

Taxe și Impozite

pentru

Contabili

Consilier

- ✓ Accize
- ✓ Amortizare
- ✓ Contribuții sociale
- ✓ Control fiscal
- ✓ Fonduri speciale
- ✓ Dividende
- ✓ Impozite și taxe locale
- ✓ Impozit pe profit
- ✓ Leasing
- ✓ Nerezidenți
- ✓ Plata impozitelor
- ✓ Impozit pe salarii
- ✓ Impozit pe venit
- ✓ TVA



RENTROP & STRATON
Taxe și Impozite **Informații specializate**

NOUTĂȚI PRIVIND APLICAREA TVA ÎNCEPÂND CU 1 IANUARIE 2015

Acte normative relevante

Actele normative care afectează taxa pe valoarea adăugată, începând cu 1 ianuarie 2015 sunt următoarele:

- O.U.G. nr. 80 din 10 decembrie 2014 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și a altor acte normative, publicată în M.Of. nr. 906 din 12 decembrie 2014;
- O.P.A.N.A.F. nr. 3.998 din 18 decembrie 2014 privind modificarea și completarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 5/2010 pentru aprobarea Procedurii de soluționare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată formulate de către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România, stabilite în afara Comunității, publicat în M.Of. nr. 942 din 23 decembrie 2014;
- O.P.A.N.A.F. nr. 4.019 din 23 decembrie 2014 privind prorogarea termenului prevăzut la pct. 1 lit. a) și b) din anexa nr. 2 la Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.596/2011 privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA și pentru aprobarea modelului și conținutului declarației informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA, publicat în M.Of. nr. 952 din 29 decembrie 2014;
- O.U.G. nr. 92 din 29 decembrie 2014 pentru reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare și modificarea unor acte normative, publicată în M.Of. nr. 957 din 30 decembrie 2014;
- O.P.A.N.A.F. nr. 4.023 din 23 decembrie 2014 pentru aprobarea Procedurii de înregistrare a persoanelor impozabile, în vederea utilizării unuia dintre regiunile speciale pentru servicii electronice, de telecomunicații, de radiodifuziune sau televiziune, precum și pentru declararea taxei pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art. 152⁴ și art. 152⁵ din Codul fiscal, în situația în care România este stat membru de înregistrare, publicat în M.Of. nr. 963 din 30 decembrie 2014;
- O.P.A.N.A.F. nr. 17 din 7 ianuarie 2015 privind stabilirea criteriilor pentru condiționarea înregistrării în scopuri de TVA, publicat în M.Of. nr. 16 din 9 ianuarie 2015;

baza legală
modificări
TVA

baza legală
modificări
TVA

- O.P.A.N.A.F. nr. 18 din 7 ianuarie 2015 pentru aprobarea Procedurii de înregistrare, la cerere, în scopuri de taxă pe valoarea adăugată potrivit prevederilor art. 153 alin. (9¹) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare, publicat în M.Of. nr. 32 din 15 ianuarie 2015;
- O.P.A.N.A.F. nr. 19 din 7 ianuarie 2015 privind modificarea și completarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.331/2013 pentru aprobarea Procedurii de modificare, din oficiu, a vectorului fiscal cu privire la TVA, precum și a modelului și conținutului unor formulare, publicat în M.Of. nr. 19 din 12 ianuarie 2015;
- O.P.A.N.A.F. nr. 112 din 16 ianuarie 2015 pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare fiscale utilizate de unele persoane impozabile în domeniul taxei pe valoarea adăugată, publicat în M.Of. nr. 40 din 16 ianuarie 2015;
- H.G. nr. 20 din 14 ianuarie 2015 pentru modificarea alin. (6) al pct. 23 din Titlul VI „Taxa pe valoarea adăugată” din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, publicată în M.Of. nr. 46 din 20 ianuarie 2015;
- Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr. 6/2014 de modificare a Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 2/2011, aprobată prin O.M.F.P. nr. 1.873/2011, publicată în M.Of. nr. 20 din 12 ianuarie 2015.

Alte acte normative incidente

În categoria noutăților legislative care intră în vigoare de la 1 ianuarie 2015 se încadrează și **Ordinul nr. 1.802 din 29 decembrie 2014** pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în M.Of. nr. 963 din 30 decembrie 2014 prin care se abrogă O.M.F.P. nr. 3.055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene care s-a aplicat pentru perioada 1 ianuarie 2010 – 31 decembrie 2014.

reglementări
contabile

Totuși, noul act normativ nu modifică monografia înregistrărilor contabile a operațiunilor din sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată deoarece:

- conturile specifice de TVA (4426 „TVA deductibilă”, 4427 „TVA colectată”, 4423 „TVA de plată”, 4428 „TVA neexigibilă” și 4424 „TVA de recuperat”) au fost preluate în noul plan general de conturi, fiind încadrate la clasa 4 „Conturi de terți”, secțiunea 44 „Bugetul statului, fonduri speciale și conturi asimilate”;
- denumirea și funcțiunea conturilor nu a fost modificată.

În categoria noutăților se încadrează și **Decizia UE nr. 931 din 16 decembrie 2014**, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene prin care se stabilește că plafonul de scutire de 65.000 de euro pentru întreprinderi mici se aplică și în anul 2015, până la 31 decembrie 2017, inclusiv.

Prin articolul 2 din Decizia UE nr. 181 din 26 martie 2012 de autorizare a României de a introduce o măsură specială de derogare de la articolul 287 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, România a

primit acceptul pentru cifra anuală de 65.000 euro la cursul valutar din data aderării (220.000 lei) în vederea scutirii de la plata TVA a întreprinderilor mici, aspect motivat de Uniunea Europeană astfel:

„Un plafon mai ridicat pentru regimul special destinat întreprinderilor mici constituie o măsură de simplificare, deoarece ar putea reduce semnificativ obligațiile celor mai mici societăți în ceea ce privește TVA, regimul special respectiv fiind în același timp opțional pentru persoanele impozabile”.

plafon
scutiri

Inițial, acest plafon a fost autorizat până la data de 31.12.2014, inclusiv.

Sinteza modificărilor aduse de O.U.G. nr. 80/2014

Titlul VI din Codul fiscal cu privire la taxa pe valoarea adăugată a fost modificat și completat prin O.U.G. nr. 80 din 10 decembrie 2014, publicată în M.Of. nr. 906 din 12 decembrie 2014.

