

Această lucrare poate fi vizualizată și online

RENTROP & STRATON **PRO**

www.rspro.ro

Revista Română de Contabilitate și Monografii Contabile

Nr. 15
Ianuarie 2017

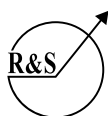
SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

Lista completă a declarațiilor și a formularelor utilizate pentru declararea veniturilor realizate în 2016 și pentru definirea impozitului anual și a contribuțiilor sociale



CAZURI PRACTICE

- Impozit pe venit microîntreprinderi în anul 2017. O.U.G. nr. 84/ 2014 și O.U.G. nr. 3/2017
- Cota de TVA aplicată în 2017. Retur marfă livrată în 2016. Chirie încasată în 2016
- Sold creditor aferent contului 542. Închiderea exercițiului financiar
- Casare mijloace fixe și obiecte de inventar. Valorificarea deșeurilor
- Retrageri numerar cu card bancar. Decontarea sumelor din dividende
- Realizare rețea electrică și recuperare investiție. Tratatment contabil și fiscal
- Tratatment reevaluări efectuate în scop fiscal



RENTROP & STRATON
Informații Specializate

www.rs.ro

Revista Română de CONTABILITATE ȘI MONOGRAFII CONTABILE[®]

Consiliul științific: consultant fiscal Adrian Bența, expert contabil Anca Ivanov, expert contabil Otilia-Mihaela Roman, consultant fiscal Ionuț Jinga, expert contabil Marilena Gughea, expert contabil Irina Coma, consultant fiscal Mariana Toma, consultant fiscal Domnica Vasiliu, expert contabil Violeta Spiridon, expert contabil Olga Crevelescu, consultant fiscal Dani Cucu

CUPRINS – IANUARIE 2017

✓ SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

- **Lista completă a declarațiilor și a formularelor utilizate pentru declararea veniturilor realizate în 2016 și pentru definirea impozitului anual și a contribuțiilor sociale**
expert contabil Otilia-Mihaela ROMAN 3
- **Impozitul specific unor activități aplicabil de la 1 ianuarie 2017**
expert contabil Anca IVANOV 19

✓ MONOGRAFIE CONTABILĂ

- **Cota de TVA aplicată în 2017. Retur marfă livrată în 2016. Chirie încasată în 2016**
expert contabil Otilia-Mihaela ROMAN 25

✓ CAZURI PRACTICE

- **Impozit pe venit microîntreprinderi în anul 2017. O.U.G. nr. 84/2014 și O.U.G. nr. 3/2017** 30
- **Sold creditor aferent contului 542** 31
- **Închiderea exercițiului financiar** 32
- **Casare mijloace fixe și obiecte de inventar. Valorificarea deșeurilor** 33
- **Retrageri numerar cu card bancar. Decontarea sumelor din dividende** 34
- **Realizare rețea electrică și recuperare investiție. Tratatment contabil și fiscal** 35
- **Cursuri, seminarii efectuate. TVA, impozit pe venituri din salarii și contribuții sociale** 36
- **Investiție în curs de execuție din 2012. Solicitarea rambursării TVA în 2017** 38
- **Tratatment reevaluări efectuate în scop fiscal** 39



Așteptăm sugestiile dvs. pe adresa revistadecontabilitate@rs.ro



Publicație lunară editată de:

RENTROP & STRATON – www.rs.ro

ISSN: 2457-9688

Preț: abonament pentru 12 ediții: 532.35 lei;

e-mail: comenzi@rs.ro; www.revistadecontabilitate.contabilul.ro.

