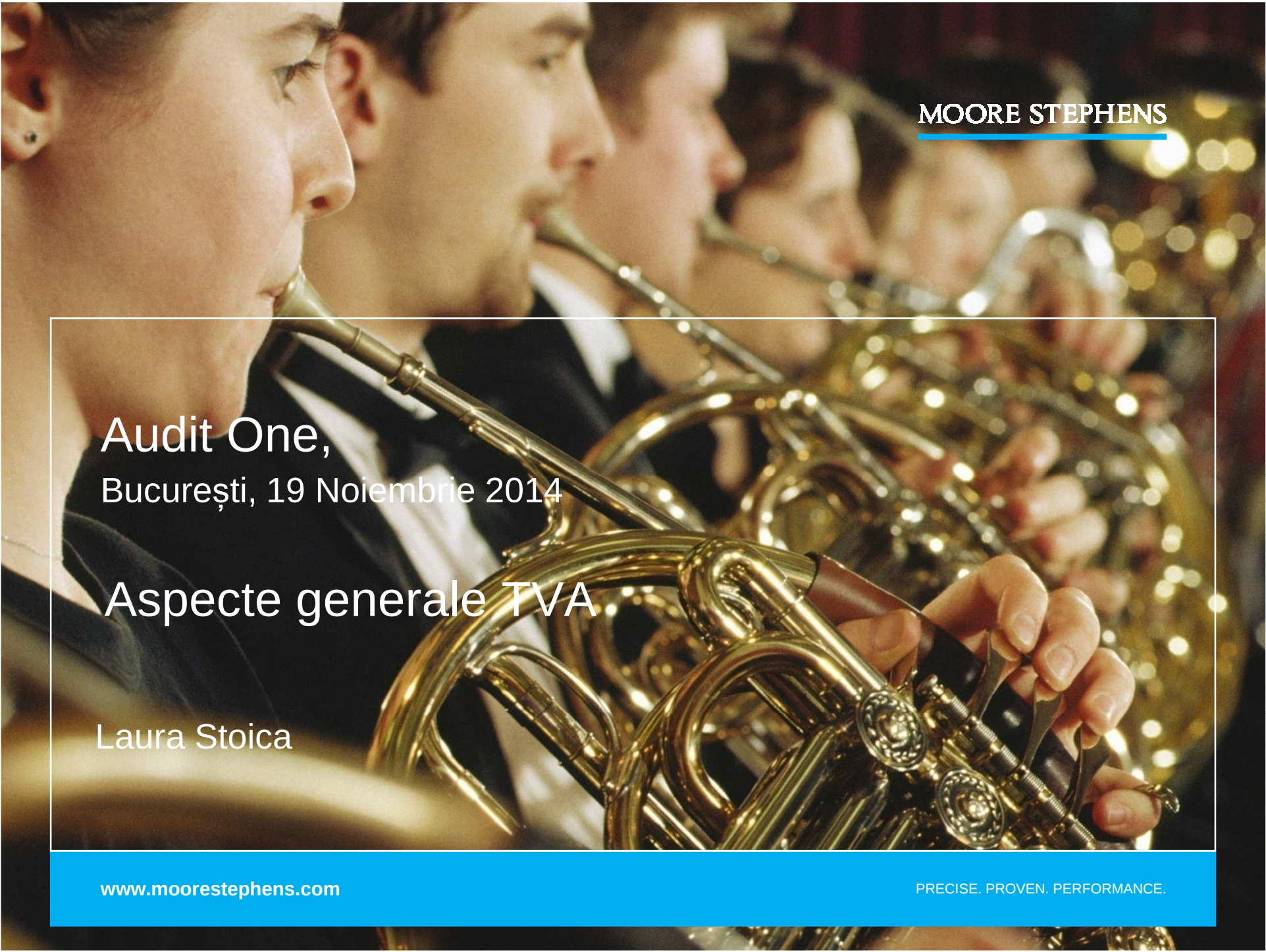




MOORE STEPHENS

Audit One,
București, 19 Noiembrie 2014

Aspecte generale TVA

Laura Stoica

www.moorestephens.com

PRECISE. PROVEN. PERFORMANCE.

Ce este Taxa pe valoarea adăugată?



Taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect suportat de consumatorul final al bunului/serviciului respectiv. TVA este un impozit încasat în cascadă de fiecare persoană impozabilă care participă la ciclul economic al realizării unui produs sau prestării unui serviciu care intră în sfera de impozitare. După exercitarea dreptului de deducere, persoanele impozabile care au participat la ciclul economic virează soldul TVA la bugetul de stat.

