

Anul 1/Nr. 11
noiembrie 2008
22,89 lei

Revista Română de TVA

Cuprins

- ✓ Plata în natură a arendei
- ✓ Regimul fiscal al serviciilor de transport internațional de persoane
- ✓ Reguli de aplicare a TVA de către un sediu permanent
- ✓ Nici drepturile de autor nu sunt exonerate de la colectarea TVA
- ✓ Implicațiile tehnice ale facturării și stocării electronice a documentelor



RENTROP & STRATON

www.rs.ro

TAXE & IMPOZITE pentru CONTABILI 2008



Consilierul care vă ajută să descoperiți totul despre:

✓ Facilitățile fiscale la plata impozitului ✓ Operațiunile de leasing ✓ Noile probleme legate de plata taxelor și a impozitelor ✓ Impozitele pe dividende ✓ Impozitul pe profit ✓ Impozitul pe salarii ✓ Impozitele și taxele locale ✓ Procedurile privind TVA ✓ Tactici de reducere a impozitelor pe salariile angajaților din firma dvs. ✓ Accize ✓ Secretele unui control financiar de nota 10 ✓ Recuperarea în timp util a investițiilor prin amortizare accelerată



SERVICII GRATUITE pentru dvs.:

Legislație actualizată lunar

Consultanță personalizată

«Actualitatea Legislativă»

«INFOLEX» – acte prin e-mail

BENEFICIILE DVS.:

- ✓ Profesionalism
- ✓ Recunoaștere, apreciere
- ✓ Economie de timp
- ✓ Economie de bani
- ✓ Câștig financiar

- peste 500 de pagini cu definiții și reglementări legislative, sfaturi, soluții fiscale
- peste 100 de studii de caz (spețe) ● peste 170 de modele de calcul ● 381 atenționări
- 310 interdicții ● peste 80 de modele de formulare gata de a fi completate și personalizate

TESTAȚI GRATUIT!

✓ Fax: 021.205.57.30 ✓ Tel.: 021.209.45.45

✓ E-mail: comenzi@rs.ro

Revista Română de TVA[®]

Director publicație: avocat Florin Turza

Autori: jurist Vladimir Marinescu, expert contabil Mădălina Paraschiv, economist Andrei Gheorghiu, expert contabil Simona Panait

Cuprins:

Plata în natură a arendeii	3
Regimul fiscal al serviciilor de transport internațional de persoane	8
Reguli de aplicare a TVA de către un sediu permanent	11
Nici drepturile de autor nu sunt exonerate de la colectarea TVA	14
Implicațiile tehnice ale facturării și stocării electronice a documentelor	18

Publicație lunară editată de: RENTROP & STRATON – www.rs.ro
Editură recunoscută CNCSIS conform deciziei nr. 284/11.09.2007

ISSN: 1843-9799

Preț: abonament pe 12 luni (12 numere) 274,68 lei.

Pentru detalii și comenzi sunați la tel.: 021.209.45.45; fax: 021.205.57.30; e-mail: comenzi@rs.ro.

Serviciul Clienți va prelua cu plăcere solicitările dvs.!

Manager Centru de Profit: Irina Profir

Manager de produs: Mihaela Semeniuc

Tehnoredactare: Mirela Vasilescu

Corectură: Elvira Panaitescu



RENTROP & STRATON
Grup de Editură și Consultanță în Afaceri

Bdul Națiunile Unite nr. 4, Gemenii Center, sector 5, București
Tel./Fax: 021.317.25.87

Președinte-Director General: George Straton

Director Creație-Producție: Cristina Straton

Director General-Adj.: Florin Câmpeanu

Director Economic: Mariana Nețoiu

O industrie extrem de profitabilă: parafiscalitatea românească!

Taxe parafiscale:

Taxele practicate de către instituțiile publice, în urma impunerii cărora banii colectați nu mai ajung la bugetul statului, ci direct în buzunarul acestora.



În prezent, au fost numărate peste 650 de astfel de taxe parafiscale, care sunt încasate direct de către instituțiile publice și dintre care nu mai puțin de 95% sunt lipsite de orice fel de rațiune economică. Și informația nu își epuizează aici trimiterele! Faptul cel mai interesant este altul: nu există practic niciun act normativ eficient care să controleze aceste taxe!

Concret, orice nouă organizație are libertatea absolută de a-și impune orice fel de taxe noi!

În aceste condiții, evident, „parafiscalitatea” crește considerabil, de la un an la altul, ajungându-se ca, în prezent, să avem nu mai puțin de 650 de astfel de taxe (câtă vreme, în 2006, numărul acestora era de 540). Iar recenta „inventariere” a taxelor fiscale și parafiscale din România, realizată de către Ministerul Economiei și Finanțelor, e departe de a avea vreo legătură cu realitatea! Celebru, deja, „Registru Fiscal” nu face decât să ofere o situație a categoriilor de taxe parafiscale, iar nu a numărului real, efectiv al acestora.

Desigur, ca-n toate, „există o explicație”! Taxele parafiscale sunt acceptate tacit de către guvernanți pentru simplul motiv că vor să îngrășe bugetul fără a-și pune omul de afaceri român în cap! Parafiscalitatea funcționează ca un soi de mecanism colateral, pus în mișcare pe lângă sistemul clasic de taxe directe și indirecte, mecanism al cărui rol este acela de a reîntregi bugetul statului. Care stat, firește, evită pe cât posibil să crească nivelul taxei pe valoarea adăugată, al impozitului pe salarii sau al impozitului pe dividende. Și atunci, pentru a-și umple golul din stomacul fiscal, recurge la toate aceste surse alternative de bani. De bani mulți!

Există, însă, și „cealaltă față a lunii”, cea întunecată, nevăzută. Astfel, împovărate la limita suportabilului de tot acest noian de taxe parafiscale, pe care le au de achitat pe lângă taxele directe și indirecte, firmele nu mai au adeseori decât o singură variantă: să lucreze la negru!



av. Florin Turza

Plata în natură a arendeii

expert contabil
Simona Panait

Arendarea, reglementată în mod expres prin Legea arendării nr. 16 din 5 aprilie 1994, este o activitate economică încadrată în categoria prestărilor de servicii. Operațiunea de arendare are drept obiect exploatarea pe o durată determinată a bunurilor agricole, contra unui preț stabilit prin contractul încheiat între:

- ✗ proprietar, în calitate de arendator;
- ✗ uzufructuar, în calitate de arendaș.

Rețineți!

Arendarea este o prestare de serviciu efectuată de proprietar în beneficiul uzufructuarului.

