



# MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

CABINET SECRETAR DE STAT

Nr. 430225/05.02.2010

## GHID PRACTIC

**privind aplicarea taxei pe valoarea adăugată  
de către instituțiile publice pentru serviciile prestate acestora de  
companii stabilite în afara României după data de 1 ianuarie 2010**

Începând cu data de 1 ianuarie 2010 au intrat în vigoare prevederile **Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 109/2009** pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și prevederile art. I lit. E din **Hotărârea Guvernului nr. 1620/2009** pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, care au adus numeroase modificări în domeniul TVA.

În consecință, a fost elaborat prezentul ghid practic privind obligațiile ce revin instituțiilor publice începând cu data de 1 ianuarie 2010 atunci când beneficiază de servicii prestate de persoane impozabile stabilite în afara României.

\* \*  
\*

Regulile de bază aplicabile pentru a determina locul unde sunt impozitate serviciile de la 1 ianuarie 2010 sunt:

**- art. 133 alin. (2) din Codul fiscal**, care stabilește că atunci când serviciul este prestat de o persoană impozabilă către o altă persoană impozabilă, locul prestării este locul unde este stabilit beneficiarul persoană impozabilă. Instituțiile publice care sunt **înregistrate** în scopuri de TVA conform **art. 153 din Codul fiscal**, pentru întreaga activitate sau numai pentru parte din structură, sau conform **art. 153<sup>1</sup> din Codul fiscal**, pentru achiziții intracomunitare de bunuri, vor fi considerate persoane impozabile din perspectiva acestui articol;

**- art. 133 alin. (3) din Codul fiscal**, care stabilește că atunci când serviciul este prestat de o persoană impozabilă către o persoană neimpozabilă, locul prestării este locul unde este stabilit prestatorul.

Persoana neimpozabilă este, printre altele, și instituția publică care **nu este înregistrată** în scopuri de TVA nici conform **art. 153 din Codul fiscal** și nici conform **art. 153<sup>1</sup> din Codul fiscal**.

**Aceste reguli nu se aplică pentru următoarele servicii:**

- art. 133 alin. (4) din Codul fiscal - Excepții de la regulile stabilite de art. 133 alin. (2) și 133 alin. (3) din Codul fiscal:
  - Serviciile legate de bunuri imobile - sunt impozitate în statul în care se găsește bunul imobil
  - Serviciile de transport de persoane - se impozitează la locul unde sunt efectuate transporturile în funcție de distanțele parcurse
  - Închirierea mijloacelor de transport pe termen scurt - se impozitează în statul în care bunurile sunt puse la dispoziția clientului;
  - Serviciile culturale, artistice, târguri, expoziții - se impozitează la locul prestării efective;
  - Serviciile de restaurant și catering - se impozitează la locul prestării efective;
  - Serviciile de restaurant și catering realizate la bordul navelor, aeronavelor, trenurilor - se impozitează la locul de unde începe transportul de călători.
  
- Art. 133 alin. (5) - Excepții de la regula stabilită la art. 133 alin. (3) B2C
  - Servicii de intermediere - impozabile la locul unde are loc operațiunea de bază intermediată;
  - Transportul de bunuri - se impozitează la locul unde sunt efectuate transporturile în funcție de distanțele parcurse;
  - Serviciile de transport intracomunitar, impozabile la locul unde începe transportul;
  - Serviciile accesorii transportului – se impozitează la locul prestării efective;
  - Lucrările și evaluările bunurilor mobile corporale – se impozitează la locul prestării efective;
  - Servicii intangibile, în beneficiul persoanelor neimpozabile stabilite în afara UE – se impozitează la locul unde este stabilit beneficiarul.

