

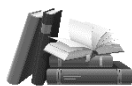
## CAPITOLUL II.

# Operațiuni în sfera de aplicare a TVA

### Secțiunea 1. Livrarea de bunuri

#### § 1. Noțiuni și reglementare

**29. Livrarea de bunuri** este transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. Definiția este în mod intenționat mai largă, incluzând și tranzacții în care nu se transmite dreptul de proprietate din perspectivă juridică, tocmai pentru a asigura generalitatea și neutralitatea taxei. Nu numai persoana care este proprietarul juridic al unor bunuri va realiza o livrare din punct de vedere al TVA, legea prevăzând la art. 270 alin. (2) că și persoana care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de *intermediar*, respectiv primește facturi pe numele său și emite facturi pe numele său pentru livrarea unor bunuri, nu este tratată ca și intermediar, ci ca și cumpărător-revânzător al bunurilor respective.



Exemplificativ în acest sens sunt *contractele de comision* în baza cărora proprietarul bunurilor facturează marfa către un comisionar, care acționează în nume propriu, iar acesta din urmă emite factura către client. Deși juridic comisionarul nu este proprietarul mărfii, totuși, din punct de vedere fiscal, acesta se consideră că a achiziționat și a vândut bunuri. După aderarea României la UE, situația comisionarilor care acționau în nume propriu la exportul de bunuri a generat unele probleme legate de aplicabilitatea scutirii la export de către o singură persoană, cea care declară exportul de bunuri în vamă și care este de cele mai multe ori comisionarul, acesta având declarația vamală de export pe numele său, în timp ce proprietarul mărfurilor face o livrare în țară către comisionar, care nu este scutită de TVA.

## § 2. Operațiuni care sunt considerate livrări de bunuri

**30.** Articolul 270 alin. (3) C. fisc., raportându-se la definiția livrării, explicitează o serie de operațiuni cu un specific aparte, care sunt considerate *livrări de bunuri*, după cum urmează:

**a)** *Predarea efectivă a bunurilor către o altă persoană, ca urmare a unui contract de vânzare cu plata în rate sau a oricărui alt contract care prevede că proprietatea este atribuită la plata ultimei scadențe.*

Legat de definiția livrării, se observă că în cazul unor astfel de livrări, transferul dreptului de proprietate juridică poate avea loc la un moment ulterior, dar livrarea din punct de vedere al TVA are loc la momentul la care bunul este predat beneficiarului, deoarece de la acel moment se consideră că beneficiarul dispune de bunuri ca și un proprietar. Prevederea se corelează și cu faptul generator pentru astfel de livrări, care intervine de asemenea la data predării bunurilor către beneficiar.

Totuși, deocamdată legislația națională exceptează bunurile predate în baza unui *contract de leasing*, chiar și financiar, unde beneficiarul deși este proprietar economic, operațiunea este considerată o *prestare de servicii* pe perioada derulării contractului de leasing și o livrare de bunuri numai la final, când beneficiarul se decide să cumpere bunul.



Pentru leasing, poate cel mai reprezentativ caz este C-164/16, *Mercedes-Benz Financial Service*<sup>[1]</sup>, în care C.J.U.E. a statuat prin decizia sa: „sintagma «contract de închiriere a bunurilor care prevede că, în condiții normale, dreptul de proprietate este dobândit cel mai târziu la plata ultimei rate», utilizată la art. 14 alin. (2) lit. (b) din Directiva TVA, trebuie interpretată în sensul că se aplică unui contract tip de locațiune cu opțiune de cumpărare atunci când din condițiile

<sup>[1]</sup> C.J.U.E., cauza C-164/16, *Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs c. Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd*, Hotărârea din 4 octombrie 2017, ECLI:EU:C:2017:734. Hotărârile C.J.U.E. au fost preluate din variantele traducerilor publicate pe site-ul oficial al Curții (<https://curia.europa.eu>). Cu mențiunea că am selectat paragrafele pe care le-am considerat relevante, uneori într-o formă simplificată, alteleori am realizat un rezumat pe scurt al cauzei. În unele cazuri paragrafele selectate le-am însoțit cu comentarii și explicații, în special acolo unde am simțit nevoia să aduc un plus de claritate, să subliniez o anumită perspectivă sau să decelez o concluzie relevantă pentru subiectul dezbătut. Excepție de la această regulă sunt fragmentele preluate din B. TERRA, J. KAJUS, *Ghidul Directivelor europene privind TVA, vol. 1*, Ed. Hamangiu, București, 2015, a căror sursă a fost expres menționată de fiecare dată când a fost cazul prin în notă de subsol (*n.a.*).