Aceste modificări și completări sunt motivate de:

- prevederile Regulamentului (UE) nr. 904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată (reformare), conform cărora, în contextul aplicării regimului special pentru serviciile electronice, de telecomunicații, de radiodifuziune sau televiziune, prestate către persoane neimpozabile, începând cu data de 1 ianuarie 2015, statul membru de înregistrare are dreptul să rețină un anumit procent din plățile care se transferă statului membru de consum. România poate fi atât stat membru de consum, cât și stat membru de înregistrare a persoanelor impozabile care prestează astfel de servicii. Ca stat membru de înregistrare, România este îndreptățită, la rândul ei, să rețină un anumit procent din sumele transferate fiecărui stat membru de consum;
- necesitatea schimbării monedei din lei în euro atât pentru raportarea operațiunilor prin declarațiile speciale de TVA, cât și pentru plata TVA datorată de România statelor membre de consum de către persoanele impozabile care urmează să aplice de la 1 ianuarie 2015 regimurile speciale (regimul non-UE și regimul UE) pentru serviciile electronice, de telecomunicații, de radiodifuziune sau televiziune, prestate în beneficiul persoanelor neimpozabile. Prin O.U.G. nr. 8 din 26 februarie 2014 pentru modificarea și completarea unor acte normative și alte măsuri fiscal-bugetare, moneda de raportare și de plată reglementată a fost leul.

regim
special

moneda de
raportare a
operațiunilor

Modificările și completările efectuate sunt în număr de 10 și constau în:

- 1) inserarea punctului 26² la articolul 125¹ „Semnificația unor termeni și expresii” alineatul (1) cu privire la serviciile de radiodifuziune și televiziune, așa cum sunt prevăzute la art. 6b alin. (1) din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011, modificat prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1.042/2013 al Consiliului din 7 octombrie 2013 cu privire la locul prestării serviciilor;
- 2) modificarea articolului 152⁴ „Regimul special pentru persoanele impozabile nestabilite care prestează servicii electronice persoanelor neimpozabile”:
 - alin. (9) cu privire la întocmirea declarației speciale de TVA în euro. De asemenea, s-a reglementat faptul că, în situația în care prestările de servicii

modificări/
completări

urmează a se plăti în alte monede, la completarea declarației se va utiliza rata de schimb în vigoare în ultima zi a perioadei fiscale de raportare. Ratele de schimb utilizate sunt cele publicate de Banca Centrală Europeană pentru ziua respectivă sau cele din ziua următoare, dacă nu sunt publicate în acea zi;

– alin. (10) cu privire la achitarea sumei TVA datorate Uniunii Europene de către persoana impozabilă nestabilă în Uniunea Europeană care aplică regimul non-UE, înregistrată în România, ca stat membru de înregistrare. Astfel, suma totală a taxei urmează a se efectua într-un cont special, în euro, indicat de organul fiscal competent, până la data la care are obligația depunerii declarației speciale;

3) modificarea articolului 152⁵ „Regimul special pentru serviciile electronice, de telecomunicații, de radiodifuziune sau televiziune prestate de către persoane impozabile stabilite în Uniunea Europeană, dar într-un alt stat membru decât statul membru de consum”:

– alin. (9) cu privire la întocmirea declarației speciale de TVA în euro, similar prevederilor alin. (9) al art. 152⁵;

– alin. (10) cu privire la achitarea sumei TVA datorate în statele membre de consum, într-un cont special, în euro, indicat de organul fiscal competent, până la data la care are obligația depunerii declarației speciale, similar prevederilor alin. (9) al art. 152⁴;

4) inserarea alineatului (13) la articolul 152⁵ „Regimul special pentru serviciile electronice, de telecomunicații, de radiodifuziune sau televiziune prestate de către persoane impozabile stabilite în Uniunea Europeană, dar într-un alt stat membru decât statul membru de consum”. Conform acestor prevederi, România, ca stat membru de înregistrare, va avea dreptul să rețină din sumele transferate fiecărui stat membru de consum, ca venit al bugetului de stat, următoarele procente:

– un procent de 30% în perioada 1 ianuarie 2015 – 31 decembrie 2016;

– un procent de 15% în perioada 1 ianuarie 2017 – 31 decembrie 2018;

5) modificarea articolului 153 „Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA”:

– alin. (7) cu privire la obligația organului fiscal de înregistrare a persoanei impozabile. Astfel, pe lângă obligația de înregistrare reglementată prin alin. (1), (2), (4) și (5), organul fiscal este obligat să efectueze înregistrarea după anularea înregistrării în scopuri de TVA conform situațiilor reglementate prin art. 153 alin. (9)¹:

✓ din oficiu, de la data la care a încetat situația care a condus la anularea înregistrării;

✓ la solicitarea persoanei impozabile, dacă:

– încetează situația care a condus la anulare;

– se angajează să depună la termenele prevăzute de lege deconturile de taxă;

– dacă din declarația pe proprie răspundere rezultă că va desfășura activități economice;

– alin. (7)¹ cu privire la stabilirea criteriilor pentru condiționarea înregistrării în scopuri de TVA a societăților cu sediul activității economice în România, în-

modificări/
completări

înregistrarea
în scopuri de
TVA

- ființate în baza Legii societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- 6) modificarea lit. c) de la alineatul (9) al articolului 153 „Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA”. Astfel, anularea înregistrării în scopuri de TVA se efectuează dacă următoarele persoane au înscrise în cazierul fiscal infracțiuni și/sau faptele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. a) din O.G. nr. 75/2001, republicată, cu modificările și completările ulterioare:
- administratorii și/sau persoana impozabilă însăși, în cazul societăților pe acțiuni sau în comandită pe acțiuni;
 - asociații majoritari sau, asociatul unic și/sau administratorii și/sau persoana impozabilă însăși;
- 7) inserarea literei h) la alineatul (9) al articolului 153 „Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA”. Astfel, începând cu anul 2015, organul fiscal competent anulează din oficiu codul de înregistrare în scopuri de TVA dacă persoana impozabilă, societate cu sediul activității economice în România, înființată în baza Legii nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, supusă înmatriculării la registrul comerțului, nu justifică intenția și capacitatea de a desfășura activitate economică potrivit criteriilor și în termenele stabilite prin ordin al președintelui A.N.A.F.;
- 8) modificarea alineatului (9)¹) partea introductivă și lit. a) a articolului 153 „Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA”. Conform acestei modificări, după anularea înregistrării în scopuri de TVA conform alin. (9) lit. a) – e) și h), organul fiscal competent înregistrează persoana impozabilă în scopuri de TVA prin aplicarea prevederilor alin. (7)¹), la solicitarea persoanei impozabile, pentru situațiile prevăzute la alin. (9) lit. a) și b), dacă încetează situația care a condus la anulare, de la data comunicării deciziei de înregistrare în scopuri de TVA;
- 9) inserarea literei e) la alineatul (9)¹), articolul 153 „Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA”. Astfel, după anularea înregistrării în scopuri de TVA, organul fiscal competent efectuează înregistrarea în scopuri de TVA la solicitarea persoanei impozabile, în situația prevăzută la alin. (9) lit. h), dacă încetează situația care a condus la anulare. Conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. h), codul de TVA este anulat din oficiu dacă persoana impozabilă nu justifică intenția și capacitatea de a desfășura activitate economică potrivit criteriilor și în termenele stabilite prin ordin al președintelui A.N.A.F.;
- 10) modificarea lit. e) de la alineatul (2) articolul 160 „Măsuri de simplificare”, cu privire la operațiunea de livrare de energie electrică către un comerciant persoană impozabilă, stabilit în România conform art. 125¹ alin. (2). Astfel, prin această modificare, s-a eliminat perioada ianuarie – noiembrie a fiecărui an calendaristic pentru definirea consumului propriu neglijabil de energie electrică cumpărată.
- De asemenea, s-a modificat condiția 2 pentru definirea calității de comerciant persoană impozabilă. Astfel, anterior datei de 1 ianuarie 2015, prin condiția 2 s-au reglementat următoarele două aspecte:
- activitatea principală, în ceea ce privește cumpărările de energie electrică, o reprezintă revânzarea acesteia;