Contabili fiind, ne-am obișnuit să credem că în categoria bunurilor care pot fi arendate se includ doar terenurile agricole destinate cultivării cerealelor, dar, de fapt, această categorie este mult mai cuprinzătoare. În ansamblu, această categorie cuprinde:

- terenurile cu destinație agricolă: terenuri agricole productive – arabile, viile, livezile, pepinierele viticole, pomicole, arbuștii fructiferi, plantațiile de hamei și duzi;
- pășunile împădurite;
- terenurile ocupate cu construcții și instalații agrozootehnice;
- amenajările piscicole și de îmbunătățiri funciare;
- drumurile tehnologice, platformele și spațiile de depozitare care servesc nevoilor producției agricole;
- terenurile neproductive care pot fi amenajate și folosite pentru producția agricolă;
- animalele;
- construcțiile de orice fel, mașinile, utilajele și alte asemenea bunuri destinate exploatarei agricole.

Arendarea se face doar pe baza unui contract scris al cărui model tipizat este reglementat prin anexa la Legea nr. 16/1994. În termen de 15 zile de la data încheierii, un exemplar al contractului se depune la consiliul local în a cărui rază teritorială se află bunurile arendate și se înregistrează într-un registru special întocmit în acest scop.

Conform înțelegerii între părțile contractante, plata arendeii se face la termenul stabilit, fie în numerar, fie în natură. Plata în natură are loc prin acordarea de produse obținute din exploatarea bunului arendat, în compensare cu prețul datorat pentru arendă.

Pentru a înțelege mai bine operațiunea de arendare, sunt necesare câteva detalii despre:

→ arendator

continuare în pag. 4 →

Calitatea de proprietar al bunurilor arendabile poate fi o persoană fizică sau o persoană juridică.

→ **arendaș**

Arendașul poate fi:

- persoană fizică de naționalitate română sau străină obligată să aibă fie pregătire de specialitate agricolă, fie un atestat de cunoștințe agricole, fie o practică agricolă;
- persoană juridică română sau străină obligată să aibă ca obiect de activitate exploatarea bunurilor agricole.

→ **modalitatea de plată a arendei**

Arenda se poate achita prin negocierea uneia din cele trei modalități posibile:

1. în produse;
2. în produse și bani;
3. numai în bani.

Plata în natură a arendei trebuie efectuată după recoltarea culturii, dar nu mai târziu de 45 de zile.

Plata în natură a arendei nu este un „schimb” de bunuri contra servicii, ci doar o modalitate permisă de lege pentru stingerea unei obligații de plată rezultate din contractul de arendare încheiat între părți.

Plata în bani a arendei se face la un preț stabilit prin contract, în cadrul aceluiași termen de 45 de zile de la data recoltării.

Arenda și taxa pe valoarea adăugată

Fiscalitatea are în vedere calitatea juridică a proprietarului bunurilor arendabile, motiv pentru care, înainte de a derula o astfel de operațiune, trebuie să ne punem una din cele două întrebări pentru a cunoaște ce regim de taxare este aplicabil:

Dacă proprietarul este o persoană juridică?

În situația în care proprietarul bunului arendabil este o persoană juridică înregistrată în scopuri de TVA, serviciul poate fi considerat operațiune scutită de TVA fără drept de deducere a taxei aferente achiziției de bunuri și prestări de servicii destinate realizării acestui serviciu. Scutirea este stabilită prin art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal.

Arendarea este operațiune scutită de TVA doar opțional, deci, înainte de încheierea contractului, cele două părți contractante pot decide asupra regimului de TVA aplicabil astfel încât în contractul încheiat, la art. 6 alin. (1) „nivelul arendei” să se facă mențiunea:

- ◆ „scutit de la plata TVA” (în situația în care se aplică regimul de scutire);
- ◆ „exclusiv TVA” (în situația în care se optează pentru aplicarea regimului normal de taxare).

Aplicarea regimului de scutire fără drept de deducere de către arendator se recomandă doar în situația în care arendașul este o persoană fizică sau o persoană juridică care nu este înregistrată în scopuri de TVA. Dacă se aplică regimul de scutire, arendatorul nu trebuie să mai colecteze TVA pentru arenda percepută, iar suma care trebuie achitată de arendaș este rezonabilă în lipsa TVA.

În situația în care arendașul este la rândul său o firmă înregistrată în scopuri de TVA, recomandabilă este aplicarea regimului normal de taxare pentru arenda negociată care trebuie facturată arendașului. Dacă se decide aplicarea acestui regim, arendatorul este obligat:

- să depună la organul fiscal teritorial o notificare de taxare a operațiunii de arendare;
- să transmită arendașului o copie a notificării înregistrate la organul fiscal competent.

Dacă uzufructuarul este o persoană juridică?

În situația în care arendașul este o persoană juridică înregistrată în scopuri de TVA și contravaloarea arendei se achită în natură arendatorului, arendașul persoană juridică trebuie să colecteze TVA la valoarea bunurilor care reprezintă prețul arendei. În această situație, așa cum se poate constata, plata în natură a arendei este privită drept o livrare obișnuită de bunuri pentru care se colectează TVA. Pe măsura desfășurării activității de exploatare a bunurilor agricole, arendașul înregistrat în scopuri de TVA are dreptul să deducă TVA din facturile furnizorilor și prestatorilor primite cu ocazia achizițiilor de bunuri și prestărilor de servicii necesare desfășurării acestei activități economice.

De reținut!

În funcție de calitatea de persoană impozabilă a arendașului și a arendatorului, înregistrați în scopuri de TVA, operațiunea de arendare și operațiunea de livrare de bunuri pentru achitarea arende sunt două operațiuni distincte, cu regimuri diferite de taxare, așa cum sunt tratate și în Codul fiscal:

- pentru arendator, operațiunea este o prestare de serviciu: opțional, operațiune scutită fără drept de deducere a TVA reglementată prin art. 141 „Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării”, alin. (2) lit. e);
- pentru arendaș, o livrare de bunuri propriu-zisă: obligatoriu operațiune taxabilă reglementată prin art. 128 „Livrarea de bunuri”, alin. (1).

Atenție!

Din punct de vedere fiscal, faptul generator și exigibilitatea TVA pentru livrările de produse agricole reprezentând plata în natură a arendei intervine la data menționată în contract pentru plata arendei așa cum se prevede la art. 134¹ „Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii“. Deci, arendașul trebuie să aibă în vedere că data facturii pentru bunurile livrate trebuie să fie data prevăzută în contract pentru efectuarea plății în natură.

Dacă proprietarul este o persoană fizică?

Datorită faptului că operațiunea de arendare este scutită fără drept de deducere a TVA, nicio persoană fizică proprietară a unui teren nu va opta pentru taxarea unor astfel de operațiuni chiar dacă va depăși o cifră de afaceri de 35.000 euro. Nici legislația fiscală nu obligă persoana fizică respectivă să se înregistreze în scopuri de TVA în situația în care realizează doar venituri de această natură.

