

TAXE ȘI IMPOZITE

Revista de Proceduri obligatorii
pentru contabilul român

ACTUAL

Editorial



Americanii se gândesc serios dacă să mai facă sau nu o facultate

SUA are 14,2 milioane de studenți. Doar că peste 30% din acești studenți nu termină facultatea, iar cei care o termină se confruntă cu o piață a muncii saturată, unde cu greu își pot găsi un loc de muncă în specializarea lor. În această situație sunt nu mai puțin de 2,3 milioane de americani posesori ai unei diplome de absolvire.



Și-atunci se pune întrebarea: de ce mai cheltuiește SUA 453 de miliarde \$ în fiecare an cu învățământul superior? Se alege cu ceva în urma acestei investiții pe care o face în capitalul uman?

Problema cu care se confruntă învățământul superior din SUA este că produce forță de muncă pentru o piață care nu are foarte mare nevoie de absolvenți de facultate. Și consecința e că o mulțime de americani prestează munci sub nivelul lor de pregătire – întâlnim matematicieni care curăță piscine sau posesori de diplome în istorie care lucrează la McDonald's.

Iar situația se prezintă și mai dramatic în cazurile când costul acestor studii nu este suportat de stat, ci de studenți sau de părinții lor. Să plătești 50.000 \$ taxa la o facultate și să descoperi la final că asta nu-ți îmbunătățește cu nimic perspectivele de a-ți găsi un loc de muncă bun seamănă cu o escrocherie. Iar mult trâmbițata diferență de venituri între cei cu studii și cei fără (cca 500.000 \$ de-a lungul vieții) nu reușește să le crească moralul absolvenților nevoiți să lucreze ca salvamari sau chelnerițe pentru a-și putea rambursa creditul cu care și-au plătit studiile.

Printre politicienii americani se vorbește, totuși, despre faptul că educația superioară nu poate fi decât benefică. Președintele Obama chiar și-a propus ca numărul americanilor cu facultate să crească cu 20% până în 2020, pe principiul „mai bine educat decât ignorant”. Dar se pare că americanul obișnuit nu gândește așa. Pentru el, **educația nu este decât o simplă investiție care merită să fie luată în calcul doar dacă sunt șanse mari ca ea să aducă profit.**

Florin Turza, avocat, redactor-șef

În această ediție:

Cota TVA pentru servicii prestate în decembrie 2015, facturate în ianuarie 2016	2
Regularizare avans la modificarea cotei de TVA	4
Impozitarea veniturilor din deșeuri	4
Procedura de închidere a activității unei PFA	5
Cadouri acordate clienților. Tratament contabil	6
Implicații fiscale la returnul de bunuri	7
Convenții civile. Contribuții sociale în anul 2016	7

Cota TVA pentru servicii prestate în decembrie 2015, facturate în ianuarie 2016

Problemă fiscală

Societate comercială cu capital integral aparținând UAT are domeniul principal de activitate „Colectarea deșeurilor nepericuloase”. Societatea facturează lunar abonaților săi prestațiile efectuate în luna anterioară (de exemplu, noiembrie) cu data facturii în luna decembrie (data emiterii). Factura nu se poate emite în ultima zi a lunii deoarece, pe de o parte, nu pot fi operate încasările (extrase cont), caz în care s-ar calcula penalități la clienți și aceștia ar apărea cu sold restant (lucru neadevărat), iar pe de altă parte, nu s-ar încadra distribuția facturilor în timp util, așa încât aceștia să se încadreze în termenul de scadență al facturii. Pentru luna decembrie 2015, prestații efectuate în decembrie 2015, factura se va emite cu data de ianuarie 2016. Care va fi cota corectă de TVA aplicată în această situație? Menționăm că, în decontul lunar de TVA, facturile emise pentru luna precedentă sunt prinse în acea lună la TVA colectată, chiar dacă au data de luna următoare (facturi cu data din decembrie 2015 sunt prinse în jurnale și decont TVA noiembrie 2015, luna în care s-au prestat serviciile).

Rezolvare:

În situația prezentată, factura poate fi emisă în luna imediat următoare datei faptului generator (data prestării serviciului decembrie 2015) până pe data de 15 ianuarie 2016, dar fără a fi afectată data faptului generator și a exigibilității TVA.

Prin art. 155 alin. (15) nu se amână exigibilitatea TVA pentru luna imediat următoare prestării, fiind reglementată doar posibilitatea emiterii facturii „până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei”, ceea ce înseamnă că, în cazul unei prestări de servicii, data faptului generator este data prestării serviciului (noiembrie 2015).

Astfel, pentru serviciile efectiv prestate în luna decembrie 2015, data faptului generator este luna decembrie 2015.

În acest sens, avem în vedere prevederile art. 134 „Faptul generator și exigibilitatea – definiții” din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.”

