

Spețe contabile rezolvate de experți fiscali

Supliment lunar gratuit destinat exclusiv abonaților la
„Consilier – Taxe și Impozite pentru Contabili” – varianta tipărită

Entitate neplătitoare de TVA. Prestări servicii către beneficiar din Spania. TVA

Întrebare:

O microîntreprindere neplătitoare de TVA din România prestează și facturează servicii pentru realizare site și publicitate unei societăți din Spania (agenție imobiliară) plătitoare de TVA. Serviciile se realizează pe teritoriul României. Ce impozite și taxe trebuie să plătească microîntreprinderea din România?

Răspuns:

Serviciilor prestate li se aplica regula generală de stabilire a locului prestării prevăzută la art. 278 alin. (2) din Codul fiscal întrucât nu se încadrează la nicio excepție. Potrivit acesteia, locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

Astfel, locul prestării acestor servicii este considerat a fi în Spania, locul în care beneficiarul este stabilit, cu excepția situației în care serviciile sunt prestate către un sediu fix din România al beneficiarului. Serviciile nu sunt impozabile în România din punctul de vedere al TVA, însă prestatorul trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA pentru operațiuni intracomunitare conform art. 317 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal.

Serviciile pentru care se aplică prevederile art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, care sunt prestate de prestatori stabiliți în România către beneficiari persoane impozabile care sunt stabiliți pe teritoriul Uniunii Europene, se numesc prestări de servicii intracomunitare și se declară în declarația recapitulativă, conform prevederilor art. 325 din Codul fiscal, dacă nu beneficiază de o scutire de taxă.

Persoanele impozabile care prestează astfel de servicii și care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA trebuie să îndeplinească obligațiile specifice de înregistrare în scopuri de TVA prevăzute la art. 316 și 317 din Codul fiscal.

Veniturile din serviciile prestate intră în baza de impozitare a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor.

Asigurări de sănătate. Regim fiscal

Întrebare:

Care este regimul impozitării primelor de asigurare voluntară de sănătate suportate de angajator pentru angajații săi?

Sunt deductibile aceste cheltuieli la calculul impozitului pe profit?

Ce reprezintă primele de asigurare voluntară de sănătate conform Legii nr. 95/2006?

Răspuns:

Conform art. 348 – 349 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, asigurările voluntare de sănătate reprezintă un sistem facultativ prin care un asigurator constituie, pe principiul mutualității, un fond de asigurare, prin contribuția unui număr de asigurați expuși la producerea riscului de îmbolnăvire, și îi indemnizează, în conformitate cu clauzele stipulate în contractul de asigurare, pe cei care suferă un prejudiciu, din fondul alcătuit din primele încasate, precum și din celelalte venituri rezultate ca urmare a activității desfășurate de asigurator și fac parte din gama asigurărilor facultative conform Legii nr. 136/1995 privind asigurările și reasigurările în România, cu modificările și completările ulterioare.

Asigurații pot primi indemnizații atât pentru acea parte a cheltuielilor cu serviciile medicale care excedează pachetului de servicii medicale de bază acoperite de sistemul de asigurări sociale de sănătate, cât și pentru coplăți, dacă acest lucru este prevăzut în contractul de asigurare voluntară de sănătate.

Nu fac obiectul Legii nr. 95/2006 asigurările pentru boli profesionale și accidente de muncă și serviciile medicale furnizate sub formă de abonament.

Asigurările voluntare de sănătate pot fi, în sensul acestei legi, asigurări de tip complementar și suplimentar. Asigurările voluntare de sănătate de tip complementar suportă coplata datorată de asigurat, în condițiile legii.

Asigurările voluntare de sănătate de tip suplimentar suportă total sau parțial plata pentru orice tip de servicii necuprinse în pachetul de servicii medicale de bază, opțiunea pentru un anumit personal medical, solicitarea unei a doua opinii medicale, condiții hoteliere superioare, alte servicii medicale specificate în polița de asigurare.

Servicii medicale furnizate sub formă de abonament reprezintă, potrivit dispozițiilor art. 347 lit. h) din Legea nr. 95/2006, servicii medicale preplătite pe care furnizorii le oferă în mod direct abonaților, și nu prin intermediul asiguratorilor, în afara serviciilor din pachetul de servicii medicale de bază din sistemul de asigurări sociale de sănătate.

Așadar, spre deosebire de asigurările voluntare de sănătate, serviciile medicale sub forma abonamentului sunt achiziționate în mod direct de la furnizori, și nu prin intermediul asiguratorilor.