*financiare ale contractului se poate deduce că exercitarea opțiunii se dovedește a fi singura alegere rațională din punct de vedere economic pe care locatarul o va putea face la momentul potrivit dacă contractul este executat până la expirarea sa”.*

Din această decizie ar rezulta fără tăgadă că un contract de leasing financiar va fi tratat ca o livrare de bunuri de la momentul predării bunului către utilizator. Dar, întrucât legislația națională prevede contrariul, statul fiind singurul interesat în modificarea legislației, operatorii economici vor continua să aplice prevederile naționale mai favorabile.

### **b) Transferul dreptului de proprietate a bunurilor în urma executării silit.**

**31.** Această operațiune este menționată în mod special în lege, deoarece executarea silită fiind impusă, s-ar fi putut considera că, în fapt, persoana impozabilă nu realizează o livrare supusă TVA, nefiind o livrare cu plată.



În fapt, nu este departe de adevăr această interpretare, dacă avem în vedere că în cauza C-36/16, *Posnania Investment SA*<sup>[1]</sup>, C.J.U.E. a constatat că art. 2 alin. (1) lit. a) și art. 14 alin. (1) din Directiva TVA „trebuie interpretate în sensul că transferul dreptului de proprietate asupra unui bun imobil, de către o persoană impozabilă în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, în beneficiul trezoreriei unui stat membru sau către o colectivitate teritorială a unui asemenea stat, care are loc, precum cel în discuție în litigiul principal, în scopul plății unei obligații fiscale restante, nu constituie o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros supusă taxei pe valoarea adăugată”.

Din această decizie se desprinde concluzia că o persoană impozabilă care transferă dreptul de proprietate asupra unor bunuri către o instituție publică, indiferent dacă este o *executare silită* sau o *dare în plată*, pentru stingerea unei obligații fiscale restante, nu efectuează o livrare cu plată. Astfel cum a subliniat și C.J.U.E. în decizia C-36/16, o livrare de bunuri este efectuată „cu titlu oneros”, în sensul art. (2) alin. (1) lit. a) din Directiva TVA, numai dacă există între furnizor și cumpărător un raport juridic în care au loc prestații reciproce, prețul primit de furnizor constituind contravaloarea efectivă a bunului livrat,

<sup>[1]</sup> C.J.U.E., cauza C-36/16, *Minister Finansów c. Posnania Investment SA*, Hotărârea din 11 mai 2017, ECLI:EU:C:2017:361.

ori în cazul stingerii unor obligații fiscale în schimbul transferului proprietății unor bunuri din patrimoniul persoanei impozabile, această condiție nu este îndeplinită. O altă concluzie importantă care se desprinde din această cauză este că nu orice executare silită sau dare în plată sunt în afara sferei de aplicare a TVA, ci numai cele care sunt destinate stingerii unor obligații fiscale față de stat.

Art. 270 alin. (3) lit. b) urmează a fi modificat în sensul cauzei C-36/16 ca urmare a aprobării în Camera Deputaților a unei legi<sup>[1]</sup>.

**c) Trecerea în domeniul public a unor bunuri din patrimoniul persoanelor impozabile, în schimbul unei despăgubiri, în condițiile prevăzute de legislația referitoare la proprietatea publică și regimul juridic al acestei, este tratată de asemenea ca o livrare cu plată.**

Una dintre legile cele mai importante care tratează o astfel de situație este Legea nr. 255/2010 privind *exproprierea* pentru cauză de utilitate publică<sup>[2]</sup>.