În situația în care arendașul este persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, la plata arendei în natură, acesta este obligat să colecteze TVA la contravaloarea bunurilor livrate fără a se teme de faptul că persoana fizică va fi afectată la impozitarea venitului anual brut câștigat prin arendarea terenurilor din proprietatea sa. Acest fapt rezultă din prevederile art. 62 din titlul III al Codului fiscal care definește venitul brut drept totalitatea sumelor în bani sau echivalentul în lei al veniturilor în natură stabilit pe baza arendei negociată prin contractul încheiat între părți pentru fiecare an fiscal. În cadrul aceluiași articol de lege, se precizează că evaluarea în lei a arendei primite în natură se face pe baza prețurilor medii ale produselor agricole, stabilite prin hotărâri ale consiliilor județene și, respectiv, ale Consiliului General al Municipiului București, ca urmare a propunerilor direcțiilor teritoriale de specialitate ale Ministerului Agriculturii, Pădurilor și Dezvoltării Rurale. Astfel de hotărâri se emit înainte de începerea anului fiscal de referință și se transmit direcțiilor generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București, pentru a fi comunicate unităților fiscale din subordine.

Din această prevedere legală rezultă faptul că, deși prețul utilizat la emiterea facturii de către arendaș pentru livrarea de bunuri drept plată a arendei este egal cu valoarea arendei contractate (exclusiv TVA), totuși, impozitarea veniturilor din arendă pentru persoanele fizice se efectuează pe baza altor prețuri decât cele facturate pentru livrarea bunurilor de către arendaș.

Regimul de taxare aplicabil produselor obținute de pe terenurile arendate

Recoltele obținute de către arendaș prin exploatarea terenului arendat pot avea trei destinații:

- livrarea cerealelor către diverși cumpărători, caz în care arendașul este obligat să emită facturi și să colecteze TVA indiferent de faptul că beneficiarul este persoană fizică sau persoană juridică. Un astfel de „cumpărător“ poate fi și arendatorul care, în lipsa banilor, se mulțumește și cu produsele pe care, la rândul său, le va vinde (fără TVA deoarece nu este persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA) sau le va folosi pentru obținerea de produse finite (mălai, făină, tărate etc.) destinate consumului propriu;
- obținerea de produse finite (mălai, făină, tărate etc.), caz în care nu colectează TVA la momentul transferului de bunuri în procesul de producție, dar colectează TVA în momentul vânzării acestora în formă brută sau în formă prelucrată sub formă de produse (pâine, paste făinoase, produse de patiserie etc.);
- furajarea animalelor din fermele agricole, caz în care nu colectează TVA la momentul consumului, ci doar la vânzarea produselor obținute ulterior de la animalele și păsările hrănite cu aceste cereale (carne, lapte, ouă, piei etc.).

Obligațiile contabile și fiscale în cadrul derulării unui contract de arendare*Exemplu:*

În data de 10.10.2007, firma Bobspic, persoană impozabilă română care are ca obiect de activitate exploatarea bunurilor agricole, înregistrată în scopuri de TVA, încheie un contract de arendare a unui teren de 10 ha pe o perioadă de 12 luni. Contractul se încheie cu firma Agrosol, în calitate de arendator, înregistrată, de asemenea, în scopuri de TVA. Conform contractului încheiat și înregistrat la consiliul local, terenul arendat urmează a fi folosit de către arendaș doar în scopul exploatării agricole. Prin negociere, se decide ca plata arendei să se efectueze atât în bani, cât și în natură, astfel:

– pentru arendarea a 5 ha: 2.000 lei (400 lei la hectar), exclusiv TVA;

– pentru arendarea a 5 ha: 3.000 kg grâu (600 kg pentru 1 hectar) evaluat la prețul unitar de 0,7 lei/kg, exclusiv TVA (valoare totală 2.100 lei, exclusiv TVA).

La arendarea terenului, proprietarul optează pentru aplicarea regimului normal de taxare, iar din notificarea depusă la organul fiscal rezultă că taxarea se

aplică începând cu luna iunie 2008. În urma exploatarea terenului agricol, firma Bobspic obține o recoltă de 1.200 kg la hectar, evaluată la un preț de producție de 0,52 lei, valoarea totală a producției obținute fiind de 6.240 lei (1.200 kg x 10 ha x 0,52 lei/kg = 6.240 lei).

Plata arendei se face în termen de 45 de zile de la data recoltării, respectiv în data de 15.08.2008. Pentru arenda cuvenită, în data de 20.08.2008, firma Agrosol, în calitate de arendator, emite o factură în valoare totală de 4.879 lei, din care:

– arendă 4.100 lei (2.000 lei arendă cu plata în numerar și 2.100 arendă cu plata în natură);

– TVA colectată 779 lei.

Concomitent, firma Bobspic, în calitate de arendaș, livrează contravaloarea în natură a arende pentru care emite în data de 15.08.2008 o factură în valoare totală de 2.499 lei, din care valoarea grâului livrat 2.100 lei (3.000 kg x 0,7 lei/kg) și TVA colectată 399 lei (2.100 lei x 19%). Cantitatea de grâu recoltată de 9.000 kg rămasă după achitarea în natură a arende este vândută de către firma Bobspic în data de 31.08.2008 către ferma agricolă Lactovac la un preț de 0,85 lei/kg, exclusiv TVA. Valoarea facturii emise este de 9.104 lei, din care bază de impozitare 7.650 lei (9.000 kg x 0,85 lei/kg) și TVA colectată 1.454 lei (7.650 lei x 19%).

Cantitatea de grâu recepționată de proprietarul terenului drept plată în natură este vândută în data de 31.08.2008 la un preț unitar de 0,8 lei/kg unei ferme agricole. Pentru această livrare, arendatorul Agrosol emite o factură în valoare totală de 2.856 lei, din care bază de impozitare 2.400 lei (3.000 kg x 0,8 lei/kg) și TVA colectată 456 lei (2.400 lei x 19%).