**înregistrarea
în scopuri
de TVA**

**măsuri de
simplificare**

– consumul propriu din energia electrică cumpărată este neglijabil.

După data de 1 ianuarie 2015, prin condiția 2 s-au reglementat aceleași două aspecte, dar cu obligația depunerii unei declarații din care să rezulte următoarele:

**declarație
consum
propriu**

- activitatea sa principală, în ceea ce privește cumpărările de energie electrică, o reprezintă revânzarea acesteia;
- consumul propriu din energia electrică cumpărată este neglijabil. În acest sens, persoana impozabilă trebuie să depună la organul fiscal competent, până pe data de 10 decembrie a fiecărui an, o declarație pe propria răspundere din care să rezulte că îndeplinește această condiție, respectiv că în perioada ianuarie – noiembrie a acelui an calendaristic a avut un consum propriu de maximum 1% din energia electrică cumpărată, care este valabilă pentru toate achizițiile de energie electrică efectuate în anul calendaristic următor.

X

Prin același articol, s-a reglementat obligația ca persoana impozabilă care obține licența de furnizare a energiei electrice în perioada 1-31 decembrie a unui an calendaristic să depună la organul fiscal competent, în perioada 1-20 ianuarie a anului calendaristic următor o declarație pe propria răspundere din care să rezulte că a avut un consum propriu de maximum 1% din energia electrică cumpărată în perioada din luna decembrie în care a deținut licența de furnizare, care este valabilă pentru toate achizițiile de energie electrică efectuate în anul calendaristic în care se depune această declarație.

**taxare
inversă**

A.N.A.F. are obligația să afișeze pe site-ul său lista persoanelor impozabile care au depus declarațiile respective cel târziu până pe data de 31 decembrie a fiecărui an, respectiv până pe data de 31 ianuarie a anului următor în cazul cumpărătorilor de energie electrică care au obținut licența de furnizare a energiei electrice între datele de 1 și 31 decembrie ale fiecărui an. Furnizorul de energie electrică nu aplică taxare inversă dacă în momentul livrării beneficiarul, care avea obligația de a depune la organul fiscal competent declarația pe propria răspundere privind consumul propriu neglijabil de energie electrică, nu figurează în «Lista persoanelor impozabile care au depus declarațiile pe propria răspundere pentru îndeplinirea condiției prevăzute la art. 160 alin. (2) lit. e) pct. 2 din Codul fiscal».

**regularizarea
taxei**

În cazul cumpărătorilor de energie electrică care au obținut licența de furnizare între 1 și 31 decembrie ale anului anterior, furnizorii pot emite facturi de corecție cu semnul minus conform art. 159 alin. (1) lit. b), în vederea aplicării taxării inverse, respectiv a regularizării taxei și restituirii acesteia către beneficiar pentru livrările efectuate până la data afișării pe site-ul A.N.A.F. a cumpărătorului în lista persoanelor impozabile care au depus declarațiile pe propria răspundere. Pentru achizițiile de energie electrică efectuate în anul în care cumpărătorul obține o licență valabilă de furnizare a energiei electrice, eliberată de A.N.R.E., care face dovada că respectivul cumpărător este un comerciant de energie electrică, cumpărătorul trebuie să transmită vânzătorului o declarație pe propria răspundere din care să rezulte că activitatea sa principală, în ceea ce privește cumpărările de energie electrică, o reprezintă revânzarea acesteia și consumul său propriu estimat din energia electrică cumpărată este neglijabil, care este valabilă până la data de 31 decembrie a anului respectiv.

Modificarea și completarea Codului fiscal

Prin O.U.G. nr. 80 din 10 decembrie 2014 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și a altor acte normative s-a reglementat:

- procedura de înregistrare și de aplicare a regimului special de către persoanele impozabile nestabilite în România care prestează servicii electronice, de telecomunicații, de radiodifuziune sau televiziune prestate în beneficiul persoanelor neimpozabile stabilite în Uniunea Europeană;
- obligația organului fiscal de înregistrare a persoanei impozabile după anularea înregistrării în scopuri de TVA conform următoarelor situații reglementate prin art. 153 alin. (9), de la lit. a) la lit. e):
 - a) a fost declarată inactivă conform prevederilor art. 78¹ din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală;
 - b) a intrat în inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului;
 - c) asociații/administratorii persoanei impozabile sau persoana impozabilă însăși au înscris în cazierul fiscal infracțiuni și/sau faptele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. a) din O.G. nr. nr. 75/2001 privind organizarea și funcționarea cazierului fiscal, republicată;
 - d) dacă reprezentantul persoanei impozabile nu a depus:
 - pe parcursul unui semestru calendaristic niciun decont de TVA cod 300, în situația în care perioada fiscală de raportare este fie luna, fie trimestrul; sau
 - timp de 6 luni consecutive niciun decont de taxă cod 300, în situația în care perioada fiscală este luna calendaristică; sau
 - pentru două trimestre calendaristice consecutive, în situația în care perioada fiscală este trimestrul calendaristic;
 - e) dacă nu a raportat achiziții de bunuri/servicii și livrări de bunuri/prestări de servicii, realizate în cursul perioadei fiscale de raportare, astfel:
 - în deconturile de taxă depuse pentru 6 luni consecutive în cursul unui semestru calendaristic, în situația în care perioada fiscală de raportare este luna calendaristică;
 - pentru două perioade fiscale consecutive în cursul unui semestru calendaristic, în situația în care perioada fiscală de raportare este trimestrul calendaristic.