Conform art. 76 alin. (4) lit. t) din Codul fiscal, primele de asigurare voluntară de sănătate conform Legii nr. 95/2006, republicată, suportate de angajator pentru angajații proprii, sunt venituri neimpozabile în limita a 400 euro anual pentru fiecare persoană. Acestea nu intră în baza de calcul al impozitului pe salarii, nici al contribuțiilor sociale obligatorii.

Sumele care depășesc limita de 400 euro anual pentru fiecare persoană intră în baza de calcul al impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale obligatorii.

Indiferent de valoarea primelor de asigurare, cheltuielile sunt deductibile conform art. 25 alin. (2) din Codul fiscal.

Amortizarea contabilă și amortizarea fiscală. Modificarea duratelor de utilizare

Întrebare:

1. Care sunt condițiile în care durata de amortizare contabilă poate fi modificată în sensul reducerii sau majorării acesteia în timpul exploatării utilajului?
2. Dar durata de exploatare în cadrul amortizării fiscale poate fi modificată?

Răspuns:

1. Din punct de vedere contabil, conform pct. 238 alin. (2)-(3) din Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, la stabilirea amortizării imobilizărilor sunt avute în vedere duratele de utilizare economică, care pot fi diferite de duratele de amortizare utilizate de entități pentru scopuri fiscale.

La alin. (5)-(6) ale pct. 238 din reglementări se prevede că revizuirea duratei de amortizare poate fi justificată de o modificare semnificativă a condițiilor de utilizare, cum ar fi numărul de schimburi în care este utilizat activul, precum și în cazul efectuării unor investiții sau reparații, altele decât cele determinate de întreținerile curente ori a întreruperii folosirii pe o perioadă îndelungată prin trecerea activului în conservare. În aceste situații, durata de amortizare stabilită inițial se poate modifica, cu consecința determinării unei noi cheltuieli cu amortizarea pe perioada rămasă de utilizare.

2. Din punct de vedere fiscal, conform art. 28 din Codul fiscal, valoarea fiscală a mijloacelor fixe amortizate se recuperează pe durata normală de utilizare care reprezintă durata de utilizare în care se recuperează, din punct de vedere fiscal, valoarea de intrare a mijloacelor fixe pe calea amortizării.

La alin. (23) al art. 28 din Codul fiscal se prevede că Ministerul Finanțelor Publice elaborează normele privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe. Totodată, conform pct. I.4 din H.G. nr. 2.139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe se prevede că pentru fiecare mijloc fix nou-achiziționat se utilizează sistemul unor plaje de ani cuprinse între o valoare minimă și una maximă, existând astfel posibilitatea alegerii duratei normale de funcționare cuprinse între aceste limite. Astfel stabilită, durata normală de funcționare a mijlocului fix rămâne neschimbată până la recuperarea integrală a valorii de intrare a acestuia sau scoaterea sa din funcțiune.

Prin urmare, durata de utilizare în cazul amortizării fiscale nu poate fi revizuită, spre deosebire de durata de utilizare în cazul amortizării contabile.

PFA. Deductibilitate contribuții sociale

Întrebare:

Începând din 2016 (conform noului Cod fiscal), pentru PFA, cheltuielile cu CAS (10,5%) și (CASS 5,5%) sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe venit aferent anului 2016?

Răspuns:

Conform art. 68 alin. (5) lit. l) din Codul fiscal, cheltuielile reprezentând contribuții sociale obligatorii, potrivit legii, datorate de către contribuabil sunt deductibile în limitele stabilite potrivit prevederilor titlului V – Contribuții sociale obligatorii, indiferent dacă activitatea se desfășoară individual și/sau într-o formă de asociere. Deducerea cheltuielilor respective se efectuează de organul fiscal competent la recalcularea venitului net anual/pierderii nete anuale, potrivit prevederilor art. 75.

Art. 75 stabilește că organul fiscal competent are obligația recalculării venitului net anual/pierderii nete anuale, determinat/determinată în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, stabilit/stabilită potrivit Declarației privind venitul realizat, prin deducerea din venitul net anual a contribuțiilor sociale obligatorii datorate, potrivit prevederilor titlului V – Contribuții sociale obligatorii.

Astfel, deducerea cheltuielilor reprezentând contribuții sociale obligatorii se face de către organul fiscal competent la recalcularea venitului net anual sau a pierderii nete anuale.

Înregistrare în regim special pentru achiziții intracomunitare de servicii

Întrebare:

O societate neplătitoare TVA care achiziționează servicii intracomunitare trebuie să se înregistreze cu TVA intracomunitar? Există un plafon pentru achiziție de servicii intracomunitare?

