

V 5.3 AJUSTAREA BAZEI DE IMPOZITARE A TVA

Baza legală

Legea nr. 227 din 8 septembrie 2015 și H.G. nr. 1 din 6 ianuarie 2016:

- art. 287 „Ajustarea bazei de impozitare” și pct. 32 din Norme, de la alin. (1) la alin. (7).

Ajustarea pozitivă și ajustarea negativă

Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată poate fi ajustată negativ sau pozitiv, ulterior emiterii facturii initiale.

Ajustarea negativă a bazei de impozitare a TVA înseamnă reducerea totală sau parțială a acesteia de către furnizorii de bunuri/prestatorii de servicii:

- fie după efectuarea livrării/prestării;
- fie după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată.

ajustarea
bazei

Ajustarea negativă a bazei de impozitare a TVA se efectuează prin emiterea unei facturi cu valorile înscrise cu semnul minus deoarece se reduce baza de impozitare a TVA.

Evenimentele care impun ajustarea negativă a bazei de impozitare a TVA ulterior livrării și înregistrării în evidența contabilă și fiscală a persoanei impozabile sunt cele reglementate prin art. 287 de la lit. a) la lit. e) din Codul fiscal:

- a) desființarea totală sau parțială a contractului pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, înainte de efectuarea acestora, dar pentru care au fost emise facturi în avans;

- b) situații diverse:

- refuzuri totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate;
- desființarea totală sau parțială a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a:
 - unui acord scris între părți;
 - unei hotărâri judecătorești definitive/definitive și irevocabile;
 - unui arbitraj;

situații
ajustare
negativă

În cazul desființării unui contract pentru livrarea de bunuri, urmate de restituirea bunurilor deja livrate, nu se consideră că are loc o nouă livrare de la cumpărător către vânzătorul inițial. Astfel, furnizorul este obligat să emită o factură de stornare, fără să oblige cumpărătorul să emită o factură de „vânzare” a aceluiași bunuri.

În cazul desființării unui contract pentru prestarea de servicii, ajustarea bazei de impozitare a TVA nu se efectuează pentru servicii deja prestate.

c) acordarea rabaturilor, remizelor, risturnelor și alte reduceri de preț după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;

situații
ajustare
negativă

- d) neîncasarea contravalorii facturilor emise pentru bunurile livrate și/sau serviciile prestate, din următoarele cauze posibile:
- intrarea în faliment a beneficiarului;
 - punerea în aplicare a unui plan de reorganizare admis și confirmat printr-o sentință judecătorească, prin care creanța creditorului este modificată sau eliminată;
- e) returnarea de către cumpărători a ambalajelor în care marfa a fost expediată de către furnizori.

Reguli pentru ajustarea corectă a bazei de impozitare TVA

1) Taxa este exigibilă la data la care intervine oricare dintre evenimentele enumerate anterior, iar regimul de impozitare, cotele aplicabile și cursul de schimb valutar sunt aceleași ca și ale operațiunii de bază care a generat aceste evenimente.

exigibilitatea
taxei

Notă: acest aspect este reglementat prin art. 282 „Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii”, alin. (9) din Codul fiscal.

2) În situația livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii pentru care se aplică sistemul TVA la încasare, dacă intervine oricare din evenimentele enumerate anterior, regimul de impozitare, cotele aplicabile și cursul de schimb valutar sunt aceleași ca și ale operațiunii de bază care a generat aceste evenimente.

Pentru stabilirea exigibilității taxei se procedează în funcție de natura evenimentului care a generat ajustarea, astfel:

a) în cazul **desființării totale sau parțiale a contractului** pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, înainte de efectuarea acestora, dar pentru care au fost emise facturi în avans:

■ dacă au fost emise facturi de avans, exigibilitatea taxei intervine la data anulării operațiunii, pentru contravaloarea pentru care a intervenit exigibilitatea taxei. Pentru contravaloarea pentru care nu a intervenit exigibilitatea taxei se operează anularea taxei neexigibile aferente;

■ în cazul în care operațiunea este anulată parțial înainte de livrare/prestare, se operează reducerea taxei neexigibile aferente contravalorii pentru care nu a intervenit exigibilitatea taxei;

■ în situația în care cuantumul taxei aferente anulării depășește taxa neexigibilă; pentru diferență, exigibilitatea taxei intervine la data anulării operațiunii;

refuzuri
privind
bunurile
sau
serviciile

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:

