

Exemple de regularizari a Taxei pe Valoarea Adaugata in situatia modificarii de la 1 ianuarie 2016 a cotei de taxa de la 24% la 20%

In Monitorul Oficial cu numarul 22 publicat in 13 ianuarie 2016 au fost publicate Normele Metodologice de aplicare a noului Cod Fiscal (legea 227/2015) aprobate de Hotararea de Guvern nr. 1/2016.

Am extras din norme exemplele de regularizare a cotei de TVA in conditiile livrarilor de bunuri sau prestarilor de servicii efectuate in luna decembrie sau a avansurilor incasate inainte de schimbarea cotei.

Totodata, va prezentam si exemplele de calcul ale taxei pe valoarea adaugata atunci cand intervine exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, exemple care pot aparea si in cazuri tranzitorii de schimbare a cotei de la 24% la 20%

(2) Pentru livrările de bunuri și prestările de servicii, inclusiv în cazul în care beneficiarul are obligația plății taxei potrivit art. 331 sau art. 307 alin. (2)—(6) din Codul fiscal, în situația modificărilor de cote se aplică regularizările prevăzute la art. 291 alin. (6) din Codul fiscal.

Exemplul nr. 1: O societate de construcții întocmește situația de lucrări în cursul lunii decembrie 2015, pentru lucrările efectuate în lunile noiembrie și decembrie. Contractul prevede că situația de lucrări trebuie acceptată de beneficiar. Beneficiarul acceptă situația de lucrări în luna ianuarie 2016. Faptul generator de taxă, respectiv data la care se consideră serviciul prestat, intervine la data acceptării situației de lucrări de către beneficiar, potrivit prevederilor art. 281 alin. (7) din Codul fiscal. În consecință, cota aplicabilă pentru întreaga contravaloare a serviciilor acceptate de beneficiar este de 20%, cota în vigoare la data faptului generator de taxă.

În situația în care anterior emiterii situației de lucrări au fost emise facturi de avans cu cota de 24%, după data de 1 ianuarie 2016 avansurile respective se regularizează prin aplicarea cotei de 20%.

Exemplul nr. 2: O societate de furnizare a energiei electrice are încheiate contracte cu persoane fizice și cu persoane juridice: A. Pentru categoria de consumatori casnici, în contractul de furnizare se prevede că societatea facturează energia electrică furnizată la valoarea indexului comunicat de client lunar în intervalul 1—10 al fiecărei luni. După comunicarea indexului pentru energia electrică consumată, societatea de furnizare emite factura în luna următoare celei în care a fost comunicat indexul de către client. Faptul generator intervine la data la care societatea de furnizare emite factura potrivit art. 281 alin. (8) din Codul fiscal, întrucât contractul nu specifică o anumită dată la care trebuie efectuată plata. Dacă pe factură se menționează un anumit termen de plată a facturii, data plății nu constituie fapt generator de taxă în lipsa acestei mențiuni în contract. Presupunând că indexul a fost comunicat de client la data de 10 decembrie 2015, iar factura este emisă în cursul lunii ianuarie 2016, cota de TVA aplicabilă este de 20%. De asemenea, contractul de furnizare a energiei electrice prevede că în situația în care clientul nu transmite indexul, societatea de

furnizare va emite factura pentru o valoare estimată a consumului de energie electrică, determinat potrivit consumurilor anterioare efectuate de client. Presupunând că facturarea s-a realizat în lunile noiembrie, decembrie 2015 și ianuarie 2016, pe baza consumului estimat, se consideră că faptul generator de taxă a intervenit la data emiterii fiecărei facturi pentru valoarea consumului estimat, cu cota de TVA în vigoare în perioadele respective, 24% în noiembrie și decembrie 2015 și 20% în ianuarie 2016. În luna februarie 2016, societatea de furnizare va trimite un reprezentant pentru citirea indexului în vederea regularizării la consumul efectiv din perioadele de facturare anterioare. Presupunând că există diferențe în plus sau în minus față de consumul estimat facturat, în luna februarie 2016 intervine o situație de ajustare a bazei de impozitare potrivit art. 287 din Codul fiscal, pentru care societatea de furnizare va emite o factură. În situația în care societatea de furnizare nu poate determina cărei livrări îi corespund diferențele respective, se va aplica cota de TVA în vigoare la data la care a intervenit evenimentul prevăzut la art. 287 din Codul fiscal, conform pct. 25 alin. (2), respectiv 20%. Exemplul este valabil și pentru furnizarea de gaze naturale și apă, a căror livrare este continuă.