Care sunt înregistrările contabile din punctul de vedere al TVA și ce declarații se întocmesc?

Răspuns:

În calitate de persoană impozabilă cu sediul activității economice în România, societatea respectivă este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA doar pentru achiziția intracomunitară a serviciilor, indiferent de valoarea acestora. Spre deosebire de achizițiile intracomunitare de bunuri pentru care înregistrarea se efectuează, obligatoriu numai după realizarea plafonului de 10.000 euro, exclusiv TVA, cu un echivalent de 34.000 lei, pentru achizițiile intracomunitare de servicii nu s-a stabilit un plafon. Astfel, înregistrarea în scopuri de TVA în România se efectuează înainte de realizarea achizițiilor de servicii de la un prestator stabilit pe teritoriul comunitar.

De asemenea, odată cu înregistrarea în scopuri de TVA, societatea din România trebuie să se înscrie și în Registrul operatorilor intracomunitari. După primirea codului de înregistrare în scopuri de TVA din partea autorității fiscale din România, beneficiarul din România trebuie să comunice codul obținut prestatorului stabilit, de exemplu, în Olanda.

Înregistrarea în scopuri de TVA se efectuează conform prevederilor art. 317 din Codul fiscal „*Înregistrarea în scopuri de TVA a altor persoane care efectuează achiziții intracomunitare sau pentru servicii*”. Înregistrarea se efectuează prin formularul cod 091 „*Declarație de înregistrare în scopuri de TVA/Declarație de mențiuni pentru alte persoane care efectuează achiziții intracomunitare sau pentru servicii (091)*”, cod MFP 14.13.01.10.11/a, reglementat prin O.M.F.P. nr. 7 din 4 ianuarie 2010 pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată. Concomitent, beneficiarul din România depune și formularul cod 095 „*Cerere de înregistrare în/radiere din Registrul operatorilor intracomunitari*”, reglementat prin O.M.F.P. nr. 727 din 17 februarie 2016 pentru aprobarea Procedurii de organizare și funcționare a Registrului operatorilor intracomunitari, precum și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare.

Pentru achizițiile intracomunitare de servicii se aplică prevederile regulii generale de taxare reglementate prin art. 278 alin. (2) din Codul fiscal. Conform acestei reguli generale, locul prestării de servicii se consideră a fi locul unde este stabilit beneficiarul serviciilor respective, adică în România. Pentru prestatorul din Olanda, înregistrat în scopuri de TVA în Olanda, serviciul este neimpozabil în Olanda deoarece prestează un serviciu în beneficiul unei persoane impozabile stabilite pe teritoriul altui stat membru care îi comunică un cod valid de TVA, asumându-și astfel responsabilitatea plății TVA în România.

Înregistrarea în scopuri de TVA doar pentru achiziții intracomunitare de servicii obligă beneficiarul din România să achite efectiv TVA bugetului de stat din România și să raporteze valoarea operațiunilor efectuate atât prin decontul special de TVA cod 301, cât și prin declarația recapitulativă cod 390 VIES, cu simbolul S, în perioada fiscală în care intervine exigibilitatea TVA. Suma TVA datorată se calculează prin aplicarea cotei standard TVA 20% la o bază de impozitare determinată în lei prin utilizarea cursului valutar în vigoare la data emiterii facturii de către prestator.

Prin decontul special de TVA cod 301 reglementat prin O.M.F.P. nr. 592 din 3 februarie 2016 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (301) „Decont special de taxă pe

valoarea adăugată”, valoarea operațiunii efectuate și a sumei TVA datorate se raportează la secțiunea 4, denumită *Operațiuni prevăzute la art. 307 alin. (2), (3), (5) și (6) din Codul fiscal*, cu report la secțiunea 4.1, denumită *Achiziții de servicii intracomunitare, pentru care beneficiarul este obligat la plata TVA conform art. 307 alin. (2) din Codul fiscal*. Completarea operațiunii la secțiunea 4.1 „Achiziții de servicii intracomunitare, pentru care beneficiarul este obligat la plata TVA conform art. 307 alin. (2) din Codul fiscal” este reglementată prin O.M.F.P. nr. 592/2016 prin care se prevede că această secțiune „se completează de către: – persoanele impozabile obligate la plata taxei conform art. 307 alin. (2) din Codul fiscal, care nu sunt înregistrate și nu trebuie să se înregistreze conform art. 316 din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu sunt înregistrate conform art. 317 din Codul fiscal, și persoanele juridice neimpozabile care sunt înregistrate conform art. 317 din Codul fiscal, care sunt beneficiare ale serviciilor care au locul prestării în România conform art. 278 alin. (2) din Codul fiscal și care sunt furnizate de către persoane impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul României sau nu sunt considerate a fi stabilite pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 266 alin. (2) din Codul fiscal, chiar dacă sunt înregistrate în România conform art. 316 alin. (4) sau (6) din Codul fiscal;”

