurt istoric _____	596
§ 2. Reglementări aplicabile _____	597
§ 3. Operațiunile care intră sub incidența art. 298 C. fisc. _____	597
§ 4. Excepții de la limitarea deducerii _____	598
§ 5. Explicarea cheltuielilor legate de utilizarea unui vehicul _____	598
§ 6. Vehicule utilizate în scopul activității economice, altele decât cele prevăzute la art. 298 alin. (3) C. fisc. _____	599
§ 7. Vehiculele vizate de art. 298 alin. (3) C. fisc. _____	600
§ 8. Modificarea destinației de utilizare a vehiculului _____	602
<i>Secțiunea a 6-a. Deducerea taxei pentru persoana impozabilă cu regim mixt și persoana parțial impozabilă – art. 300 C. fisc.</i> _____	
§ 1. Persoanele impozabile cu regim mixt și exercitarea deducerii _____	603
§ 2. Pro rata provizorie _____	605
§ 3. Calcul pro rata definitivă _____	606
§ 4. Deducerea TVA în cursul anului și ajustarea la finele anului _____	607
§ 5. Prevederi speciale _____	608
§ 6. Exemple _____	608
<i>Secțiunea a 7-a. Deducerea de TVA prin decont (art. 301 C. fisc.) și rambursări de TVA către persoane înregistrate conform art. 316 (art. 303 C. fisc.)</i> _____	
610	
<i>Secțiunea a 8-a. Rambursarea TVA către persoane impozabile nestabilite în România – art. 302 C. fisc.</i> _____	
614	
§ 1. Reglementare _____	614
§ 2. Rambursarea de către România a TVA către persoane impozabile stabilite în alte state membre – pct. 72 din norme _____	615
2.1. Persoane eligibile pentru rambursarea TVA _____	615
2.2. Ce se rambursează _____	615
2.3. Ce nu se rambursează _____	616
2.4. Formalități necesare pentru solicitarea rambursării _____	616
§ 3. Rambursarea TVA de către alte state membre către persoane impozabile stabilite în România – pct. 73 din norme _____	617
§ 4. Rambursarea TVA de către România către persoane impozabile nestabilite în Uniunea Europeană – pct. 74 din norme _____	618
<i>Secțiunea a 9-a. Ajustarea TVA</i> _____	
619	
§ 1. Noțiuni _____	619
§ 2. Ajustarea pentru alte bunuri decât cele de capital – art. 304 C. fisc. _____	620
2.1. Reglementare _____	620
2.2. Situații care impun/dau dreptul la ajustări – art. 304 alin. (1) C. fisc. _____	621

2.3. Diferența dintre ajustare și livrarea/prestarea către sine	624
2.4. Situațiile în care nu se impune ajustarea TVA – art. 304 alin. (2) C. fisc.	625
2.4.1. Bunurile distruse, pierdute, furate	625
2.4.1.1. Modificarea în timp a prevederilor aplicabile pierderilor tehnologice	629
2.4.2. Situațiile prevăzute la art. 270 alin. (8) și art. 271 alin. (5) C. fisc.	632
2.4.3. Prevederi speciale pentru persoanele impozabile care au codul de TVA anulat	632
§ 3. Ajustarea TVA în regim tranzitoriu pentru alte bunuri decât cele de capital – art. 306 C. fisc.	633
§ 4. Ajustarea TVA în cazul bunurilor de capital (art. 305 C. fisc.)	633
4.1. Ce bunuri sunt supuse ajustării	633
4.2. Ce se ajustează	634
4.3. Perioada de ajustare	635
4.4. Când începe perioada de ajustare	635
4.5. Registrul bunurilor de capital	637
4.6. Evenimentele care generează ajustarea TVA și metoda prin care se face ajustarea – art. 305 alin. (4) și (5) C. fisc.	637
4.6.1. Evenimentele prevăzute la art. 305 alin. (4) lit. a) C. fisc.	637
4.6.1.1. Reglementare	637
4.6.1.2. Metoda de ajustare	638
4.6.2. Evenimentele prevăzute la art. 305 alin. (4) lit. c) C. fisc.	639
4.6.2.1. Reglementare	639
4.6.2.2. Metoda de ajustare	639
4.6.3. Aplicații practice cu privire la ajustările prevăzute de art. 305 alin. (4) lit. a) și c) C. fisc.	640
4.6.4. Evenimentele prevăzute la art. 305 alin. (4) lit. b) C. fisc.	643
4.6.5. Evenimente prevăzute la art. 305 alin. (4) lit. d) C. fisc.	644
4.6.5.1. Reglementare	644
4.6.5.2. Metoda de ajustare	645
4.6.5.3. Situațiile care nu impun ajustarea TVA cu ocazia încetării existenței bunului de capital	645
4.6.5.4. Exemple privind operațiuni imobiliare care impun ajustarea TVA	647
4.6.6. Ajustarea taxei prevăzută de art. 305 alin. (4) lit. e) C. fisc.	648
4.6.6.1. Reglementare	648
§ 5. Jurisprudența C.J.U.E. în materia ajustărilor de TVA	649
CAPITOLUL IX. PERSOANA OBLIGATĂ LA PLATA TVA	654
<i>Secțiunea 1. Persoana obligată la plata TVA pentru operațiuni taxabile în România – art. 307 C. fisc.</i>	654
§ 1. Regula generală	654
§ 2. Excepțiile de la regula de bază prevăzută de art. 307 alin. (1) C. fisc.	654