Obligațiile arendașului:

→ obligații contabile:

– în data de 01.07.2008:

⇒ înregistrarea producției agricole recoltate în baza raportului de producție ca document justificativ pentru cantitatea de 12.000 kg grâu la un preț de producție de 0,52 lei/kg:

345	= 711	6.240
„Produse finite“	„ Variația stocurilor“	

– în data de 15.08.2008:

⇒ înregistrarea bunurilor livrate drept plată în natură a arende în baza facturii emise pentru 3.000 kg la un preț unitar de 0,7 lei, exclusiv TVA:

411	= %	2.499
„Clienți“	701	2.100
(analitic distinct Agrosol)	„Venituri din vânzarea produselor finite“	
	4427	399
	„TVA colectată“	

⇒ descărcarea gestiunii de produse finite pentru cantitatea de 3.000 kg evaluat la un preț unitar de 0,52 lei/kg:

711	= 345	1.560
„Variația stocurilor“	„Produse finite“	

– în data de 20.08.2008:

⇒ înregistrarea facturii de arendă primită de la arendator și exercitarea dreptului de deducere a TVA:

%	= 401	4.879
612	„Furnizor“	4.100

„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile“

4426	779
------	-----

„TVA deductibilă“

– în data de 31.08.2008:

⇒ vânzarea cantității de 9.000 kg grâu către ferma agricolă:

411	= %	9.104
„Clienți“	701	7.650
(analitic distinct Lactovac)	„Venituri din vânzarea produselor finite“	
	4427	1.454
	„TVA colectată“	

⇒ descărcarea gestiunii de produse finite pentru cantitatea de 9.000 kg evaluat la un preț unitar de 0,52 lei/kg:

711	= 345	4.680
„Variația stocurilor“	„Produse finite“	

→ obligații fiscale:

⇒ evidențierea în jurnalul pentru vânzări a celor două facturi emise:

– în data de 15.08.08: factura în sumă totală de 2.499 lei;

– în data de 20.08.08: factura în sumă totală de 9.104 lei;

⇒ evidențierea în jurnalul pentru cumpărări a facturii primite de la arendator emisă în data de 20.08.08 pentru suma totală de 4.879 lei;

⇒ completarea și depunerea decontului lunar de TVA, cod 300, pentru luna august 2008, cu termen de depunere până la data de 25.09.2008;

⇒ completarea și depunerea declarației informative semestriale privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA în semestrul II, cu termen de depunere până la data de 25.01.2009.

Obligațiile arendatorului:

→ obligații contabile:

– în data de 15.08.2008:

⇒ recepția celor 3.000 kg grâu primite drept plată în natură a arendei conform facturii emise de arendaș:

%	=	401	2.499
371		„Furnizori“	2.100
„Mărfuri“			
4426			399
„TVA deductibilă“			

– în data de 20.08.2008:

⇒ înregistrarea facturii de arendă emisă pentru arenda negociată prin contract:

411	=	%	4.879
„Clienți“		704	4.100
(analitic distinct Bobspic)		„Venituri din prestări servicii“	
		4427	779
		„TVA colectată“	

– în data de 31.08.2008:

⇒ vânzarea cantității de 3.000 kg grâu către ferma agricolă:

411	=	%	2.856
„Clienți“		707	2.400
(analitic distinct)		„Venituri din vânzarea mărfurilor“	
		4427	456
		„TVA colectată“	

⇒ descărcarea gestiunii de mărfuri:

607	=	371	2.100
„Cheltuieli privind mărfurile“		„Mărfuri“	

→ obligații fiscale:

⇒ depune notificarea de taxare la organul fiscal teritorial;

⇒ transmite copia notificării către arendaș;

⇒ evidențierea în jurnalul pentru vânzări a celor două facturi emise:

– în data de 20.08.08: factura în sumă totală de 4.879 lei;

– în data de 31.08.08: factura în sumă totală de 2.856 lei;

⇒ evidențierea în jurnalul pentru cumpărări a facturii primite de la arendaș, emisă în data de 15.08.08 pentru suma totală de 2.499 lei;

⇒ completarea și depunerea decontului lunar de TVA, cod 300 pentru luna august 2008, cu termen de depunere până la data de 25.09.2008;

⇒ completarea și depunerea declarației informative semestriale privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA în semestrul II, cu termen de depunere până la data de 25.01.2009.

În urma tranzacțiilor efectuate, se constată faptul că pentru arenda plătită în natură cele două societăți își datorează reciproc suma de 2.499 lei:

– firma Bobspic figurează cu un sold debitor la contul de client Agrisol provenit din factura emisă pentru livrarea de grâu ca plată în natură a arende;

– firma Agrisol figurează cu un sold debitor la contul de client Bobspic provenit din factura emisă pentru arenda datorată.

Stingerea reciprocă a datoriilor se face prin compensarea dintre ambele firme pe baza documentului „ordin de compensare“ prezentat în anexa nr. 2.1. din H.G. nr. 685/1999. Acest document prezintă următoarele caracteristici:

- nu se decontează prin bancă;
- nu se schimbă contra numerar;
- nu se admit ștersături, corecturi, modificări;
- se referă numai la obligații certe, exclusiv dobânzi și penalități;
- circulă numai în original;
- diminuarea obligațiilor se face la data înscrisă pe ordinul de compensare;
- pe verso se trec elementele de identificare ale facturilor care fac obiectul compensării.

În baza compensărilor efectuate, cei doi parteneri contractuali efectuează următoarele înregistrări contabile pentru suma de 2.499 lei:

– firma Bobspic: 401 = 411 pentru compensarea arende datorate cu contravaloarea bunurilor livrate drept plată în natură către firma Agrisol;

– firma Agrisol: 401 = 411 pentru compensarea bunurilor livrate cu arenda datorată de către firma Bobspic.

Regimul fiscal al serviciilor de transport internațional de persoane

economist
Andrei Gheorghiu

TRANSPORT INTERNAȚIONAL
DE PERSOANE

Pentru firmele specializate stabilite în România, transportul internațional de persoane este operațiune scutită cu drept de deducere a TVA reglementată prin art. 143 alin. (1) lit. g).

Transportul internațional de persoane este un serviciu pentru care locul prestării se consideră a fi locul unde se efectuează transportul așa cum se stabilește prin art. 133 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal.

Cum se identifică un transport internațional de persoane?

Un astfel de transport se identifică prin parcursul efectuat între locul de plecare și locul de sosire al transportului de persoane, determinat astfel:

- pentru transportul care are punctul de plecare în România și locul de sosire în străinătate:
 - locul de plecare se consideră primul punct de îmbarcare al pasagerilor;
 - locul de sosire se consideră punctul de trecere al frontierei dinspre România în străinătate;
- pentru transportul care are punctul de plecare în afara României și punctul de sosire în România:
 - locul de plecare se consideră punctul de trecere a frontierei din străinătate spre România;
 - locul de sosire se consideră ultimul punct de debarcare a pasagerilor îmbarcați în afara României.

Așa cum este și firesc, în cadrul transportului internațional de persoane efectuat de o firmă stabilită în România se cuprinde și un traseu național reprezentat de parcursul efectuat de pasageri pe teritoriul României.

Dacă pasagerii călătoresc cu un mijloc de transport în trafic internațional, dar se îmbarcă și se debarcă în interiorul României, se consideră că s-a efectuat un traseu național. Totuși, prin legislația fiscală se admite faptul că, în cazul unui transport internațional, pasagerii efectuează atât un traseu național, cât și un traseu internațional.