Director Divizie Editorială: David Trușcă

Redactor-șef: Carmen Avădănoaei

Tehnoredactare: Dana Segărceanu

Corectură: Elvira Panaitescu



RENTROP & STRATON
Informații Specializate

este recunoscută CNCSIS conform deciziei nr. 284/11.09.2007

Bdul Națiunile Unite nr. 4, Gemenii Center, sector 5, București

Tel./Fax: 021.317.25.87

Președinte: George Straton

Director General: Octavian Breban

Director Economic: Mariana Nețoiu

Director Creație-Producție: Cristina Straton

Director Financiar: Antoaneta Paraschiv

Impozitul specific unor activități aplicabil de la 1 ianuarie 2017

expert contabil
Anca Ivanov

SPECIALISTUL
COMENTEAZĂ

Legea nr. 170/2016 privind impozitul specific unor activități a fost publicată în Monitorul Oficial nr. 812/2016 și se aplică începând cu 1 ianuarie 2017 persoanelor juridice plătitoare de impozit pe profit care, la 31 decembrie 2016:

- nu se aflau în lichidare;
- aveau înscrisă în actele constitutive ca activitate principală sau secundară una din următoarele activități:
 1. 5510 – „Hoteluri și alte facilități de cazare similare”
 2. 5520 – „Facilități de cazare pentru vacanțe și perioade de scurtă durată”
 3. 5530 – „Parcuri pentru rulote, campinguri și tabere”
 4. 5590 – „Alte servicii de cazare”
 5. 5610 – „Restaurante”
 6. 5621 – „Activități de alimentație (catering) pentru evenimente”
 7. 5629 – „Alte servicii de alimentație n.c.a”
 8. 5630 – „Baruri și alte activități de servire a băuturilor”.

Atragem atenția asupra următoarelor aspecte:

- Pentru că prevederile Legii nr. 170/2016 reprezintă o derogare de la prevederile Titlului II – „Impozitul pe profit” din Codul fiscal, ea se aplică numai societăților comerciale plătitoare de impozit pe profit!

O microîntreprindere sau o PFA ori o II care desfășoară aceste activități va plăti în continuare impozit pe venitul microîntreprinderii/impozit pe venit, aceasta nefăcând parte dintre contribuabilii care aplică Titlul II din Codul fiscal, deci nici derogarea de la Titlul II nu o vizează în niciun fel.

- Anul fiscal pentru aplicarea impozitului specific este anul calendaristic (art. 4) – deci, **chiar dacă un contribuabil a optat pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic, va calcula și va plăti impozitul specific până pe 25 iulie 2017, respectiv 25 ianuarie 2018.**

În opinia noastră, pentru a aplica impozitul specific, societatea comercială trebuie să desfășoare efectiv activitățile respective. Simplul fapt că acestea sunt trecute în actul constitutiv împreună cu pagini întregi de alte activități nu este suficient.

Este adevărat că **art. 3** prevede numai simpla existență la 31 decembrie 2016 în actul constitutiv a unuia din codurile CAEN cu pricina.

La **art. 10** se prevede că, dacă în cursul anului (deci 2017, când deja s-ar

plăți impozit specific pentru simpla existență a codului CAEN), contribuabilul realizează venituri și din alte activități, va plăti impozit pe profit. Numai că el va comunica ieșirea de la impozitul specific și reintrarea la impozit pe profit până pe 31 martie anul următor. Deci în 2017 ar plăti impozit specific.

Adică, dacă un magazin de piese auto care este plătitor de impozit pe profit, nu se află în lichidare și în Actul constitutiv are trecut, printre altele, și codul 5610 „Restaurante” – conform **art. 3 din Legea nr. 170**, ar trebui să calculeze impozitul specific în loc de impozitul pe profit. Asta ar însemna că societatea va ignora în 2017 activitatea sa de vânzare de piese auto și va plăti impozit specific pentru 2017 conform Anexei 1:

$1.400 \text{ valoarea impozitului standard} \times (17, \text{ variabilă în funcție de rangul localității} + 2 - \text{ pentru că aceasta este variabila pentru suprafața de 0 metri destinată activității de restaurant} \times 0,9 - \text{ coeficientul de ajutare}) \times 0,45 \text{ coeficientul de sezonabilitate} = 1.400 \times (17 + 2 \times 0,9) \times 0,45 = 1.400 \times 18,8 \times 0,45 = 11.844 \text{ lei (maxim pentru toți coeficienții)}$.

