

Mariana Vizoli

TVA de la A la Z

Ghid practic

Ediția a 2-a, revizuită și actualizată
în colaborare cu **Mădălin Ispas**

Editura
Stamangiu
2023

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. Noțiune _____	47
5.2. Corelare cu alte prevederi din Codul fiscal aplicabile pentru livrarea intracomunitară de bunuri _____	49
§ 6. Nontransferul _____	50
6.1. Noțiune și reglementare _____	50
6.2. Tipuri de nontransferuri _____	50
6.2.1. Nontransferuri care presupun tranzacție _____	51
6.2.1.1. Noțiune 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
Secțiunea a 2-a. Achiziția intracomunitară de bunuri (AIC) _____	65
§ 1. Noțiune și reglementare _____	65
§ 2. Corelare cu prevederi din Codul fiscal aplicabile pentru achiziția intracomunitară de bunuri (AIC) _____	66
Secțiunea a 3-a. Prestarea de servicii _____	70
§ 1. Noțiune 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
Secțiunea a 4-a. Importul de bunuri _____	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
Secțiunea a 5-a. Schimbul _____	97
Secțiunea a 6-a. Cupoanele valorice _____	98
§ 1. Noțiune și definiții _____	98
§ 2. Cupoanele cu scop unic _____	99
§ 3. Cupoanele cu scop multiplu _____	103

CAPITOLUL III. LOCUL OPERAȚIUNILOR	105
<i>Secțiunea 1. Noțiune 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. Noțiune, 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. Noțiune 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. Noțiune 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. Noțiune 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. – Noțiune și reglementare	134
6.4. Prevederi specifice livrărilor în lanț	135
<i>Secțiunea a 3-a. Locul prestării serviciilor</i>	139
§ 1. Noțiune 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 _____

<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 acesteia _____	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 scutiilor 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 stabiliți 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. Noțiune și reglementare _____	490
3.2. Jurisprudența relevantă a C.J.U.E. _____	497
3.3. Livrări în lanț _____	507
3.3.1. Noțiune _____	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>	<i>529</i>
<i>Secțiunea a 2-a. Dreptul de deducere a TVA – art. 297 C. fisc. _____</i>	<i>529</i>
§ 1. Noțiune 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>	<i>535</i>
<i>Secțiunea a 4-a. Jurisprudența C.J.U.E. în domeniul deducerii _____</i>	<i>540</i>
§ 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> _____	603
§ 1. Persoanele impozabile cu regim mixt și exercitarea deducerii _____	603
§ 2. <i>Pro rata</i> provizorie _____	605
§ 3. Calculul <i>pro rata</i> 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. Noțiuni 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. Noțiuni 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</i>	
<i>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</i>	
<i>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</i>	
<i>C. fisc.</i>	768
<i>Secțiunea a 4-a. Prevederi referitoare la structura codului</i>	
<i>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</i>	
<i>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 aplicare 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

Mariana Vizoli

TVA de la A la Z

Ghid practic

Ediția a 2-a, revizuită și actualizată
în colaborare cu **Mădălin Ispas**

Editura
Stamangiu
2023

CAPITOLUL VII.

Operațiuni scutite de taxă

Secțiunea 1. Scutiri fără drept de deducere

§ 1. Considerații generale

395. Livrările de bunuri și prestările de servicii scutite fără drept de deducere sunt prevăzute de art. 292 C. fisc. Ca regulă generală pentru aceste operațiuni:

- furnizorul/prestatorul *nu* are permisiunea de a aplica TVA;
- furnizorul/prestatorul *nu* are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor destinate acestor livrări/prestări – așa cum rezultă din prevederile art. 297 alin. (4) C. fisc., unde aceste operațiuni nu sunt enumerate printre cele care ar da drept de deducere. La art. 268 alin. (9) C. fisc. este subliniat că operațiunile prevăzute la art. 292 nu dau drept de deducere, chiar dacă art. 268 C. fisc. nu este sediul materiei în ce privește deducerea TVA.

396. Ce se întâmplă atunci când o operațiune este susceptibilă a intra atât sub incidența a unei scutiri fără drept de deducere, cât și a unei scutiri care dă drept de deducere a taxei? Care dintre cele două scutiri are prioritate în aplicare și, implicit, va da drept de deducere a taxei această operațiune?