Sunt numeroase exemplele unor operatori economici care au fost expropriați de terenuri care urmau să fie utilizate pentru construcția de autostrăzi, au primit *despăgubiri* și în cazul terenurilor construibile au datorat TVA. Problema în astfel de situații este cea a dimensionării corecte a despăgubirii. Astfel, în cazul unor terenuri construibile, pentru care se datorează TVA, despăgubirea ar trebui astfel dimensionată încât să cuprindă și TVA pe care operatorul economic va trebui să o plătească la buget. Pe de altă parte, în cazul unor terenuri neconstruibile, sau în cazul în care expropriații nu sunt persoane impozabile, sau nu sunt înregistrați în scopuri de TVA, despăgubirea nu ar mai trebui să conțină și TVA, aceasta nefiind datorată de cei expropriați.

<sup>[1]</sup> Pl-x nr. 605/2018, pe data de 11.09.2019.

<sup>[2]</sup> M. Of. nr. 583 din 20 decembrie 2010.

### § 3. Operațiuni asimilate livrării de bunuri cu plată – livrarea către sine sau autolivrarea

**32. Operațiunile asimilate livrării de bunuri** sunt reglementate de art. 270 alin. (4) C. fisc., fiind operațiunile pentru care persoana impozabilă nu face un transfer cu plată al dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar, dar operațiunile sunt totuși considerate o livrare cu plată și au ca efect faptul că persoana în cauză va colecta TVA pe baza unei *autofacturi*.

**Art. 270 alin. (4) C. fisc.** Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

- a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;
- b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;
- c) preluarea de către o persoană impozabilă de bunuri mobile corporale achiziționate sau produse de către aceasta, altele decât bunurile de capital prevăzute la art. 305 alin. (1) lit. a), pentru a fi utilizate în scopul unor operațiuni care nu dau drept integral de deducere, dacă taxa aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial la data achiziției<sup>[1]</sup>.

**Baza de impozitare** [art. 286 alin. (1) lit. c)] pentru livrarea către sine este prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării. În cazul activelor amortizabile, baza de impozitare este constituită din valoarea rămasă neamortizată, fiind posibil în cazul activelor complet amortizate ca baza de impozitare a TVA să fie zero.

Constatăm că în toate situațiile menționate la art. 268 alin. (4) C. fisc. are loc o operațiune asimilată livrării numai dacă TVA a fost dedusă total sau parțial pentru bunurile în cauză.

**33.** În primele două situații menționate la art. 268 alin. (4) lit. a) și b), operațiunea este asimilată livrării numai în cazul *bunurilor mobile*

<sup>[1]</sup> Art. 270 alin. (4) lit. c) urmează a fi abrogat după promulgarea unei recente legi (Pl-x nr. 605/2018), aprobată de Camera Deputaților pe data de 11.09.2019.

*corporale (inclusiv a bunurilor de capital)*, dar nu și al *imobilelor*, pentru care se aplică regulile de ajustare prevăzute la art. 305 C. fisc. Dar, în cazul situației prevăzute la art. 268 alin. (4) lit. c) C. fisc., legiuitorul a prevăzut că livrarea către sine are loc pentru orice bunuri mobile corporale, dar cu excepția tuturor bunurilor de capital prevăzute la art. 305. Numai în această situație, pentru toate bunurile de capital nu are loc o livrare către sine, ci o ajustare conform art. 305, indiferent dacă sunt bunuri mobile corporale sau imobile.

O corelare importantă trebuie realizată între prevederile art. 270 alin. (4) lit. b) și cele ale art. 270 alin. (8) lit. b) și c) C. fisc., pentru că acordarea gratuită de bunuri către altă persoană nu va fi tratată drept livrare către sine în cazurile prevăzute la art. 270 alin. (8) C. fisc., și anume bunurile acordate gratuit în vederea stimulării vânzărilor, sau, mai în general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice, pentru reclamă și publicitate, mecenat sponsorizare (în anumite limite); referitor la bunurile acordate gratuit în scopul desfășurării activității economice relevant este exemplul din norme legat de sensul giratoriu<sup>[1]</sup>.

De-a lungul timpului, problema *bunurilor care sunt lipsă din gestiune* a fost tratată de Codul fiscal drept o *livrare către sine* și ulterior aceste situații au fost tratate din perspectiva *ajustării de TVA* prevăzute de art. 304 și art. 305 C. fisc.<sup>[2]</sup>. În prezent, pentru bunurile lipsă din gestiune nu trebuie să se colecteze TVA, situațiile nefiind tratate drept livrări către sine, ci vor face obiectul ajustărilor de TVA prevăzute de art. 304 și art. 305 C. fisc.