Sau

$1.400 \times (3 + 2 \times 0,9) \times 0,10 = 672 \text{ lei (minim pentru toți coeficienții)}$.

Fie Legea nr. 170 este foarte prost concepută (așa cum credem cu toții), fie legiuitorul a știut exact ce face și s-a asigurat că va primi în 2017 bani de la toți plătitorii de impozit pe profit care au avut neșansa să aibă în Actul constitutiv și unul din aceste coduri CAEN (dacă are mai multe va însuma – potrivit articolului 4 – impozitul specific calculat pentru fiecare dintre ele).

În așteptarea Normelor metodologice, credem totuși în continuare că Legea nr. 170 este incompletă și că, pentru a plăti impozit specific, trebuie să se desfășoare efectiv aceste activități.

De asemenea, sperăm că Normele metodologice vor preciza și un procent pentru veniturile obținute din desfășurarea activităților pentru care se datorează impozit specific, foarte util persoanelor juridice care obțin venituri și din alte activități.

Pentru plătitorii de impozit pe profit care nu au niciun dubiu referitor la faptul că trebuie să aplice impozitul specific (desfășoară doar activitățile prevăzute la unul din codurile CAEN ce fac obiectul legii în discuție) vom încerca în continuare să explicăm și să exemplificăm prevederile Legii nr. 170/2016.

➤ **Regulile** care se aplică la intrarea în sistemul impozitului specific sunt următoarele:

- 1) Până pe 31 martie 2017 se va depune declarația de mențiuni prin care se va solicita scoaterea din evidența plătitorilor de impozit pe profit la 31.12.2016 și luarea în evidență ca plătitor de impozit specific începând cu 01.01.2017. Contribuabilii care se înființează în cursul anului și se încadrează în criteriile pentru plata impozitului specific, plătesc acest impozit începând din anul următor.
- 2) Declararea și plata impozitului specific se face semestrial, până pe data de 25 a lunii următoare (iulie, respectiv ianuarie anul viitor). Suma declarată reprezintă jumătate din impozitul specific anual și se plătește la Bugetul de stat.
- 3) Modul de calcul al impozitului specific și amortizarea fiscală (ce se va calcula în continuare conform **art. 28 din Codul fiscal**) se vor înscrie în Registrul de evidență fiscală.
- 4) Celelalte impozite, taxe și contribuții (salarii, dividende etc.) se declară și se plătesc în mod obișnuit.
- 5) Dacă înainte de intrarea în sistemul impozitului specific societatea avea pierdere fiscală de recuperat, acesta nu va diminua impozitul specific de plată, ci va reîncepe să se recupereze după ieșirea societății din acest sistem și reîncadrarea sa ca plătitor de impozit pe profit. Conform **art. 9 din Legea nr. 170**, „pierderea fiscală se recuperează în perioada cuprinsă între data înregistrării pierderii fiscale și limita celor 7 ani”.

Ieșirea din sistemul impozitului specific presupune reîntoarcerea la plătitor de impozit pe profit și se face:

- 1) Începând cu anul următor anului în care nu se mai îndeplinesc criteriile de la alin. (3) – respectiv se intră în lichidare sau nu se mai deține niciunul din codurile CAEN care fac obiectul acestei legi. Contribuabilul va depune declarația de mențiuni până la 31 martie a anului următor.

2) Începând cu trimestrul următor retragerii autorizației de funcționare/certificatului de clasificare – se depune, de asemenea, declarația de mențiuni conform Codului de procedură fiscală (adică 15 zile).

Art. 10 din Legea nr. 170 – pe care îl evidențiem separat și în întregime deoarece **contrazice art. 3** – prevede:

„(1) Contribuabilii care, în cursul anului, realizează venituri și din alte activități în afara celor corespunzătoare codurilor CAEN prevăzute la art. 1 aplică sistemul de declarare și plată a impozitului pe profit prevăzut de Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare.

(2) Contribuabilii care desfășoară activități prin intermediul unui complex hotelier și realizează venituri din desfășurarea altor activități aplică sistemul de declarare și plată a impozitului pe profit prevăzut de Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare.