Față de aceste reguli stabilite prin Codul fiscal, se vor analiza serviciile primite de instituțiile publice după data de 1 ianuarie 2010, după cum urmează:

**1) Servicii, altele decât cele prevăzute la art. 133 alin. (4) din Codul fiscal, prestate de persoane impozabile stabilite în Comunitate către instituții publice din România înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 sau art. 153<sup>1</sup> din Codul fiscal, pentru care se aplică art. 133 alin. (2) din Codul fiscal**

Printre serviciile care se încadrează în această categorie enumerăm:

- transportul de bunuri,
- transportul intracomunitar de bunuri,
- servicii de intermediere,
- servicii de natură intangibilă precum: consultanță, publicitate, leasing cu bunuri mobile corporale, telecomunicații, servicii furnizate pe cale electronică, servicii de avocatură, serviciile birourilor de studii, management, ș.a.,
- lucrările asupra bunurilor mobile corporale constând, printre altele, în prelucrarea, repararea bunurilor, evaluarea bunurilor mobile corporale.

Aceste servicii sunt denumite **achiziții intracomunitare de servicii**, pentru care instituțiile publice au următoarele obligații:

- să comunice prestatorilor care nu sunt stabiliți în România, dar sunt stabiliți în alte state membre, codul lor de înregistrare în scopuri de TVA **conform art. 153 sau art. 153<sup>1</sup> din Codul fiscal**. În aceste condiții vor primi facturi fără TVA de la prestatori;

- vor verifica dacă serviciile pot beneficia de scutirile prevăzute la art. 141,143,144,144<sup>1</sup> din Codul fiscal;

- dacă nu beneficiază de scutire, atunci instituțiile publice care sunt înregistrate conform art. 153 din Codul fiscal vor aplica taxare inversă conform art. 157 alin. (2) din Codul fiscal, iar cele care sunt înregistrate conform art. 153<sup>1</sup> din Codul fiscal vor depune decontul special de TVA prevăzut la art. 156<sup>3</sup> din Codul fiscal. Necomunicarea codului de TVA nu le va exonera de obligația plății TVA în România;

- pentru calcularea bazei impozabile în lei și a TVA datorate în România se va utiliza cursul din data exigibilității taxei, conform art. 139<sup>1</sup> din Codul fiscal,

- **vor depune declarația recapitulativă prevăzută la art. 156<sup>4</sup> din Codul fiscal**, pe modelul stabilit prin ordin al președintelui ANAF, până pe data de 15 a lunii următoare celei în care a intervenit exigibilitatea TVA. În situația în care serviciul primit beneficiază de o scutire de TVA, acesta nu trebuie raportat în declarația recapitulativă.

### *Exemplul 1*

*O instituție publică din România, înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153<sup>1</sup> din Codul fiscal, beneficiază de serviciile prestate de o firmă de consultanță din Germania. Factura este emisă pe data de 14 mai 2010 și este în sumă de 5000 euro. Instituția publică a transmis prestatorului codul său de înregistrare din România. Locul prestării serviciului se consideră a fi în România, conform art 133 alin. (2) din Codul fiscal și prin urmare acest serviciu este impozabil în România din punct de vedere al TVA. Data prestării serviciului este 5 mai, data la care instituția publică din România a acceptat rapoartele de lucru ale firmei de consultanță din Germania. Prin urmare TVA aferentă serviciului este exigibilă în data de 5 mai 2010, și cursul de schimb din această dată va fi utilizat pentru transformarea în lei a sumei de 5000 euro. Instituția publică fiind înregistrată în scopuri de TVA conform art 153<sup>1</sup>, va depune decontul special de TVA prevăzut la art. 156<sup>3</sup> din Codul fiscal și va face plata efectivă a TVA până pe data de 25 iunie 2010. Declarația recapitulativă pentru această achiziție intracomunitară de servicii va fi depusă pe data de 15 iunie 2010.*