#### Exemplificarea operațiunilor asimilate livrării:

– cazul tratat de art. 270 alin. (4) lit. a) – un producător de televizoare alocă un număr de televizoare pentru dotarea unor case de recreere pentru salariați. Pornind de la premisa că s-a dedus TVA pentru bunurile și serviciile destinate realizării televizoarelor, se consideră că are loc o livrare către sine, întrucât alocarea televizoarelor pentru casele de recreere nu are legătură cu activitatea economică desfășurată.

<sup>[1]</sup> A se vedea *infra*, § 26, exemplu pentru situații în care nu se va colecta TVA pentru bunurile acordate în mod gratuit pentru scopuri legate de desfășurarea activității economice a persoanei impozabile.

<sup>[2]</sup> Pentru detalii legate de aceste modificări legislative succesive, a se vedea M. VIZOLI, *Prevederile de TVA pentru despăgubiri și bunuri care sunt lipsă din gestiune, distruse, pierdute, furate. O perspectivă actualizată*, în revista Consultant Fiscal nr. 59/2018.

– cazul tratat de art. 270 alin. (4) lit. b) – un operator economic cumpără o cantitate de produse alimentare, pentru care deduce TVA. Produsele alimentare sunt destinate comercializării, dar ulterior o parte din aceste produse sunt donate unei case de copii. Pentru partea din produse care este donată, fiind pusă la dispoziție gratuit altei persoane și taxa fiind dedusă inițial, are loc o livrare către sine pentru care se va colecta TVA, în cazul de față în cota de 9%, fiind produse alimentare.

– cazul tratat la art. 270 alin. (4) lit. c) – nu este prevăzut de Directiva de TVA, totuși, legiuitorul a ales această soluție la aderare, fiind în fapt o ajustare de TVA prin autolivrare. Un exemplu ilustrativ pentru această situație este cazul operatorilor economici care nu depășesc plafonul de scutire de 300.000 de lei prevăzut la art. 310 C. fisc. și care doresc să nu mai fie plătitori de TVA, trecând la regimul special de scutire pentru mici întreprinderi, care nu le conferă drept de deducere pentru achiziții. Cu excepția bunurilor de capital prevăzute la art. 305, pentru care vor face ajustări de TVA proporționale, pentru stocuri vor aplica prevederile art. 270 alin. (4) lit. c), nu cele ale art. 304 C. fisc. După adoptarea legii (Pl-x nr. 605/2018) care abrogă art. 270 alin. (4) lit. c), aprobată de Camera Deputaților pe data de 11.09.2019, situațiile tratate de această prevedere intră sub incidența ajustărilor prevăzute de art. 304 C. fisc.

**33.** O altă situație în care are loc o livrare către sine este prevăzută la art. 270 alin. (5) C. fisc.:

Orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociații sau acționarii săi, inclusiv o distribuire de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a persoanei impozabile, cu excepția transferului prevăzut la alin. (7), constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.

Indiferent dacă bunurile sunt de capital sau nu, dacă s-a dedus TVA la achiziția lor (total sau parțial), cu ocazia lichidării vor genera o livrare către sine, dacă nu sunt vândute anterior acționarilor/asociațiilor, nefiind aplicabile prevederile art. 304 sau art. 305 C. fisc. referitoare la ajustare.

**34.** Pentru livrarea către sine, persoana impozabilă trebuie să emită o *autofactură*. Conținutul autofacturii este prevăzut de normele de aplicare de la pct. 92 alin. (3).

**Pct. 92 alin. (3) din norme.** Autofactura pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii către sine trebuie emisă numai dacă operațiunile în cauză sunt taxabile și numai în scopul taxei, fiind obligatorie menționarea următoarelor informații:

- a) numărul facturii, care este un număr secvențial acordat în baza uneia sau mai multor serii, ce identifică în mod unic o factură;
- b) data emiterii;
- c) numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA ale persoanei impozabile, la rubrica *Furnizor*;
- d) la rubrica *Cumpărător*, numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA ale persoanei impozabile sau, după caz, ale beneficiarului;
- e) denumirea și descrierea bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate;
- f) valoarea bunurilor sau serviciilor, exclusiv taxă;
- g) cota de taxă aplicabilă;
- h) valoarea taxei colectate.