înregistrarea
după anularea
codului de
TVA

Prin **O.P.A.N.A.F. nr. 3.998 din 18 decembrie 2014** privind modificarea și completarea O.P.A.N.A.F. nr. 5/2010 pentru aprobarea Procedurii de soluționare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată formulate de către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România, stabilite în afara Comunității s-a reglementat:

- faptul că începând cu data de 1 ianuarie 2015 nu beneficiază de rambursarea TVA persoanele impozabile stabilite în afara Comunității care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA în România, dar care utilizează regimul special pentru serviciile electronice, de telecomunicații, de radiodifuziune sau televiziune prestate către persoane neimpozabile, conform prevederilor art. 152⁴ din Codul fiscal.

rambursarea
TVA

Prin **O.P.A.N.A.F. nr. 4.019 din 23 decembrie 2014** privind prorogarea termenului prevăzut la pct. 1 lit. a) și b) din anexa nr. 2 la O.P.A.N.A.F. nr. 3.596/2011 privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA și pentru aprobarea modelului și conținutului declarației informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA:

declararea
livrărilor/
prestărilor

- s-a prelungit termenul de la care devine obligatorie raportarea prin declarația informativă cod 394 a valorii achizițiilor efectuate de persoanele înregistrate în scopuri de TVA, pe teritoriul național, având drept document justificativ bonul fiscal cu o valoare mai mică de 100 euro.

● Acest termen a fost prelungit până la data de 31 decembrie 2016. Același termen este valabil și pentru scutirea de la raportare a valorii facturilor emise prin autofacturare. Astfel, prelungirea termenului s-a efectuat pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2015 și 1 ianuarie 2017.

Prin O.U.G. nr. 92 din 29 decembrie 2014 pentru reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare și modificarea unor acte normative, art. III pct. 8:

- se abrogă prevederile art. 151 cu privire la „Persoana obligată la plata taxei pentru achiziții intracomunitare” începând cu data de 13 februarie 2015.

Evident, această abrogare este eronată deoarece achizițiile intracomunitare de bunuri rămân operațiuni impozabile în România conform prevederilor art. 126 „Operațiuni impozabile” alin. (3) din Codul fiscal de la lit. a) la lit. c): „Sunt, de asemenea, operațiuni impozabile și următoarele operațiuni efectuate cu plată, pentru care locul este considerat a fi în România, potrivit art. 132¹:

- a) o achiziție intracomunitară de bunuri, altele decât mijloace de transport noi sau produse accizabile, efectuată de o persoană impozabilă ce acționează ca atare sau de o persoană juridică neimpozabilă, care nu beneficiază de derogarea prevăzută la alin. (4), care urmează unei livrări intracomunitare efectuate în afara României de către o persoană impozabilă ce acționează ca atare și care nu este considerată întreprindere mică în statul său membru, și căreia nu i se aplică prevederile art. 132 alin. (1) lit. b) cu privire la livrările de bunuri care fac obiectul unei instalări sau unui montaj sau ale art. 132 alin. (2) cu privire la vânzările la distanță;
- b) o achiziție intracomunitară de mijloace de transport noi, efectuată de orice persoană;
- c) o achiziție intracomunitară de produse accizabile, efectuată de o persoană impozabilă, care acționează ca atare, sau de o persoană juridică neimpozabilă”.

Nu sunt operațiuni impozabile achizițiile intracomunitare de bunuri reglementate prin art. 126 alin. (4) din Codul fiscal: „Prin derogare de la prevederile alin. (3) lit. a), nu sunt considerate operațiuni impozabile în România achizițiile intracomunitare de bunuri care îndeplinesc următoarele condiții:

- a) sunt efectuate de o persoană impozabilă care efectuează numai livrări de bunuri sau prestări de servicii pentru care taxa nu este deductibilă sau de o persoană juridică neimpozabilă;
- b) valoarea totală a acestor achiziții intracomunitare nu depășește pe parcursul anului calendaristic curent sau nu a depășit pe parcursul anului calendaristic anterior plafonul de 10.000 euro, al cărui echivalent în lei este stabilit prin norme”.

● Eroarea a fost recunoscută oficial și a fost corectată prin O.G. nr. 4 din 21.01.2015, prin inserarea unui nou articol, articolul 150¹ „Persoana obligată la plata taxei pentru achiziții intracomunitare”.

Practic, eroarea a constat în confuzia dintre punctul 151 din Titlul III „Impozitul pe venit” al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, art. 77 „Reținerea impozitului aferent veniturilor din premii și din jocuri de noroc” și articolul 151 „Persoana obligată la plata taxei pentru achiziții intracomunitare” din Titlul VI din Codul fiscal.

abrogarea
eronată a
art. 151

operațiuni
neimpozabile

Anul fiscal modificat

Începând cu data de 1 ianuarie 2014, unele persoane juridice pot opta ca anul lor fiscal să fie diferit de anul calendaristic (art. 16 alin. (3) din Codul fiscal). Odată cu aplicarea acestor prevederi se asigură și corelarea legii fiscale cu cea contabilă.

Din punct de vedere contabil, următoarele entități pot opta pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic:

- **sucursalele** care aparțin unei persoane juridice cu sediul în străinătate;
- **filialele consolidate** ale unei societăți-mamă cu sediul în străinătate.

**opțiune
an fiscal
modificat**

Nu pot opta pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic, chiar dacă exercițiul financiar al societății-mamă este diferit, următoarele categorii de entități:

- instituțiile de credit;
- societățile de asigurare;
- entitățile autorizate de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare.

Ca regulă generală, primul an fiscal modificat include și perioada anterioară din anul calendaristic cuprinsă între 1 ianuarie și ziua anterioară primei zile a anului fiscal modificat, acesta reprezentând un singur an fiscal.

Entitățile trebuie să comunice organelor fiscale teritoriale modificarea anului fiscal, cu cel puțin 30 de zile calendaristice înainte de începutul anului fiscal modificat.

**comunicare
opțiune**

Pentru modificarea anului fiscal, se depune formularul 014 „Notificare privind modificarea anului fiscal” aprobat prin Ordinul nr. 3.854/2013.

De asemenea, acestea aplică și următoarele reguli de declarare și plată a impozitului pe profit:

- contribuabilii care declară și plătesc impozitul pe profit trimestrial și pentru care anul fiscal modificat începe în a doua lună a trimestrului calendaristic, prima lună a trimestrului calendaristic constituie un trimestru, pentru care se declară și se efectuează plata impozitului pe profit.

**declarare
și plată**

• **Exemplu:**

• Pentru o societate din alt stat, anul fiscal începe la 1 mai și se încheie la 30 aprilie. În anul 2014, sucursala din România își modifică anul fiscal, pentru ca acesta să corespundă cu cel al societății-mamă.

• Entitatea din România depune la organul fiscal formularul 014, până în data de 31 martie 2014, iar primul an fiscal al acestei sucursale va fi 1 ianuarie 2014 – 30 aprilie 2015.

• Luna aprilie 2014 constituie un „trimestru” separat, iar societatea va depune Declarația 100 cu impozitul pe profit până la 25 iulie 2014.