2.1. Excepția prevăzută la art. 307 alin. (2) C. fisc.	654
2.1.1. Modalitatea de plată a TVA pentru achizițiile de servicii conform art. 307 alin. (2) C. fisc.	659
2.1.1.1. Plata TVA pentru achizițiile intracomunitare de servicii taxabile	659
2.1.1.2. Achizițiile de servicii de la persoane impozabile nestabilite în Uniunea Europeană	660
2.2. Excepția prevăzută la art. 307 alin. (3) C. fisc.	661
2.3. Excepția prevăzută la art. 307 alin. (4) C. fisc.	662
2.4. Excepția prevăzută la art. 307 alin. (5) C. fisc.	663
2.5. Excepția prevăzută la art. 307 alin. (6) C. fisc.	664
2.5.1. Condiții pentru aplicarea primei părți a prevederilor art. 307 alin. (6) C. fisc.	664
2.5.2. Modalitatea de plată a TVA pentru achizițiile de bunuri/servicii conform primei părți a art. 307 alin. (6) C. fisc.	665
2.5.3. Exemplificări privind aplicarea primei părți a art. 307 alin. (6) C. fisc.	666
2.5.4. Condiții pentru aplicarea celei de-a doua părți a art. 307 alin. (6)	667
<i>Secțiunea a 2-a. Persoana obligată la plata TVA pentru achiziția intracomunitară de bunuri – art. 308 C. fisc.</i>	670
<i>Secțiunea a 3-a. Persoana obligată la plata TVA pentru importul de bunuri – art. 309 C. fisc.</i>	671
CAPITOLUL X. REGIMURI SPECIALE DE TVA	672
<i>Secțiunea 1. Regimul special de scutire pentru micile întreprinderi</i>	672
§ 1. Noțiuni generale și reglementare	672
§ 2. Înregistrarea conform art. 316 C. fisc. în scopuri de TVA a micii întreprinderi	674
§ 3. Înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 317 C. fisc. a micii întreprinderi	676
§ 4. Livrările intracomunitare, exporturile de bunuri și vânzările la distanță realizate de micile întreprinderi	678
4.1. Livrările intracomunitare și exporturile realizate de micile întreprinderi	678
4.2. Vânzările la distanță realizate de micile întreprinderi	678
§ 5. Prestările de servicii realizate de micile întreprinderi către persoane nestabilite în România	678
5.1. Prestările intracomunitare de servicii [art. 278 alin. (2) C. fisc.]	678
5.2. Prestările de servicii către persoane nestabilite în UE care se califică potrivit regulii B2B [art. 278 alin. (2) C. fisc.]	679
5.3. Prestările de servicii către persoane stabilite în UE care se califică potrivit regulii B2C [art. 278 alin. (3) C. fisc.]	679
5.4. Prestările de servicii către persoane stabilite în UE care se califică potrivit excepțiilor prevăzute la art. 278 alin. (4)-(7) C. fisc.	680
5.5. Prestările de servicii către persoane nestabilite în UE care se califică ori potrivit regulii generale B2C [art. 278 alin. (3) C. fisc.] ori potrivit excepțiilor prevăzute la art. 278 alin. (4)-(7) C. fisc.	680