Astfel, nu trebuie confundat termenul-limită obligatoriu stabilit până la care se poate emite o factură, așa cum rezultă din textul de lege „are obligația de a emite o factură cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei...” cu obligațiile referitoare la colectarea taxei prin factura emisă și raportarea operațiunii respective prin decontul de TVA cod 300 la data faptului generator. Astfel, se au în vedere prevederile art. 156² „Decontul de taxă” alin. (2) din Codul fiscal din care rezultă că decontul de TVA

cuprinde suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare, adică în luna decembrie 2015, la data faptului generator al operațiunii, luna decembrie 2015. În acest context, avem în vedere că, în conformitate cu art. 134² din Codul fiscal, exigibilitatea taxei poate fi anterioară sau concomitentă cu data la care are loc faptul generator (data livrării de bunuri), dar fără a fi ulterioară faptului generator (15 ianuarie 2016):

„1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturii, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;”.

În acest context, trebuie reținut faptul că o factură poate fi emisă chiar dacă nu a avut loc:

- o livrare de bunuri;
- o încasare de avans.

Astfel, regula generală stabilește că exigibilitatea taxei intervine la data faptului generator = data prestării serviciilor.

Prin acest termen de emiterie a facturii s-a creat posibilitatea ca prin decontul de TVA cod 300, atât furnizorul cât și cumpărătorul să întocmească formalitățile necesare pentru raportarea în luna curentă, de exemplu ianuarie 2016 pentru decontul de TVA cod 300 aferent lunii decembrie 2015 completat cu valoarea operațiunilor economice al căror fapt generator a intervenit în luna anterioară raportării (decembrie 2015).

Acesta este motivul pentru care, pe factura emisă, se înscrie, obligatoriu,

data livrării bunurilor sau data prestării serviciilor, dacă această dată este anterioară emiterii facturii. Obligația este reglementată prin art. 155 alin. (19) lit. c) din Codul fiscal: „Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:... c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;”.

Deci, chiar dacă factura poate fi emisă faptic până în data de 15 ianuarie 2016, pe factură se înscrie data prestării decembrie 2015, dar nu mai târziu de sfârșitul lunii în care a avut loc faptul generator, respectiv în luna decembrie 2015.

Astfel, se evită neconcordanțele dintre:

- înregistrarea contabilă și evidența fiscală organizată pe baza jurnalului pentru vânzări a aceleiași operațiuni;
- evidența contabilă, evidența fiscală și raportarea prin decontul de TVA și declarația cod 394.

În concluzie, chiar dacă factura se emite faptic până pe data de 15 ianuarie 2016, pe factură se înscrie fie data prestării serviciilor pe baza situațiilor de lucrări sau a raportului de lucru, fie ultima zi a lunii calendaristice în care are loc faptul generator deoarece:

- obligația colectării TVA intervine în luna decembrie 2015, ca fapt generator;
- obligația raportării prin decontul de TVA cod 300 intervine până pe data de 25 ianuarie 2016, ca dată a exigibilității TVA (data scadenței – obligației de plată a TVA pentru operațiunea al cărei fapt generator a fost în luna decembrie 2015).

În acest context, avem în vedere următoarele prevederi ale art. 134:

- alin. (1), prin care faptul generator este definit drept momentul în care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei (data situației de lucrări, a raportului de lucru etc.);

– alin. (2), conform căruia exigibilitatea taxei este definită drept data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei (data de 25 aprilie). Exigibilitatea plății taxei este data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1) prin care se impune ca plata TVA să se efectueze până la data la care persoana impozabilă are obligația depunerii decontului de TVA.

În concluzie, în situația prezentată, cota TVA aplicabilă este 24% și obligația de plată intervine în luna ianuarie 2016, termenul de plată fiind cel mai târziu în data de 25 ianuarie 2016, inclusiv. Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.

Pentru aplicarea unui tratament fiscal corect cu privire la cota TVA aplicabilă (24%) nu este relevant faptul că:

- factura nu se poate emite în ultima zi a lunii deoarece nu pot fi operate încasările pe baza extraselor de cont. Practic, o factură trebuie emisă, indiferent de data încasării contravalorii acesteia;
- factura nu se distribuie în timp util pentru a se încadra în termenul de scadență. Practic, scadența poate fi prelungită prin contract, de exemplu, de la 30 de zile la 45 sau la 60 de zile.

Față de cele prezentate, chiar dacă factura se emite cu data de 15 ianuarie 2016, cota aplicabilă pentru operațiunile/serviciile efectuate în luna decembrie 2015 este 24%, fiind aplicabile prevederile art. 140 „Cotele” din Codul fiscal, alin. (3):

„Cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 134² alin. (2), pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității

taxei”. Din acest motiv, valoarea facturilor astfel emise în luna ianuarie 2016 pentru operațiuni efectuate în decembrie 2015 se evidențiază în jurnalul pentru vânzări întocmit pentru luna decembrie 2016 și se raportează prin decontul de TVA întocmit pentru luna decembrie 2016, așa cum s-a procedat și în cazul facturilor emise în luna decembrie 2015 aferente serviciilor efectiv prestate în luna noiembrie 2015.

