

V₁₀

Taxa pe valoarea adăugată

„Consilier – Fiscalitatea Instituțiilor Publice”

Taxa pe valoarea adăugată

V 10

✓ Persoane impozabile	V 10/002
✓ Obligația privind înregistrarea în scopuri de TVA	V 10/008
✓ Regimul special de scutire	V 10/010
✓ Operațiuni impozabile	V 10/014
✓ Operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a TVA	V 10/020
✓ Solicitarea datelor de identificare pentru persoane înregistrate în scopuri de TVA în alt Stat Membru	V 10/038
✓ Faptul generator și exigibilitatea TVA	V 10/059
✓ Baza de impozitare	V 10/068
✓ Cursul de schimb valutar	V 10/073
✓ Cotele de impunere	V 10/073
✓ Regimul deducerilor	V 10/076
✓ Operațiuni scutite de TVA	V 10/082
✓ Înregistrarea operațiunilor în contabilitate	V 10/089

Persoane impozabile

I. Noțiunea de „persoană impozabilă”



Din perspectiva taxei pe valoarea adăugată, este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

În acest sens, activitățile economice cuprind:

- activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive și agricole;
- exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Din perspectiva taxei pe valoarea adăugată, noțiunea de „persoană” reprezintă:

- o persoană impozabilă
 - o persoană neimpozabilă,
- sau
- o persoană juridică neimpozabilă.

O **persoană impozabilă** poate fi:

- o persoană fizică,
- un grup de persoane,
- o instituție publică,
- o persoană juridică,
- orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică.



O **persoană neimpozabilă** reprezintă orice persoană care nu îndeplinește condițiile pentru a fi considerată persoană impozabilă.

II. Statutul instituțiilor publice din perspectiva TVA

Instituțiile publice pot fi persoane impozabile din perspectiva taxei pe valoarea adăugată.

În ce situații sunt persoane impozabile instituțiile publice?

Din perspectiva taxei pe valoarea adăugată, instituțiile publice sunt persoane impozabile în următoarele situații:

1. Pentru activitățile desfășurate în calitate de autorități publice, dacă prin considerarea lor ca persoane neimpozabile s-ar produce distorsțiuni concurențiale

Distorsțiuni concurențiale rezultă atunci când aceeași activitate este desfășurată de mai multe persoane, dintre care unele beneficiază de un tratament fiscal preferențial, astfel încât contravaloarea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate de acestea nu este grevată de taxa pe valoarea adăugată, față de alte persoane care sunt obligate să gre-

veze cu TVA contravaloarea livrărilor de bunuri și/sau a prestațiilor de servicii efectuate.

ATENȚIE!

Este foarte important ca instituțiile publice să analizeze împrejurările și condițiile în care își desfășoară activitățile în calitate de autorități publice în vederea stabilirii dacă tratarea lor ca persoane neimpozabile pentru aceste activități conduce la distorsiuni concurențiale. Dacă se constată acest lucru, instituțiile publice devin persoane impozabile și își vor îndeplini obligațiile cu privire la TVA. În practică există hotărâri judecătorești prin care diverse instituții publice au fost obligate la plata taxei pe valoarea adăugată pentru toată perioada în care, în calitate de autorități publice, au prestat activități pentru care, tratarea lor ca persoane neimpozabile au dat naștere la distorsiuni concurențiale.



Exemple de activități care produc distorsiuni concurențiale:

- Vânzarea de autovehicule puse sub sechestru
- Vânzarea de medicamente și vaccinuri
- Vânzarea de locuri de veci
- Vânzarea de publicații
- Vânzarea de bunuri produse de deținuți
- Închirierea de vase, elicoptere și echipamente de patrulare către persoane fizice
- Activități de pază și activități similare
- Analize de laborator
- Acordarea de consultanță tehnică în legătură cu probleme tehnice, pentru sectorul privat
- Servicii de altoire, curățare și stropire a pomilor
- Servicii de curățenie desfășurate în calitate de contractant



2. Dacă desfășoară cel puțin una din următoarele activități:

- telecomunicații;
- furnizarea de apă, gaze, energie electrică, energie termică, agent frigorific și altele de aceeași natură;
- transport de bunuri și de persoane;
- servicii prestate în porturi și aeroporturi;
- livrarea de bunuri noi, produse pentru vânzare;
- activitatea târgurilor și expozițiilor comerciale;
- depozitarea;
- activitățile organismelor de publicitate comercială;
- activitățile agențiilor de călătorie;
- activitățile magazinelor pentru personal, cantine, restaurante și alte localuri asemănătoare;
- operațiunile posturilor publice de radio și televiziune.