• Ulterior, societatea declară impozitul pe profit trimestrial astfel:

- Trimestrul I – 1 mai 2014 – 31 iulie 2014;
- Trimestrul II – 1 august 2014 – 31 octombrie 2014;
- Trimestrul III – 1 noiembrie 2014 – 31 ianuarie 2015;
- Trimestrul IV – 1 februarie 2015 – 30 aprilie 2015 (pentru trim. IV nu depune Declarația 100).

• Sucursala depune Declarația 101 privind impozitul pe profit anual și va achita diferențele rezultate până la data de 25 iulie 2015.

**declarare
și plată**

- contribuabilii care declară și plătesc impozitul pe profit trimestrial și pentru care anul fiscal modificat începe în a treia lună a trimestrului calendaristic, primele două luni ale trimestrului calendaristic constituie un trimestru, pentru care se declară și se efectuează plata impozitului pe profit.

Exemplu:

• Pentru societatea-mamă dintr-un alt stat, anul fiscal începe la 1 septembrie și se încheie la 31 august. În anul 2014, sucursala din România își modifică anul fiscal, pentru ca acesta să corespundă cu cel al societății-mamă.

• Entitatea din România depune la organul fiscal formularul 014, până în data de 31 iulie 2014, iar primul an fiscal al acesteia este 1 ianuarie 2014 – 31 august 2015.

• Lunile iulie și august 2014 constituie un trimestru separat, iar societatea va depune Declarația 100 cu impozitul pe profit până la 25 octombrie 2014.

• Ulterior, societatea declară impozitul pe profit astfel:

• ● Trimestrul I – 1 septembrie 2014 – 30 noiembrie 2014;

• ● Trimestrul II – 1 decembrie 2014 – 28 februarie 2015;

• ● Trimestrul III – 1 martie 2015 – 31 mai 2015;

• ● Trimestrul IV – 1 iunie 2015 – 31 august 2014 (nu depune Declarația 100).

• Sucursala va depune Declarația 101 și va achita diferențele rezultate până la data de 25 noiembrie 2015.

Aceste prevederi trebuie aplicate și în cazul în care anul fiscal modificat începe în a doua, respectiv în a treia lună a trimestrului IV al anului calendaristic.

Exemplu:

• Începând cu anul 2014, sucursala unei entități dintr-un alt stat dorește să își modifice anul fiscal astfel încât acesta să fie 1 octombrie – 30 septembrie.

• Entitatea din România depune la organul fiscal până în data de 31 august 2014 formularul 014. Primul an fiscal al sucursalei este 1 ianuarie 2014 – 30 septembrie 2015.

• Ulterior, societatea declară impozitul pe profit trimestrial astfel:

• ● Trimestrul I – 1 octombrie 2014 – 31 decembrie 2015;

• ● Trimestrul II – 1 ianuarie 2015 – 31 martie 2015;

• ● Trimestrul III – 1 aprilie 2015 – 30 iunie 2015;

• ● Trimestrul IV – 1 iulie 2015 – 30 septembrie 2015 (pentru trim. IV nu depune Declarația 100).

• Sucursala depune Declarația 101 privind impozitul pe profit anual și va achita diferențele rezultate până la data de 25 decembrie 2015.

**declarare
și plată**

- contribuabilii care declară și plătesc impozitul pe profit anual, cu plăți anticipate efectuate trimestrial, pentru care anul fiscal modificat începe în a doua lună a trimestrului, continuă să facă plata sumelor anticipate calculate anterior (1/12 din impozitul pe profit datorat), prima lună constituind un trimestru. Plata pentru prima lună a trimestrului se face până la data de 25 inclusiv a lunii următoare încheierii trimestrului calendaristic respectiv.

În anul fiscal modificat se continuă efectuarea plăților anticipate la nivelul celor stabilite înainte de modificare.

Exemplu:

• Dacă o sucursală a unei societăți-mamă a optat, în conformitate cu legislația contabilă în vigoare, în anul 2014 pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic (1 august 2014 – 31 iulie 2015), luna iulie 2014 constituie un trimestru, pentru care aceasta trebuie să declare și să efectueze plățile anticipate, în sumă de 1/12 din impozitul pe profit datorat pentru anul precedent, până la data de 25 octombrie 2014.

- Declarația privind impozitul pe profit 101 va cuprinde veniturile și cheltuielile aferente perioadei
- 1 ianuarie 2014 – 31 iulie 2015, iar termenul de depunere a declarației și de plată a impozitului pe profit
- aferent este până la data de 25 octombrie 2015, inclusiv.
- Perioada 1 august 2015 – 31 iulie 2016 reprezintă următorul an fiscal modificat, format din trimestrele august – octombrie 2015, noiembrie 2015 – ianuarie 2016, februarie – aprilie 2016, mai – iulie 2016.
- În situația în care anul fiscal modificat începe în a treia lună a trimestrului calendaristic, primele două luni ale trimestrului calendaristic respectiv vor constitui un trimestru pentru care sucursala are obligația declarării și efectuării plăților anticipate, în sumă de 2/12 din impozitul pe profit datorat pentru anul precedent, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrului calendaristic respectiv (25 decembrie 2014).

Pentru anul 2014, indicele prețurilor de consum utilizat pentru actualizarea plăților anticipate în contul impozitului pe profit anual a fost 102,4% (Ordinul nr. 256/2014), iar pentru anul 2015 acesta este 102,2 (Ordinul nr. 83/2015).

S.1. SALARII ȘI VENITURI LA FUNCȚIA DE BAZĂ

1.1. SALARII ÎN BAZA UNUI CONTRACT INDIVIDUAL DE MUNCĂ

Categoria de venituri din salarii cuprinde:

1. salariile realizate în baza unui contract individual de muncă;
2. veniturile asimilate salariilor în vederea impozitării;
3. avantajele impozabile.

venituri
din salarii

Contractul individual de muncă și contractul colectiv de muncă

La baza plății salariului stă un **contract individual de muncă**. În temeiul contractului individual de muncă, o persoană fizică, denumită salariat, se obligă să presteze munca pentru și sub autoritatea unui angajator, persoană fizică sau juridică.

Drepturile și obligațiile legate de relațiile de muncă dintre angajator și salariat se stabilesc prin negociere, prin contractele colective de muncă și contractele individuale de muncă.