■ se procedează similar situației de la lit. a);

c) în cazul în care **rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor:**

- se operează reducerea taxei neexigibile aferente contravalorii pentru care nu a intervenit exigibilitatea taxei;

d) în cazul în care **contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa** ca urmare a intrării în faliment a beneficiarului sau ca urmare a punerii în aplicare a unui plan de reorganizare admis și confirmat printr-o sentință judecătorească, prin care creanța creditorului este modificată sau eliminată:

imposibilitate
încasare

- se operează reducerea taxei neexigibile aferente contravalorii pentru care nu a intervenit exigibilitatea taxei;

e) în cazul în care **cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expedit marfa**, pentru ambalajele care circulă prin facturare:

- se procedează similar situației de la lit. a).

Aceste reguli în legătură cu sistemul TVA la încasare sunt reglementate prin art. 282 „Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii” alin. (10) din Codul fiscal.

Acordarea reducerilor ulterior livrării/prestării

Baza de impozitare a TVA se diminuează în situația în care furnizorul/prestatorul acordă reduceri comerciale după livrarea bunurilor sau după prestarea serviciilor.

Se încadrează în categoria reducerilor comerciale rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț.

acordare
reduceri

Astfel, de reținut este faptul că acordarea unei reduceri de preț este o reducere comercială, spre deosebire de acordarea unui scont de decontare care este o reducere financiară.

Diferența dintre reducerea financiară și reducerea de preț

Reducerea financiară:

Conform prevederilor pct 77 din reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, reducerile financiare sunt sub formă de sconturi de decontare acordate pentru achitarea datoriilor înainte de termenul normal de exigibilitate.

Decontarea contravalorii unei achiziții de bunuri sau servicii nu este operațiune în sfera de aplicare a TVA, fiind obligația contractuală a clientului/beneficiarului de a achita contravaloarea bunurilor achiziționate/serviciilor primite.

reduceri
financiare

Astfel, deși se acordă ulterior livrării bunurilor/prestării serviciilor, reducerile financiare nu afectează, negativ, baza de impozitare a TVA, astfel încât furnizorul/prestatorul să fie îndreptățit să ajusteze baza de impozitare a TVA.

Indiferent de perioada la care se referă, reducerile financiare reprezintă:

- ⇒ pentru client: venituri ale perioadei care se înregistrează în creditul contului 767 „Venituri din sconturi obținute” = reduceri financiare primite;
- ⇒ pentru furnizor: cheltuieli ale perioadei contul 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate” = reduceri financiare acordate.

În acest context, trebuie reținut faptul că reducerile financiare au un tratament contabil distinct de reducerile de preț, reducerile financiare fiind înregistrate de furnizor/prestator la data încasării, printr-o cheltuială financiară care nu este purtătoare de TVA.

Tratamentul fiscal al TVA pentru bunuri acordate gratuit în scop de promovare

Studiu de caz:

Societatea Tehnoruf, înregistrată în scopuri de TVA în regim normal, având drept perioadă fiscală de raportare luna calendaristică, plătitoare de impozit pe profit, organizează o campanie de marketing cu acordare de premii pentru participanți persoane fizice, pe baza tichetelor răzuibile, acordate pentru achiziții mai mari de 20 lei, inclusiv TVA.

În tichetul răzuibil se înscrie mențiunea „câștigător”, cu precizarea obiectului câștigat, sau „necâștigător”. Campania de marketing are ca scop prioritar **promovarea numelui și a mărcii unui produs nou**, respectiv detergent sub formă de capsule pentru mașina automată de spălat rufe denumit „autoruf 3 în 1”. Scopul principal al campaniei este stimularea vânzărilor aferente noului produs lansat pentru comercializare.

campanie de promovare

Pe lângă premiile în bani, prin campania organizată se prevede și acordarea premiilor constând în diverse produse electrocasnice (mașini automate de spălat vase, mașini de tocat carne, expresoare de cafea), marele premiu fiind un autoturism.

Societatea Tehnoruf cumpără de la terți bunurile acordate drept premii și exercită dreptul de deducere a sumei TVA deductibile înscrise în facturile furnizorilor.