Informațiile din factura emisă prin autofacturare se înscriu în jurnalele pentru vânzări și sunt preluate corespunzător în *decontul de taxă* prevăzut la art. 323 C. fisc.<sup>[1]</sup>, ca taxă colectată.

## § 4. Operațiuni care nu sunt asimilate unei livrări de bunuri

**35.** Există două mari categorii de operațiuni care nu constituie o livrare cu plată în sfera TVA: *transferul de active* [art. 270 alin. (7) C. fisc.] și o serie de *bunuri acordate gratuit în scopurile* prevăzute la alin. (8) al art. 270.

### 4.1. Bunuri acordate gratuit în scopurile prevăzute la art. 270 alin. (8) C. fisc.

**Art. 270 alin. (8) C. fisc.** Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

- a) bunurile acordate gratuit din rezerva de stat ca ajutoare umanitare externe sau interne;

<sup>[1]</sup> În acest sens, a se vedea și O.P.A.N.A.F. nr. 2227/2019 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) „Decont de taxă pe valoarea adăugată” (M. Of. nr. 687 din 20 august 2019); O.P.A.N.A.F. nr. 3604/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată (M. Of. nr. 926 din 15 decembrie 2015).



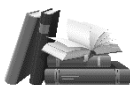
b) acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin normele metodologice;

c) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, în condițiile stabilite prin normele metodologice.

Pentru situațiile prevăzute la art. 270 alin. (8) C. fisc., persoana impozabilă are dreptul de deducere a TVA conform art. 297 alin. (5) C. fisc., în măsura în care deducerea nu contravine art. 297 alin. (4) C. fisc., și anume în cazul în care persoana impozabilă realizează activități economice cu drept de deducere.

#### **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**

**36.** Pentru bunurile acordate gratuit în *scop de reclamă, publicitate*, deși nu există condiții în norme, persoana impozabilă trebuie să facă dovada că a acordat bunuri în acest scop. Legea a prevăzut această destinație în concret pentru a sublinia că reclama și publicitatea sunt realizate în scopul activității economice a unei persoane impozabile.



**Exemplu. 1.** Bunurile acordate cu ocazia *licitațiilor promoționale* organizate în baza O.G. nr. 99/2000<sup>[1]</sup> sunt considerate bunuri acordate în scop promoțional.

**2.** Un alt exemplu pentru situații în care nu se va colecta TVA pentru bunurile acordate în mod gratuit pentru scopuri legate de desfășurarea activității economice a persoanei impozabile îl regăsim la pct. 7 alin. (11) din norme: „Pentru facilitarea accesului la un centru comercial o societate a depus diligențele necesare pentru construirea unui sens giratoriu. O parte a sensului giratoriu a fost construită pe terenul aparținând domeniului public, iar o parte pe terenul societății. După finalizarea lucrărilor, pentru care primăria a obținut autorizație de construire, sensul giratoriu și partea din terenul aferent aparținând societății vor fi donate

<sup>[1]</sup> O.G. nr. 99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață (M. Of. nr. 603 din 31 august 2007).

primăriei. Deși contractul prevede că sensul giratoriu va fi donat primăriei, întrucât bunurile construite pe domeniul public aparțin unității administrativ-teritoriale, din punctul de vedere al TVA nu se consideră că are loc o livrare de bunuri de la societate la primărie pentru lucrările efectuate pe terenul primăriei. Acestea reprezintă din punctul de vedere al TVA servicii acordate gratuit. În ceea ce privește donația părții din sensul giratoriu construite pe terenul societății și a terenului aferent, aceasta reprezintă din punctul de vedere al TVA o livrare de bunuri cu titlu gratuit. Atât prestările de servicii, cât și livrarea de bunuri, acordate gratuit, se consideră că au fost efectuate în scopul desfășurării activității economice, respectiv pentru facilitarea accesului la centrul comercial, nefiind în sfera de aplicare a TVA. Societatea în cauză beneficiază de dreptul de deducere a TVA conform prevederilor art. 297 din Codul fiscal”.