Regimul de taxare a transportului internațional de persoane

Deoarece în cadrul unui transport internațional de persoane există două tipuri de trasee (național și internațional), d.p.d.v. al TVA au fost admise două regimuri de taxare, diferite, dar care nu afectează transportatorul sau, în cele din urmă, pasagerul. Astfel, așa cum rezultă din pct. 14 alin. (5) din normele de aplicare ale art. 133 alin. (2) lit. b):

- ✗ pentru traseul național (efectuat pe teritoriul României) se aplică regimul de scutire cu drept de deducere a TVA;
- ✗ pentru traseul internațional (efectuat în afara teritoriului României) se aplică regimul de neimpozitare.

Deși se aplică două regimuri diferite de taxare, factura se emite pentru parcursul integral fără a se face delimitarea între contravaloarea traseului național și contravaloarea traseului internațional.

Recomandabil este ca pe factura emisă să se înscrie doar mențiunea „scutit cu drept de deducere” fără a se mai face referire la regimul de neimpozitare.

Având la bază prevederile art. 145 alin. (2) lit. b) **„Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul... operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul... prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România”**, chiar dacă o parte din serviciile de transport sunt neimpozabile, firmele care efectuează servicii de transport internațional de persoane își pot exercita dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor de bunuri și a prestărilor de servicii.

Deoarece, în ansamblul lor, serviciile de transport internațional de persoane sunt operațiuni scutite cu drept de deducere a TVA, în decontul de TVA reglementat prin O.A.N.A.F. nr. 94 din 17 ianuarie 2008 acestea se raportează la rândul 10 denumit „Livrări de bunuri și prestări de servicii scutite cu excepția celor de la rd. 1-3 și operațiuni supuse măsurilor de simplificare”.

Încadrarea corectă la operațiuni scutite cu drept de deducere a TVA se justifică organelor de inspecție fiscală pe baza documentelor impuse prin O.M.F.P. nr. 2.222 din 22 decembrie 2006, modificat și completat prin O.M.E.F. nr. 2.421 din 18 decembrie 2007. Aceste documente sunt reglementate în funcție de natura mijlocului de transport, astfel:

□ pentru transportul internațional auto:

1. licența de transport;
2. caietul de sarcini al licenței de traseu;
3. foaia de parcurs sau alte documente din care să rezulte data de ieșire din România și data de intrare în România, vizate, după caz, de organul vamal. Dacă această viză nu poate fi obținută,

pentru transporturile internaționale din teritorii necomunitare spre România și din România spre teritorii necomunitare, reprezentantul legal al transportatorului trebuie să dea o declarație pe propria răspundere prin care se confirmă data de intrare și data de ieșire din România;

4. diagrama biletelor de călătorie, în situația în care vânzarea biletelor se face prin efort propriu;
5. factura pentru contravaloarea biletelor vândute, în situația în care vânzarea biletelor se face prin intermediari.

□ pentru transportul internațional aerian, fluvial, maritim, feroviar:

1. documentele specifice de transport, din care să rezulte:
 - traseul transportului;
 - data de ieșire din România și data de intrare în România;
2. diagrama biletelor de călătorie, în situația în care vânzarea biletelor se face prin efort propriu;
3. factura pentru contravaloarea biletelor vândute, în situația în care vânzarea biletelor se face prin intermediari.

Regimul de taxare a comisionului cuvenit intermediarilor

O agenție de voiaj este considerată un intermediar deoarece are drept obiect de activitate vânzarea biletelor pentru transporturile internaționale de persoane. Veniturile agenției de voiaj sunt formate din comisionul negociat cu transportatorul, procent aplicat asupra contravalorii biletelor vândute.

Până la data de 16 octombrie 2007, moment în care O.M.F.P. nr. 2.222 din 22 decembrie 2006 a fost modificat și completat prin O.M.E.F. nr. 1.503 din 5 octombrie 2007, în cadrul art. 7 la alin. (4) s-a reglementat încadrarea serviciilor prestate de intermediari în transportul internațional de persoane la operațiuni scutite de taxă deoarece acționează în numele și în contul transportatorului ale cărui servicii sunt de asemenea scutite de taxă conform art. 143 alin. (1) lit. g). Așa cum se menționa în textul de lege, scutirea s-a încadrat la vremea respectivă în prevederile art. 144¹ din Codul fiscal, urmând a fi justificată pe baza contractului încheiat cu transportatorul și a facturii emise pentru comisionul perceput, aferent serviciului de intermediere prestat.

Deși această reglementare a fost exclusă din O.M.E.F. nr. 2.222 din 22 decembrie 2006, consider că această operațiune se poate încadra în continuare la operațiuni scutite cu drept de deducere a TVA.

Scutirea are la bază regulile de taxare a serviciilor reglementate în Codul fiscal prin două articole de lege:

- art. 133 alin. (2) lit. i) conform căruia locul taxării pentru serviciul de intermediere este locul operațiunii de bază prestate de intermediarii care acționează în numele și în contul altor persoane. În situația prezentată, prin operațiune de bază se înțelege transportul internațional de persoane efectuat de un transportator în numele și în contul căruia acționează agenția de voiaj în calitate de intermediar;
- art. 144¹ „Scutiri pentru intermediari” conform căruia sunt scutite de taxă serviciile prestate de intermediarii care acționează în numele și în con-

tul altei persoane care realizează operațiuni scutite reglementate prin art. 143.

Pentru justificarea încadrării corecte la operațiuni scutite cu drept de deducere a TVA, sunt necesare următoarele documente justificative:

- ✓ contractul încheiat cu transportatorul;
- ✓ diagrama biletelor vândute;
- ✓ factura emisă către transportator care cuprinde comisionul calculat, taxat în regim de scutire cu drept de deducere TVA.

Raportarea serviciilor de intermediere pentru transportul internațional de persoane se efectuează prin înscrierea sumelor preluate din jurnalul pentru vânzări la rândul 10 din decontul de TVA, reglementat prin O.A.N.A.F. nr. 94 din 17 ianuarie 2008.