(3) Veniturile din alte activități luate în calcul sunt cele înregistrate până la data de 31 decembrie a anului respectiv, inclusiv.”

Deci, dacă în timpul anului în care se plătește impozit specific se înregistrează și alte venituri, societatea plătește impozit pe profit.

Normele metodologice vor lămurii probabil ponderea acestor alte venituri și momentul de la care se plătește impozit pe profit.

➤ **Reguli pentru calculul impozitului specific:**

- 1) Dacă o persoană juridică desfășoară mai multe activități cu codurile CAEN speciale – cu excepția celor care activează drept complex hotelier – determină impozitul prin însumarea impozitului specific pentru fiecare activitate în parte.
- 2) Dacă o persoană juridică are un singur cod CAEN, dar mai multe unități – va însuma impozitul specific pentru fiecare unitate în parte.
- 3) Dacă intervin în cursul anului modificări (încep/încetează activități, se modifică suprafețe) – persoanele juridice recalculază impozitul specific aferent perioadei rămase din an prin împărțirea la 365 de zile calendaristice și înmulțirea cu numărul de zile aferent perioadei rămase.
- 4) Dacă se înființează unități noi, începând din semestrul următor, se recalculază impozitul specific aferent perioadei rămase din an.
- 5) Dacă un sat, comună sau stațiune de interes local dobândește statutul de stațiune turistică de interes național, persoanele juridice care plătesc impozitul specific din zonă vor păstra pentru calcul încă 3 ani indicii pentru sat/comună/stațiune de interes local.
- 6) Dacă apar modificări privind condițiile de clasificare sau numărul locurilor de cazare, se va ține cont de ele începând cu semestrul următor, calculându-se cum s-a prezentat la punctul 3).

➤ **Modul de calcul al impozitului specific:**

1. Impozitul specific anual pentru codurile CAEN:

5610 – „Restaurante”

5621 – „Activități de alimentație (catering) pentru evenimente”

5629 – „Alte servicii de alimentație n.c.a”

Se calculează potrivit **Anexei 1 din Legea nr. 170/2016**, respectiv:

Impozit specific anual/unitate = $k * (x + y * q) * z$, unde:

k – 1.400, valoarea impozitului standard

x – variabilă în funcție de rangul localității;

y – variabilă în funcție de suprafața utilă comercială/de servire/de desfășurare a activității;

z – coeficient de sezonalitate;

$q = 0,9$ și reprezintă coeficient de ajustare pentru spațiu tehnic unitate-locație de desfășurare a activităților.

Unitatea = locația unde se desfășoară activitatea economică.

Suprafața utilă de desfășurare a activității pentru codurile CAEN 5621 și 5629 = suprafața totală construită, conform certificatului de clasificare/autorizației.

Suprafața utilă comercială/de servire pentru codul CAEN 5610 = suma suprafețelor saloanelor, teraselor și grădinilor de vară, conform certificatului de clasificare/autorizației.

Variabilele și coeficienții se găsesc în tabelele de la Anexa 1 a Legii nr. 170/2016.

EXEMPLU

O societate comercială care desfășoară activitate conform codului CAEN 5610 „Restaurante” deține două unități cu o suprafață de 270, respectiv 310 mp, una în orașul Tulcea și una în comuna Somova.

Impozitul specific datorat pentru anul 2017 se calculează prin însumarea impozitelor specifice determinate pentru fiecare unitate.

Unitatea din Tulcea:

k = valoarea impozitului standard = 1.400

$x = 13$ – pentru că Tulcea este municipiu și unitatea se află în zona A

$y = 58$ – pentru că suprafața utilă este de 270 mp

$z = 0,35$ – pentru că se află în municipiu

$q = 0,9$

Impozitul specific pentru unitatea din Tulcea = $k * (x + y * q) * z = 1.400 * (13 + 58 * 0,9) * 0,35 = 1.400 * (13 + 5,22) * 0,35 = 1.400 * 18,22 * 0,35 = 8.927,8$ lei/an.