§ 6. Achiziții de bunuri/servicii realizate de micile întreprinderi	680
6.1. Achizițiile intracomunitare de bunuri realizate de micile întreprinderi	680
6.1.1. Regula	680
6.1.2. Excepțiile	681
6.2. Achizițiile de servicii realizate de micile întreprinderi de la prestatori nestabiliți în România	682
§ 7. Prevederi aplicabile în cazul micilor întreprinderi care nu au solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea în scopuri de TVA	682
§ 8. Drepturi la data înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 C. fisc.	683
§ 9. Drepturile/obligațiile persoanei impozabile care solicită anularea codului de TVA	684
§ 10. Jurisprudența C.J.U.E.	686
<i>Secțiunea a 2-a. Regimul special de TVA pentru agențiile de turism</i>	690
§ 1. Noțiune și reglementare	690
§ 2. Determinarea bazei impozabile a TVA a serviciului unic	692
§ 3. Evidențe necesare pentru stabilirea taxei datorate	695
§ 4. Cazuri în care nu se aplică regimul special pentru agenții de turism – art. 311 alin. (9) și (10) C. fisc.	695
§ 5. Când este obligatoriu regimul special	696
§ 6. Jurisprudența C.J.U.E. – agenții de turism	697
§ 7. Aplicații practice – Regimul TVA aplicabil de o agenție de turism stabilită în România	700
<i>Secțiunea a 3-a. Regimul special pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități</i>	701
§ 1. Ce reprezintă regimul special	702
§ 2. Condiții de aplicare a regimului special	703
§ 3. Prevederi pentru organizatorii de licitații publice	705
§ 4. Evidențe necesare	708
§ 5. Exemple	708
<i>Secțiunea a 4-a. Regimul special pentru aurul de investiții</i>	709
<i>Secțiunea a 5-a. Regimul special pentru agricultori – art. 315¹ C. fisc.</i>	711
§ 1. Considerații privind necesitatea implementării regimului	711
§ 2. Sfera de aplicare	711
§ 3. Principalele elemente ale regimului	712
<i>Secțiunea a 6-a. Regimul special pentru comerțul electronic</i>	713
§ 1. Noțiune și reglementare	713
§ 2. Regimul special pentru servicii prestate de persoane impozabile nestabilite în Uniunea Europeană – OSS (art. 314 C. fisc.) – denumit în continuare regimul non-UE	714
2.1. Ce este regimul special non-UE	714
2.2. Operațiunile pentru care se aplică regimul non-UE prevăzut de art. 314 C. fisc.	715
2.3. Obligațiile persoanelor impozabile stabilite în afara UE care aleg România ca stat membru de identificare	718