3. Pentru activitățile desfășurate în calitate de autorități publice, dar care sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere, conform art. 141 din Codul fiscal, respectiv:

- *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



Exemple de astfel de operațiuni:

- serviciile de spitalizare și alte servicii al căror scop principal îl constituie îngrijirea medicală, respectiv protejarea, inclusiv menținerea sau refacerea sănătății, desfășurate de unitățile autorizate;
- efectuarea examinărilor medicale ale persoanelor fizice pentru angajatori sau companiile de asigurare;
- prelevarea de sânge ori alte probe în vederea testării prezenței unor virusi, infecții sau alte boli, în numele angajatorilor ori al asiguraților;
- certificarea stării de sănătate, de exemplu cu privire la posibilitatea de a călători;
- livrarea de medicamente, bandaje, proteze și accesorii ale acestora, produse ortopedice și alte bunuri similare către pacienți în perioada tratamentului;
- furnizarea de hrană și cazare pacienților în timpul spitalizării și îngrijirii medicale, desfășurate de unitățile autorizate.

- *Transportul bolnavilor și al persoanelor accidentate*, în vehicule special amenajate în acest scop, de către entități autorizate în acest sens, respectiv transporturi efectuate de stațiile de salvare sau de alte unități sau vehicule autorizate de Ministerul Sănătății pentru desfășurarea acestei activități

Legea
învățământului
nr. 84/1985

- *Livrările de organe, sânge și lapte, de proveniență umană*
- *Activitatea de învățământ* prevăzută în Legea învățământului nr. 84/1995, republicată, cu modificările și completările ulterioare, formarea profesională a adulților, precum și prestările de servicii și livrările de bunuri strâns legate de aceste activități.



Exemple de livrări de bunuri și prestări de servicii strâns legate de aceste activități:

- vânzarea de manuale școlare,
- organizarea de conferințe legate de activitatea de învățământ,
- prestarea de servicii de examinare în vederea obținerii accesului la serviciile educaționale sau de formare profesională a adulților.
- *Livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate de căminele și cantinele organizate pe lângă instituțiile publice*, în folosul exclusiv al persoanelor direct implicate în activitatea de învățământ prevăzută în Legea învățământului nr. 84/1995, scutită de TVA conform art. 141 din Codul fiscal



Se încadrează în această categorie activitățile căminelor (asigurarea cazării) și cantinelor (asigurarea meselor, alimentelor și băuturilor către elevi/studentii) dacă aceste cămine și cantine sunt organizate de către și în legătură cu unitățile de învățământ.

- *Prestările de servicii și/sau livrările de bunuri strâns legate de asistența și/sau protecția socială, inclusiv cele livrate de căminele de bătrâni*
- *Prestările de servicii și/sau livrările de bunuri strâns legate de protecția copiilor și a tinerilor în cadrul centrelor-pilot pentru tineri cu handicap, caselor de copii, centrelor de recuperare și reabilitare pentru minori cu handicap și altor organisme care au ca obiect de activitate asigurarea supravegherii, întreținerii sau educării tinerilor*
- *Prestările de servicii strâns legate de practicarea sportului sau a educației fizice, efectuate în beneficiul persoanelor care practică sportul sau educația fizică*

protecția
copiilor și
a tinerilor

Exemplu: prestările de servicii strâns legate de practicarea sportului sau a educației fizice, efectuate în beneficiul persoanelor care practică sportul sau educația fizică de către cluburi sportive, baze sportive de agrement aflate în subordinea a diverse Consilii Locale.



- *Prestările de servicii culturale și/sau livrările de bunuri strâns legate de acestea, efectuate de instituțiile publice sau de alte organisme culturale fără scop lucrativ, recunoscute ca atare de către Ministerul Culturii și Cultelor*

servicii
culturale

Exemple de prestări de servicii culturale și livrări de bunuri strâns legate de acestea:

- reprezentații teatrale, coregrafice sau cinematografice;
- organizarea de expoziții, festivaluri și alte activități culturale recunoscute de Ministerul Culturii și Cultelor;
- vânzarea de broșuri, pliante și alte materiale care popularizează o activitate culturală;
- organizarea de expoziții, concerte, conferințe, simpozioane, condiția ca veniturile obținute din aceste activități să servească numai la acoperirea cheltuielilor persoanelor care le-au organizat.



- *Activitățile specifice posturilor publice de radio și televiziune, altele decât activitățile de natură comercială*

Prin posturi publice naționale de radio și televiziune se înțeleg Societatea Română de Radiodifuziune și Societatea Română de Televiziune, prevăzute de Legea nr. 41/1994, republicată, cu modificările și completările ulterioare, privind organizarea și funcționarea Societății Române de Radiodifuziune și Societății Române de Televiziune.