În principiu, acesta este cazul operațiunilor care implică bunuri dintre cele enumerate la art. 292 C. fisc. (de exemplu, *livrări de organe, sânge și lapte de origine umană sau livrarea de proteze dentare*) care sunt livrate în afara României (livrări intracomunitare sau exporturi scutite conform art. 294 C. fisc.). O altă situație poate fi cea a serviciilor de asigurare a unor bunuri ce sunt exportate în afara UE [scutite conform art. 292 alin. (2) lit. b) C. fisc. și/sau conform art. 294 alin. (1) lit. c) C. fisc.].

Această controversă a fost soluționată de către C.J.U.E. în *cauza C-240/05, Eurodental Sàrl*^[1].



Eurodental Sàrl este o societate stabilită în Luxemburg care, printre altele, livra proteze dentare ce intrau sub incidența scutirii de TVA fără drept de deducere de la art. 13A(1)(e) din Directiva 77/388 [n.n., în legislația națională prevăzută la art. 292 alin. (1) lit. b) C. fisc.]. O parte dintre aceste livrări se realizau către Germania, iar Eurodental Sàrl a considerat aceste operațiuni a reprezenta livrări intracomunitare scutite de TVA care însă dau drept de deducere a taxei. Autoritățile fiscale au refuzat dreptul de deducere a TVA, considerând că operațiunea ar trebui să fie scutită în baza art. 13A(1)(e). Astfel, Curtea a fost invitată să se pronunțe cu privire la care dintre cele două categorii de scutiri de TVA are prioritate, respectiv dacă o astfel de operațiune va da sau nu drept de deducere a taxei. Curtea a decis că într-o situație precum cea din litigiu, în care o operațiune se califică atât pentru aplicarea unei scutiri fără drept de deducere (scutire specific legată de

^[1] C.J.U.E., cauza C-240/05, *Administration de l'enregistrement et des domaines v Eurodental Sàrl*, Hotărârea din 7 decembrie 2006, EU:C:2006:763.

natura livrării/prestării), cât și a unei scutiri specifice livrărilor intracomunitare (n.n., similar și pentru export, comerț internațional, ș.a.), cele dintâi au prioritate. Astfel, operațiunea va fi tratată drept scutită fără drept de deducere a taxei.

397. Nu este obligatorie emiterea unei *facturi pentru operațiunile scutite de TVA* conform art. 292 C. fisc., prevedere care se regăsește la art. 319 C. fisc. Cu toate acestea, același art. 319 C. fisc. prevede că orice persoană impozabilă poate emite o factură, chiar dacă nu există o obligație în acest sens. De regulă, în cazul *operațiunilor imobiliare* constând în livrări de construcții sau terenuri pentru care se aplică regimul de scutire în condițiile art. 292 alin. (2) lit. f) C. fisc., persoanele impozabile în cele mai multe cazuri emit facturi.

Dacă o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA a facturat în mod eronat cu TVA livrări de bunuri și/sau prestări de servicii scutite conform art. 292 C. fisc., este obligată să *storneze facturile* emise. Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru o astfel de operațiune scutită. Aceștia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu TVA și emiterea unei noi facturi fără TVA.

398. *Instituțiile publice* ce desfășoară operațiunile scutite în baza art. 292 C. fisc. sunt considerate persoane impozabile pentru aceste activități, deoarece România nu și-a exercitat opțiunea prevăzută la art. 13 alin. (2) din Directiva 2006/112/CE, potrivit căreia instituțiile publice pot fi considerate persoane neimpozabile chiar dacă desfășoară astfel de operațiuni.

Ca urmare, spitalele de stat, instituțiile de învățământ de stat, televiziunea publică și radioul public sunt instituții publice, dar sunt tratate drept *persoane impozabile*. În consecință, atunci când vor beneficia de servicii prestate de persoane impozabile nestabilite în România, altele decât cele prevăzute la art. 278 alin. (4)-(7) C. fisc., vor fi tratate ca beneficiari persoane impozabile și le sunt aplicabile prevederile art. 278 alin. (2) C. fisc., ceea ce presupune că în cazul operațiunilor taxabile sunt „persoana obligată la plata TVA” conform art. 307 alin. (2) C. fisc.