În situația în care prestatorul din Olanda nu prezintă beneficiarului din România un certificat de rezidență fiscală în Olanda, societatea este obligată să efectueze reținerea la sursă a impozitului pe venituri persoane juridice nerezidente, aplicând cota de 16%. În situația în care beneficiarul din România primește acest certificat, veniturile sunt impozabile în Olanda, caz în care societatea din România nu trebuie să mai efectueze reținerea la sursă a impozitului, fiind aplicabile prevederile art. 7 „Profiturile întreprinderii” din Legea nr. 85 din 25 mai 1999 privind ratificarea Convenției dintre România și Regatul Olandei pentru evitarea dublei impunerii și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital și a protocolului anexat, semnate la Haga la 5 martie 1998.

Valoarea serviciului primit se înregistrează în evidență contabilă după cum urmează:

– valoarea serviciilor facturate de prestator:

628	=	401
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”		„Furnizori”

– evidențierea obligației de plată a TVA:

635	=	446
„Cheltuieli cu alte impozite, taxe ...” (analitic distinct)		„Alte impozite, taxe.....” (analitic TVA)

– reținerea la sursă a impozitului pe venituri persoane juridice nerezidente în lipsa certificatului de rezidență fiscală în Olanda:

401	=	446
„Furnizori”		„Alte impozite, taxe.....” (analitic impozit nerezidenți)

– efectuarea plății TVA și a impozitului pe venituri persoane juridice nerezidente:

%	=	5121
446		„Conturi la bănci în lei”
„Alte impozite, taxe.....” (analitic TVA)		
„Alte impozite, taxe.....” (analitic impozit nerezidenți)		

– efectuarea plății sumei nete datorate prestatorului extern:

401 = 5124
„Furnizori” „Conturi la bănci în valută”

PFA în calitate de angajator

Întrebare:

Care sunt pașii pe care trebuie să-i parcurgă o persoană fizică, care dorește să angajeze 2 salariați la o proprietate? Persoana este impozitată pe baza normelor de venit (depune 221 în fiecare an).

Ca persoană fizică impozitată pe baza normelor de venit, trebuie să țină vreo evidență?

Răspuns:

Cronologic, la angajarea unui salariat, PFA trebuie să parcurgă cinci etape:

- 1) Prezentarea actelor necesare angajării de către salariat
- 2) Semnarea contractului individual de muncă
- 3) Înmânarea unui exemplar din contractul individual de muncă salariatului
- 4) Înregistrarea contractului individual de muncă în registrul de evidență a salariaților

Contractele de muncă se înregistrează în Registrul general de evidență a salariaților cu cel puțin o zi înainte de începerea efectivă a activității. De asemenea, Registrul general de evidență a salariaților se transmite la ITM cu cel puțin o zi înainte de începerea efectivă a activității.

Până în decembrie 2010, înregistrarea contractelor de muncă se făcea simultan la inspectoratul teritorial de muncă și în Registrul de evidență al salariaților, anume la 20 de zile de la încheierea contractului de muncă.

În prezent, înregistrarea se realizează exclusiv în Registrul de evidență a salariaților, și anume cu cel puțin o zi înainte de începerea efectivă a activității.

- 5) Începerea efectivă a activității

În baza prevederilor art. 8 din H.G. nr. 500/2011, PFA, în calitate de angajator, are obligația de a întocmi un dosar personal pentru fiecare dintre salariați, de a-l păstra în bune condiții la sediu, precum și de a-l prezenta inspectorilor de muncă, la solicitarea acestora.

Acest dosar cuprinde cel puțin următoarele documente:

- actele necesare angajării,
- contractul individual de muncă,
- actele adiționale și celelalte acte referitoare la modificarea, suspendarea și încetarea contractelor individuale de muncă,
- acte de studii/certificate de calificare,
- orice alte documente care certifică legalitatea și corectitudinea completării în registru.

La dobândirea calității de angajator, PFA trebuie să depună declarația de mențiuni Formular 070 în sensul luării în evidență ca plătitor de impozit pe venitul din salarii și contribuțiile aferente.