B. Pentru categoria de consumatori mari, potrivit contractului de furnizare de energie electrică, societatea de furnizare facturează lunar în avans o valoare a energiei electrice ce urmează a fi livrată în luna în curs, având la bază criteriile de determinare a cantității necesare de energie electrică la punctele de consum ale clientului. La finalul perioadei de facturare lunare, societatea de furnizare regularizează valoarea facturată inițial în vederea reflectării energiei electrice efectiv furnizate în luna respectivă. În această situație, factura emisă inițial pentru valoarea energiei electrice ce urmează să fie furnizată se consideră o factură de avans și nu dă naștere unui fapt generator de taxă. În acest sens, faptul generator intervine la emiterea facturii pentru cantitatea de energie electrică efectiv furnizată în luna respectivă. Presupunând că la data de 1 decembrie 2015 se emite factura de avans pentru luna decembrie 2015, se aplică cota de TVA de 24%, iar regularizarea facturii de avans se realizează la data de 3 ianuarie 2016, factura de avans se reia cu semnul minus și se va factura cantitatea de energie electrică furnizată la cota de TVA de 20%, cota în vigoare la data faptului generator de taxă. Presupunând că regularizarea facturii de avans se realizează la 31 decembrie 2015, la facturarea cantității de energie electrică furnizată se aplică cota de TVA de 24%. Exemplul este valabil și pentru furnizarea de gaze naturale și apă, a căror livrare este continuă.

Exemplul nr. 3: O societate de leasing are încheiate cu utilizatori contracte de leasing financiar pentru autovehicule, în care se precizează un scadențar pentru efectuarea plății ratelor de leasing. Pentru rata de leasing având data scadență pentru efectuarea plății în data de 20 decembrie 2015 se aplică cota de TVA de 24%. Pentru rata de leasing având data scadență pentru efectuarea plății în data de 20 ianuarie 2016 se aplică cota de TVA de 20%. Dacă societatea de leasing emite factura pentru rata de leasing scadență în ianuarie 2016, aceasta se consideră o factură emisă înainte de faptul generator de taxă. Prin urmare, se efectuează regularizarea facturii emise anticipat pentru a aplica cota de TVA de 20% de la data faptului generator de taxă, potrivit prevederilor art. 291 alin. (4) din Codul fiscal. În cazul acestui exemplu, dacă factura ar fi fost achitată în luna decembrie, nu ar fi modificat faptul generator de taxă, care rămâne data de 20 ianuarie 2016, astfel cum este stipulată în contract. În cazul contractelor care nu au o dată stipulată în contract pentru plata se aplică prevederile pct. 24 alin. (7).

Exemplul nr. 4: O societate de consultanță fiscală prestează servicii de consultanță pentru care emite rapoarte de lucru. Prin contract nu se prevede că este necesară acceptarea raportului de lucru de către client. Faptul generator de taxă este, prin urmare, data emiterii raportului de lucru. Dacă societatea de consultanță fiscală a prestat servicii de consultanță în lunile noiembrie și decembrie 2015 pentru care a emis rapoartele de lucru în luna decembrie 2015, factura va fi emisă aplicându-se cota de TVA de 24%, termenul de emiterie a facturii fiind până la data de 15 ianuarie 2016, potrivit art. 319 alin. (16) din Codul fiscal. În situația în care serviciile de consultanță sunt prestate în baza unui contract în condițiile prevăzute la pct. 24 alin. (5), respectiv se fac plăți forfetare, indiferent de volumul serviciilor prestate, fără să fie emise rapoarte sau alte situații de lucru, faptul generator de taxă intervine potrivit art. 281 alin. (8) din Codul fiscal și a pct. 24 alin. (5).