Unitatea din Somova:

k = valoarea impozitului standard = 1.400

$x = 3$ – pentru că Somova este comună

$y = 75$ – pentru că suprafața utilă este de 310 mp

$z = 0,10$ pentru că se află într-o comună

$q = 0,9$

Impozitul specific pentru unitatea din Somova = $k * (x + y * q) * z = 1.400 * (3 + 75 * 0,9) * 0,10 = 1.400 * (3 + 67,5) * 0,1 = 1.400 * 70,5 * 0,10 = 9.870$ lei/an.

Impozitul specific datorat de societatea comercială în 2017 este de: $8.927,8$ lei + 9.870 lei = $18.797,8$ lei/an.

Va declara deci în semestrul I și va plăti până pe 25 iulie 2017, respectiv până pe 25 ianuarie 2018: 18.798 (pentru că impozitele nu se declară cu zecimale) lei / 2 = 9.399 lei.

ATENȚIE!

Există o excepție la modul de calcul al impozitului specific pentru societățile comerciale care au codul CAEN 5610 „Restaurante”. Impozitul specific nu se calculează conform formulei, ci este 1.500 lei/an/unitate pentru următoarele categorii de activități:

- vânzători ambulanți la tonete de înghețată;
- cărucioare mobile care vând mâncare;
- prepararea hranei la standuri din piețe.

2. Impozitul specific pentru codul CAEN 5630 – „Baruri și alte activități de servire a băuturilor” se calculează potrivit **Anexei 2 din Legea nr. 170/2016**, respectiv:

Impozit specific anual/unitate = $k * (x + y * q) * z$, unde:

k – 900, valoarea impozitului standard;

x – variabilă în funcție de rangul localității;

y – variabilă în funcție de suprafața utilă comercială/de servire/de desfășurare a activității;

z – coeficient de sezonabilitate;

$q = 0,9$ și reprezintă coeficient de ajustare pentru spațiu tehnic unitate-locție de desfășurare a activităților.

Suprafața utilă comercială/de servire pentru codul CAEN 5630 = suma suprafețelor saloanelor, teraselor și grădinilor de vară, conform certificatului de clasificare/autorizației.

EXEMPLU

O societate comercială autorizată să funcționeze conform codului CAEN 5630 deține un club în București, zona C și un bar în orașul Bragadiru.

Clubul din București are o suprafață de 450 de mp, iar barul din Bragadiru are o suprafață de 90 de mp

Impozitul specific anual se va calcula prin însumarea impozitelor determinate pentru fiecare unitate.

Clubul din București

$k = 900$, valoarea impozitului standard;

$x = 14$ – variabila pentru București, Zona C;

$y = 30$ – variabila corespunzătoare suprafeței de 450 mp;

$z = 0,45$ – coeficientul de sezonabilitate pentru București;

$q = 0,9$ și reprezintă coeficient de ajustare pentru spațiu tehnic unitate-locție de desfășurare a activităților.

Impozitul specific pentru clubul din București = $k * (x + y * q) * z = 900 * (14 + 30 * 0,9) * 0,45 = 16.605$ lei/an.

Barul din Bragadiru

$k = 900$, valoarea impozitului standard;

$x = 2$ – variabila pentru Bragadiru;

$y = 8$ – variabila corespunzătoare suprafeței de 90 de metri;

$z = 0,40$ – coeficientul de sezonabilitate pentru Bragadiru;

$q = 0,9$ și reprezintă coeficient de ajustare pentru spațiu tehnic unitate-locție de desfășurare a activităților.

Impozitul specific pentru barul din Bragadiru = $k * (x + y * q) * z = 900 * (2 + 8 * 0,9) * 0,40 = 3.312$ lei/an.

Impozitul specific datorat de societatea comercială în 2017 este de: 16.605 lei + 3.312 lei = 19.917 lei/an.

Va declara deci în semestrul I și va plăti până pe 25 iulie 2017: 19.917 lei / 2 = 9.959 lei.

La fel și în semestrul II dacă nu își modifică suprafețele sau numărul de unități.