2.4. Persoanele impozabile nestabilite în UE care aplică regimul non-UE fiind înregistrate în alt stat membru decât România _____	720
§ 3. Despre interfețele electronice _____	720
§ 4. Regimul special pentru vânzările intracomunitare de bunuri la distanță, pentru livrările de bunuri interne efectuate de interfețele electronice care facilitează aceste livrări și pentru serviciile prestate de persoane impozabile stabilite în Uniunea Europeană, dar nu în statul membru de consum – OSS (art. 315 C. fisc.) – denumit în continuare regimul UE _____	723
4.1. Operațiunile pentru care se aplică regimul UE prevăzut de art. 315 C. fisc. _____	724
4.1.1. Operațiunile pentru care se aplică regimul UE prevăzut de art. 315 C. fisc. – serviciile TBE _____	724
4.1.2. Operațiunile pentru care se aplică regimul UE prevăzut de art. 315 C. fisc. – alte prestări de servicii decât TBE, care au locul prestării în alt stat membru decât cel în care este stabilit prestatorul, conform art. 278 alin. (4) și (5) C. fisc. (sau corespondentul acestora din alt stat membru) și beneficiarul este o persoană neimpozabilă _____	725
4.1.3. Operațiunile pentru care se aplică regimul UE prevăzut de art. 315 C. fisc. – vânzările intracomunitare la distanță _____	727
4.1.4. Operațiunile pentru care se aplică regimul UE prevăzut de art. 315 C. fisc. – livrările interne _____	727
4.2. Obligațiile persoanelor impozabile care aplică în România regimul UE _____	728
4.2.1. Cine poate aplica regimul UE în România _____	728
4.2.2. Aspecte specifice interfețelor electronice _____	729
4.2.3. Obligațiile declarative _____	729
4.3. Obligațiile persoanelor impozabile stabilite în afara României care aplică regimul UE în alt stat membru decât România _____	731
4.4. Exemple _____	731
§ 5. Regimul special pentru vânzarea la distanță de bunuri importate din teritorii terțe sau țări terțe – art. 315 ² – sau regimul IOSS _____	738
5.1. Considerații specifice importului de bunuri cu valoare redusă _____	738
5.2. Locul livrării în cazul vânzărilor la distanță de bunuri importate din teritorii terțe sau țări terțe _____	739
5.3. Ce este regimul IOSS _____	740
5.4. Cine aplică regimul IOSS _____	741
5.5. Obligațiile persoanelor care aplică regimul IOSS _____	742
5.6. Persoanele impozabile înregistrate în alt stat membru pentru aplicarea IOSS _____	744
5.7. Exemple _____	745
§ 6. Mecanismul special pentru declararea și plata TVA la importul bunurilor cu valoare redusă – art. 315 ³ C. fisc. _____	747

CAPITOLUL XI. OBLIGAȚII	749
<i>Secțiunea 1. Înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 316 C. fisc.</i>	749
§ 1. Înregistrarea persoanelor stabilite în România conform art. 316 C. fisc.	749
1.1. Înregistrarea persoanelor impozabile care au sediul activității economice în România	749
1.2. Înregistrarea persoanelor impozabile stabilite în România printr-un sediu fix, dar cu sediul activității economice în afara României	752
§ 2. Înregistrarea persoanelor nestabilite în România	753
§ 3. Condiții de înregistrare conform art. 316 C. fisc.	756
§ 4. Anularea codului de TVA	756
4.1. Situațiile de anulare a codului de TVA de către organele fiscale	757
4.2. Condiții de reînregistrare în scopuri de TVA	758
<i>Secțiunea a 2-a. Consecințele anulării codului de TVA de către organele fiscale</i>	758
§ 1. Consecințele anulării codului de TVA la persoana al cărui cod de TVA este anulat	759
1.1. Consecințe la data anulării codului și pe perioada în care codul este anulat	759
1.2. Drepturi/obligații la data reînregistrării în scopuri de TVA după data de 1 ianuarie 2017	762
§ 2. Consecințele anulării codului de TVA pentru beneficiarii care au făcut achiziții de la persoane cu codul anulat	763
§ 3. Jurisprudența C.J.U.E.	763
<i>Secțiunea a 3-a. Înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 317 C. fisc.</i>	768
<i>Secțiunea a 4-a. Prevederi referitoare la structura codului de înregistrare – art. 318 C. fisc.</i>	769
<i>Secțiunea a 5-a. Facturarea – art. 319 C. fisc.</i>	771
§ 1. Noțiune și reglementare	771
§ 2. Formatul facturilor	771
§ 3. Emiterea facturilor	775
§ 4. Autofactura	778
§ 5. Cazuri în care emiterea facturilor nu este obligatorie	780
§ 6. Conținutul minimal al facturilor	781
§ 7. Cerințele pe care trebuie să le îndeplinească facturile	784
§ 8. Emiterea de facturi în numele și în contul furnizorului/prestatorului	787
§ 9. Externalizarea emiterii facturilor	787
§ 10. Facturile emise în cazul executării silite	787
<i>Secțiunea a 6-a. Alte documente emise în scopuri de TVA – art. 320 C. fisc.</i>	789
<i>Secțiunea a 7-a. Evidența operațiunilor – art. 321 C. fisc.</i>	790
§ 1. Prevederi privind evidențele în scopuri de TVA	790