După încheierea și înregistrarea contractului individual de muncă în Registrul general de evidență a salariaților, PFA-ului îi revine obligația de a plăti salariul angajaților, de a plăti taxele și impozitele aferente veniturilor salariale și de a le declara în Formularul 112 „Declarație privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate.”

Cotă impozit pe venitul microîntreprinderilor, încetare contract de muncă

Întrebare:

În ianuarie 2016, o microîntreprindere plătitoare de impozit pe venit are un salariat cu normă întreagă (angajat din 2015), dar care își încetează contractul cu 31.03.2016. În luna martie este angajat al doilea salariat cu normă întreagă cu data de 02.03 și încetează cu 31.03.2016. În această situație, impozitul pe venit aferent trimestrului trei este 1% sau 2%?

Răspuns:

Din informațiile prezentate la primul punct rezultă că societatea cu statut fiscal de microîntreprindere nu este nou-înființată și că a avut angajat un salariat cu contract individual de muncă cu normă întreagă în condițiile Codului muncii, aprobat prin Legea nr. 53/2003, cu modificările ulterioare.

Potrivit prevederilor art. 12 din Codul muncii, contractul individual de muncă se încheie pe durată nedeterminată, dar prin excepție, în condițiile expres prevăzute de lege, se poate încheia și pe durată determinată.

Încetarea contractului de muncă poate avea loc, potrivit prevederilor art. 55 astfel:

- a) de drept,
- b) ca urmare a acordului părților, la data convenită de acestea,
- c) ca urmare a voinței unilaterale a uneia dintre părți, în cazurile și în condițiile limitativ prevăzute de lege.

Considerăm că primul salariat își încetează contractul individual de muncă cu acordul părților la data de 31.03.2016, inclusiv. Adică, din 1 aprilie, acesta nu mai este angajatul societății.

Pentru trim. I 2016, societatea va datora un impozit pe venit stabilit în cotă de 1% deoarece îi sunt aplicabile prevederile art. 51 alin. (5) din Legea nr. 227/2015, adică la sfârșitul ultimei luni din trimestru are doi angajați cu contract individual de muncă cu timp nedeterminat.

Datorită faptului că aceștia își încheie contractele de muncă începând cu trim. II, pentru menținerea cotei de 1% noii salariați trebuie să fie angajați cu contract individual de muncă pe durată nedeterminată sau pe durată determinată pe o perioadă de cel puțin 12 luni. În cazul în care condiția nu este respectată, începând cu trim. II, societatea va aplica cota de impunere de 3%.

Înregistrare contracte prestări servicii, raportare prin declarația cod 390 VIES

Întrebare:

O societate juridică română încheie contract de prestări servicii cu o altă societate din Bangladesh. Acest contract de prestări servicii se înregistrează la organul ANAF teritorial al societății române?

O societate juridică română face o achiziție intracomunitară (respectiv, Germania). Se raportează în declarația 390 această achiziție?

Răspuns:

Referitor la prima întrebare, în situația în care societatea din Bangladesh are calitatea de prestator de servicii în beneficiul societății din România, contractul se înregistrează în România în funcție de natura serviciilor prestate care necesită prezența prestatorului pe teritoriul României.

Astfel, conform prevederilor art. 1 din O.M.F.P. nr. 1.400 din 21 septembrie 2012 cu privire la procedura de înregistrare a contractelor/documentelor încheiate între persoane juridice române, persoane fizice rezidente, precum și sediile permanente din România aparținând persoanelor juridice străine și persoane juridice străine sau persoane fizice nerezidente,

contractul se înregistrează la organul fiscal competent al beneficiarului din România numai dacă obiectul contractului generează venituri impozabile din executarea pe teritoriul României a serviciilor de natură:

- lucrărilor de construcții, de montaj;
- activităților de supraveghere;
- activităților de consultanță, de asistență tehnică și a oricăror altor servicii prestate în România.

Înregistrarea se realizează prin depunerea, la organul fiscal competent, a formularului „Declarație de înregistrare a contractelor/documentelor care justifică prestările efective de servicii pe teritoriul României, inițiale/adicionale (conexe), încheiate cu persoane juridice străine sau persoane fizice nerezidente”, cod MFP 14.13.01.40/n. Declarația se depune pentru fiecare contract, în termen de 30 de zile de la data încheierii acestuia.