399. Scutirile prevăzute de art. 292 C. fisc. sunt obligatorii, cu excepția operațiunilor prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. e) și f), pentru care art. 292 alin. (3) prevede dreptul de opțiune în vederea aplicării regimului de taxare (așa-numitele *operațiuni imobiliare* care constau în principal în închirierea/leasingul cu bunuri imobile și livrarea de bunuri imobile).

Scutirile fără drept de deducere se împart în două mari categorii, scutiri de *interes general* și *scutiri pentru alte activități*.

§ 2. Scutiri de interes general – art. 292 alin. (1) C. fisc.

2.1. Reglementare

400. *Scutirile de interes general* care sunt enumerate la art. 292 alin. (1) și prezentate într-o manieră simplificată se referă la operațiuni precum:

– serviciile de îngrijire medicală;

- servicii stomatologice;
- îngrijirile medicale asigurate de personalul paramedical;
- transportul persoanelor bolnave și al celor accidentate;
- livrări de organe, sânge și lapte de origine umană;
- învățământ și formare profesională;
- activități de asistență socială;
- servicii legate de protecția copiilor și tineretului;
- servicii în beneficiul colectiv al membrilor organizațiilor non-profit;
- servicii ce implică sportul și educația fizică;
- servicii culturale;
- activități ale posturilor publice de radio și televiziune de natură ne-comercială;
- servicii poștale publice;
- prestările de servicii realizate de grupuri independente de persoane ale căror operațiuni sunt scutite de TVA sau nu sunt în sfera TVA, către membrii acestora (*cost sharing*).

2.2. Scutirile pentru îngrijirea medicală – art. 292 alin. (1) lit. a)

C. fisc.

401. Sunt scutite de TVA spitalizarea, îngrijirile medicale și operațiunile strâns legate de acestea, desfășurate de unități autorizate pentru astfel de activități, indiferent de forma de organizare, precum: spitale, sanatorii, centre de sănătate rurale sau urbane, dispensare, cabinete și laboratoare medicale, centre de îngrijire medicală și de diagnostic, baze de tratament și recuperare, stații de salvare și alte unități autorizate să desfășoare astfel de activități.

Scutirea se aplică atât de unitățile care sunt instituții publice, cum sunt spitalele de stat, dar și de orice alte unități private, cu condiția să fie autorizate pentru aceste activități; autorizarea este reglementată prin legislația specifică acestor domenii de activitate.

Se cuprind în sfera de aplicare a acestei scutiri, serviciile de spitalizare și alte servicii al căror scop principal îl constituie îngrijirea medicală a persoanelor, respectiv protejarea, inclusiv menținerea sau refacerea sănătății, desfășurate de unitățile autorizate, inclusiv servicii precum: efectuarea examinărilor medicale ale persoanelor fizice pentru angajatori sau companiile de asigurare, prelevarea de sânge ori alte probe în vederea testării prezenței unor viruși, infecții sau alte boli, în numele angajatorilor ori al asiguraților, certificarea stării de sănătate, de exemplu cu privire la posibilitatea de a călători.

Operațiunile care sunt strâns legate de spitalizare, de îngrijirile medicale, includ livrarea de medicamente, bandaje, proteze și accesorii ale acestora, produse ortopedice și alte bunuri similare către pacienți în perioada tratamentului, precum și furnizarea de hrană și cazare pacienților în timpul spitalizării și îngrijirii medicale, desfășurate de unitățile autorizate. Totuși, scutirea nu se aplică meselor pe care spitalul le asigură contra cost vizitatorilor într-o cantină sau în alt mod și nici pentru bunurile vândute la cantina spitalului.

Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată serviciile de îngrijire medicală furnizate de unități autorizate conform prevederilor O.G. nr. 109/2000 privind

stațiunile balneare, climatice și balneoclimatice și asistența medicală balneară și de recuperare, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 343/2002, cu modificările ulterioare, precum și serviciile de cazare și masă furnizate pe perioada acordării îngrijirilor medicale.