Exemplul nr. 5: O societate furnizează reviste online pe bază de abonament, prin care clientul primește acces la consultarea revistei pentru perioada de timp la care se referă abonamentul. Societatea facturează în luna decembrie 2015 abonamente prin care se acordă acces la revista online pentru o perioadă de 6 luni, aplicând cota de TVA de 24%. Faptul generator de taxă intervine la data acordării dreptului de acces online la reviste.

Exemplul nr. 6: O societate înregistrată în scopuri de TVA recepționează bunuri livrate din Ungaria în România în cursul lunii decembrie 2015. Până la data de 15 ianuarie 2016 societatea nu primește factura aferentă bunurilor recepționate în luna decembrie 2015 și, în consecință, va emite autofactura prevăzută la art. 320 alin. (1) din Codul fiscal la data de 15 ianuarie 2016, aplicând cota de TVA de 20%. Achiziția intracomunitară de bunuri se declară în decontul de TVA și în declarația recapitulativă aferente lunii ianuarie 2016. În luna februarie 2016, societatea primește factura emisă de furnizor având data de 10 decembrie 2015. Întrucât factura are data anterioară față de 15 ianuarie 2015, exigibilitatea TVA intervine la data la care este emisă factura. Prin urmare, în luna februarie 2016, societatea va înscrie pe rândurile de regularizări din decontul de TVA diferențele de curs valutar rezultate între cursul în vigoare la data emiterii autofacturii și cursul de schimb în vigoare la data emiterii facturii de către furnizor, pentru a raporta achiziția intracomunitară de bunuri la cursul de schimb valutar valabil la data exigibilității de taxă. De asemenea, societatea va regulariza cota de TVA aferentă acestei achiziții intracomunitare de bunuri în sensul aplicării cotei de TVA de 24%, cota de TVA aplicabilă la data exigibilității achiziției intracomunitare de bunuri. În ceea ce privește declarația recapitulativă prevăzută la art. 325 din Codul fiscal, societatea va rectifica atât declarația recapitulativă aferentă lunii ianuarie 2016, în sensul excluderii achiziției intracomunitare de bunuri, cât și declarația recapitulativă aferentă lunii decembrie 2015, în sensul includerii achiziției intracomunitare de bunuri.

Exemplul nr. 7: O casă de expediție prestează servicii de transport, servicii accesorii transportului (încărcare, manipulare), alte servicii necesare pentru transportul de bunuri. Casa de expediție nu dispune de propriile mijloace de transport, apelând la transportatori pentru transportul efectiv al bunurilor. De asemenea apelează la alți prestatori de servicii și pentru celelalte servicii. Pentru a determina faptul generator de taxă al serviciilor prestate de casa de expediție, se pot distinge două situații: a) Dacă casa de expediție facturează un singur serviciu, nu un complex de servicii, cum ar fi numai serviciul de transport, faptul generator de taxă intervine la data finalizării serviciului respectiv potrivit prevederilor art. 281 alin. (12) din Codul fiscal. Astfel, dacă din documentele de transport emise de transportator rezultă că transportul s-a finalizat în luna decembrie 2015, acesta va fi facturat cu cota de TVA de 24%,

chiar dac̃a casa de expediție va factura cu întârziere acest transport cãtre client, de exemplu doar în luna februarie 2016. b) Dac̃a casa de expediție face un pachet de servicii pe care le facturează clientului, care cuprinde de exemplu transport, manipulare, alte servicii de logisticã, se considerã cã se presteazã un serviciu complex unic pentru care faptul generator de taxã intervine la data finalizãrii ultimului serviciu din pachetul respectiv. Astfel, dac̃a presupunem cã transportul și serviciile de manipulare s-au finalizat în luna decembrie 2015, dar serviciile logistice s-au finalizat în luna ianuarie 2016, faptul generator de taxã al acestui serviciu complex unic intervine în luna ianuarie 2016 și se aplicã cota de TVA în vigoare la data faptului generator de taxã, respectiv de 20%.