Nu se înregistrează la organul fiscal competent din România contractele încheiate de persoane juridice române, persoane fizice rezidente, precum și sediile permanente din România aparținând persoanelor juridice străine cu persoane juridice străine sau persoane fizice nerezidente pentru activități desfășurate în afara teritoriului României.

Deci contractul se înregistrează în România numai dacă societatea din Bangladesh prestează efectiv servicii pe teritoriul României.

Referitor la cea de a doua întrebare, persoana juridică română raportează, obligatoriu, prin declarația informativă cod 390 VIES, cu simbolul S, valoarea achiziției intracomunitare de bunuri impozabilă în România.

Raportarea se efectuează indiferent de faptul că beneficiarul este înregistrat în România:

- în regim normal, conform prevederilor art. 316 „Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA” (a realizat o cifră de afaceri de 220.000 lei și a îndeplinit obligația de înregistrare) și impozitează achiziția prin aplicarea regimului de taxare inversă prin formula contabilă 4426 = 4427;
- în regim special, conform prevederilor art. 317 „Înregistrarea în scopuri de TVA a altor persoane care efectuează achiziții intracomunitare sau pentru servicii” și achită efectiv TVA bugetului de stat din România.

Așa cum se reglementează prin art. 273 alin. (1), se consideră achiziție intracomunitară de bunuri obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului, către un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediție a bunurilor.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Sumar

V 1. Noutăți și situații tranzitorii

- V 1.1. Noutăți privind aplicarea TVA
- V 1.2. Sfaturi practice, atenționări
- V 1.3. Situații tranzitorii

V 2. Persoane și operațiuni impozabile. Înregistrarea

- V 2.1. Operațiuni și persoane impozabile
- V 2.2. Înregistrarea în scopuri de TVA
- V 2.3. Înregistrarea condiționată în scopuri de TVA

V 3. Operațiuni economice în România. Locul operațiunilor

- V 3.1. Livrarea de bunuri și operațiuni asimilate
- V 3.2. Prestarea de servicii și operațiuni asimilate

V 4. Faptul generator și exigibilitatea TVA

- V 4.1. Faptul generator
- V 4.2. Exigibilitatea TVA

V 5. Baza de impozitare. Cote de TVA

- V 5.1. Baza de impozitare
- V 5.2. Cote de TVA

Structura următoarelor subcapitole și conținutul acestora vor fi stabilite și inserate prin intermediul actualizărilor viitoare!

V 4.2 EXIGIBILITATEA TVA

Baza legală:

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

- art. 280 „Faptul generator și exigibilitatea – definiții” de la alin. (1) la alin. (7) și
- art. 282 „Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii” și
 - ✓ pct. 25 din norme, de la alin. (1) la alin. (8);
 - ✓ pct. 26 din norme, de la alin. (1) la alin. (17);
 - ✓ pct. 27 din norme, alin. (1) și alin. (2);
 - ✓ pct. 28 din norme, de la alin. (1) la alin. (3).
 - ✓ pct. 29 din norme, alin. (1) și alin. (2).

Regula generală prevede că exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Totuși, exigibilitatea este anticipată faptului generator în următoarele situații:

- 1) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;
- 2) la data la care se încasează avansul, pentru plățile parțiale sau integrale în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator;
- 3) la data extragerii numerarului, în cazul livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii realizate prin mașini automate de vânzare, de jocuri sau alte mașini similare.

**exigibilitate
anticipată**

Exigibilitatea plății taxei este data la care o persoană impozabilă este obligată să plătească taxa la bugetul statului până la data la care are obligația depunerii următoarelor formulare:

- decontul de TVA cod 300 sau cod 301;
- declarația cod 307 și declarația cod 311.

Cota TVA

Cota aplicabilă este cea în vigoare la data exigibilității taxei.

În cazul schimbării cotei de TVA între data exigibilității TVA și data faptului generator, la livrarea de bunuri sau la prestarea de servicii se procedează la regularizare cu scopul aplicării cotei în vigoare la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii.

**cota TVA
aplicabilă**

Regimul de impozitare

În cazul în care, pentru operațiunea impozabilă care urmează a fi efectuată, se

emite o factură înainte de data faptului generator sau se încasează un avans total sau parțial, la facturare se aplică regimul de impozitare în vigoare la data exigibilității taxei (data emiterii facturii înainte de data faptului generator sau data încasării avansului).

modificarea regimului de impozitare

La data livrării de bunuri sau la data prestării efective a serviciilor pentru care s-a emis o factură sau a fost încasat un avans, regimul de impozitare aplicat inițial se modifică numai dacă:

- factura a fost emisă pentru contravaloarea parțială a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, sau
- a fost încasat un avans pentru valoarea parțială a livrării de bunuri sau a prestării de servicii.