Prevederile art. 140 „Cotele” din Codul fiscal, alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„Cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 134² alin. (2), pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei” se regăsesc și în Legea nr. 227/2015 din 8 septembrie 2015 privind Codul fiscal, la art. 291 „Cotele”, alin. (4): „Cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 282 alin. (2), pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei.”

Art. 282 „Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii”, alin. (2) din Legea nr. 227/2015, care corespunde art. 134² alin. (2) din Legea nr. 571/2003, se referă la emiteria unei facturi la data la care se încasează avansul:

„Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

- a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;
- b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora.”

*Amelia Dumitras,
consultant fiscal și expert contabil*

Regularizare avans la modificarea cotei de TVA

Problemă fiscală

Firma este plătitoare de TVA, microîntreprindere, cu angajați – transport intern și internațional (intermediar). În decembrie emite facturi de avans cu 24%. În ianuarie stornează factura de avans cu 24%. Emite factura finală clientului cu 20%. Cum se reglează TVA-ul în această situație? Trebuie restituit clientului 4%?

Rezolvare:

În conformitate cu prevederile art. 134 alin. (5) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare (vechiul Cod fiscal), coroborat cu prevederile art. 280 alin. (6) din Legea nr. 227/2015 (noul Cod fiscal): „în cazul schimbării regimului de impozitare se procedează la regularizare pentru a se aplica regimul de impozitare în vigoare la data livrării de bunuri sau prestării de servicii ... dacă a fost încasat un avans pentru valoarea parțială a livrării de bunuri sau a prestării de servicii”.

Ținând cont că Normele de aprobare a noului Cod fiscal sunt în formă de proiect pe site-ul <http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/transparenta/ProiectnormeCF18122015/TI TLUL%20VII%20TVA.pdf>, vom avea în vedere regularizarea avansurilor, la modificarea cotei de TVA, conform punctului 23' – Exemplul 1 din

Normele de aprobare a vechiului Cod fiscal, cu privire la aplicarea art. 140.

Pentru a detalia modul de lucru, în cazul prezentat, vom presupune că:

- la începutul lunii decembrie 2015 s-a încasat un avans de 2.480 lei, pentru care s-a întocmit o factură de avans de aceeași valoare (baza impozabilă 2.000 lei și TVA 480 lei);
- până la sfârșitul lunii decembrie 2015 s-au prestat servicii pentru care s-au întocmit facturi în sumă de 1.240 lei (baza impozabilă 1.000 lei și TVA 240 lei), compensate din avansul încasat cu aceeași sumă.

Așadar, la sfârșitul lunii decembrie 2015, societatea are un avans încasat de 1.240 lei (2.480 – 1.240). Având în vedere schimbarea cotei de TVA (20%) de la 1 ianuarie 2016, se întocmește la începutul lunii ianuarie:

- o factură „în roșu” (cu semnul minus), prin care se va storna avansul rămas (-1.240 lei, din care -1.000 lei baza impozabilă și -240 lei TVA);
- o factură „în negru” (cu semnul plus) care va cuprinde aceeași valoare a avansului rămas (1.240 lei), dar cu noua cotă de TVA (20%).

Valoarea facturii de 1.240 lei va fi defalcată astfel: baza impozabilă 1.033,33 lei ($1.240 \cdot 100 / 120$) și TVA 206,66 lei ($1.240 \cdot 20 / 120$).

Bineînțeles că se poate întocmi și o singură factură către beneficiar, dar care va cuprinde cele două operațiuni:

- stornarea avansului de -1.240 lei (-1.000 baza impozabilă și -240 TVA);
- repunerea avansului de 1.240 lei (1.033,33 baza impozabilă și 206,33 TVA).

Nu este necesar să-i fie remisă clientului nicio sumă, dar compania are obligația ca ambele facturi („în roșu” și „în negru”), sau una singură (care să cuprindă cele două operațiuni) să fie transmise/transmisă beneficiarului pentru înregistrarea în contabilitate. În continuare, pentru prestările de servicii efectuate în anul 2016, se va aplica noua cotă de TVA (20%) și se va compensa valoarea facturată, până la concurența cu valoarea avansului încasat și regularizat.

*Serju Dumitrescu,
director economic*

Impozitarea veniturilor din deșeuri

Problemă fiscală

Problemă fiscală: La achizițiile de deșeuri reciclabile de la persoane fizice în baza Borderoului de achiziție, în anul 2016 se mai reține impozit pe venitul din alte surse 16%? Se impozitează ca în anii trecuți în funcție de proveniența deșeurilor – din gospodărie proprie sau din alte surse sau deloc? Se modifică modelul de borderou?

Rezolvare:

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (adică noul Cod fiscal) prevede la art. 62 lit. e) și f) faptul că sunt neimpozabile veniturile realizate din valorificarea, prin centrele de colectare, a bunurilor mobile sub forma deșeurilor care fac obiectul programelor naționale finanțate din bugetul de stat sau din alte fonduri publice și veniturile de orice fel, în bani sau în natură, primite la predarea deșeurilor din patrimoniul personal.