Exemplul nr. 8: O societate de leasing a încheiat un contract de leasing pentru o clãdire în anul 2010. Contractul prevedea cã pe lângã rata de leasing (capitalul), societatea de leasing mai factura în vederea încasãrii, pe parcursul derulãrii contractului de leasing, și valoarea rezidualã a clãdirii respective. De asemenea, societatea de leasing mai factura odatã cu rata de leasing și comisionul de administrare, comisioane bancare, diferențe de curs, alte cheltuieli care intrau în sarcina societãții de leasing în legãturã cu operațiunea de leasing și care erau recuperate de la beneficiar și asigurarea. Societatea de leasing a optat pentru taxarea operațiunii de leasing potrivit prevederilor art. 292 alin. din Codul fiscal. Pe perioada derulãrii contractului de leasing, operațiunea efectuatã de societatea de leasing este o prestare de servicii, conform prevederilor pct. 8 alin. (4), iar la sfârșitul perioadei de leasing, când locatorul/finanțatorul transferã locatarului/utilizatorului dreptul de proprietate asupra bunului, la solicitarea acestuia, operațiunea reprezintã o livrare de bunuri pentru valoarea la care se face transferul, respectiv pentru valoarea rezidualã prevãzută în contract. Faptul generator de taxã pentru serviciul de leasing (rate) intervine la data prevãzută în contract pentru efectuarea plãții ratei, iar pentru valoarea rezidualã, la data la care are loc transferul dreptului de a dispune de bun ca și un proprietar. La fiecare ratã de leasing facturatã, toate cheltuielile accesorii vor urma același regim ca și operațiunea de bazã, respectiv, pe lângã capital, vor fi facturate cu TVA și comisionul de administrare, comisioanele bancare, diferențele de curs și celelalte cheltuieli care sunt facturate de societatea de leasing, dar asigurarea se factureazã în regim de scutire de TVA, conform prevederilor art. 286 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal.

Facturarea unei pãrți din valoarea rezidualã odatã cu ratele de leasing reprezintã facturarea în avans a contravalorii livrãrii de bunuri care are loc la sfârșitul contractului de leasing. Pentru ratele facturate s-a aplicat cota în vigoare la data faptului generator de taxã (fiecare datã prevãzută în contract pentru plata ratei) și nu se mai fac regularizãri la data transferului dreptului de proprietate asupra clãdirii. Întrucât valoarea rezidualã a fost încasatã în avans față de data livrãrii, aplicându-se cota de 24%, dacã livrarea clãdirii are loc dupã data de 1 ianuarie 2016, se va proceda la regularizarea sumelor încasate în avans pentru a aplica cota de TVA de 20% în vigoare la data faptului generator de taxã.

SECȚIUNEA a 3-a Exigibilitatea pentru livrãri de bunuri și prestãri de servicii

25.(1) Prevederile art. 282 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal se aplicã în situația în care facturile totale ori parțiale pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii au fost emise înainte faptului generator de taxã și includ și situația în care sunt emise facturi pentru avansuri înainte de încasarea acestora.