§ 2. Prevederi privind asocierile în participațiune _____	791
2.1. Reglementare _____	791
2.2. Bunurile puse la dispoziția asocierii _____	794
2.2.1. Alte bunuri decât cele de capital aduse ca aport la asociere _____	794
2.2.2. Bunurile de capital care sunt aduse ca aport la asociere _____	795
2.3. Serviciile prestate de membrii asocierii _____	795
2.4. Obligațiile asociatului administrator _____	795
2.5. Jurisprudența C.J.U.E. _____	799
<i>Secțiunea a 8-a. Perioada fiscală – art. 322 C. fisc. _____</i>	801
<i>Secțiunea a 9-a. Decontul de TVA – art. 323 și art. 324 C. fisc. _____</i>	802
<i>Secțiunea a 10-a. Declarația recapitulativă _____</i>	803
<i>Secțiunea a 11-a. Plata TVA la buget – art. 326 C. fisc. _____</i>	804
CAPITOLUL XII. DISPOZIȚII COMUNE _____	807
<i>Secțiunea 1. Corectarea facturilor – art. 330 C. fisc. _____</i>	807
<i>Secțiunea a 2-a. Taxarea inversă – pentru operațiuni în țară – art. 331 C. fisc. _____</i>	809
§ 1. Noțiuni și reglementare _____	809
§ 2. Condiții pentru aplicarea taxării inverse _____	810
§ 3. Sfera de aplicarea a operațiunilor supuse taxării inverse _____	810
§ 4. Jurisprudența C.J.U.E. _____	817
§ 5. Exemple taxare inversă – art. 331 C. fisc. _____	822
ÎN LOC DE EPILOG _____	827
INDEX _____	829

DEFINIȚII, APLICARE TERITORIALĂ, PERSOANE IMPOZABILE, OPERAȚIUNI IMPOZABILE

Secțiunea 1. Definiții

1. *Taxa pe valoare adăugată* este reglementată în Codul fiscal în Titlul VII. Acest titlu conține propriile *definiții*, care sunt în acord cu Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată. Așadar, definițiile din Titlul I al Codului fiscal nu sunt aplicabile pentru TVA, existând și o mențiune expresă în acest sens.

Definițiile au fost incluse de legiuitor în Codul fiscal pentru a permite ca orice referire la o noțiune deja definită să nu mai necesite, datorită rigorilor impuse de tehnica legislativă, o nouă definire în textul de lege sau o normă de trimitere la un alt articol. Codul fiscal este deja foarte încărcat de astfel de norme de trimitere de la un articol la altul, fără de care nu s-ar putea interpreta norma legală corect.



Exemplu. *Mijloacele de transport noi sau persoana stabilită în România* sunt descrise în detaliu la capitolul de definiții, astfel încât, atunci când se face referire la aceste noțiuni pe parcursul legii, nu mai este necesară o normă de trimitere la definiții, fiind acceptat că aceste noțiuni specifice materiei TVA sunt deja definite.

2. Pe lângă definițiile care fac trimitere la unele articole din Titlul VII al Codului fiscal, există și definiții care au rol explicativ.

Astfel, în cazul *achizițiilor*, se prevede că acestea reprezintă bunurile sau serviciile obținute sau care urmează a fi obținute. La prima vedere poate trece neobservată sintagma „*care urmează a fi obținute*”, dar legiuitorul a dorit ca prin această sintagmă să acopere și avansurile, iar atunci când în cuprinsul Titlului VII se vorbește de achiziții de bunuri/servicii, se va înțelege datorită acestei definiții explicative inclusiv orice factură emisă în avans înainte de momentul livrării/prestării.

Activele corporale fixe sunt definite la art. 266 alin. (1) pct. 3 ca fiind orice *imobilizare corporală amortizabilă*^[1], construcțiile și terenurile de orice fel, deținute pentru a fi utilizate în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru scopuri administrative. Definiția

^[1] *Imobilizarea corporală (amortizabilă)* este o noțiune specifică reglementării contabile. În lipsa unei definiții exprese în cadrul Codului fiscal, în sensul TVA, imobilizarea corporală (amortizabilă) va urma criteriile de recunoaștere stabilite de reglementarea contabilă (printre altele, deținerea în vederea utilizării pe o perioadă mai mare de un an).

este utilă în special pentru a delimita sfera de cuprindere a *bunurilor de capital* prevăzute la art. 305 C. fisc.