Scutirea se aplică atât pentru serviciile prestate pacienților ale căror bilete sunt decontate de C.N.P.P., cât și pentru cele prestate pacienților care beneficiază de tratament pe bază de trimitere de la medic. Serviciile de cazare și masă beneficiază de scutirea de TVA în măsura în care sunt furnizate de aceeași persoană care furnizează serviciul de tratament, fiind considerate accesorii serviciului principal scutit. În acest sens, persoana care furnizează pachetul de servicii poate furniza *serviciile de tratament, cazare și masă* cu mijloace proprii sau achiziționate de la terți. Hotelurile din stațiunile balneare aplică, urmare a acestei prevederi, scutirea fără drept de deducere pentru serviciile de cazare, masă și tratament oferite celor care au bilete decontate de C.N.P.P.

Autorizarea unor unități pentru activități medicale a condus de-a lungul timpului la interpretări eronate a sferei de aplicare a scutirii, care se acordă doar atunci când îngrijirea medicală are drept scop diagnosticarea, îngrijirea sau vindecarea bolilor ori a anomaliilor de sănătate sau protejarea, menținerea sau restabilirea sănătății persoanelor, dar nu se acordă pentru activitatea desfășurată de unitatea autorizată care nu se circumscrie noțiunii de *îngrijire medicală*. Prin urmare, autorizarea unei unități pentru activități medicale nu este o condiție suficientă pentru aplicarea scutirii de TVA pentru orice operațiune realizată.

402. În contextul actual al economiei digitale, în care platformele electronice acționează drept cumpărători-revânzători pentru o varietate de servicii (cazări, transport, asigurări, servicii profesionale etc.), se pune problema dacă în viitor și *serviciile medicale* vor fi accesibile prin intermediul unor *platforme electronice de intermediere*. Astfel, dacă acest tip de platformă ar pune în legătură un prestator autorizat de activități medicale și un beneficiar (pacient), se pune în discuție dacă platforma care intermediază ar trebui să fie la rândul său autorizată conform legislației specifice pentru a beneficia de scutirea de TVA, în scenariul în care aceasta acționează în calitate de cumpărător-revânzător (primește și emite facturi în nume propriu). În această privință, apreciem că, în anumite situații specifice, există argumente pentru a susține că natura intrinsecă a serviciilor facturate ar trebui să primeze în detrimentul obligației (formale) de autorizare.

403. Scutirea prevăzută de art. 292 alin. (1) lit. a) nu se aplică pentru:

- *îngrijirile medicale veterinare*, așa cum rezultă și din jurisprudența C.J.U.E. în cauza C-144/14, *Tomoiağă*^[1];
- *serviciile cu scop unic estetic*;



În acest sens s-a exprimat C.J.U.E. în cauza C-91/12, *PFC*^[2]. Curtea a decis că art. 132 alin. (1) lit. (b) și (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din

[1] C.J.U.E., cauza C-144/14, *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiağă Andrei c. Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Cluj Napoca prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Maramureș*, Hotărârea din 9 iulie 2015, EU:C:2015:452.

[2] C.J.U.E., cauza C-91/12, *Skatteverket c. PFC Clinic AB*, Hotărârea din 21 martie 2013, EU:C:2013:198.

28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că: prestări de servicii care constau în operații de chirurgie estetică și în tratamente estetice intră în domeniul de aplicare al noțiunilor „îngrijire medicală” sau „prestarea de îngrijiri medicale”, în sensul acestui alin. (1) lit. (b) și (c), în cazul în care prestațiile respective au ca scop diagnosticarea, îngrijirea sau vindecarea bolilor ori a anomaliilor de sănătate sau protejarea, menținerea sau restabilirea sănătății persoanelor. Simpla concepție subiectivă a persoanei care se supune unei intervenții estetice cu privire la aceasta din urmă nu este decisivă, în sine, pentru aprecierea aspectului dacă intervenția respectivă are un scop terapeutic; Clinicile medicale care fac și operații estetice este de recomandat să creeze proceduri interne prin care să fie stabilite în detaliu liste cu procedurile aplicate, aprobate de medici specialiști, care să confirme astfel dacă intervenția are scop pur estetic sau dimpotrivă medical.