(2) În aplicarea art. 282 alin. (9) din Codul fiscal, în cazul în care intervin evenimentele prevăzute la art. 287 din Codul fiscal, **ulterior datei la care se modifică cota de TVA și/sau regimul de impozitare**, pentru ajustarea bazei de impozitare sunt aplicabile **cota și regimul de impozitare ale operațiunii de bază care a generat aceste evenimente**. Pentru operațiunile a căror bază impozabilă este determinată în valută, cursul de schimb valutar utilizat pentru ajustarea bazei de impozitare este același ca al operațiunii de bază care a generat aceste evenimente, respectiv cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunea de bază. Totuși, în cazul în care nu se poate determina operațiunea de bază care a generat aceste evenimente, se vor aplica cota de TVA și regimul de impozitare în vigoare la data la care a intervenit evenimentul și, corespunzător, și cursul de schimb valutar de la această dată, în cazul operațiunilor pentru care baza de impozitare este determinată în valută.

(3) În cazul în care intervin evenimentele prevăzute la art. 287 din Codul fiscal, ulterior datei de la care se modifică cota de TVA, pentru achiziții intracomunitare de bunuri, cota aplicabilă pentru ajustarea bazei de impozitare **este cota în vigoare la data la care a intervenit exigibilitatea taxei** pentru achiziția intracomunitară potrivit art. 284 din Codul fiscal. În situația în care nu se poate determina achiziția intracomunitară care a generat aceste evenimente, se va aplica cota de TVA în vigoare la data la care a intervenit evenimentul.

Exemplu: Societatea A din România a primit o factură pentru un avans la o achiziție intracomunitară de bunuri în sumă de 1.000 euro, emisă la data de 12 decembrie 2015. Taxa aferentă achiziției intracomunitare se determină pe baza cursului de schimb în vigoare la data de 12 decembrie 2015, respectiv 4,41 lei/euro, aplicându-se cota de TVA de 24%, astfel: $1.000 \text{ euro} \times 4,41 \text{ lei/euro} \times 24\% = 1.058,4 \text{ lei}$. În luna ianuarie 2016, societatea primește factura emisă la data de 16 ianuarie 2016 pentru diferența până la valoarea integrală a bunurilor care sunt achiziționate intracomunitar, în sumă de 5.000 euro, valoarea integrală a bunurilor fiind de 6.000 euro. Taxa aferentă achiziției intracomunitare se determină pe baza cursului de schimb în vigoare la data de 16 ianuarie 2016, respectiv 4,45 lei/euro, aplicându-se cota de TVA de 20%, astfel:

$5.000 \text{ euro} \times 4,45 \text{ lei/euro} \times 20\% = 4.450 \text{ lei}$.

La data de 5 august 2016, furnizorul extern emite un creditnote prin care acordă o reducere de preț de 10% aferentă livrării intracomunitare care a generat achiziția intracomunitară de bunuri la societatea A din România. Societatea A are obligația să ajusteze baza de impozitare a achiziției intracomunitare cu sumele calculate astfel:

$1.000 \text{ euro} \times 10\% \times 4,41 \text{ lei/euro} \times 24\% = 105,84 \text{ lei}$

$5.000 \text{ euro} \times 10\% \times 4,45 \text{ lei/euro} \times 20\% = 445 \text{ lei}$

(4) În cazul în care evenimentele prevăzute la art. 287 din Codul fiscal intervin ulterior scoaterii persoanei impozabile din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA, potrivit art. 316 alin. (11) lit. g) din Codul fiscal, **se va proceda la ajustarea bazei impozabile aplicându-se regimul de impozitare al operațiunii de bază care a generat aceste evenimente**. În acest sens furnizorul/prestatorul neînregistrat în scopuri de TVA emite factura conform prevederilor pct. 32 alin. (1) pe care înscrie cu semnul minus reducerea bazei de impozitare și a taxei colectate ca urmare a evenimentelor prevăzute la art. 287 din Codul fiscal. Facturile respective se transmit beneficiarului care are obligația să efectueze ajustările taxei deduse în conformitate cu prevederile art. 304 și 305 din Codul fiscal. Factura de regularizare nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA a furnizorului/prestatorului. Furnizorul/Prestatorul poate

solicita restituirea taxei colectate astfel regularizate pe baza documentului prevăzut la art. 324 alin. (9) din Codul fiscal.