- *Serviciile publice poștale, precum și livrarea de bunuri aferentă acestora*

Serviciile publice poștale sunt serviciile poștale din sfera serviciului universal, astfel cum sunt reglementate de O.U.G. nr. 13/2013 privind serviciile poștale:

- a) colectarea, sortarea, transportul și livrarea trimiterilor poștale interne și internaționale, în greutate de până la două kg;
- b) colectarea, sortarea, transportul și livrarea coletelor poștale interne și internaționale, în greutate de până la 10 kg;
- c) distribuirea coletelor poștale în greutate de până la 20 kg expediate din afara teritoriului României către o adresă aflată pe teritoriul acesteia;



- d) serviciul de trimitere recomandată având ca obiect trimiteri poștale din categoria prevăzută la lit. a);
- e) serviciul de trimitere cu valoare declarată având ca obiect trimiteri poștale din categoriile prevăzute la lit. a)-c);
- f) colectarea, sortarea, transportul și livrarea cecogramelor interne și internaționale;
- g) orice alte servicii poștale stabilite prin lege, dacă răspund unor necesități de ordin social sau economic ale utilizatorilor, care nu pot fi asigurate în mod satisfăcător în condițiile unei piețe concurențiale.

instituțiile
religioase sau
filozofice

- *Furnizarea de personal de către instituțiile religioase sau filozofice în scopul următoarelor activități:*
 - spitalizare, îngrijirile medicale și operațiunile strâns legate de acestea;
 - activitatea de învățământ prevăzută în Legea învățământului nr. 84/1995, republicată, cu modificările și completările ulterioare, formarea profesională a adulților, precum și prestările de servicii și livrările de bunuri strâns legate de aceste activități;
 - prestări de servicii și/sau livrările de bunuri strâns legate de asistența și/sau protecția socială;
 - prestări de servicii și/sau livrările de bunuri strâns legate de protecția copiilor și a tinerilor.
- *Servicii de natură financiar-bancară*

Exemplu: Banca Națională a României

- *Operațiunile de asigurare și/sau de reasigurare, precum și prestările de servicii în legătură cu operațiunile de asigurare și/sau de reasigurare efectuate de persoanele impozabile care intermediază astfel de operațiuni*
- *Pariuri, loterii și alte forme de jocuri de noroc efectuate de persoanele autorizate, conform legii, să desfășoare astfel de activități*

Exemplu: jocurile loto și loteriile organizate de Guvern și serviciile aferente, legate de acestea.

- *Livrarea la valoarea nominală de timbre poștale utilizabile pentru serviciile poștale, de timbre fiscale și alte timbre similare*
- *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. Fac excepție următoarele operațiuni:*
 - operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;
 - închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor;
 - închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;
 - închirierea seifurilor.
- *Livrarea de construcții și terenuri, cu excepția construcțiilor noi și a terenurilor construibile.*

Din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, instituțiile publice pot fi:

A. Persoane juridice neimpozabile

B. Persoane impozabile

C. Persoane parțial impozabile



A. Persoană juridică neimpozabilă

O persoană juridică neimpozabilă reprezintă persoana, alta decât persoana fizică, care nu este persoană impozabilă.

O instituție publică este persoană juridică neimpozabilă din perspectiva taxei pe valoarea adăugată dacă desfășoară numai operațiuni în calitate de autoritate publică, fără a desfășura operațiunile pentru care ar fi considerată persoană impozabilă.



B. Persoană impozabilă

1. Persoană impozabilă obișnuită

O instituție publică are acest statut dacă desfășoară numai operațiuni cu drept de deducere.

statutul
persoanelor
impozabile

2. Persoană impozabilă cu regim mixt

Instituțiile publice care acționează în calitate de persoane impozabile și desfășoară simultan operațiuni cu drept de deducere și operațiuni fără drept de deducere au statutul de persoane impozabile cu regim mixt.

C. Persoană parțial impozabilă

Acest statut este deținut de instituțiile publice care realizează atât operațiuni pentru care nu au calitatea de persoană impozabilă, cât și operațiuni pentru care au calitatea de persoană impozabilă.

Dacă instituția publică este persoană parțial impozabilă și desfășoară activități în calitate de persoană impozabilă, din care rezultă atât operațiuni cu drept de deducere, cât și operațiuni fără drept de deducere, este considerată persoană impozabilă mixtă pentru respectivele activități pentru determinarea dreptului de deducere.