– serviciile constând în trimiterea unui kit de colectare a sângelui din cordonul ombilical al nou-născuților, testarea și procesarea acestui sânge și, dacă este cazul, depozitarea celulelor stem (cauza C-262/08, *Copy Gene*^[1]);

– serviciile desfășurate de medici investigatori pentru efectuarea studiilor clinice cu medicamente de uz uman, astfel cum sunt definite la art. 21 din Normele referitoare la implementarea regulilor de bună practică în desfășurarea studiilor clinice efectuate cu medicamente de uz uman, aprobate prin O.M.S.P. nr. 904/2006; a fost elaborată și circulara M.F.P. nr. 692262/2016 pentru clarificarea acestor operațiuni;

– serviciile care au ca scop furnizarea unor informații necesare pentru luarea unei decizii cu consecințe juridice, cum sunt: eliberarea de certificate cu privire la starea de sănătate a unei persoane, destinate utilizării în scopul acordării dreptului la o pensie, elaborarea unor rapoarte de expertiză medicală privind stabilirea răspunderii în cazurile de vătămare corporală, precum și examinările medicale efectuate în acest scop, elaborarea unor rapoarte de expertiză medicală privind respectarea normelor de medicina muncii, în vederea soluționării unor litigii, precum și efectuarea de examinări medicale în acest scop, pregătirea unor rapoarte medicale bazate pe fișe medicale, fără efectuarea de examinări medicale. În ce privește aceste categorii de servicii medicale, C.J.U.E. a arătat în cauza C-307/01, *Peter d’Ambrumenil*^[2], următoarele:



57. În ceea ce privește noțiunea de „îngrijire medicală”, Curtea s-a pronunțat deja la § 18 din hotărârea *D. c W.* și a reamintit la § 38 din hotărârea *Kügler*, că acest concept nu se supune unei interpretări care include intervenții medicale efectuate în alt scop decât diagnosticarea, tratarea și, pe cât posibil, vindecarea bolilor sau tulburărilor de sănătate.

58. Deși rezultă din această jurisprudență faptul că „îngrijirea medicală” trebuie să aibă un scop terapeutic, nu rezultă în mod necesar din aceasta că scopul terapeutic

[1] C.J.U.E., cauza C-262/08, *CopyGene A/S c. Skatteministeriet*, Hotărârea din 10 iunie 2010, EU:C:2010:328.

[2] C.J.U.E., cauza C-307/01, *Peter d’Ambrumenil and Dispute Resolution Services Ltd c. Commissioners of Customs & Excise*, Hotărârea din 20 noiembrie 2003, EU:C:2003:627.

al unui serviciu trebuie să fie limitat într-o busolă deosebit de îngustă (a se vedea, în acest sens, Hotărârea Comisia/Franța, § 23). Punctul 40 din hotărârea Kùgler arată că serviciile medicale efectuate în scopuri profilactice pot beneficia de scutirea prevăzută la art. 13 secțiunea A alin. (1) lit. (c). Chiar și în cazurile în care este clar că persoanele care fac obiectul unor examene sau alte intervenții medicale de natură profilactică nu suferă de nici o boală sau tulburare de sănătate, includerea acestor servicii în sensul „îngrijirii medicale” este conform cu obiectivul de reducere a costurilor asistenței medicale, care este comun atât în ceea ce privește scutirea prevăzută la art. 13 secțiunea A alin. (1) lit. (b), cât și la punctul (c) al aceluiași alineat (a se vedea Hotărârea Comisia/Franța, § 23, și Kùgler, § 29).

59. Pe de altă parte, serviciile medicale efectuate în alt scop decât protecția, inclusiv menținerea sau refacerea sănătății umane, nu pot, în conformitate cu jurisprudența Curții, să beneficieze de scutirea prevăzută la art. 13 secțiunea A alin. (1) lit. (c) din A șasea directivă. Ținând seama de scopul acestora, supunerea la TVA a acestor servicii nu este contrară obiectivului de a reduce costurile asistenței medicale și de a le face mai accesibile persoanelor fizice.