Evidențierea bonurilor fiscale în jurnalul pentru cumpărări

expert contabil
Mădălina Paraschiv

BON FISCAL

De cele mai multe ori, în afara bonurilor fiscale primite pentru alimentarea cu combustibilii auto, pentru achizițiile mărunte necesare activității administrative ale firmei noastre primim bonuri fiscale emise de casele de marcat electronice fiscale, așa cum sunt reglementate prin O.U.G. nr. 28 din 25 martie 1999, republicată, privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale. Le acceptăm fiindcă trebuie să justificăm cheltuirea unor sume preluate din casieria firmei, fapt permis și prin art. 1 din O.M.F.P. nr. 1.714 din 14 noiembrie 2005 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 (M.Of. nr. 1.042 din 23 noiembrie 2005). Le acceptăm chiar dacă sunt sub 100 de lei, deși cunoaștem faptul că le putem utiliza doar ca documente de înregistrare a plăților în Registrul de casă, nicidecum ca documente pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA înscrise pe „micul bon”. Suma înscrisă pe bonul fiscal folosește doar firmei vânzătoare înregistrate în scopuri de TVA pentru determinarea sumei TVA colectate într-o perioadă fiscală.

Tocmai de aceea consider opțională evidențierea în jurnalul de cumpărări a bonurilor fiscale cu o valoare de până la 100 lei, altele decât cele aferente achiziției de combustibili auto. Acest fapt rezultă și din prevederile O.A.N.A.F. nr. 94/2008 prin care se precizează faptul că „Nu este obligatorie înscrierea în decont a sumelor care nu sunt incluse în baza impozabilă”, conform instrucțiunilor date în aplicarea rândului 19.

În situația în care doriți totuși să le înregistrați în evidența fiscală astfel încât să aveți o corelație între evidența contabilă și jurnalul de cumpărări, aveți posibilitatea să procedați astfel:

- să le înregistrați la valoarea totală în coloana 10 din jurnalul pentru cumpărări, reglementat prin O.M.E.F. nr. 1.372 din 6 mai 2008 privind organizarea evidenței în scopul taxei pe valoarea adăugată, conform art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (M.Of. nr. 364 din 13 mai 2008);
- să le raportați la rândul 19 din decontul de TVA reglementat prin O.A.N.A.F. nr. 94 din 17 ianuarie 2008 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) „Decont de taxă pe valoarea adăugată” (M.Of. nr. 68 din 29 ianuarie 2008), denumit „Achiziții de bunuri și servicii scutite de taxă sau neimpozabile”.

Reguli de aplicare a TVA de către un sediu permanent

expert contabil
Mădălina Paraschiv

SEDIU PERMANENT

Așa cum este definită prin Codul fiscal, noțiunea „nerezident” se referă la orice persoană juridică străină și orice persoană fizică nerezidentă.

Sediul permanent este un loc oarecare, situat pe teritoriul României, unde o persoană juridică nerezidentă își desfășoară integral sau parțial activitatea economică pentru care este autorizată în statul său de rezidență.

Sediul permanent poate cuprinde: un loc de conducere a activității, o sucursală a unei firme nerezidente, un birou, o fabrică, un magazin, un atelier sau un loc din care se extrag resurse naturale. La sediu permanent se poate încadra și un șantier de construcții, un proiect de construcție sau un ansamblu de activități legate de supervizarea construcției unui bun imobil în situația în care activitatea desfășurată în cadrul acestora durează mai mult de 6 luni.

Trebuie să aveți în vedere!

În fiecare convenție de evitare a dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital încheiată între România și diverse state, regăsiți câte un articol distinct prin care sunt definite în mod expres cele două noțiuni care ne sunt utile la încadrarea unei activități economice a unei firme nerezidente la sediu permanent pe teritoriul României. Cele două articole sunt, de regulă:

- art. 4 prin care se definește și se delimitează noțiunea de „rezident”;
- art. 5 prin care se definește și se determină condițiile de încadrare la „sediu permanent”.

Spre exemplificare, propun identificarea acestor articole în următoarele convenții reglementate prin:

- Legea nr. 85 din 25 mai 1999 privind ratificarea Convenției dintre România și Regatul Olandei pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital și a protocolului anexat, semnate la Haga la 5 martie 1998 (M.Of. nr. 251 din 2 iunie 1999);
- Legea nr. 85 din 20 martie 2001 privind ratificarea Acordului dintre România și Australia pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și a Protocolului anexat, semnate la Canberra la 2 februarie 2000 (M.Of. nr. 150 din 27 martie 2001);
- Legea nr. 29 din 16 ianuarie 2002 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Federală Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, semnată la Berlin la 4 iulie 2001 (M.Of. nr. 73 din 31 ianuarie 2002);

continuare în pag. 12 →

Desemnarea unui reprezentant fiscal sau declararea unui sediu permanent?

În situația în care natura și condițiile de desfășurare a activităților economice nu impun declararea unui sediu permanent pe teritoriul României, o firmă nerezidentă stabilită într-un stat membru are posibilitatea să își desemneze un reprezentant fiscal care să preia drepturile și obligațiile doar d.p.d.v. a TVA. Dacă numirea unui reprezentant fiscal este opțională, nu același regim îl are și declararea unui sediu permanent, care este obligatorie în situația în care sunt îndeplinite toate condițiile reglementate prin Codul fiscal.

Altfel spus, o firmă nerezidentă pentru o firmă dintr-un stat membru își poate desemna un reprezentant fiscal până în momentul în care se încadrează în prevederile art. 125¹ alin. (2) lit. b) din Codul fiscal conform căruia firma se consideră stabilită în România deoarece îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

- 1) firma nerezidentă are în România un sediu central, o sucursală, o fabrică, un atelier, o agenție, un birou, un birou de vânzări sau cumpărări, un depozit sau orice altă structură fixă, cu excepția șantierelor de construcții;
- 2) structura stabilită pe teritoriul României este condusă de o persoană împuternicită să încheie contracte cu clienții și furnizorii;
- 3) persoana desemnată în funcția de conducere este împuternicită să efectueze pe teritoriul României achiziții, importuri, livrări de bunuri și prestări de servicii în numele firmei nerezidente;
- 4) obiectul de activitate al structurii stabilite pe teritoriul României constă în livrarea de bunuri sau prestarea de servicii.

Rețineți!

Pentru o firmă stabilită într-un stat terț, atât desemnarea unui reprezentant fiscal cât și declararea unui sediu permanent pe teritoriul României sunt obligatorii pe măsura îndeplinirii condițiilor reglementate prin Codul fiscal.

Efectul fiscal al trecerii de la reprezentant fiscal la sediu permanent

Dacă ulterior desemnării unui reprezentant fiscal, datorită condițiilor pe care le îndeplinește, „punctul de lucru” al firmei nerezidente devine sediu permanent stabilit în România, codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit inițial reprezentantului fiscal este preluat ulterior de acest sediu permanent.

Din acest moment, suma negativă de taxă sau taxa de plată din ultimul decont de TVA depus de reprezentantul fiscal este preluat de sediul permanent.