### *Exemplul 2*

*O instituție publică din România, înregistrată conform art. 153 din Codul fiscal, beneficiază de servicii de mentenanță soft prestate de o persoană impozabilă din Irlanda. Prin contract se prevede că aceste servicii se plătesc la sfârșitul fiecărui trimestru calendaristic. Factura este emisă de persoana impozabilă din Irlanda în data de 25 a ultimei luni a fiecărui trimestru. În conformitate cu prevederile art 134<sup>1</sup> alin. (8) din Codul fiscal, pentru serviciile prestate continuu exigibilitatea taxei intervine la data prevăzută în contract pentru plata serviciilor sau la data emiterii unei facturi, dacă aceasta este anterioară. Prin urmare, în acest exemplu, exigibilitatea taxei intervine la data de 25 a lunii în care se emite factura, aceasta fiind emisă înainte de sfârșitul lunii, data la care trebuie plătite serviciile. De exemplu, pentru trimestrul I 2010, instituția publică fiind înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153, va face taxare inversă conform art. 157 alin. (2) în decontul de TVA depus pentru luna martie 2010. Declarația recapitulativă pentru această achiziție intracomunitară de servicii va fi depusă până la data de 15 aprilie 2010 inclusiv. Instituția publică trebuie să analizeze dacă serviciul achiziționat este alocat unor operațiuni cu sau fără drept de deducere și în funcție de aceste criterii va completa rândul 26 din decontul de TVA.*

**2) Servicii, altele decât cele prevăzute la art. 133 alin. (4) din Codul fiscal, prestate de persoane impozabile stabilite în afara Comunității către instituții publice din România înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 sau art. 153<sup>1</sup> din Codul fiscal, pentru care se aplică art. 133 alin. (2) din Codul fiscal**

Serviciile care se încadrează în această categorie sunt aceleași ca și cele menționate la pct. 1.

Fiind prestate de persoane impozabile din afara Comunității, nu implică obligația declarării în declarația recapitulativă prevăzută la art. 156<sup>4</sup> din Codul fiscal.

Pentru aceste servicii instituțiile publice au următoarele obligații:

- să comunice prestatorilor care nu sunt stabiliți în România, dar sunt stabiliți în afara Comunității, codul lor de înregistrare în scopuri de TVA **conform art. 153 sau art. 153<sup>1</sup> din Codul fiscal.**

- vor verifica dacă serviciile pot beneficia de scutirile prevăzute la art. 141,143,144,144<sup>1</sup> din Codul fiscal,

- dacă nu beneficiază de scutire, atunci instituțiile publice care sunt înregistrate conform art. 153 din Codul fiscal vor aplica taxare inversă conform art. 157 alin. (2) din Codul fiscal, iar cele care sunt înregistrate conform art. 153<sup>1</sup> din Codul fiscal vor depune decontul special de TVA prevăzut la art. 156<sup>3</sup> din Codul fiscal. Necomunicarea codului de TVA nu le va exonera de obligația plății TVA în România;

- pentru calcularea bazei impozabile în lei și a TVA datorate în România se va utiliza cursul din data exigibilității taxei conform art. 139<sup>1</sup> din Codul fiscal,

- **nu se va depune declarația recapitulativă** prevăzută la art. 156<sup>4</sup> din Codul fiscal.

Față de exemplele prezentate la pct. 1, singura diferență o constituie faptul că aceste servicii, dacă sunt prestate de persoane impozabile stabilite în afara Comunității, nu trebuie declarate în declarația recapitulativă.

**3. Serviciile, altele decât cele prevăzute la art. 133 alin. (4) și (5) din Codul fiscal, prestate de persoane impozabile stabilite în Comunitate către instituții publice din România care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 sau art. 153<sup>1</sup> din Codul fiscal pentru care se aplică art. 133 alin. (3) din Codul fiscal**

Instituția publică, nefiind înregistrată în scopuri de TVA, aceste servicii sunt impozabile la sediul prestatorului. Instituția publică din România va primi facturi cu TVA din statul membru în care este stabilit

prestatorul, dar nu va avea și obligația plății TVA în România. Instituția publică va plăti factura prestatorului, care include și TVA.

