

TAXE ȘI IMPOZITE

Noutăți legislative, comentarii și exemple într-un newsletter 100% practic!



Editorial

Amenzile de primăvară «ard» buzunarele

Pe toate canalele de știri, în fiecare ziar și pe Internet, nu se mai opresc știrile și anunțurile referitoare la amenzile „de sezon”. Toată lumea e amendată în toate părțile. Statul nu mai știe cum să facă să producă repede-repejor niște bani, iar noi, oamenii de rând, să fim mulțumiți de faptul că EL are grijă de noi.



Desigur, nu mai este niciun secret pentru nimeni faptul că, în ultima perioadă, amenzile cresc cot la cot cu salariile. Să nu cumva să scape cineva nevătămat! Dar oamenii sunt mulțumiți. Ei sunt protejați...

În această perioadă, odată cu sărbătorile de Paște și zilele libere de 1 mai, controalele au curs. Organele de control s-au lăudat în toată mass-media și cei luați în vizor au plecat capul. Polițiștii confiscă mărfuri de milioane și aplică amenzi de mai multe milioane de lei. Infracțiunile ies la iveală și nimeni nu mai scapă.

Cum se face, totuși, că astfel de investigații și acțiuni se întâmplă cu preponderență înainte de sărbători? Statul, căci despre el este vorba, are nevoie de fonduri. Și cum productivitatea și crearea de locuri de muncă nu aduc prea multe fonduri, se creează planul, salvarea.

Ce presupune acest lucru? Simplu. Se schimbă, se inventează, se modifică legislația. Rolul acestor modificări ar trebui să fie unul de susținere a mediului economic, dar cum toate lucrurile bune nu rămân nepedepsite, se naște un nou prilej de a porni la vânătoare de amenzi.

Un lucru e clar: România e plină de taxe, impozite și amenzi. O poveste adevărată!

Florin Turza,
avocat, redactor-șef

În această ediție:

Sistemul TVA la încasare. Compensarea sau cesiunea datoriilor	2
Neîndeplinirea obligației de înregistrare în scopuri de TVA. Consecințe	3
TVA la cumpărarea unui autoturism	4
Venituri plătite unei persoane fizice nerezidente	5
Contract de preluare de active. Implicațiile în legătură cu TVA și impozitul pe profit	5
Calculul impozitului pe profit pentru o activitate de noapte	6
Recuperarea pierderii fiscale din perioada funcționării ca microîntreprindere	7
Contracte de prestări servicii. Calculul penalităților	8

Sistemul TVA la încasare. Compensarea sau cesiunea datoriilor

Întrebare:

Societatea X a achiziționat de la furnizorul Y o investiție în valoare de 100.000 lei (inclusiv TVA). Ambele societăți aplică sistemul TVA la încasare. Furnizorul Y a primit un împrumut de la persoane fizice nerezidente în valoare de 50.000 lei pentru a realiza investiția. Prețul investiției se va achita astfel:

- prima tranșă: 50.000 lei, prin transfer bancar;
- a doua tranșă: 50.000 lei se va achita de societatea X direct creditorilor furnizorului Y (persoanelor fizice nerezidente).

Societatea X a dedus TVA aferentă plății primei tranșe de 50.000 lei (plată prin virament bancar). În momentul de față, societatea X a încheiat un alt contract de împrumut, cu o valoare mai mare, cu aceleași persoane fizice nerezidente în care se menționează că împrumutul vechi de 50.000 lei se va compensa cu împrumutul obținut acum. Având în vedere că s-a compensat împrumutul vechi de 50.000 lei cu împrumutul nou-obținut, societatea X are dreptul să-și deducă TVA pentru cea de-a doua tranșă din prețul investiției achiziționate? Dacă da, ce documente atestă acest drept de deducere?