60. Astfel cum a arătat în mod corect avocatul general la § 66-68 din concluzii, obiectivul unui serviciu medical este acela de a stabili dacă acesta ar trebui să fie scutit de TVA. Prin urmare, dacă contextul în care se efectuează un serviciu medical permite să se stabilească că scopul său principal nu este protecția, inclusiv menținere sau refacerea sănătății, ci mai degrabă oferirea de consiliere necesară înainte de luarea unei decizii cu consecințe juridice, scutirea prevăzută la art. 13 secțiunea A alin. (1) lit. (c) nu se aplică serviciului.

61. În cazul în care un serviciu constă în efectuarea unui raport medical de specialitate, este clar că, deși executarea acestui serviciu solicită competențele medicale ale furnizorului și poate implica activități tipice profesiei medicale, cum ar fi examinarea fizică a pacientului sau analiza istoricului său medical, scopul principal al unui astfel de serviciu nu este protecția, inclusiv menținerea sau refacerea sănătății persoanei căreia îi este adresată raportul. Un astfel de serviciu, al cărui scop este de a răspunde întrebărilor formulate în cererea de raport, este efectuat pentru a permite unei terțe părți să ia o decizie care are consecințe juridice asupra persoanei în cauză sau a altor persoane. Deși este adevărat că un raport medical de specialitate poate fi, de asemenea, solicitat de persoana în cauză și poate contribui indirect la protecția sănătății unei astfel de persoane, prin detectarea unei noi probleme sau prin corectarea unui diagnostic anterior, scopul principal urmărit de fiecare serviciu de acest tip rămâne cea de a îndeplini o condiție legală sau contractuală în procesul decizional al altei persoane. Un astfel de serviciu nu poate beneficia de scutirea prevăzută la art. 13 secțiunea A alin. (1) lit. (c).

În concluzie, chiar dacă serviciile sunt de natură medicală, în cazul în care scopul lor este doar acela de a oferi unei terțe părți informații cu privire la starea de sănătate a unei persoane, în scopul luării unei decizii cu consecințe juridice de către această terță parte, scutirea de TVA nu mai este aplicabilă.

Jurisprudența C.J.U.E. în materie de îngrijiri medicale este foarte bogată, datorită dificultății de determinare exactă a sferei de cuprindere a scutirii^[1].

404. În cazul serviciilor prestate de persoane impozabile nestabilite în România către persoane impozabile din România (de exemplu, spitale, cabinete medicale), locul prestării serviciilor este în România, conform art. 278 alin. (2) C. fisc., dar se aplică scutirea de TVA prevăzută la art. 292 alin. (1) lit. a) C. fisc., în cazul în care natura serviciilor prestate se circumscrie serviciilor scutite menționate de această prevedere. De exemplu, dacă un spital din România trimite probe ale unor pacienți pentru a fi analizate în laboratoarele unor spitale din Elveția, factura fiind emisă de spitalul din Elveția către spitalul din România, locul prestării serviciului este considerat a fi în România potrivit art. 278 alin. (2), dar spitalul din România nu va fi obligat la plata TVA, serviciul fiind scutit de TVA.

2.3. Scutirea de TVA pentru prestările de servicii efectuate în cadrul profesiei lor de către stomatologi și tehnicienii dentari, precum și livrarea de proteze dentare efectuată de stomatologi și de tehnicienii dentari – art. 292 alin. (1) lit. b) C. fisc.

405. Această scutire este tratată distinct atât de Directiva de TVA, cât și de legislația națională, față de îngrijirea medicală. Scutirea acordată medicilor stomatologi se aplică atât prestărilor de servicii realizate de medicii stomatologi și de tehnicienii dentari, cât și livrării de proteze dentare. O problemă aparte o reprezintă livrarea de proteze dentare de către tehnicienii dentari în cazul în care are loc achiziția intracomunitară sau importul unor proteze dentare.