O altă definiție de natură să aducă clarificări este cea a *bunurilor* care cuprind bunuri mobile corporale și *bunuri imobile*, fiind subliniat că *energia* electrică, energia termică, gazele naturale, agentul frigorific și altele de această natură sunt considerate bunuri *mobile corporale din punct de vedere al TVA*.

Cu toate că la definiția *activității economice* se face trimitere la articolul relevant din Titlul VII al Codului fiscal, respectiv art. 269 alin. (2), există însă chiar în această definiție o prevedere deosebit de importantă care menționează că atunci când o persoană desfășoară mai multe activități economice, prin activitate economică se înțelege toate activitățile economice desfășurate de respectiva persoană. Dacă în cazul unei persoane juridice această prevedere nu ridică probleme, în cazul persoanelor fizice au existat numeroase interpretări cu privire la calitatea de persoană impozabilă a persoanei fizice pentru fiecare activitate economică desfășurată sau pentru toate activitățile economice desfășurate.



Exemplu. Un *consultant fiscal* este o persoană fizică independentă pentru activitatea de consultanță fiscală, însă dacă mai desfășoară și activități agricole, închiriază bunuri imobile, vinde bunuri imobile, mai

este și expert contabil, atunci când analizăm calitatea acestei persoane fizice se iau în considerare toate aceste activități economice desfășurate, în special atunci când calculăm dacă depășește sau nu plafonul de scutire de 300.000 lei prevăzut la art. 310 C. fisc. Indiferent câte activități economice desfășoară persoana impozabilă, dacă va depăși plafonul de scutire de 300.000 lei prevăzut la art. 310, va primi un singur cod de înregistrare în scopuri de TVA. Pentru că această problemă a creat dificultăți de aplicare, Ministerul Finanțelor Publice a publicat pe site-ul său la rubrica *info.tva* circulara nr. 691736/14.06.2016 privind înregistrarea în scopuri de TVA a persoanelor fizice care realizează mai multe tipuri de activități economice. Totuși, atunci când o persoană fizică independentă sau autorizată, pentru alte activități decât cele imobiliare, cum este cazul unui consultant fiscal, dacă realizează operațiuni imobiliare scutite de TVA care sunt accesorii activității de bază, nu vor fi luate în calculul plafonului de scutire conform prevederilor art. 310 alin. (2) C. fisc. și a pct. 70 alin. (4) din norme.

Pct. 70 alin. (4) din norme. O operațiune este accesorie activității principale dacă se îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- realizarea acestei operațiuni necesită resurse tehnice limitate privind echipamentele și utilizarea de personal;
- operațiunea nu este direct legată de activitatea principală a persoanei impozabile;
- suma achizițiilor efectuate în scopul operațiunii și suma taxei deductibile aferente operațiunii sunt nesemnificative.

3. Noțiunile: „*sediul activității economice*”, „*sediu fix*” și „*persoană impozabilă stabilită în România*” sunt explicate în art. 266 alin. (2) C. fisc. și prezintă importanță în special pentru determinarea *locului prestării de servicii*, dar și a situației în care o persoană impozabilă stabilită în afara României ar avea obligația de a

se înregistra în România în scopuri de TVA. Diferența dintre a fi stabilit prin *sediul fix* și stabilit prin *sediul activității economice* este în numeroase cazuri foarte importantă, astfel cum se va vedea în cadrul articolelor care fac referire la aceste situații.

Art. 266 alin. (2). În înțelesul prezentului titlu:

- a) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în România este considerată a fi stabilită în România;
- b) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României se consideră că este stabilită în România dacă are un sediu fix în România, respectiv dacă dispune în România de suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări de bunuri și/sau prestări de servicii impozabile;
- c) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României și care are un sediu fix în România conform lit. b) este considerată persoană impozabilă care nu este stabilită în România pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate la care sediul fix de pe teritoriul României nu participă.