Răspuns:

Societatea X își poate exercita dreptul de deducere a TVA pentru a doua tranșă de 50.000 lei achitată prin compensarea dintre obligația de plată față de furnizorul Y cu obligația acestuia de plată față de creditorul persoană fizică nerezidentă care i-a împrumutat suma de 50.000 lei necesară realizării investiției. În acest context, se au în vedere prevederile pct. 16² alin. (8) din Codul fiscal: „În sensul art. 134² alin. (3) din Codul fiscal, prin încasarea contravalorii livrării de bunuri sau a prestării de servicii se înțelege orice modalitate prin care furnizorul/prestatorul obține contrapartidă pentru aceste operațiuni de la beneficiarul său ori de la un terț, precum plata în bani, plata în natură, compensarea, cesiunea de creanțe, utilizarea unor instrumente de plată.”

Astfel, societatea B își poate exercita dreptul de deducere în baza contractului de compensare dintre împrumutul vechi de 50.000 lei obținut de către Y de la Z cu împrumutul nou-obținut de X de la Z.

Compensarea se poate efectua în baza unui contract de compensare a datoriei înregistrate de Y prin preluarea acestuia de către X sau pe baza unui con-

tract de novatie încheiat între cele 3 părți (Y, X și Z – creditorul persoană juridică nerezidentă). Încheierea acestui contract este posibilă în situația în care între cele trei firme există obligații de plată și creanțe reciproce.

De asemenea, furnizorul Y poate cesiona creditorului Z creanța sa de 50.000 lei deținută asupra lui X ca urmare a vânzării investiției pentru care are de încasat cea de-a doua tranșă. În acest caz, sunt aplicabile prevederile pct. 45 alin. (13) lit. d) din normele de aplicare a art. 145 alin. (1¹) și (1²): „În scopul aplicării prevederilor art. 145 alin. (1¹) și (1²) din Codul fiscal: ...d) în cazul cesiunii de creanțe și a compensării, se aplică corespunzător prevederile pct. 16² alin. (9), respectiv pct. 16² alin. (10), pentru a determina data plății;”.

Normele de la pct. 16² cu privire la cesiunea de creanțe sunt elaborate pentru aplicarea prevederilor art. 134² alin. (3) – (8) din Codul fiscal cu privire la sistemul TVA la încasare. În situația prezentată, dacă Y cesionează creanța sa lui Z, Y fiind o societate înscrisă în sistemul TVA la încasare, sunt aplicabile prevederile pct. 16² alin. (9) lit. a) conform cărora data încasării facturii emise se consideră a fi data cesiunii de creanțe:

„(9) În situația în care are loc o cesiune de creanțe:

a) dacă furnizorul/prestatorul cesionează creanțele aferente unor facturi emise pentru livrări de bunuri/prestări de servicii, se consideră că, la data cesiunii creanțelor, indiferent de prețul cesiunii creanțelor, este încasată întreaga contravaloare a facturilor neîncasate până la momentul cesiunii. În cazul în care cedentul este o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare pentru respectivele operațiuni, exigibilitatea taxei intervine la data cesiunii creanțelor. Indiferent de faptul că furnizorii/prestatorii au cesionat creanțele, în cazul beneficiarilor care aplică sistemul TVA la încasare, precum și al celor care achiziționează bunuri/servicii de la persoane care au aplicat sistemul TVA la încasare pentru respectivele operațiuni, dreptul de deducere a taxei este amânat până la data la care taxa aferentă bunurilor/serviciilor achiziționate a fost plătită;”.

De asemenea, X poate cesiona la rândul său către Z alte creanțe deținute, inclusiv cesiunea dreptului de rambursare a TVA, aspect reglementat la pct. 16² alin. (9) lit. b) conform căruia data plății facturii emise se consideră a fi data cesiunii de creanțe:

„b) dacă persoana care achiziționează bunuri/servicii cesionează furnizorului/prestatorului, drept plată a acestor achiziții, orice creanțe, inclusiv cesiunea dreptului de rambursare a TVA prevăzută la art. 30 din Codul de procedură fiscală, data cesiunii este data la care se consideră că beneficiarul a efectuat plata, respectiv că furnizorul a încasat contravaloarea livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii la nivelul creanței cesionate. În cazul în care cesionarul este o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare pentru respectivele operațiuni, exigibilitatea taxei aferente livrărilor/prestărilor efectuate în beneficiul cedentului creanței intervine la data cesiunii creanței și corespunzător valorii creanței cesionate.