Tratamentul fiscal aplicabil TVA pentru bunurile cumpărate, în vederea acordării premiilor

Bunurile respective pot fi acordate, gratuit, în cadrul campaniei de promovare a noului produs lansat pe piață, inclusiv a numelui producătorului, campanie organizată de către serviciul de marketing din cadrul societății.

Această campanie trebuie organizată în baza unui Regulament, întocmit în acest scop. Din acest regulament trebuie să rezulte cel puțin următoarele informații pentru consumatorii persoane fizice care au calitatea de cumpărători de bunuri la preț cu amănuntul:

- perioada de desfășurare a campaniei;
- cantitatea și valoarea fiecărui bun care urmează a fi oferit gratuit fiecărui client participant, condițiile, dar și modalitatea de acordare a acestuia (de exemplu, la pachet împreună cu produsul x, y etc.) sau pe bază de tichete răzuibile în care se înscrie produsul câștigat, inclusiv marele premiu. Astfel, pot fi oferite atât bunuri care fac parte din produsele comercializate de societatea respectivă (de exemplu, capsule sau pungă de detergent pentru mașina automată de spălat rufe), cât și bunuri de altă natură, achiziționate special în acest scop (de exemplu, 50 buc. electrocasnice mici, un autoturism);
- documentul prin care se confirmă predarea bunului către câștigător (aviz de însoțire, proces-verbal de predare-primire) în care se menționează „*nu se facturează. Premiu în cadrul campaniei(denumirea campaniei din perioada)*”.

cuprins
regulament

În această situație, valoarea bunurilor predate cu titlu gratuit câștigătorilor persoane fizice în cadrul campaniei de promovare și stimulare a vânzărilor reprezintă pentru vânzător o cheltuială deductibilă la determinarea rezultatului fiscal (profit sau pierdere), fiind aferentă atât stimulării vânzărilor, cât și promovării numelui și a mărcii de produs.

! Astfel, valoarea bunurilor acordate gratuit se înregistrează în debitul contului 6232 „Cheltuieli de reclamă și publicitate” (analitic „promovare” marcă de produs „autoruf 3 în 1”).

cheltuieli
deductibile

Valoarea bunurilor acordate drept premii reprezintă pentru societatea care le oferă cheltuieli deductibile fiscal la determinarea profitului impozabil, conform prevederilor articolului 25 alin. (1) din Codul fiscal și pct. 13 alin. (1) lit. a) din norme prin care se precizează faptul că sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri:

„(1) În aplicarea prevederilor art. 25 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice, fără a se limita la acestea, următoarele:

a) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor.”

Din punctul de vedere al TVA, posibilitatea oferirii gratuite a unor bunuri, fără a fi obligatorie colectarea TVA este reglementată prin articolului 270 alin. (8) litera b) din Codul fiscal conform căror:

„Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1): (...) 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”.

Aplicarea acestei prevederi este condiționată de respectarea reglementării de la pct. 7 alin. (10) lit. a) din Normele de aplicare a prevederilor art. 270 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal: „(10) În sensul art. 270 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal:

a) 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. 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.”

Astfel, chiar dacă bunurile respective nu sunt comercializate de către societatea care organizează campania de promovare, dar urmează a fi utilizate de către cumpărător în legătură cu bunurile cumpărate, acordarea gratuită a acestora nu reprezintă livrare de bunuri, astfel încât să fie obligatorie colectarea TVA la valoarea acestora, la momentul acordării, cu titlu gratuit, câștigătorului persoană fizică.

bunuri
acordate
în mod
gratuit/
livrare de
bunuri

Având în vedere că valoarea electrocasnicelor acordate drept premii, inclusiv valoarea autoturismului acordat drept marele premiu este mult mai mare decât valoarea bunurilor cumpărate de către clientul câștigător din magazinul societății organizatoare, iar premiul primit în natură nu poate fi utilizat de către câștigător în legătură cu bunurile comercializate de către societatea care organizează campania promoțională, acordarea electrocasnicelor sau a autoturismului în cadrul campaniei promoționale îndeplinește condițiile pentru a fi considerată o livrare de bunuri conform prevederilor art. 270 alin. (8) lit. b) sau lit. c) din Codul fiscal.