În situația în care instituția publică desfășoară activități pentru care este tratată ca persoană impozabilă, instituția publică este considerată persoană impozabilă în legătură cu acele activități sau, după caz, cu partea din structura organizatorică prin care sunt realizate acele activități.

Dacă o instituție publică desfășoară una sau mai multe activități pentru care este considerată persoană impozabilă și alte activități pentru care este considerată persoană neimpozabilă, aceasta va fi considerată persoană parțial impozabilă, cu consecințe în ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere.



Obligații privind înregistrarea în scopuri de TVA

I. Înregistrarea instituțiilor publice în scopuri de TVA

1. Înregistrarea normală în scopuri de TVA

operațiuni
taxabile

Instituțiile publice care acționează în calitate de persoane impozabile și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA după cum urmează:

- a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:
 1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;
 2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire, dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;
- b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire, în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon;
- c) dacă cifra de afaceri realizată în cursul unui an calendaristic este inferioară plafonului de scutire, dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;
- d) dacă efectuează operațiuni scutite de taxă și optează pentru taxarea acestora, conform art. 141 alin. (3).

La înregistrare instituțiile publice pot opta:

înregistrarea
în scopuri de
TVA

I. Pentru **înregistrarea în scopuri de TVA**, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;
2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire, dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă.

sau,

II. Pentru **aplicarea regimului special de scutire pentru întreprinderile mici**, dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire.

Astfel, **la înființare**, instituțiile publice care acționează în calitate de persoane impozabile se pot înregistra în scopuri de TVA în următoarele situații:

1. prin opțiune pentru aplicarea regimului normal de TVA, deși cifra de afaceri estimată este inferioară plafonului de scutire;
2. ca urmare a efectuării de operațiuni în afara României care dau drept de deducere a TVA;
3. prin opțiune pentru taxarea operațiunilor scutite, conform art. 141 alin. (3) din Codul fiscal.



Ulterior înregistrării fiscale, instituțiile publice care acționează în calitate de persoane impozabile se pot înregistra în scopuri de TVA în următoarele situații:

1. la atingerea sau depășirea plafonului de scutire;
2. prin opțiune pentru aplicarea regimului normal de TVA, deși cifra de afaceri realizată este inferioară plafonului de scutire;
3. ca urmare a efectuării de operațiuni în afara României care dau drept de deducere a TVA;
4. prin opțiune pentru taxarea operațiunilor scutite de TVA, conform art. 141 alin. (3) din Codul fiscal.

ATENȚIE!

În cazul în care o instituție publică este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA și nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente o vor înregistra din oficiu.



Formularul de înregistrare

Înregistrarea în scopuri de TVA a instituțiilor publice se efectuează în baza formularului de înregistrare fiscală 040 – **Declarație de înregistrare fiscală/Declarație de mențiuni pentru instituțiile publice.**

Declarația de înregistrare se completează cu ocazia primei înregistrări fiscale, de regulă cu ocazia înființării, iar **declarația de mențiuni** se completează ori de câte ori se modifică datele declarate anterior.

declarația de înregistrare

2. Înregistrarea în scopuri de TVA a instituțiilor publice care efectuează achiziții intracomunitare sau pentru servicii

Persoanele impozabile care aplică regimul special de scutire au obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA pentru achiziții intracomunitare sau pentru servicii în următoarele cazuri:

- a) efectuează o achiziție intracomunitară taxabilă în România, iar valoarea achiziției intracomunitare respective depășește plafonul pentru achiziții intracomunitare în anul calendaristic în care are loc achiziția intracomunitară (echivalentul în lei a sumei de 10.000 euro);
- b) prestează servicii care au locul în alt stat membru, pentru care beneficiarul serviciului este persoana obligată la plata taxei (servicii intracomunitare);
- c) primește de la un prestator, persoană impozabilă stabilită în alt stat membru, servicii pentru care este obligată la plata taxei în România (servicii intracomunitare).

achiziții intracomunitare sau pentru servicii

Instituțiile publice care acționează în calitate de persoane impozabile și aplică regimul special de scutire au obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA pentru achiziții intracomunitare sau pentru servicii, conform art. 153¹ din Codul fiscal dacă efectuează una sau mai multe astfel de operațiuni.

Instituțiile publice care sunt înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, pentru întreaga activitate sau numai pentru o parte din structură, nu vor solicita înregistrarea pentru achiziții intracomunitare sau pentru servicii. Pentru toate achizițiile intracomunitare de bunuri, pentru prestările de servicii intracomunitare și pentru achizițiile de servicii intracomunitare vor comunica codul de înregistrare în scopuri de