Negocierea salariului presupune nu numai stabilirea quantumului acestuia, dar și a tuturor elementelor care fac parte din ceea ce tot mai frecvent se numește pachetul salarial (salariul de bază, avantaje în natură – acordarea unei mașini din patrimoniul afacerii, plata unor asigurări medicale, prime pentru diverse ocazii cum ar fi de Crăciun, de Paști, de 8 martie, de 1 iunie, tichete de masă, tichete cadou, repaus zilnic și săptămânal, concediu de odihnă anual, securitate și sănătate în muncă, formarea profesională, protecție în caz de concediere ș.a.).

pachet
salarial

În orice relație de muncă intervin două părți:

- **angajatorul** – este orice persoană juridică sau fizică și orice altă entitate, la care își desfășoară activitatea una sau mai multe persoane fizice care prestează munca în schimbul unei plăți; angajatorul care poate fi atât persoană fizică, cât și persoană juridică poate angaja forța de muncă numai prin încheierea unui contract individual de muncă;
- **salariatul** – este persoana fizică care își desfășoară activitatea la un angajator în baza unui contract individual de muncă sau în baza unor legi speciale – în cazul personalului care lucrează în sectorul de apărare națională, ordine publică și siguranța națională – , în schimbul unei plăți sau remunerații.

Contractul colectiv de muncă este o convenție încheiată în formă scrisă prin care se stabilesc clauze privind condițiile de muncă, salarizarea, precum și alte drepturi și obligații ce decurg din raporturile de muncă, încheiată între:

- angajator sau organizația patronală, și
- salariați, reprezentați prin sindicate, sau

contract
colectiv de
muncă

- reprezentanții angajaților, prin intermediul cărora se stabilesc clauze privind drepturile și obligațiile ce decurg din relațiile de muncă.

X Contractele colective de muncă se pot negocia la nivelul de unități, grupuri de unități și sectoare de activitate. Contractele colective de muncă nu pot conține clauze care să stabilească drepturi la un nivel inferior celor stabilite prin contractul colectiv de muncă aplicabil încheiat la nivel superior, iar contractele individuale de muncă nu pot conține clauze care să stabilească drepturi la niveluri inferioare celor stabilite prin contractele colective de muncă aplicabile.

**aplicare
contract
colectiv**

Negocierea colectivă este obligatorie numai la nivel de unitate, cu excepția cazului în care unitatea are mai puțin de 21 de angajați.

Clauzele contractelor colective de muncă produc efecte după cum urmează:

- pentru toți angajații din unitate, în cazul contractelor colective de muncă încheiate la acest nivel;
- pentru toți angajații încadrați în unitățile care fac parte din grupul de unități pentru care s-a încheiat contractul colectiv de muncă;
- pentru toți angajații încadrați în unitățile din sectorul de activitate pentru care s-a încheiat contractul colectiv de muncă și care fac parte din organizațiile patronale semnatare ale contractului.

Salariul minim brut pe economie

**salariu
minim
brut**

Potrivit art. 164 din Codul muncii republicat, salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată, corespunzător programului normal de muncă, se stabilește prin hotărâre a Guvernului, după consultarea sindicatelor și a patronatelor.

În cazul în care programul normal de muncă este, potrivit legii, mai mic de 8 ore zilnic, salariul de bază minim brut orar se calculează prin raportarea salariului de bază minim brut pe țară la numărul mediu de ore lunar potrivit programului legal de lucru aprobat.

- !**
- Pentru anul 2015 (H.G. nr. 1.091/2014), salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată se stabilește:
 - la 975 lei lunar, începând cu data de 1 ianuarie 2015, pentru un program complet de lucru de 168 de ore în medie pe lună în anul 2015, reprezentând 5,781 lei/oră;
 - la 1.050 lei lunar, începând cu 1 iulie 2015, pentru un program complet de lucru de 168 de ore în medie pe lună în anul 2015, reprezentând 6,225 lei/oră.

**obligații
angajator**

Valoarea salariului minim brut pe țară garantat în plată este stabilit periodic prin hotărâre a Guvernului, și este utilizat drept element de referință în stabilirea unor plafoane de venit impozabil sau bază de calcul a unor obligații fiscale. Angajatorul nu poate negocia și stabili salarii de bază prin contractul individual de muncă sub salariul de bază minim brut orar pe țară, fiind obligat să garanteze plata un salariu brut lunar cel puțin egal cu salariul de bază minim brut pe țară.

- !**
- Stabilirea, pentru personalul încadrat prin încheierea unui contract individual de muncă, de salarii de bază sub nivelul celui minim brut (orar) constituie contravenție și se sancționează cu amendă de la 1.000 lei la 2.000 lei.

V 6. APLICAREA COTELOR DE TVA

6.2. COTE TVA ÎN STATELE MEMBRE

Reglementările din Codul fiscal referitoare la cotele de TVA sunt preluate din Directiva nr. 112 din 28 noiembrie 2006 a Consiliului Uniunii Europene cu privire la sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene (JOCE) nr. L 347 din 11 decembrie 2006, cu modificările și completările ulterioare.

Directiva C.E.E.
112/2006

Pentru prevenirea dezechilibrelor structurale în Comunitate și a denaturării concurenței în anumite sectoare de activitate, prin această directivă s-a fixat pentru toate statele membre o cotă standard minimă de 15%.

În Directiva nr. 112, subiectul „cote de TVA” este abordat la titlul VIII, de la capitolul 1 la capitolul 5, structurate astfel:

- capitolul 1 – Aplicarea cotelor
- capitolul 2 – Structura și nivelul cotelor
 - La rândul său, acest capitol este structurat în 3 secțiuni:
 - secțiunea 1 – cota standard;
 - secțiunea 2 – cote reduse;
 - secțiunea 3 – dispoziții speciale.
- capitolul 3 – Dispoziții temporare pentru anumite servicii cu un mare aport de forță de muncă
- capitolul 4 – Dispoziții speciale aplicabile până la adoptarea unor regimuri definitive
- capitolul 5 – Dispoziții temporare.

cote de TVA –
baza legală

Cele 5 capitole cuprind articole enumerate de la 93 la 130. Relevante pentru legislația fiscală din România sunt reglementările cuprinse în următoarele capitole:

capitolul 1 „Aplicarea cotelor”, prin care, la articolul 93, se reglementează cota aplicabilă unei operațiuni economice: *„Cota aplicabilă operațiunilor impozabile este cea în vigoare la momentul apariției faptului generator”*.

aplicarea
cotelor

capitolul 2 „Structura și nivelul cotelor” cu trei secțiuni:

● secțiunea 1 referitoare la cota standard. În această secțiune se regăsesc două articole semnificative: articolul 96 și articolul 97;

cota standard

● secțiunea 2 referitoare la cote reduse. În această secțiune se regăsesc 2 articole: articolul 98 și articolul 99;

cota redusă

● secțiunea 3 referitoare la dispoziții speciale reglementate prin articolul 102.

dispoziții
speciale

Anexa nr. III din capitolul 2 cuprinde lista bunurilor și prestărilor de servicii pentru care este permisă aplicarea cotei reduse de T.V.A. de către statele membre.