Astfel, în cauza C-401/05, *Dental Laboratory*^[2], C.J.U.E. a arătat că prevederile art. 13A (1) (e) din A șasea directivă [în prezent art. 132(1)(e) din Directiva TVA] nu scutește de la plata TVA toate livrările de proteze dentare, ci numai pe cele care sunt efectuate de către membrii a două profesii speciale, și anume dentiștii și tehnicienii dentari. Livrările de proteze dentare realizate de către un intermediar care nu are calitatea de medic stomatolog sau tehnician dentar nu pot fi acoperite de scutirea prevăzută de această dispoziție.

2.4. Scutirea pentru activități educative – art. 292 alin. (1) lit. f) și g) C. fisc.

406. Se aplică scutirea de TVA pentru activitatea de învățământ prevăzută în Legea educației naționale nr. 1/2011^[3], cu modificările și completările ulterioare, pentru formarea profesională a adulților, precum și pentru prestările de servicii și livrările de bunuri strâns legate de aceste activități, efectuate de insti-

^[1] Enumerăm cele mai semnificative cazuri: C-353/85, C-7/99, C-394/04 și C-395/04, C-106/05, C-91/12, C-122/87, C-384/98, C-45/01, C-212/01, C-307/01, C-443/03 și C-444/04, C-262/02, C-86/09, C-156/09.

^[2] M. Of. nr. 18 din 10 ianuarie 2011.

^[3] M. Of. nr. 18 din 10 ianuarie 2011.

tuțiile publice sau de alte entități autorizate, prevăzută de art. 292 alin. (1) lit. f) C. fisc.

În primul rând, scutirea de TVA se aplică de toate unitățile autorizate în baza Legii nr. 1/2011 care desfășoară activități de învățământ, plecând de la grădinițe și ajungând la educația universitară și postuniversitară.

O problemă o reprezintă achiziția de servicii care sunt prestate de unități de învățământ din alte state membre sau achiziția de astfel de servicii de la prestatori non-UE, în cazul în care beneficiarul din România este o persoană impozabilă, deoarece nu poate fi aplicată scutirea de TVA, aceasta fiind limitată la unitățile autorizate din România în baza Legii nr. 1/2011.

Pe lângă activitatea de învățământ sunt scutite și livrările de bunuri strâns legate de activitatea de învățământ, cum sunt, de exemplu, vânzarea de manuale școlare, organizarea de conferințe legate de activitatea de învățământ, efectuate de instituțiile publice sau de alte entități autorizate pentru activitățile de învățământ sau pentru formarea profesională a adulților, prestarea de servicii de examinare în vederea obținerii accesului la serviciile educaționale sau de formare profesională a adulților.

407. Scutirea prevăzută la art. 292 alin. (1) lit. f) C. fisc. pentru *formarea profesională a adulților* poate fi aplicată de:

– persoanele autorizate în acest scop conform O.G. nr. 129/2000 privind formarea profesională a adulților^[1],

– de persoanele autorizate pentru formarea profesională a personalului aeronautic civil navigant prevăzut de Legea nr. 223/2007 privind Statutul personalului aeronautic civil navigant profesionist din aviația civilă din România^[2], cu modificările și completările ulterioare,

– de *Institutul Național de Administrație* pentru activitatea de perfecționare profesională, precum și serviciile de formare profesională prestate de furnizorii de formare profesională în baza contractelor de parteneriat încheiate cu *Institutul Național de Administrație*.

408. Nu se aplică scutirea pentru studiile sau cercetarea efectuate cu plată de școli, universități sau orice altă instituție de învățământ pentru alte persoane. În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-287/00^[3].

La art. 292 alin. (1) lit. g) C. fisc. se acordă scutirea de TVA și pentru cantinele și căminele organizate pe lângă entitățile scutite care sunt autorizate pentru activitatea de învățământ și formare profesională. De exemplu, căminele studențești prestează servicii de cazare în cămine pentru studenți și cantinele prestează servicii de restaurant pentru masa servită, care sunt scutite de TVA, fără drept de deducere, în baza acestei prevederi.

^[1] Republicată în M. Of. nr. 110 din 13 februarie 2011.

^[2] M. Of. nr. 441 din 18 iulie 2017.

^[3] C.E.J., cauza C-287/00, *Comisia comunităților europene c. Federal Republic of Germany*, Hotărârea din 20 iunie 2002, EU:C:2002:388.