În cazul în care beneficiarul livrării/prestării este cedentul creanței și este o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare sau achiziționează bunuri/servicii de la o persoană care a

aplicat sistemul TVA la încasare pentru respectivele operațiuni, dreptul de deducere a taxei intervine la data cesiunii creanței corespunzător valorii creanței cesionate, iar dreptul de deducere a taxei aferente eventualei diferențe între contravaloarea achizițiilor de bunuri/servicii și contravaloarea creanței cesionate este amânat până la data la care taxa aferentă diferenței respective este plătită.”.

Situația de la pct. 16² lit. a) și b) este exemplificată prin norme după cum urmează:

«Exemplu pentru situația prevăzută la lit. a): Societatea A, având perioada fiscală luna calendaristică, care aplică sistemul TVA la încasare, a emis o factură pentru livrarea unui bun în sumă de 124.000 lei (inclusiv TVA) la data de 10 octombrie 2014 către societatea B. TVA în sumă de 24.000 lei a fost înregistrată în creditul contului 4428 „TVA

neexigibilă”, nefiind încasată de la beneficiar în perioada fiscală respectivă. La data de 15 noiembrie 2014, societatea A cesionează către societatea N creanța aferentă acestei facturi, care nu este încasată de la beneficiarul B. Prețul cesiunii este de 80.000 lei și este încasat în data de 20 decembrie 2014. În ceea ce privește factura pentru livrarea de bunuri din data de 10 octombrie 2014, se consideră că aceasta este încasată și exigibilitatea TVA intervine la data de 15 noiembrie 2014, societatea A având obligația să colecteze TVA în sumă de 24.000 lei, respectiv va evidenția suma TVA de 24.000 lei în debitul contului 4428 „TVA neexigibilă” și concomitent în creditul contului 4427 „TVA colectată”.

Exemplu pentru situația prevăzută la lit. b): societatea B, care aplică sistemul TVA la încasare, a livrat la data de 11 octombrie 2014 către societatea A

bunuri (cărți supuse cotei de TVA de 9%) a căror valoare, inclusiv TVA, este de 109.000 lei. În data de 10 noiembrie 2014, societatea A a cesionat societății B dreptul său de rambursare conform art. 30 din Codul de procedură fiscală, în sumă de 100.000 lei. La data cesiunii, respectiv 10 noiembrie 2014, se consideră că societatea A a plătit/societatea B a încasat suma de 100.000 lei din factura de 109.000 lei. La această dată:

– societatea A va putea să deducă taxa aferentă achiziției astfel: $100.000 \times 9/109 = 8.257$ lei. Diferența de 743 lei rămasă în contul 4428 „TVA neexigibilă” va putea fi dedusă la momentul plății;

– societatea B va colecta TVA aferentă livrării corespunzător creanței care i-a fost cesionată, respectiv 8.257 lei. Pentru diferența de 743 lei rămasă în contul 4428 „TVA neexigibilă”, exigibilitatea va interveni la data efectuării plății de către A a diferenței de 9.000 lei.»

Neîndeplinirea obligației de înregistrare în scopuri de TVA. Consecințe

Întrebare:

O PFA a înregistrat, în cursul anului 2012, livrări din activitatea de cultură a cerealelor de peste 65.000 euro (a livrat cereale către terți, persoane juridice, înregistrate în scopuri de TVA). Aceasta nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA în momentul în care avea obligația. ANAF a efectuat inspecția fiscală și a stabilit sumele datorate de PFA pentru această perioadă. Care este modalitatea de calcul al debitelor către bugetul de stat generate de neînregistrarea în scopuri de TVA a PFA pentru vânzarea de cereale? Care este data de când curg debitele respective? Se presupune că PFA a livrat în februarie 2012 cereale (cele supuse simplificării) în valoare de 250.000 lei și în noiembrie 2012 în valoare de 300.000 lei.

Răspuns:

În conformitate cu prevederile art. 153 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, dacă în cursul anului calendaristic 2012 persoana fizică a atins sau a depășit plafonul de scutire, aceasta avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon.