În **România** sunt în vigoare 3 cote de TVA:

- cota standard: 24%
- cote reduse: 9% și 5%.

Faptul generator al TVA – livrări de bunuri



- **Regula generala:**
Faptul generator intervine la **data livrării bunurilor**.
- **Excepții:**
 - bunurile livrate în baza unui contract de consignație
 - bunurile transmise în vederea testării sau a verificării conformității
 - stocurile la dispoziția clientului
- **Data livrării** bunurilor corporale mobile și imobile = data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar
- **Excepții:**
 - contractele care prevăd că plata se efectuează în rate (**data predării bunului** către beneficiar)
 - contractele care prevăd că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente (**data predării bunului** către beneficiar)
- **Baza legală:** art. 134¹ din Codul fiscal

Faptul generator al TVA – prestări de servicii



- **Regula generala:**

Faptul generator intervine la **data prestării serviciilor**.

- **Excepții:**

- Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare (**data emiterii** situațiilor de lucrări sau **data acceptării** situațiilor de lucrări de către beneficiari, conform clauzelor contractuale)
- Prestările de servicii care se efectuează continuu, cum sunt livrările de gaze naturale, de apă, serviciile de telefonie, livrările de energie electrică și altele asemenea (**data** specificata în contract pentru efectuarea **plății** sau la **data emiterii unei facturi**, dar perioada de decontare nu poate depăși un an)
- Operațiunile de închiriere, leasing, concesiune, arendare de bunuri, acordare cu plată pe o anumită perioadă a unor drepturi reale, precum dreptul de uzufruct și superficia, asupra unui bun imobil (**data** specificată în contract pentru efectuarea **plății**)
- Servicii care nu au reguli specifice (**data finalizării** prestării serviciului)

- **Baza legala:** art. 134¹ din Codul fiscal

Exigibilitatea TVA



- **Definiție:** Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.
- **Regula generală:**
Exigibilitatea TVA intervine de regulă la data la care are loc faptul generator.
- **Excepții:**
 - Data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator
 - Data încasării unui avans, înainte de data la care intervine faptul generator
 - Data extragerii numerarului, pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate prin mașini automate de vânzare, de jocuri sau alte mașini similare
 - Sistemul TVA la încasare
- **Baza legală:** art. 134² din Codul fiscal

Aplicarea cursului de schimb valutar



- În cazul **importurilor de bunuri** se utilizează cursul de schimb valutar stabilit conform prevederilor comunitare care reglementează calculul valorii în vamă (DVI).
- În celelalte cazuri în care baza de impozitare se exprimă în valută, se aplică
 - ultimul curs de schimb comunicat de Banca Națională a României sau
 - ultimul curs de schimb publicat de Banca Centrală Europeană ori
 - cursul de schimb utilizat de banca prin care se efectuează decontările (clauza contractuală!),

valabil la data la care intervine exigibilitatea taxei pentru operațiunea în cauză.

Atenție! În cazul operațiunilor supuse sistemului TVA la încasare, se utilizează cursul valabil la data la care ar fi intervenit exigibilitatea taxei pentru operațiunea în cauză dacă nu ar fi fost supusă sistemului TVA la încasare.

Atenție! Pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii în interiorul țării, contractate în valută cu decontare în lei la cursul de schimb din data plății, diferențele de curs dintre cursul de schimb menționat în factura întocmită și cursul de schimb utilizat la data încasării nu sunt considerate diferențe de preț și nu se emite o factură în acest sens.

- **Baza legală:** art. 139¹ din Codul fiscal

Facturarea serviciilor către beneficiari externi



- Unde este **locul** serviciilor prestate? (excepții, B2B, B2C)
 - În primul rând se verifică excepțiile, după care se verifică cele două reguli generale (art. 133 din Codul fiscal)
- Cine este **persoana obligata la plata taxei**? (art. 150 din Codul fiscal)
- **Scutiri** aplicabile? (art. 143 alin. (1) din Codul fiscal)
- Sunt **servicii intracomunitare**? (art. 133 alin. (2) din Codul fiscal și pct. 13 alin. (7) din Normele metodologice de aplicare)
- Data faptului generator
- Data exigibilității taxei
- **Emiterea facturii** cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. (art. 155 alin. (15) din Codul fiscal)

Atenție! Dacă un serviciu este prestat în luna octombrie 2014, iar factura este emisă în data de 15 noiembrie, taxa aferentă (daca este operațiune taxabilă) se colectează la data exigibilității taxei (în octombrie) și nu la data emiterii facturii (în noiembrie).