Pentru modificarea regimului de impozitare, se procedează la regularizarea facturii emise inițial.

Prin Codul fiscal și normele de aplicare s-au reglementat **excepții privind modificarea regimului de impozitare**, aplicabile pentru:

☞ o mică întreprindere:

O mică întreprindere care a emis o factură sau a încasat un avans în perioada în care a aplicat regimul special de scutire, aplică regimul de impozitare în vigoare la data livrării de bunuri sau prestării de servicii dacă la data faptului generator este persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA.

întreprinderi mici

Modificarea regimului de impozitare la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii are loc, obligatoriu, indiferent de faptul că factura s-a emis sau avansul a fost încasat pentru valoarea totală sau parțială a bunurilor sau serviciilor.

Modificarea regimului de impozitare la data faptului generator se efectuează prin regularizarea facturii emise inițial.

☞ o persoană impozabilă care solicită scoaterea din evidența plătitorilor de TVA pentru a aplica regimul special de scutire:

Dacă o astfel de persoană a emis facturi sau a încasat avansuri pentru contravaloarea parțială a livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii taxabile, înainte de scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA, la data livrării de bunuri/prestării de servicii procedează la regularizare pentru a aplica regimul de impozitare în vigoare la data faptului generator (data livrării de bunuri sau data prestării de servicii).

persoane scoase din evidența plătitorilor de TVA

Astfel, furnizorul/prestatorul care nu mai este înregistrat în scopuri de TVA procedează astfel:

- ⇒ emite factura de regularizare pe care înscrie cu semnul minus baza de impozitare și taxa colectată pentru partea facturată/încasată înainte de scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA. Pe factura de regularizare nu se înscrie mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA al furnizorului/prestatorului;
- ⇒ concomitent înscrie contravaloarea integrală a livrării de bunuri/prestării de servicii aplicând regimul special de scutire, fie pe aceeași factură, fie pe o factură separată;
- ⇒ transmite clientului factura de regularizare.

Furnizorul/prestatorul poate solicita restituirea taxei colectate astfel regularizate prin formularul cod (307) „Declarație privind sumele rezultate din ajustarea/corecția ajustărilor/regularizarea taxei pe valoarea adăugată“.

Această excepție nu se aplică în situația în care factura este emisă pentru întreaga contravaloare a livrării/prestării sau este încasată integral contravaloarea livrării/prestării înainte de data faptului generator de taxă, în perioada în care furnizorul/prestatorul era înregistrat în scopuri de TVA.

Cazuri specifice privind faptul generator și exigibilitatea TVA

a) exigibilitatea pentru subvențiile legate direct de prețul produselor sau serviciilor

Aceste subvenții intră în baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării.

Exigibilitatea TVA pentru aceste subvenții intervine la data încasării acestora de la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul Uniunii Europene sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat.

subvenții

b) exigibilitatea în cazul ajustării bazei de impozitare a TVA

În cazul ajustării bazei de impozitare a TVA, taxa este exigibilă la data la care intervine oricare din următoarele evenimente:

- se desființează total sau parțial contractul pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, înainte de efectuarea acestora, dar pentru care au fost emise facturi în avans;
- au loc refuzuri totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate;
- se desființează total sau parțial contractul pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii ca urmare a:
 - ✓ unui acord scris între părți, sau
 - ✓ unei hotărâri judecătorești definitive/definitive și irevocabile, sau
 - ✓ unui arbitraj;
- se acordă rabaturi, remize, risturne și alte reduceri de preț după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;
- contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa ca urmare a:
 - ✓ falimentului beneficiarului, sau
 - ✓ punerii în aplicare a unui plan de reorganizare admis și confirmat printr-o sentință judecătorească, prin care creanța creditorului este modificată sau eliminată;
- cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expedit marfa, în cazul ambalajelor care circulă prin facturare.

ajustarea
bazei de
impozitare

Regimul de impozitare, cotele aplicabile și cursul de schimb valutar sunt aceleași ca și ale operațiunii de bază care a generat aceste evenimente.

c) faptul generator și exigibilitatea în cazul emiterii unui voucher

Din punctul de vedere al TVA, voucherul este un instrument prin care un furnizor de bunuri sau un prestator de servicii își asumă obligația de a-l accepta drept contrapartidă totală sau parțială pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.