*Exemplu: O companie din Danemarca prestează servicii de telecomunicații către o instituție publică care nu este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau art. 153<sup>1</sup> din Codul fiscal. Compania din Danemarca va emite factura cu TVA din Danemarca, pe care instituția publică o va plăti. Acest serviciu nu este impozabil în România, fiind impozitat în statul membru în care este stabilit prestatorul, conform art. 133 alin. (3) din Codul fiscal, deoarece instituția publică neînregistrată în scopuri de TVA nu este considerată persoană impozabilă din perspectiva art. 133 din Codul fiscal.*

**4. Serviciile, altele decât cele prevăzute la art. 133 alin. (4) și (5) din Codul fiscal, prestate de persoane impozabile stabilite în afara Comunității către instituții publice din România care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 sau art. 153<sup>1</sup> din Codul fiscal pentru care se aplică art. 133 alin. (3) din Codul fiscal**

Instituția publică, nefiind înregistrată în scopuri de TVA, aceste servicii sunt impozabile la sediul prestatorului. Față de situația prezentată la pct. 3, de regulă instituția publică din România nu va primi facturi cu TVA de la prestatorii din afara Comunității. Totuși, având în vedere că există și state extracomunitare care aplică TVA, nu excludem posibilitatea ca acestea să emită facturi cu TVA către instituții publice din România. În orice situație, instituția publică din România nu va avea și obligația plății TVA în România.

*Exemplu: O companie din SUA prestează servicii de avocatură către o instituție publică din România care nu este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau art. 153<sup>1</sup> din Codul fiscal. Compania din SUA va emite factura către instituția publică din România. Acest serviciu nu este impozabil în România, fiind impozitat în statul în care este stabilit prestatorul, conform art. 133 alin. (3) din Codul fiscal, deoarece instituția publică neînregistrată în scopuri de TVA nu este considerată persoană impozabilă din perspectiva art. 133 din Codul fiscal.*

**Subliniem că înregistrarea în scopuri de TVA a instituției publice este un factor determinant pentru stabilirea locului unde se va impozita un serviciu prestat de o persoană impozabilă din afara României, așa cum rezultă și din cele prezentate la pct. 1, 2, 3 și 4.**

## **5. Serviciile prevăzute la art. 133 alin. (4) din Codul fiscal, prestate de persoane impozabile din Comunitate sau din afara Comunității către instituții publice din România**

Aceste servicii au fost enumerate în debutul acestei circulare, fiind servicii care au reguli proprii de stabilire a locului impozitării. Nu reprezintă niciodată servicii intracomunitare și faptul că instituția publică este înregistrată sau nu în scopuri de TVA nu are importanță pentru determinarea locului impozitării.

*Exemplu: O instituție publică din România angajează un birou de arhitectură din Bulgaria pentru proiectarea unui spital care se va construi în România. Fiind un serviciu efectuat în legătură cu bunul imobil, acesta se impozitează la locul unde se află bunul imobil, adică în România. Deoarece prestatorul nu este stabilit și nici înregistrat în România, instituția publică va avea obligația plății TVA conform art. 150 alin. (6) din Codul fiscal. Dacă instituția publică este înregistrată conform art. 153 din Codul fiscal, va aplica taxare inversă în decontul de TVA prevăzut la art. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal, conform art. 157 alin. (2) din Codul fiscal, iar dacă nu este înregistrată sau este înregistrată conform art. 153<sup>1</sup> din Codul fiscal, va depune decontul special de TVA prevăzut la art. 156<sup>3</sup> din Codul fiscal.*

*Exemplu: O instituție publică din România își trimite salariații în Marea Britanie pentru a participa la o instruire. Instruirea este organizată de o firmă specializată de training. Fiind un serviciu pentru care se aplică prevederile art. 133 alin. (4) din Codul fiscal, nu se tratează drept achiziție intracomunitară de servicii. Locul acestui serviciu este locul prestării efective, deci în Marea Britanie. Prin urmare compania din Marea Britanie va emite o factură cu TVA din statul respectiv către instituția publică din România, indiferent dacă aceasta este sau nu înregistrată în scopuri de TVA. Important este faptul că în afara obligației contractuale de a plăti factura prestatorului, instituția publică nu are obligații pe linie de TVA.*

*În exemplele prezentate, dacă prestatorul ar fi fost stabilit în afara Comunității, tratamentul fiscal ar fi fost același.*

**6. Serviciile prevăzute la art. 133 alin. (5) din Codul fiscal, prestate de persoane impozabile stabilite în Comunitate sau în afara Comunității către instituții publice din România care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA**

Regulile proprii de stabilire a locului impozitării prevăzute la art. 133 alin. (5) din Codul fiscal se aplică numai pentru serviciile care sunt enumerate de articolul respectiv și numai atunci când instituția publică nu este înregistrată în scopuri de TVA. Pentru orice serviciu din cele enumerate la art. 133 alin. (5), dacă instituția publică ar fi înregistrată în scopuri de TVA s-ar aplica prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal (prezentate la pct. 1 și 2).