Exemplu. Persoana impozabilă care este stabilită în România doar prin sediu fix nu va aplica niciodată plafonul de scutire pentru mici întreprinderi prevăzut de art. 310 C. fisc. Sediul fix, conform jurisprudenței în cauza C-210/04, FCE Bank^[1], nu este niciodată o entitate juridică separată față de persoana juridică de care aparține. Astfel, chiar dacă o sucursală a unei persoane impozabile dintr-un stat membru este înregistrată în România conform Legii nr. 31/1990 privind societățile, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aceasta reprezintă un sediu fix numai dacă îndeplinește condițiile prevăzute la art. 266 alin. (2) lit. b) C. fisc., respectiv dacă dispune de suficiente resurse umane și materiale pentru a efectua regulat livrări de bunuri/prestări de servicii. Deși art. 10 din Regulamentul (UE) nr. 282/2011, de punere în aplicare a prevederilor Directivei 2006/112/CEE, definește sediul fix doar din perspectiva art. 44 din Directiva TVA, transpus în Codul fiscal la art. 278 alin. (2), totuși legiuitorul a extins această noțiune și pentru *livrările de bunuri*. Jurisprudența C.J.U.E. în materia sediului fix nu este suficient de clară, ceea ce dă naștere la speculații și interpretări diferite de la un stat membru la alt stat membru.

Prevederea de la art. 266 alin. (2) lit. c) subliniază că persoana impozabilă care are sediul activității economice în afara României, dar și un sediu fix în România, este considerată a fi nestabilită pe teritoriul României dacă sediul fix nu participă la livrarea de bunuri/prestarea de servicii. Participarea sediului fix la o livrare/prestare poate conduce la colectarea de TVA din România, în timp ce neparticiparea sediului fix la o livrare/prestare poate conduce doar la achiziția intracomunitară a bunului sau serviciului de către client, direct de la sediul activității economice a persoanei juridice de care aparține sediul fix din România.

[1] C.J.U.E., cauza C-210/04, FCE Bank, Hotărârea din 23 martie 2006, EU:C:2006:196.



Exemplu. Firma A, cu sediul activității economice în Germania, are un sediu fix în România de la care prestează servicii legate de un bun imobil situat în România. În situația în care un client din România cumpără bunuri de la firma din Germania, bunurile fiind transportate din Germania în România, fără participarea sediului fix din România, clientul va declara o *achiziție intracomunitară de bunuri*. În acest caz, firma A din Germania va factura livrarea sub codul său de TVA din Germania.

Totuși, sediul fix este un concept vag definit de Directiva TVA, lăsând loc la interpretări diferite de la un stat membru la alt stat membru, și chiar în interiorul aceluiași stat membru, datorită numeroaselor decizii ale Curții de Justiție a Uniunii Europene care au dat diverse interpretări noțiunii de sediu fix^[1].

Comitetului TVA a elaborat un document care analizează conceptul de sediu fix^[2].

4. De curând C.J.U.E. s-a pronunțat într-o cauză din România, cauza C-333/20, *Berlin Chemie A. Menarini*^[3], cu privire la existența unui sediu fix:



Berlin Chemie este o societate stabilită în Germania care vinde în România prin distribuitori produse farmaceutice.

Berlin Chemie Germania a încheiat un contract cu *Berlin Chemie A. Menarini* SRL (o filială stabilită în România a firmei germane) pentru servicii de marketing, reglementare, publicitate și servicii de reprezentare prin care societatea română s-a angajat să promoveze activ produsele societății germane în România. Activitățile filialei din România:

- stabilește și menține un serviciu calificat legal pentru a gestiona și pentru a rezolva problemele legate de publicitate, de informare și de promovare în numele și pe seama societății germane;
- întreprinde toate acțiunile de reglementare necesare pentru a asigura că societatea germană este autorizată să își distribuie produsele în România;
- acordă asistență în studiile clinice și în alte activități de cercetare și dezvoltare;
- asigură o livrare corespunzătoare de literatură medicală și materiale promoționale aprobate de societatea germană;
- preia comenzile de produse farmaceutice provenite de la distribuitorii angro din România și le transmite societății germane;
- prelucrează facturile și le transmite clienților societății germane.