3. Impozitul specific anual pentru codurile CAEN:

5510 – „Hoteluri și alte facilități de cazare similare”

5520 – „Facilități de cazare pentru vacanțe și perioade de scurtă durată”

5530 – „Parcuri pentru rulote, campinguri și tabere”

5590 – „Alte servicii de cazare”

Se calculează potrivit **Anexei 3 din Legea nr. 170/2016**, respectiv:

Impozitul specific anual / unitate = $k \times$ număr locuri de cazare, unde:

k = lei/loc de cazare/an.

Valoarea coeficientului k este diferită în funcție de categoria și/sau tipul de structură de primire turistică menționate în certificatul de clasificare și se regăsește în tabelul din Anexa 3 a Legii nr. 170/2016.

EXEMPLU

O pensiune turistică din Delta Dunării clasificată ca având 3 margarete și care are 12 locuri de cazare va calcula impozitul specific anual astfel:

k = 51 lei/loc de cazare/an – informație care se obține din Tabelul nr. 2, Anexa 3

Numărul de locuri de cazare = 12

Impozitul specific anual = $51 \times 12 = 612$ lei/an.

Reamintim: societatea comercială ce deține pensiunea trebuie să fie plătitoare de impozit pe profit.

Societatea va avea următoarele obligații declarative referitoare la impozit:

– va informa A.N.A.F. că nu mai plătește impozit pe profit, ci impozit specific până pe 31 martie 2017;

– va depune declarația de impozit semestrial și va plăti până pe 25 iulie 2017, respectiv 25 ianuarie 2018 : 612 lei/2 semestre = 306 lei/semestru.

Impozitul în cazul activității desfășurate printr-un complex hotelier

Complexul hotelier este definit de Legea nr. 170/2016 ca fiind o structură de primire turistică cu funcțiuni de cazare care pentru obținerea certificatului de clasificare include în perimetrul ei alte activități, dar cel puțin una clasificată ca impusă aferentă codurilor CAEN 5610 „Restaurante” și/sau 5630 „Baruri și alte activități de servire a băuturilor”, și îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

(i) sunt exploatate de aceeași persoană juridică română;

(ii) înregistrează distinct în evidența contabilă operațiunile efectuate;

(iii) nu include activitățile aferente codurilor CAEN 5621 „Activități de alimentație (catering) pentru evenimente” și 5629 „Alte servicii de alimentație n.c.a.”.

Societățile comerciale plătitoare de impozit pe profit care desfășoară activități prin intermediul unui complex hotelier determină impozitul specific potrivit formulei stabilite în anexa nr. 3, adică:

Impozitul specific anual/unitate = $k \times$ număr locuri de cazare, unde:

k = lei/loc de cazare/an.

Veniturile obținute din activitatea unui complex hotelier, din contracte de închiriere sau asociere către/cu alte societăți vor fi supuse impozitării conform **art. 10 alin. (2) din Legea nr. 170**, articol care prevede:

„(2) Contribuabilii care desfășoară activități prin intermediul unui complex hotelier și realizează venituri din desfășurarea altor activități aplică sistemul de declarare și plată a impozitului pe profit prevăzut de Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare.”

Legea nr. 170/2016 prevede la **art. 13** că se vor elabora norme metodologice de aplicare în 90 de zile de la publicarea în Monitorul Oficial (14.10.2016), deci ar trebui să le avem în luna **ianuarie** 2017. Sperăm să apară pentru că până pe 31 martie contribuabilii supuși impozitului specific trebuie să declare la A.N.A.F. intrarea în acest sistem, iar Legea nr. 170 nu lămurește fără echivoc cine sunt aceștia.

Cota de TVA aplicată în 2017. Retur marfă livrată în 2016. Chirie încasată în 2016

expert contabil
Otilia-Mihaela Roman

MONOGRAFIE
CONTABILĂ

Articolul 291 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal stipulează:

„(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017.”

➤ Pentru marfa livrată în 2016, cum se facturează în 2017 returul? Cu ce cotă de TVA? Dar discountul financiar?