Din acest motiv, pentru bunurile respective se colectează TVA, deoarece s-a exercitat dreptul de deducere la momentul achiziției acestora de la diverși furnizori. Așa cum se poate constata, în situația prezentată în acest studiu de caz, nu se respectă niciuna din cele două condiții impuse prin norme la pct. 7 alin. (10) lit. a), caz în care operațiunea reprezintă o operațiune asimilată unei livrări de bunuri pentru care se colectează TVA prin autofactura emisă deoarece la momentul achiziției bunurilor respective s-a exercitat dreptul de deducere a sumei TVA deductibile înscrise în factura furnizorului/furnizorilor.

colectare
TVA

De reținut este faptul că, atât pentru electrocasnicele achiziționate, cât și pentru autoturismul achiziționat, societatea organizatoare poate exercita integral, la momentul achiziției, dreptul de deducere a sumei TVA deductibile înscrise în factura furnizorului.

Exercitarea dreptului de deducere poate fi efectuată în situația în care bunurile respective sunt achiziționate în altă perioadă fiscală de raportare, de exemplu ianuarie 2019, anterioară perioadei de acordare a premiului, de exemplu mai 2019.

În acest caz, persoana impozabilă trebuie să considere acordarea gratuită a electrocasnicelor/autoturismului către câștigător drept operațiune asimilată unei livrări de bunuri pentru care este obligată să colecteze TVA.

Sunt aplicabile prevederile art. 270 „Livrea de bunuri” alin. (4) lit. b):

„(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:
(...)

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.”

Pentru realizarea unei operațiuni asimilate unei livrări de bunuri, Tehnoruf, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în regim normal, trebuie să emită autofactura doar în scop de TVA pentru:

- evidențierea operațiunii în jurnalul pentru vânzări în perioada fiscală de raportare în care are loc acordarea de premii în natură;
- raportarea prin decontul de TVA cod 300 la rândul 9, alocat pentru „Livrări de bunuri și prestări de servicii, taxabile cu cota 19%”;
- raportarea prin declarația informativă cod 394, în cartușul D prin înscrierea informațiilor referitoare la țară, localitate, județ/sector, stradă, nr., bloc, apartament, alte detalii adresă, CNP.

În autofactura emisă, pe lângă valoarea electrocasnicelor sau valoarea autoturismului acordate/acordat se înscrie mențiunea „*bun gratuit conform campaniei de promovare – Regulament din data de.....*”

operațiune
asimilată
livrării de
bunuri

În acest caz, suma TVA colectată prin autofactura emisă reîntregește suma cheltuielilor cu valoarea premiilor prin formula contabilă 6232 „Cheltuieli de reclamă și publicitate” = 4427 „TVA colectată”, fără a se înregistra în debitul contului 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”, în corespondență cu creditul contului 4427 „TVA colectată”.



De reținut este faptul că, în cazul autoturismului acordat drept premiu, nu sunt aplicabile prevederile art. 298 „Limitări speciale ale dreptului de deducere,” cu privire la limitarea dreptului de deducere a sumei TVA deductibile aferente autoturismului achiziționat ca bun de capital.

În situația în care bunurile cu destinația de premii sunt achiziționate de către organizatorul campaniei în aceeași perioadă fiscală în care acestea sunt acordate participanților, pentru a evita formalitățile de întocmire a autofacturii, persoana impozabilă are posibilitatea să ia decizia de a nu exercita dreptul de deducere a sumei TVA deductibile înscrise în facturile furnizorilor.

În acest caz, operațiunea nu este tratată drept asimilată unei livrări de bunuri, procedând astfel:

**neexercitarea
dreptului de
deducere a
TVA**

- evidențiază valoarea facturilor primite în jurnalul pentru cumpărări;
- raportează valoarea facturilor emise atât prin decontul de TVA cod 300 la rândul 22 alocat pentru „Achiziții de bunuri și servicii taxabile cu cota de 19%, altele decât cele de la rd. 25”, cât și prin declarația informativă cod 394, în cartușul C;
- având în vedere că nu sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere reglementate prin art. 297 „Sfera de aplicare a dreptului de deducere” alin. (4), suma TVA deductibilă care nu poate fi dedusă reîntregește costul bunurilor achiziționate, iar suma TVA deductibilă nu se preia în decontul de TVA cod 300 la rândul 30 „SUB-TOTAL TAXĂ DEDUSĂ CONFORM ART. 297 ȘI ART. 298 SAU ART. 300 ȘI ART. 298 DIN CODUL FISCAL ȘI COMPENSAȚIE ÎN COTĂ FORFETARĂ”.