Spre deosebire de reprezentantul fiscal care are doar obligații și drepturi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, pe lângă drepturile și obligațiile referitoare la taxa pe valoarea adăugată un sediu permanent are și obligații referitoare la impozitul pe profit, impozitul pe venituri din salarii, contribuțiile sociale aferente salariilor, impozitele și taxele locale.

Așa cum rezultă din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, în cazul unei firme nerezidente care desfășoară activități pe teritoriul României prin unul sau mai multe sedii permanente, competența de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor revine organului fiscal pe a cărui rază teritorială se află situat fiecare sediu permanent. În situația în care activitatea unui sediu permanent se desfășoară pe raza teritorială a mai multor organe fiscale, competența revine doar acelui organ fiscal în a cărui rază teritorială începe activitatea acelui sediu permanent.

Desemnarea sediului înregistrat în scopuri de TVA se face în mod aleatoriu, la opțiunea firmei nerezidente, fără să fie obligatorie numirea punctului de lucru sau a sucursalei prin care s-a început desfășurarea activității economice. Codul de înregistrare în scopuri de TVA se eliberează independent de codurile fiscale eliberate pentru celelalte sedii permanente prin care o firmă nerezidentă își desfășoară activitatea pe teritoriul României. Codul de înregistrare în scopuri de TVA reprezintă codul prevăzut la art. 154 alin. (1) (prefix „RO”, conform Standardului internațional ISO 3166 – alpha 2) atribuit de către autoritatea fiscală din România sediului permanent desemnat să se înregistreze.

Activități din sfera TVA a sediului permanent

Indiferent de natura serviciilor prestate sau a livrărilor de bunuri efectuate, activitățile economice desfășurate de un nerezident prin intermediul unui sediu permanent declarat pe teritoriul României reprezintă operațiuni impozabile TVA deoarece îndeplinesc cumulativ cele patru condiții impuse de art. 126 alin. (1) din Codul fiscal:

→ operațiunile economice sunt efectuate cu plată;

Notă: natura livrării de bunuri sau a prestării de servicii rezultă din obiectul contractului încheiat cu beneficiarii din România, înțelegere bilaterală în care sunt consemnate și obligațiile de plată ale contravalorii bunului livrat sau a serviciului prestat.

→ locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este în România;

Notă: faptul că locul livrării de bunuri sau de prestare a serviciilor este în România este confirmat și de faptul că persoana nerezidentă a fost obligată prin legislația fiscală să își declare un sediu permanent în România.

→ livrarea de bunuri sau prestarea de servicii este realizată de o persoană impozabilă care acționează ca atare;

Notă: firma nerezidentă care a declarat un sediu permanent pe teritoriul României este o persoană impozabilă (o entitate) așa cum este definită prin art. 125¹ „Semnificația unor termeni și expresii”, pct. 18 „persoană impozabilă are înțelesul art. 127 alin. (1) și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică”.

→ livrarea de bunuri sau prestarea de servicii efectuată de către persoana nerezidentă reprezintă operațiuni care se încadrează la activități economice.

Notă: activitățile economice sunt cele enumerate la art. 127 alin. (2) din Codul fiscal:

- activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii;
- activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora;
- exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Întocmirea și depunerea raportărilor fiscale privind TVA

În situația în care un nerezident își desfășoară activitatea prin mai multe structuri organizatorice de tipul sucursalelor și al punctelor de lucru dispersate teritorial în România, acesta este obligat să își desemneze o singură sucursală sau un singur punct de lucru pentru a depune un singur decont de TVA pentru întreaga activitate desfășurată în România. Această structură desemnată trebuie să aducă la îndeplinire obligațiile pe linie de TVA a tuturor structurilor similare care funcționează pe teritoriul României în numele aceluiași nerezident. Doar această structură desemnată de nerezident primește un cod de înregistrare în scopuri de TVA de la autoritatea fiscală din România. Acest fapt obligă structura desemnată plătitoare de TVA să organizeze și evidența fiscală a tuturor operațiunilor economice desfășurate pe teritoriul României pe baza jurnalului pentru cumpărări și a jurnalului pentru vânzări, a jurn

nalului pentru bunurile de capital achiziționate și a altor evidențe de acest gen.

Recomandare!

Personal, deoarece legea nu interzice acest fapt, consider că această evidență fiscală d.p.d.v. al TVA poate fi organizată și la nivelul fiecărui punct de lucru sau sucursală existentă pe teritoriul României, urmând ca sediul desemnat plătitor de TVA să centralizeze lunar aceste evidențe pentru a le raporta prin decontul de TVA cod 300. Acest fapt presupune că toate documentele justificative ale activității economice sunt arhivate la fiecare sediu permanent, urmând a fi puse la dispoziția organului de inspecție fiscală competent, doar la cererea acestuia, la sediul permanent desemnat ca plătitor de TVA. Recomand această posibilitate de organizare a evidenței fiscale deoarece documentele justificative sunt de folos și pentru determinarea profitului impozabil la nivelul fiecărui sediu permanent.

TVA de plată sau TVA de rambursat?

Pentru activitatea desfășurată pe teritoriul României, sediul permanent își exercită dreptul de deducere a TVA aferente bunurilor și serviciilor achiziționate destinate realizării activităților economice desfășurate strict pe teritoriul României. Sediul permanent, în baza decontului de TVA completat și depus la organul fiscal teritorial la care a fost înregistrat, achită la bugetul de stat doar diferența dintre TVA colectată și TVA deductibilă înscrisă în facturile furnizorilor înregistrați în România în scopuri de TVA. Sediul permanent se poate afla și în situația în care este îndreptățit să solicite rambursarea TVA.

Semestrial, sediul permanent are și obligația întocmirii și depunerii formularului „Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA”, cod 394.

Atenție!

Indiferent de faptul că sunt stabilite într-un stat membru sau într-un stat terț, se interzice firmelor nerezidente în România desemnarea unui reprezentant fiscal în situația în care sunt îndeplinite din start condițiile de declarare a unui sediu permanent.

Nici drepturile de autor nu sunt exonerate de la colectarea TVA

economist
Andrei Gheorghiu

Încă de la început trebuie subliniat faptul că **autor al unei opere originale poate fi doar o persoană fizică** sau un grup de persoane fizice care au creat acea operă.

DREPTURI DE AUTOR

Din punct de vedere organizatoric, drepturile de autor sunt guvernate de prevederile Legii nr. 8 din 14 martie 1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe. Prin art. 7 din acest act normativ se face precizarea că obiect al dreptului de autor îl reprezintă operele originale de creație intelectuală în domeniul literar, artistic sau științific, indiferent de modalitatea de creație, modul sau forma de exprimare și independent de valoarea și destinația lor.