În statele membre sunt aplicabile următoarele cote:

cote de TVA în
statele membre

Nr. crt.	Stat membru	Cod de țară	Cota superredușă	Cota redusă	Cota standard
1	Austria	AT	–	10	20
2	Belgia	BE	–	6 și 12	21
3	Bulgaria	BG	–	9	20
4	Cehia	CZ	–	10 și 15	21
5	Cipru	CY	–	5 și 9	19
6	Croația	HR	–	5 și 13	25
7	Danemarca	DK	–	–	25
8	Estonia	EE	–	9	20
9	Finlanda	FI	–	10 și 14	24
10	Franța	FR	2,1	5,5 și 10	20
11	Germania	DE	–	7	19
12	Grecia	EL	–	6,5 și 13	23
13	Irlanda	IE	4,8	9 și 13,5	23
14	Italia	IT	4	10	22
15	Letonia	LV	–	12	21
16	Lituania	LT	–	5 și 9	21
17	Luxemburg	LU	3	8	17
18	Malta	MT	–	5 și 7	18
19	Marea Britanie	UK	–	5	20
20	Olanda	NL	–	6	21
21	Polonia	PL	–	5 și 8	23
22	Portugalia	PT	–	6 și 13	23
23	România	RO	–	5 și 9	24
24	Slovacia	SK	–	10	20
25	Slovenia	SI	–	9,5	22
26	Spania	ES	4	10	21
27	Suedia	SE	–	6 și 12	25
28	Ungaria	HU	–	5 și 18	27

Nota: Cotele sunt exprimate în procente, în moneda oficială a statului membru de aplicare.

V 7. BAZA DE IMPOZITARE PENTRU OPERAȚIUNI EFECTUATE ÎN ROMÂNIA

7.5 BAZA DE IMPOZITARE – LEASING

Operațiunile de leasing și societățile de leasing sunt reglementate prin O.G. nr. 51 din 28 august 1997, republicată în M.Of. Partea I, nr. 9 din 12 ianuarie 2000, cu ultima actualizare efectuată prin Legea nr. 383 din 10 decembrie 2009 pentru modificarea art. 6 alin. (1) lit. c) din Ordonanța Guvernului nr. 51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing.

prestare de servicii

Din punctul de vedere al TVA, leasing-ul este reglementat prin Codul fiscal ca operațiune de prestări servicii, indiferent de faptul că este un leasing financiar sau operațional.

Componentele de finanțare din cadrul operațiunilor de leasing nu se cuprind în sfera operațiunilor scutite fără drept de deducere a TVA conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1 din Codul fiscal. În fapt, aceste componente reprezintă o parte a remunerației pentru serviciile respective, aspect reglementat la pct. 35 alin. (4) din Normele metodologice de aplicare ale art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1 din Codul fiscal. Practic, punerea bunurilor la dispoziția utilizatorilor în cadrul unui contract de leasing nu reprezintă o prestare de servicii de natură financiar-bancară constând în:

- acordarea și negocierea de credite;
- administrarea creditelor de către persoana care le acordă.

Decizia Curții Europene de Justiție privind serviciul de asigurare a bunurilor

Începând cu data de 1 ianuarie 2014, asigurarea bunului de leasing nu mai reprezintă element al bazei de impozitare a TVA în situația în care locatorul asigură el însuși bunul care face obiectul unui contract de leasing și refacturează locatarului costul exact al asigurării. Practic, prin O.U.G nr. 102 din 14 noiembrie 2013 au fost modificate prevederile art. 137 alineatul (3), litera e) datorită obligației României de a respecta jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene referitoare la neincluderea în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată a costului asigurării în cazul contractelor de leasing, conform hotărârii pronunțate în Cauza C-224/11 BGZ Leasing sp. z o.o.

costul asigurării și baza de impozitare

Această cauză a avut ca obiect interpretarea articolului 2 alineatul (1) litera (c), a articolului 28 și a articolului 135 alineatul (1) litera (a) din Directiva CEE nr. 112 /2006 pentru o prestație de leasing însoțită de o prestație de asigurare a obiectului de leasing încheiată de societatea de leasing și trecută de aceasta în contul locatarului. Cererea a avut ca obiect calificarea operațiunii, în scopul stabilirii TVA-ului, drept prestație complexă unică sau ca două prestații distincte. Astfel, s-a hotărât că prestarea de servicii privind asigurarea aferentă bunului care face obiectul unui leasing și prestarea de servicii privind leasingul propriu zis trebuie, în principiu, să fie considerate prestări de servicii distincte și independente în scopuri de taxă pe valoarea adăugată. Astfel,

refacturarea
costului
asigurării

s-a stabilit că atunci când locatorul asigură el însuși bunul care face obiectul leasingului și refacturează locatarului costul exact al asigurării, operațiunea constituie o operațiune de asigurare în sensul articolului 135 alineatul (1) litera (a) din Directiva CEE nr. 112/2006 „Statele membre scutesc următoarele operațiuni: (a) tranzacțiile de asigurare și reasigurare, inclusiv serviciile conexe prestate de brokerii și agenții de asigurări”.

Prevederile Codului fiscal, de la art. 141 alin. (2) lit. b) *”Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă: b) operațiunile de asigurare și/sau de reasigurare, precum și prestările de servicii în legătură cu operațiunile de asigurare și/sau de reasigurare efectuate de persoanele impozabile care intermediază astfel de operațiuni”*, au fost armonizate cu prevederile art. 135 alin. (1) litera a) din Directiva CEE. Practic, în cadrul unui contract de leasing în curs de derulare, locatorul este considerat un intermediar în operațiunea de asigurare.

Tratamentul fiscal din punctul de vedere al TVA:

Leasing cu bunuri mobile

prestare/
achiziție

Pentru **locator**, operațiunea de transmitere a folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional este o prestare de servicii, aspect reglementat în mod expres prin art. 129 alin. (3) lit. a).

Pentru **locatar**, operațiunea de preluare a folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional este o achiziție de servicii.

Pentru prezentarea unui tratament fiscal corect aplicabil operațiunilor de leasing, trebuie avut în vedere, în primul rând, locul unde este stabilit locatorul în calitate de prestator de servicii și, în al doilea rând, locul unde este stabilit locatarul, astfel:

➤ dacă locatorul este stabilit pe teritoriul României:

În cazul unui leasing intern în care atât locatorul cât și locatarul sunt persoane impozabile stabilite pe teritoriul României, prestatorul este obligat să emită factura la fiecare termen de plată stabilit prin graficul anexă la contract.

Factura se emite prin enumerarea tuturor componentele din cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional:

emiterea
facturii

- ✓ rată de leasing;
- ✓ dobânda;
- ✓ impozite și taxe;
- ✓ asigurare.

În cazul unui contract de leasing financiar în curs de derulare, în factura emisă, prestatorul trebuie să înscrie și dobânda ca element de calcul al ratei lunare de leasing.