- Obligații declarative (D300, D390)

Achiziții de servicii externe



- Natura serviciilor externe achiziționate
- Cine este **persoana obligata la plata taxei**? (art. 150 din Codul fiscal)
- Sunt **servicii intracomunitare**? (art. 133 alin. (2) din Codul fiscal și pct. 13 alin. (7) din Normele metodologice de aplicare)
- Obligații declarative (D300, D301, D390)
- Înregistrarea în scopuri de TVA in conformitate cu art. 153 din Codul fiscal conferă calitatea de plătitor de TVA, astfel ca in cazul achiziției de servicii intracomunitare și a altor servicii (achiziționate din afara UE) pentru care persoana obligata la plată taxei este beneficiarul, beneficiarul va aplica taxare inversă (4426 = 4427) fără plata efectivă a taxei. Bază legală: art. 150 alin. (2) coroborat cu art. 157 alin. (2)
- Înregistrarea în scopuri de TVA in conformitate cu art. 153¹ din Codul fiscal nu conferă calitatea de plătitor de TVA, codul de TVA obținut fiind utilizat strict în scopul declarării operațiunilor intracomunitare. Beneficiarul înregistrat in scopuri de TVA conform art. 153¹ va depune Decontul special (301) și va plăti efectiv taxa pentru serviciile intracomunitare achiziționate. Bază legală: art. 153¹ alin. (10)

Sistemul TVA la încasare (reglementări)



- **Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere**
- (1¹) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134² alin. (3) - (8) este amânat până la data la care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.
- (1²) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134² alin. (3) - (8) este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului sau, chiar dacă o parte din operațiunile realizate de persoana impozabilă sunt excluse de la aplicarea sistemului TVA la încasare conform art. 134² alin. (6). [...]
- **Norme metodologice – punctul 45**
- (8) Prevederile **art. 145** alin. (1¹) din Codul fiscal se aplică numai în cazul operațiunilor taxabile, pentru care furnizorul/prestatorul aplică sistemul TVA la încasare, caz în care acesta trebuie să înscrie în factură această mențiune conform prevederilor **art. 155** alin. (19) lit. p) din Codul fiscal. În situația în care furnizorul/prestatorul este înscris în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare la data emiterii unei facturi, dar omite să înscrie mențiunea "TVA la încasare", deși operațiunea respectivă nu este exclusă de la aplicarea sistemului TVA la încasare conform prevederilor **art. 134²** alin. (6) din Codul fiscal, beneficiarul are obligația să exercite dreptul de deducere în conformitate cu prevederile **art. 145** alin. (1¹) din Codul fiscal, cu excepția situației în care sunt aplicabile prevederile **art. 156³** alin. (11¹) din Codul fiscal. Prevederile art. 145 alin. (1¹) din Codul fiscal nu se aplică în cazul operațiunilor pentru care furnizorul/prestatorul nu trebuie să aplice sistemul TVA la încasare potrivit prevederilor art. 134² alin. (6) din Codul fiscal care sunt supuse la furnizor/prestator regulilor generale de exigibilitate conform prevederilor **art. 134²** alin. (1) și (2) și prevederilor **art. 145** alin. (1) din Codul fiscal la beneficiar.

Sistemul TVA la încasare (definiție părți afiliate)



- **Art. 7 alin.(1) din Codul fiscal**
- **21. persoane afiliate** - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:
 - **a)** o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv. Între persoanele afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer;
 - **b)** o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;
 - **c)** o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:
 - (i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;
 - (ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;
 - (iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.