În această situație, sunt aplicabile prevederile **art. 291 alin. (4) din Codul fiscal:**

„(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.”

Faptul generator ia naștere la data livrării bunurilor, conform **art. 281 alin. (1) din Codul fiscal**, în cazul de față, faptul generator a avut loc în anul 2016, ocazie cu care, probabil, s-a emis și factura.

Returul de marfă și discountul financiar reprezintă, în sensul TVA, o ajustare a bazei impozabile, operațiune prevăzută la **art. 287 lit. b) și c) din Codul fiscal**, astfel:

„ART. 287 – Ajustarea bazei de impozitare

Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul desființării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză, ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive/definitive și irevocabile, după caz, sau în urma unui arbitraj;

c) în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 286 alin. (4) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;”

Potrivit **punctului 32 alin. (1) din Normele de aplicare:**

„(1) În situațiile prevăzute la art. 287 din Codul fiscal, furnizorii de

bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. 287 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop, furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului.”

În cazul ajustării bazei impozabile de către furnizor, sunt aplicabile următoarele prevederi din Codul fiscal:

„ART. 282 – Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(9) În cazul evenimentelor menționate la art. 287, taxa este exigibilă la data la care intervine oricare dintre evenimente, iar regimul de impozitare, cotele aplicabile și cursul de schimb valutar sunt aceleași ca și ale operațiunii de bază care a generat aceste evenimente.”

și din Normele de aplicare:

„25.

(2) În aplicarea art. 282 alin. (9) din Codul fiscal, în cazul în care intervin evenimentele prevăzute la art. 287 din Codul fiscal, ulterior datei la care se modifică cota de TVA și/sau regimul de impozitare, pentru ajustarea bazei de impozitare sunt aplicabile cota și regimul de impozitare ale operațiunii de bază care a generat aceste evenimente.

Pentru operațiunile a căror bază impozabilă este determinată în valută, cursul de schimb valutar utilizat pentru ajustarea bazei de impozitare este același ca al operațiunii de bază care a generat aceste evenimente, respectiv cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunea de bază.

Totuși, în cazul în care nu se poate determina operațiunea de bază care a generat aceste evenimente, se vor aplica cota de TVA și regimul de impozitare în vigoare la data la care a intervenit evenimentul și, corespunzător, și cursul de schimb valutar de la această dată, în cazul operațiunilor pentru care baza de impozitare este determinată în valută.”

Obligația furnizorilor de a emite facturi cu semnul minus, în cazul retururilor sau al discounturilor rezultă din următorul paragraf din Codul fiscal:

„ART. 330 – Corectarea facturilor

(2) În situațiile prevăzute la art. 287 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi, cu valorile înscrise cu semnul minus sau, după caz, o mențiune din care să rezulte că valorile respective sunt negative când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus sau fără mențiunea din care să rezulte că valorile respective sunt negative, dacă baza de impozitare se majorează, care se transmit și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 287 lit. d).”

Din toate textele de lege citate, se desprind următoarele **concluzii:**

- returul de marfă și discountul financiar reprezintă o ajustare a bazei de impozitare a TVA;
- dacă aceste două situații intervin după modificarea cotei de TVA (în cazul de față, în anul 2017), la emiterea facturilor de către furnizor, cu semnul minus, pentru reflectarea acestor ajustări, se aplică cota de TVA în vigoare la data operațiunii de bază, adică se aplică cota de TVA de 20% aferentă livrărilor de marfă din anul 2016;
- deci facturile de retur și de discount cu semnul minus emise în anul 2017 vor purta cota de 20%, dacă se referă la marfa livrată cu această cotă în anul 2016;
- în decontul 300 de TVA, din anul 2017, facturile cu minus emise cu aplicarea cotei de 20% se vor raporta pe rândul 16 „Regularizări taxă colectată”, potrivit instrucțiunilor de completare aprobate, deocamdată, prin Ordinul nr. 588 din 1 februarie 2016 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) „Decont de taxă pe valoarea adăugată”;
- dacă, însă, nu se poate identifica operațiunea de bază care generează un retur sau acordarea unui discount (de exemplu, un retur de marfă din luna decembrie 2017 se poate referi fie la bunuri livrate în anul 2016, fie în 2017, fără ca societatea să le poată identifica în acest fel), atunci, la facturarea returului sau a discountului se aplică cota de TVA în vigoare la data ajustării bazei impozabile (respectiv 19%).