În conformitate cu prevederile pct. 62 din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003

privind Codul fiscal, în cazul în care persoana fizică autorizată a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA conform legii, iar nerespectarea prevederilor legale a fost identificată de organele de inspecție fiscală înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153 din Codul fiscal, organele fiscale vor solicita plata taxei pe care persoana fizică autorizată ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA, con-

form art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA, dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organul fiscal competent va înregistra în scopuri de TVA persoana fizică, din oficiu. Înregistrarea în scopuri de TVA se consideră valabilă începând cu data comunicării de către organul fiscal competent a deciziei privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA.

După determinarea taxei de plată, organele fiscale vor stabili obligațiile fiscale accesorii aferente conform prevederilor legale în vigoare.

Pentru colectarea creanțelor fiscale se datorează dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere în conformitate cu prevederile Titlului VIII – Colectarea creanțelor fiscale, Capitolul III din Codul de procedură fiscală.

Aceste prevederi au suferit numeroase modificări de-a lungul timpului.

În ceea ce privește dobânzile, în prezent, conform art. 120 alin. (7) din

Codul de procedură fiscală, nivelul dobânzii este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

Aceste prevederi au fost introduse prin punctul 10 din O.U.G. nr. 39/2010 începând cu 10.04.2011.

Începând cu data de 01.07.2010, plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.

Începând cu 01.07.2013, conform modificărilor aduse prin punctul 2 din

O.U.G. nr. 50/2013, nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere și se aplică obligațiilor de plată scadente după data de 1 iulie 2013.

Persoana fizică autorizată care nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege are dreptul să ajusteze în primul decont depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, în condițiile prevăzute la art. 145-149 din Codul fiscal:

a) taxa deductibilă aferentă bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege;

b) taxa deductibilă aferentă activelor corporale fixe, inclusiv celor aflate în curs de execuție, aflate în proprietatea sa la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, cu condiția ca, în cazul bunurilor de capital, perioada de ajustare a deducerii, prevăzută la art. 149 alin. (2) din Codul fiscal, să nu fi expirat. În cazul activelor corporale fixe, altele decât bunurile de capital, se ajustează taxa aferentă valorii rămase neamortizate la data respectivă. În cazul bunurilor de capital se aplică prevederile art. 149 din Codul fiscal;

c) taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată, inclusiv taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii pentru care exigibilitatea de taxă a intervenit, conform art. 134² alin. (2) lit. a) și b) din Codul fiscal, înainte de data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și al cărui fapt generator de taxă, respectiv livrarea/prestarea, are loc în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată;

d) taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii care urmează a fi obținute, respectiv pentru care exigibilitatea de taxă a intervenit, conform art. 134² alin. (2) lit. a) și b) din Codul fiscal, înainte de data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și al cărui fapt generator de taxă, respectiv livrarea/prestarea, are loc după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de taxă.

TVA la cumpărarea unui autoturism

Întrebare:

O societate comercială preia un leasing auto în baza unui contract de novație. Primește de la cedent o factură de 30.000 lei + TVA reprezentând ratele plătite de acesta până la momentul transferului. Mașina se va folosi în scop personal și în interesul firmei, deci TVA se deduce 12%. Acest procent din TVA din factura de novație se înregistrează în valoarea auto care se va amortiza, sau este cheltuielă nedeductibilă?

Răspuns:

Partea de 50% de TVA care este nedeductibilă – deci o taxă nerecuperabilă – mărește valoarea mijlocului fix, conform regulilor generale de evaluare stabilite la punctul 51 din

O.M.F.P. nr. 3.055/2009:

„51. – (1) Costul de achiziție a bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autori-

tățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției bunurilor respective. În costul de achiziție se includ, de asemenea, comisioanele, taxele notariale, cheltuielile cu obținerea de autorizații și alte cheltuieli nerecuperabile, atribuite direct bunurilor respective.”

Amortizarea calculată la prețul de achiziție, inclusiv TVA nedeductibilă de 50%, va fi deductibilă integral la calculul impozitului pe profit, aceasta nefăcând obiectul limitării, conform art. 21 alin. (4) lit. t), care prevede la paragraful 2: „Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea.”