Sistemul TVA la încasare (părți afiliate - explicații)



Livrări de bunuri sau prestări de servicii către un afiliat:

- „m1”, care aplică TVA la încasare livrează bunuri către „m2” care aplică la rândul său TVA la încasare, fiind societăți afiliate:
 - „m1” colectează TVA conform regulilor normale (la data livrării, prin excepție la data emiterii unei facturi înainte de livrare sau la data încasării unui avans)
 - „m2” deduce TVA la plată conform art. 145 alin.(1²)
- „m”, care aplică TVA la încasare livrează bunuri către „M” care NU aplică TVA la încasare, fiind societăți afiliate:
 - „m” colectează TVA conform regulilor normale (la data livrării, prin excepție la data emiterii unei facturi înainte de livrare sau la data încasării unui avans)
 - „M” deduce TVA conform regulilor normale, conform art. 145 alin.(1¹), nu la plată

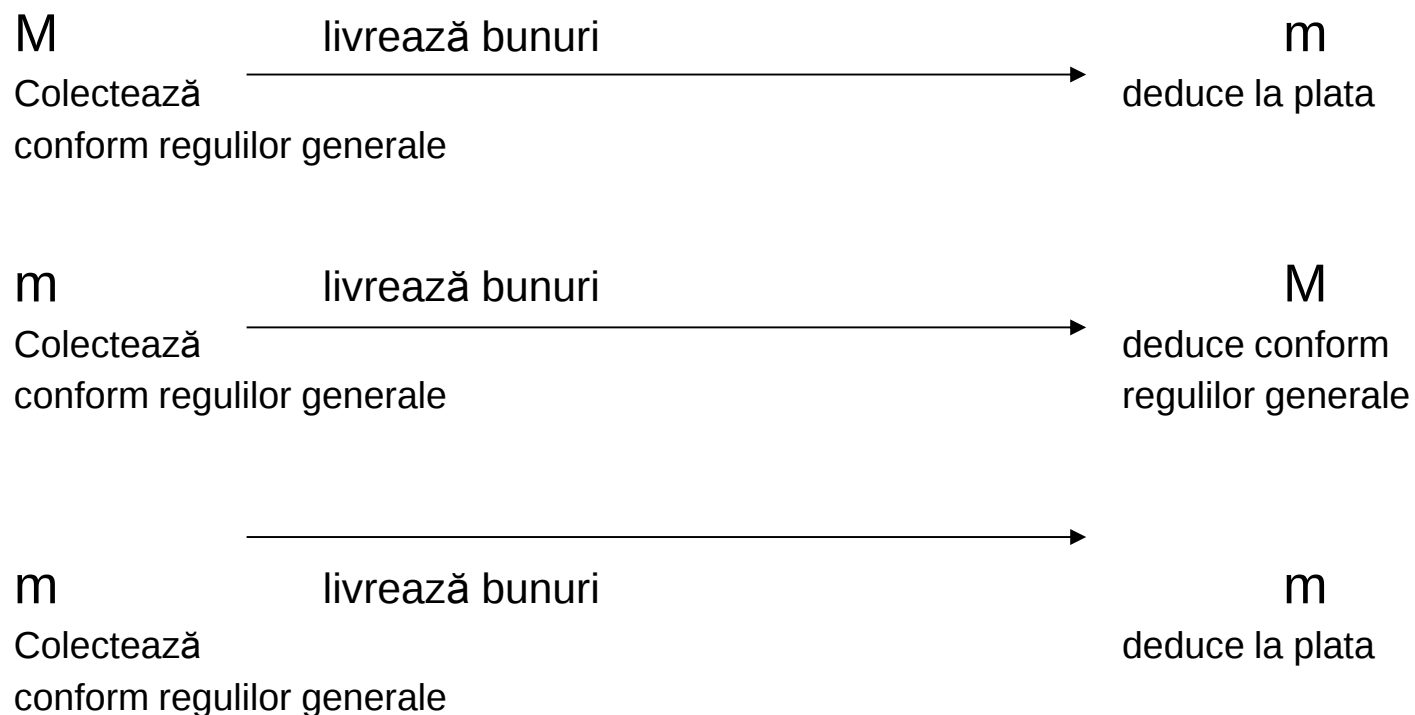
Concluzii:

- ✓ Beneficiarul care aplică sistemul TVA la încasare va deduce taxa aferentă achizițiilor doar după ce efectuează plata facturilor emise de furnizor, indiferent dacă furnizorul este afiliat sau nu;
- ✓ Prestatorul care aplică sistemul TVA la încasare și facturează o persoană afiliată, va colecta conform regulilor normale de exigibilitate a taxei;
- ✓ Beneficiarul care nu aplică TVA la încasare și achiziționează bunuri/servicii de la o persoană afiliată care aplică sistemul TVA la încasare, va deduce TVA conform regulilor normale.

Sistemul TVA la încasare (părți afiliate - schema)



„M” și „m” sunt persoane afiliate



Întrebări?



Mulțumesc!