Voucher-ul poate fi cu scop unic sau cu scop multiplu:

1. voucher cu scop unic:

În cazul unui voucher cu scop unic sunt cunoscute toate informațiile relevante privind:

- regimul TVA aplicabil operațiunii la care acesta se referă, respectiv livrarea de bunuri/prestarea de servicii ulterioară;
- bunurile și serviciile care urmează a fi vândute.

Sunt vouchere cu scop unic:

- ✓ bonurile de valoare pentru carburanți auto, bilete de călătorie, bilete la spectacole etc.;
- ✓ alte vouchere cu scop unic, similare.

Suma încasată pentru vânzarea unui voucher cu scop unic se încadrează în categoria avansurilor pentru care exigibilitatea TVA intervine la data încasării. În acest caz, faptul generator și exigibilitatea TVA intervin la momentul vânzării voucherului.

2. voucher cu scop multiplu:

Acesta este un voucher pentru care nu sunt cunoscute la momentul vânzării:

- informațiile relevante privind regimul TVA aplicabil operațiunii la care se referă;
- bunurile și serviciile care pot fi achiziționate.

Persoana care vinde voucherul cu scop multiplu este aceeași persoană care realizează livrarea de bunuri/prestarea de servicii în schimbul acestuia. Din acest motiv, sumele încasate din vânzarea voucherului nu sunt considerate avansuri pentru livrările de bunuri/prestările de servicii care pot fi obținute în schimbul acestuia, caz în care exigibilitatea TVA intervine la livrarea bunurilor/prestarea serviciilor.

Sunt vouchere cu scop multiplu tichetele de masă și cartelele telefonice preplătite care pot fi utilizate pentru mai multe scopuri, de exemplu:

- ✓ servicii de telefonie;
- ✓ operațiuni diverse: achiziție de jocuri, melodii, donații etc.

X În situația în care persoana care vinde voucherul cu scop multiplu nu realizează livrarea de bunuri/prestarea de servicii în schimbul acestuia, se consideră că suma încasată din vânzarea voucherului nu reprezintă contravaloarea unor operațiuni în sfera de aplicare a taxei (Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-419/02 BUPA Hospitals Ltd.).

d) faptul generator și exigibilitatea în cazul cartelelor telefonice

**cartele
telefonice**

Vânzarea cartelelor telefonice preplătite sau a cartelelor pentru reîncărcarea cu credit a unei cartele care poate fi utilizată numai pentru servicii de telecomunicații reprezintă o prestare de servicii de telecomunicații cu titlu oneros pentru care faptul generator și exigibilitatea TVA intervin la momentul vânzării cartelei respective.

e) faptul generator și exigibilitatea pentru livrări și achiziții intracomunitare de bunuri

⇒ livrări intracomunitare de bunuri:

În cazul unei livrări intracomunitare de bunuri, scutite cu drept de deducere, exigibilitatea taxei intervine la data emiterii facturii. Factura trebuie emisă până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei. În cazul transferurilor de bunuri ca operațiuni asimilate unei livrări de bunuri, exigibilitatea intervine la data emiterii autofacturii.

**livrare
intracomunitară**

În cazul avansurilor pentru livrări intracomunitare de bunuri sau pentru operațiuni asimilate acestora, exigibilitatea nu intervine la data încasării acestora.

⇒ **achiziții intracomunitare de bunuri:**

În cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri, faptul generator intervine la data la care ar interveni faptul generator pentru livrări de bunuri similare, în statul membru în care se face achiziția.

Exigibilitatea taxei intervine fie la data emiterii facturii prevăzute în statul membru al furnizorului, fie la data emiterii autofacturii de către cumpărătorul din România, fie în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator, dacă nu a fost emisă nicio factură/autofaktură până la data respectivă.

**achiziție
intracomunitară**

În situația în care furnizorul intracomunitar optează pentru emiterea facturii anterior faptului generator de taxă pentru livrarea intracomunitară de bunuri, inclusiv în cazul încasării de avansuri, exigibilitatea taxei aferente achiziției intracomunitare la beneficiar intervine la data emiterii facturii.

f) faptul generator și exigibilitatea pentru importul de bunuri

Dacă la import bunurile sunt supuse taxelor vamale, taxelor agricole sau altor taxe europene similare, faptul generator și exigibilitatea TVA intervin la data la care intervin faptul generator și exigibilitatea pentru acele taxe europene.

Dacă la import bunurile sunt plasate într-un regim vamal special, faptul generator și exigibilitatea taxei intervin la data la care acestea încetează a mai fi plasate într-un astfel de regim.

import