> 2) Pentru chiria încasată în 2016, ce cotă de TVA se aplică?

Și în cazul chiriei, cota de TVA aplicabilă este cea de la faptul generator.

În ceea ce privește chiria, însă, avem un moment al faptului generator stabilit în mod expres la **art. 281 alin. (9) din Codul fiscal**, astfel:

„Art. 281: Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(9) În cazul operațiunilor de închiriere, leasing, concesiune, arendare de bunuri, acordare cu plată pe o anumită perioadă a unor drepturi reale, precum dreptul de uzufruct și superficia, asupra unui bun imobil, serviciul se consideră efectuat la fiecare dată specificată în contract pentru efectuarea plății.”

Așadar, în cazul închirierii, faptul generator – care stabilește și cota de TVA aplicabilă la facturarea chiriei, dacă proprietarul a optat pentru taxarea operațiunii – este dat de data specificată în contractul de închiriere pentru plata chiriei de către chirias.

În Normele de aplicare a art. 281 alin. (9) din Codul fiscal avem următoarele prevederi, referitoare la închiriere:

„24.

(7) ... Conform prevederilor art. 281 alin. (9) din Codul fiscal, în cazul operațiunilor de închiriere, leasing, concesiune, arendare de bunuri, acordare cu plată pe o anumită perioadă a unor drepturi reale, precum dreptul de uzufruct și superficia, asupra unui bun imobil, faptul generator intervine la fiecare dată specificată în contract pentru efectuarea plății. Dacă factura este emisă înainte de data stipulată în contract pentru efectuarea plății, se consideră că factura este emisă înainte de faptul generator de taxă. În situația în care contractul pentru serviciile prevăzute la art. 281 alin. (9) nu specifică scadente precise pentru efectuarea plății serviciilor, faptul generator de taxă intervine, în funcție de natura contractelor încheiate, astfel:

- a) la data plății facturii, dar nu mai târziu de termenul-limită stipulat în contract pentru plata facturii respective, dacă contractul prevede că periodic se emit facturi și serviciile se plătesc într-un anumit termen de la data emiterii unei facturii;
- b) la data plății facturii, dar nu mai târziu de termenul-limită stipulat în factură pentru plata facturii respective, dacă contractul prevede că periodic se emit facturi și termenul de plată este înscris numai în factură;
- c) la data emiterii unei facturii, în situația în care contractul prevede doar data la care se emite factura la anumite intervale de timp, fără să existe nicio specificație nici în contract, nici în factură cu privire la termenul de plată al facturii.

Exemplu: În cazul unui contract de închiriere a unui bun imobil, pentru care persoana impozabilă a optat pentru taxare, sau a unui bun mobil corporal, pot exista următoarele situații:

- a) **dacă în contract se prevede, de exemplu, că plata chiriei se efectuează pe data de 10 a fiecărei luni care urmează unui trimestru calendaristic**, pentru trimestrul anterior, pentru serviciile de închiriere din trimestrul anterior, faptul generator de taxă intervine pe data de 10 a lunii ulterioare fiecărui trimestru calendaristic.

Astfel, pentru serviciul de închiriere aferent trimestrului IV 2015, faptul generator de taxă are loc pe data de 10 ianuarie 2016, indiferent de data la care este emisă factura sau de data la care se face plata efectivă a acestor servicii.

Dacă este emisă o factură înainte de data de 10 ianuarie 2016, de exemplu, în data de 21 decembrie 2015, intervine exigibilitatea de taxă în luna decembrie 2015, se aplică cota de TVA de 24% și factura se declară în decontul de taxă al lunii decembrie 2015.