La expirarea contractului de leasing, pe factura emisă se înscrie valoarea reziduală și valoarea altor elemente stabilite prin contractul de leasing.

În funcție de locul unde este stabilit locatarul ca utilizator al bunurilor predate în regim de leasing, locatorul stabilit pe teritoriul României aplică următoarele reguli:

- dacă locatarul este stabilit pe teritoriul României, locatorul consideră că locul prestării serviciului este pe teritoriul României, caz în care emite factura cu TVA colectată aplicând cota standard TVA de 24%;

- dacă locatarul este stabilit în afara teritoriului României, locatorul aplică următorul tratament fiscal:
 - dacă **locatarul este persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA**, locatorul consideră operațiunea neimpozabilă în România deoarece locul prestării serviciului este locul unde este stabilit beneficiarul, indiferent de faptul că acesta este stabilit pe teritoriul unui stat terț sau pe teritoriul unui stat membru. Astfel, locatorul aplică regula generală de taxare de la art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, caz în care emite factura fără să colecteze TVA, dar înscrie mențiunea „neimpozabil în România”. Dacă utilizatorul bunului este stabilit pe teritoriul unui stat membru, serviciul se încadrează în categoria prestărilor intracomunitare de servicii, motiv pentru care valoarea acesteia trebuie raportată prin declarația recapitulativă cod 390 VIES.
 - dacă **locatarul este persoană impozabilă sau neimpozabilă** stabilită pe teritoriul unui stat membru, locatorul consideră operațiunea neimpozabilă în România în situația în care beneficiarul se înregistrează în scopuri de TVA pe teritoriul unui stat membru doar pentru achiziția serviciului de utilizare a bunului în regim de leasing. În acest caz, locatorul aplică regula generală de taxare de la art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, considerând operațiunea o prestare intracomunitară de servicii a cărei valoare trebuie raportată de către locator prin declarația recapitulativă cod 390 VIES. Dacă nu există dovada înregistrării în scopuri de TVA a beneficiarului pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, locatorul aplică prevederile excepției de la regula generală de taxare de la art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, excepție reglementată prin art. 133 alin. (5) lit e) punctul 2 din Codul fiscal.
 - dacă **locatarul este persoană neimpozabilă** stabilită pe teritoriul unui stat terț, locatorul consideră operațiunea neimpozabilă în România deoarece locul prestării este locul unde este stabilit beneficiarul. Astfel, locatorul aplică excepția de la regula generală de taxare de la art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, excepție reglementată prin art. 133 alin. (5) lit e) punctul 2 din Codul fiscal.

prestare
intracomunitară
de servicii

➤ **dacă locatorul este stabilit în afara teritoriului României:**

În această situație, locatarul persoană impozabil sau neimpozabilă din România aplică următorul tratament fiscal:

- consideră achiziția serviciului de preluare a bunurilor în regim de leasing operațiune impozabilă în România, indiferent de faptul că locatorul este persoană impozabilă stabilită pe teritoriul unui stat membru sau pe teritoriul unui stat terț. Astfel, locatorul aplică regula generală de taxare de la art. 133 alin. (2) din Codul fiscal deoarece are în vedere faptul că locul prestării este locul unde este stabilit beneficiarul. În situația în care locatorul este stabilit pe teritoriul unui stat membru, locatarul consideră operațiunea o achiziție intracomunitară de servicii, motiv pentru care raportează valoarea acesteia prin declarația recapitulativă cod 390. În situația în care locatorul este stabilit pe teritoriul unui stat terț, în cazul operațiunilor de leasing cu mijloace de transport, locatarul persoană neimpozabilă consideră operațiunea impozabilă în România numai în situația în care utilizarea și exploatarea efectivă a serviciilor au loc în România. Astfel, locatorul aplică excepția de la regula generală de taxare de la art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, excepția fiind reglementată prin art. 133 alin. (5) lit e) din Codul fiscal.

achiziție
intracomunitară
de servicii



- Serviciile de leasing de mijloace de transport sunt considerate servicii de închiriere pe termen lung a respectivelor mijloace de transport.

Leasing cu nave și aeronave

Operațiunea de leasing poate fi încadrată în categoria operațiunilor scutite cu drept de deducere a TVA în cazul contractelor de leasing încheiate între un locator persoană impozabilă stabilită în România cu un utilizator persoană impozabilă stabilită pe teritoriul unui stat terț în situația în care transmiterea utilizării se efectuează pentru următoarele categorii de bunuri, reglementate în mod expres prin art. 143 alin. (1) lit. h și lit. i) din Codul fiscal:

- nave, echipamente încorporate în nave și utilizate pe nave și echipamente de pescuit, în cazul navelor destinate navigației maritime, utilizate pentru:
 - transportul internațional de persoane;
 - transportul internațional de bunuri;
 - pescuit;
 - diverse activități economice;
 - salvare sau asistență pe mare.
- aeronave și echipamente încorporate în nave sau utilizate pe aeronave și echipamente de pescuit, în cazul aeronavelor utilizate pentru următoarele operațiuni efectuate cu plată:
 - transportul internațional de persoane;
 - transportul internațional de bunuri;

leasing
nave și
aeronave

Leasing cu bunuri imobile

Spre deosebire la operațiunile de leasing cu bunuri mobile care sunt taxabile, operațiunile de leasing cu bunuri imobile sunt scutite fără drept de deducere în baza prevederilor art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, indiferent de faptul că bunul imobil este o clădire sau un teren. Totuși, pentru această operațiune s-a reglementat și posibilitatea formulării opțiunii de taxare în baza unei notificări care se depune la organul fiscal competent al locatorului.

Prevederile cuprinse în Codul fiscal sunt armonizate cu cele cuprinse în Directiva CEE nr. 112 din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, cu ultima modificare efectuată prin Directiva CEE nr. 88 din 7 decembrie 2010, cap. 3 „Scutiri pentru alte activități” la art. 135 alin. (1) lit. (l) prin care se reglementează faptul că: *Statele membre scutesc următoarele operațiuni:leasingul sau închirierea de bunuri imobile.* Posibilitatea formulării opțiunii de taxare este reglementată prin art. 137 alin. (1) lit. d): *Statele membre pot acorda persoanelor impozabile dreptul de a opta pentru impozitarea următoarelor operațiuni:(d) leasingul sau închirierea de bunuri imobile.*

leasing
imobile

Prin Codul fiscal se prevede că opțiunea de taxare este aplicabilă de la data înscrisă în notificare. O copie de pe notificarea depusă de către locator trebuie să fie transmisă și utilizatorului aceluși bun preluat în leasing. Depunerea cu întârziere a notificării nu anulează dreptul locatorului de a aplica regimul normal de taxare, dar