(5) Sumele încasate pentru vânzarea unui voucher cu scop unic reprezintă avansuri pentru care intervine exigibilitatea TVA conform art. 282 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal. Voucher în sensul TVA reprezintă un instrument prin care un furnizor de bunuri și/sau un prestator de servicii își asumă obligația de a-l accepta drept contrapartidă sau parte a contrapartidei pentru o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii. Voucher cu scop unic înseamnă un voucher pentru care toate informațiile relevante privind regimul TVA aplicabil operațiunii la care acesta se referă, respectiv livrarea de bunuri/prestarea de servicii ulterioară, trebuie să fie cunoscute la momentul vânzării acestuia și bunurile și serviciile trebuie să fie identificate. În cazul bonurilor de valoare pentru carburanți auto, biletelor de călătorie, biletelor la spectacole și al altor vouchere cu scop unic similare, care acoperă integral contravaloarea bunurilor livrate/serviciilor prestate, se aplică prevederile alin. (6).

(6) Vânzarea unei cartele telefonice preplătite sau 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. Un operator de servicii de telecomunicații constând în servicii de telefonie care vinde către un distribuitor cartele telefonice care conțin toate informațiile necesare pentru a efectua apeluri telefonice prin infrastructura pusă la dispoziție de operatorul respectiv și care sunt revândute de distribuitor, în nume propriu, unor utilizatori finali, fie în mod direct, fie prin intermediul altor persoane impozabile, furnizează o prestare de servicii de telecomunicații cu titlu oneros către distribuitor. Distribuitorul, precum și orice altă persoană impozabilă care intervine în nume propriu în vânzarea cartelei telefonice realizează o prestare de servicii de telecomunicații cu titlu oneros, pentru care faptul generator și exigibilitatea taxei intervin la data vânzării cartelei. Operatorul de telefonie nu realizează o a doua prestare de servicii cu titlu oneros către utilizatorul final atunci când acesta, după ce a achiziționat cartela telefonică, își exercită dreptul de a efectua apeluri telefonice folosind informațiile înscrise pe această cartelă.

În acest sens a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-520/2010 Lebara.

(7) Vânzarea de vouchere cu scop multiplu intră sub incidența prevederilor art. 292 alin. (2) lit. a) pct. 4 din Codul fiscal. Voucher cu scop multiplu înseamnă un voucher, altul decât cel cu scop unic, respectiv un voucher pentru care la momentul vânzării nu sunt cunoscute toate informațiile relevante privind regimul TVA aplicabil operațiunii la care acesta se referă și/sau bunurile și serviciile nu sunt identificate. Voucherele cu scop multiplu reprezintă din punctul de vedere al TVA mijloace de plată, iar sumele încasate pentru vânzarea acestora nu reprezintă avansuri pentru care intervine exigibilitatea TVA conform art. 282 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal. În acest sens a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-419/02 BUPA Hospitals Ltd.

De exemplu, tichetele de masă și cartele telefonice preplătite care pot fi utilizate pentru mai multe scopuri, respectiv pentru servicii de telefonie și pentru alte diverse operațiuni, cum ar fi achiziționarea unor jocuri, melodii, donații, sunt considerate vouchere cu scop multiplu.

(8) Prevederile alin. (5)—(7) nu se aplică în cazul voucherelor care conferă dreptul de a beneficia de livrări de bunuri și/sau prestări de servicii pentru care se aplică regimul special pentru agențiile de turism prevăzut la art. 311 din Codul fiscal. 26.

Pentru celelalte masuri tranzitorii in alte cazuri specifice (livrarea de bunuri, bonusuri, avansuri incasate, achizitii intracomunitare, chirii, taxare inversa cladiri, telefoane mobile etc) va invitam sa apelati la consultantii nostri, in functie de abonamentele de consultanta incheiate cu societatea noastra.

Echipa Ascelis