Instituțiile publice din România care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA pot primi facturi cu TVA din alte state membre pentru serviciile enumerate la art. 133 alin. (5) din Codul fiscal dacă serviciile sunt prestate de persoane impozabile stabilite în Comunitate și dacă locul impozitării este alt stat membru.

*Exemplu: Un transport intracomunitar de bunuri este prestat de o companie din Franța în beneficiul unei instituții publice din România care nu este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153<sup>1</sup> din Codul fiscal. Transportul intracomunitar de bunuri începe în Franța și se termină în România. Conform regulii stabilite la art. 133 alin. (5), acest serviciu se impozitează în Franța, locul din care începe transportul intracomunitar. Instituția publică nefiind înregistrată în scopuri de TVA nu s-a aplicat regula prevăzută la art. 133 alin. (2), acest serviciu nefiind considerat o achiziție intracomunitară de servicii.*

*Prin urmare, compania din Franța va emite o factură cu TVA din Franța către instituția publică din România, aceasta nefiind înregistrată în scopuri de TVA. Important este faptul că în afara obligației contractuale de a plăti factura prestatorului, instituția publică nu are obligații pe linie de TVA.*

*Dacă, de exemplu, transportul intracomunitar ar fi început din România și s-ar fi terminat în Franța, serviciul ar fi fost impozabil în România conform art. 133 alin. (5) din Codul fiscal, respectiv la locul din care începe transportul intracomunitar. Deoarece prestatorul nu este stabilit și nici înregistrat în România, instituția publică va avea obligația plății TVA conform art. 150 alin. (6) din Codul fiscal. Instituția publică va depune decontul special de TVA prevăzut la art. 156<sup>3</sup> din Codul fiscal.*

*Subliniem că în aceste exemple, dacă instituția publică era înregistrată în scopuri de TVA s-ar fi aplicat prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, menționate la pct. 1.*

*Exemplu: O companie din Japonia prestează servicii de reparare a unor bunuri aparținând unei instituții publice din România. Bunurile au fost*



*transportate din România în Japonia în acest scop, fiind plasate în regimul vamal de perfecționare pasivă. La reimportul bunurilor reparate în România, instituția publică va plăti TVA în vamă aferent prestării de servicii de reparații efectuate în Japonia.*

*Dacă instituția publică ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA, se aplicau prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal. Conform normelor metodologice date în aplicarea art. 142 din Codul fiscal, instituția publică nu ar fi avut obligația plății TVA în vamă, ci pe bază de decont special (dacă era înregistrată conform art. 153<sup>1</sup>) sau taxare inversă în decontul de TVA (dacă era înregistrată conform art. 153).*

Pe lângă cele prezentate, atragem atenția asupra faptului că instituțiile publice pot avea un singur cod de TVA, fie codul acordat conform art. 153, fie cel acordat conform art. 153<sup>1</sup> din Codul fiscal.

Dacă instituția publică este înregistrată conform art. 153<sup>1</sup> și ulterior va solicita înregistrarea conform art. 153, va trebui să solicite anularea codului acordat conform art. 153<sup>1</sup>.

Instituția publică trebuie să depună un singur decont de TVA, și atunci când este cazul, o singură declarație recapitulativă, indiferent dacă este înregistrată conform art. 153 sau 153<sup>1</sup>, nefiind permisă depunerea decontului de TVA sau a declarației recapitulative de mai multe structuri din cadrul aceleiași persoane juridice.

SECRETAR DE STAT

Grațiela IORDACHE