Au fost redată întocmai prevederile din norme referitoare la acest exemplu, fiind cel mai complex pentru a ilustra situațiile în care persoana impozabilă nu este obligată să colecteze TVA atunci când bunurile sunt oferite gratuit în scopul activității economice. Acest exemplu trebuie corelat și cu prevederile art. 297 alin. (5) care subliniază că în situațiile menționate la art. 270 alin. (8) C. fisc. persoana impozabilă își păstrează dreptul de deducere.

Exemplul a fost de curând confirmat și de interpretarea C.J.U.E. în cauza *C-132/16, Iberdrola*<sup>[1]</sup>.



*Litigiul principal:* Iberdrola este o societate care dezvoltă un proiect imobiliar în Bulgaria, urmând să construiască cca 300 de apartamente în scopul vânzării. Pentru racordarea apartamentelor la stația de pompare a apelor uzate, Iberdrola efectuează lucrări de îmbunătățire a stației de pompare, care se află în proprietatea comunei Tsarevo. Iberdrola încheie, în acest sens, un contract cu comuna Tsarevo și apoi înregistrează pe cheltuielile proprii cheltuielile efectuate cu reabilitarea stației de pompare. C.J.U.E. a hotărât că în sensul art. 168 din Directiva 2006/112/CE există o legătură directă și imediată între cheltuielile efectuate de Iberdrola și activitatea economică desfășurată de aceasta, întrucât fără reabilitarea

<sup>[1]</sup> C.J.U.E., cauza *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia c. „Iberdrola Imobiliaria Real Estate Investments” EOOD*, Hotărârea din 14 septembrie 2017, ECLI:EU:C:2017:283.

stației de pompare ar fi fost imposibilă racordarea apartamentelor și, în consecință, activitatea economică a societății (vânzarea de apartamente).

În consecință, *Iberdrola* are drept de deducere a TVA pentru cheltuielile de reabilitare efectuate, chiar dacă stația aparține unui terț (comuna *Tsarevo*) care va beneficia gratuit de rezultatul acestor servicii, în măsura în care serviciile respective nu depășesc ceea ce era necesar pentru a permite persoanei impozabile să efectueze operațiuni taxabile în aval.

**37. Pentru bunurile acordate gratuit în vederea stimulării vânzărilor, normele cuprind condiții de aplicare la pct. 7 alin. (10):**

Se cuprind în categoria bunurilor acordate în mod gratuit în scopul stimulării vânzărilor bunurile care sunt produse de persoana impozabilă în vederea vânzării sau sunt comercializate în mod obișnuit de către persoana impozabilă, acordate în mod gratuit clientului, numai în măsura în care sunt bunuri de același fel ca și cele care sunt, au fost ori vor fi livrate clientului.



**Exemplu.** Dacă o societate livrează în mod obișnuit apă minerală, acordarea gratuită către client în vederea stimulării vânzărilor de apă minerală, nu va conduce la colectarea TVA pentru gratuități, nefiind impusă o limită prin norme.

Atunci când bunurile acordate gratuit în vederea stimulării vânzărilor nu sunt produse de persoana impozabilă și/sau nu sunt bunuri comercializate în mod obișnuit de persoana impozabilă și/sau nu sunt de același fel ca și cele care sunt ori au fost livrate clientului, acordarea gratuită a acestora nu se consideră livrare de bunuri dacă:

1. se poate face dovada obiectivă a faptului că acestea pot fi utilizate de către client în legătură cu bunurile/serviciile pe care le-a achiziționat de la respectiva persoană impozabilă; sau
2. bunurile/serviciile sunt furnizate către consumatorul final și valoarea bunurilor acordate gratuit este mai mică decât valoarea bunurilor/serviciilor furnizate acestuia”;



**Exemple pentru acordarea gratuită de bunuri care nu sunt comercializate în mod obișnuit de persoana impozabilă.**

1. Societatea X livrează în mod obișnuit laptopuri. Pentru stimularea vânzării acordă gratuit *stick-uri* de memorie. Fiind bunuri care pot fi utilizate în legătură cu bunurile livrate, acordarea gratuită nu