Pentru serviciile prestate de societatea română, societatea germană s-a angajat să plătească o remunerație lunară, calculată pe baza sumei tuturor cheltuielilor suportate efectiv de această societate, majorată cu 7,5 % pe an calendaristic. Societatea

^[1] C.J.U.E., cauzele C-190/95, *ARO Lease*, Hotărârea din 17 iulie 1997, EU:C:1997:374, C-73/06, *Planzer Luxembourg*, Hotărârea din 28 iunie 2007, EU:C:2007:397, C-547/19, *Dong Yang Electronics*, Hotărârea din 7 mai 2020, EU:C:2020:350, C-605/12, *Welmory*, Hotărârea din 16 octombrie 2014, EU:C:2014:2298, C-931/19 *Titanium*, Hotărârea din 3 iunie 2021, EU:C:2021:446.

^[2] În această materie este documentul taxud.c.1.(2014)88957, disponibil online la adresa <https://circabc.europa.eu/sd/a/05b612d5-301d-4656-bc55-5f3a0bf3c75f/WP%20791%20%20Clarification%20of%20the%20concept%20of%20fixed%20establishment>, accesat la data de 12 aprilie 2023.

^[3] Hotărârea din 7 aprilie 2022, EU:C:2022:291.

română a facturat societății germane serviciile în cauză fără TVA, apreciind că locul de prestare a acestor servicii era situat în Germania.

În urma unei inspecții fiscale, administrația fiscală a considerat că societatea germană dispune de un sediu fix în România care cuprinde resurse tehnice și umane suficiente pentru a efectua regulat livrări de bunuri sau prestări de servicii impozabile. Această apreciere a fost făcută în principal ca urmare a resurselor tehnice și umane care aparțineau societății române, dar la care societatea germană ar fi avut acces în mod neîntrerupt. În special, societatea germană ar fi avut acces la resurse tehnice deținute de societatea română, precum computere, sisteme de operare și autovehicule.

Comentariu. În aceste condiții, conform regulii B2B, art. 278 alin. (2), locul prestării serviciilor ar fi fost în România, întrucât erau prestate către un sediu fix din România al societății germane, deci ar fi trebuit facturate cu TVA din România.

Întrebarea adresată C.J.U.E. Instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă art. 44 din Directiva TVA și art. 11 alin. (1) din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 trebuie interpretate în sensul că o societate care are sediul social într-un stat membru dispune de un sediu fix într-un alt stat membru pentru motivul că societatea respectivă deține în acest din urmă stat o filială care îi pune la dispoziție resurse umane și tehnice în temeiul unor contracte prin care această filială îi furnizează, în mod exclusiv, servicii de marketing, reglementare, publicitate și reprezentare care pot influența în mod direct volumul vânzărilor sale.

Răspunsul C.J.U.E. Din elementele factuale prezentate reiese că serviciile de publicitate și de marketing furnizate de societatea română societății germane vizau în principal o mai bună informare, în România, a profesioniștilor din domeniul sănătății și a consumatorilor cu privire la produsele farmaceutice vândute de această societate germană.

Personalul societății române se limita la preluarea comenzilor provenite de la nouă distribuitori angro de medicamente din România și la transmiterea lor societății germane, precum și la transmiterea facturilor acesteia către clienții săi din statul membru respectiv.

Societatea menționată nu participa direct la vânzarea și la livrarea produselor farmaceutice ale societății germane și nu își asuma angajamente față de terți în numele acestei din urmă societăți.

De asemenea, Curtea afirmă că din elementele dosarului reiese că resursele umane și tehnice care ar fi fost puse la dispoziția societății germane de către societatea română și care ar permite, potrivit administrației fiscale române, să se stabilească existența unui sediu fix al societății germane în România sunt tot cele datorită cărora societatea română realizează prestările de servicii în beneficiul societății germane. *Or, aceleași resurse nu pot fi utilizate atât pentru a furniza, cât și pentru a primi aceleași servicii.*

În consecință, Curtea apreciază că societatea germană *nu dispune în România de un sediu fix*, întrucât nu are în acest stat membru nicio structură care să îi permită să primească acolo prestări de servicii furnizate de societatea română și să le utilizeze în scopul activității sale economice de vânzare și de livrare de produse farmaceutice,