Pentru a nu se crea confuzii de interpretare, în continuarea textului de lege sunt reglementate operele de creație intelectuală, dintre care, la rândul meu, le enumăr pe cele uzuale care pot fi regăsite și utilizate la nivelul unei societăți comerciale:

- ✗ scrieri literare și publicistice, conferințe, prelegeri, articole pe diverse teme și orice alte opere scrise sau orale;
- ✗ programe pentru calculator;
- ✗ opere științifice, scrise sau orale, de natura comunicărilor, studiilor, proiectelor și documentațiilor științifice;
- ✗ compoziții muzicale cu sau fără text;
- ✗ opere dramatice, dramatico-muzicale, opere coregrafice și pantomimele;
- ✗ opere cinematografice și orice alte opere audiovizuale;
- ✗ opere fotografice;
- ✗ opere de artă grafică sau plastică aplicate pentru produse destinate utilizării (operele de sculptură, pictură, gravură, litografie, tapiserie, ceramică, desene);
- ✗ opere de arhitectură, inclusiv planșe, machete și lucrări grafice care formează proiectele de arhitectură;
- ✗ lucrări plastice, hărți și desene.

Aceste opere originale de creație intelectuală pot fi aduse la cunoștința publicului prin diverse metode:

- ✗ reproducere;
- ✗ reprezentare;
- ✗ executare și difuzare.

Deoarece sunt protejate prin lege, drepturile de autor se acordă doar pe bază de contracte.

Tipuri de contracte privind acordarea drepturilor de autor

Contractul de autor este un contract de drept civil prin care se

exprimă voința părților și se stabilesc condițiile de utilizare a operei autorului protejate de legea dreptului de autor.

În practică, cele mai uzuale contracte pentru transmiterea folosinței drepturilor de autor sunt:

1. **contractul de editare:** prin acest contract, autorul cedează temporar dreptul său de reproducere și difuzare a unei opere originale;
2. **contractul de reprezentare publică;** prin acest contract, autorul cedează dreptul de reprezentare în public a unei opere dramatice, dramatico-muzicale, coregrafice sau de pantomimă;
3. **contractul de folosire a unei opere într-un film:** prin acest contract, autorul cedează exercitiul dreptului de folosire în film a unui scenariu cinematografic sau a unei compoziții muzicale;
4. **contractul de utilizare a unei opere prin radio sau televiziune:** prin acest contract, autorul cedează dreptul său de a comunica publicului opera sa, prin intermediul radioului sau televiziunii, prin următoarele modalități:

- executarea sau reprezentarea în direct din studio;
- înregistrarea sonoră sau audiovizuală pe un suport material (casete, cd-uri etc.) radiodifuzării sau televiziunii;
- reprezentarea într-un spectacol;

Aceste contracte au următoarele trăsături comune care ne ajută să le încadrăm corect în sfera de aplicare a TVA:

- ☐ au ca obiect transmiterea temporară a dreptului de utilizare a unei opere, pe o perioadă determinată;
- ☐ sunt contracte consensuale;
- ☐ sunt contracte bilaterale;
- ☐ au caracter oneros;
- ☐ sunt contracte încheiate „întuite personae“;
- ☐ se încheie obligatoriu în formă scrisă.

Din punct de vedere fiscal, drepturile de autor datorate și achitate creatorului se încadrează în categoria redevențelor așa cum sunt definite la pct. 28 din cadrul art. 7 din Codul fiscal.

Astfel, redevența reprezintă suma care trebuie plătită în bani sau în natură pentru folosirea ori dreptul de folosință al dreptului de autor.

Rețineți!

În categoria redevențelor nu se încadrează remunerația în bani sau în natură plătită pentru achiziția în întregime a drepturilor de autor asupra unui program pentru calculator, deoarece, odată cumpărate, autorul nu mai are niciun drept asupra acelui program.

Cuprinderea drepturilor de autor în sfera TVA

În esență, în sensul TVA, redevența este remunerația cuvenită autorului pentru serviciul de acordare unui beneficiar persoană fizică sau persoană juridică a dreptului de folosință a concepției sale originale. Acordarea acestui drept se face doar pe bază de contract al cărui obiect îl constituie dreptul autorului de a aduce opera sa la cunoștința publicului contra unor foloase patrimoniale rezultate din utilizarea, sub diverse forme, a creației sale.

Deci acordarea acestui drept de folosință se face contra cost. Astfel, este de la sine înțeles faptul că perceperea unei remunerații pentru serviciul prestat ne conduce la întrebarea: se încadrează serviciul respectiv în sfera de aplicare a TVA?

Analizând un astfel de serviciu, se constată faptul că prestarea acestuia de către autorul persoană fizică se încadrează în sfera TVA deoarece îndeplinește cumulativ cele patru condiții reglementate prin Codul fiscal la art. 126 alin. (1), condiții enumerate de la lit. a) la d):

- se efectuează cu plată;
- se realizează de o persoană impozabilă;
- are loc pe teritoriul României;
- are caracterul unei activități economice de natura prestărilor de servicii.

Acest tip de activitate economică este operațiune impozabilă, taxabilă cu cota standard TVA de 19%, chiar dacă este realizată de o persoană fizică. Acest serviciu nu este supus taxării până în momentul în care se depășește cifra de afaceri de 35.000 de euro, chiar și de către o persoană fizică.

Drepturile de autor sunt considerate prestări de servicii, așa cum sunt enumerate la titlul VI TVA, art. 129 alin. (3) lit. b): „transferul și/sau transmiterea folosinței drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare“.

Și persoanele fizice trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA?

Răspunsul este: Da!

Deci, și o persoană fizică poate deveni o persoană impozabilă în sensul TVA.

Drept argument al acestei afirmații aduc definiția persoanei impozabile preluată de la pct. 18 din art. 125¹ din Codul fiscal: „Semnificația unor termeni și expresii” prin care o „persoană impozabilă... reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică”;

Cifra de afaceri realizată se determină prin însușirea contravalorii serviciilor efectuate și declarate în cursul unui an calendaristic de către autorul persoane fizică. Până la realizarea unei cifre de 35.000 euro, persoana fizică „se află în așteptare” deoarece pentru serviciile prestate beneficiază de regimul special de scutire de la obligativitatea înregistrării în scopuri de TVA.

După depășirea cifrei de afaceri menționate, persoana fizică iese din regimul special de scutire și este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA, deoarece din acest moment îndeplinește calitatea de persoană impozabilă.

Autorul respectiv trebuie să se prezinte la administrația financiară de care aparține, în termen de maximum zece zile de la depășirea plafonului de 35.000 de euro, în vederea completării formularului cod 070 „Declarație de înregistrare fiscală/Declarație de mențiuni pentru persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere”, cod M.F.P. 14.13.01.10.11/5;

La depunerea formularului anexează toate documentele din care rezultă că a depășit cifra de afaceri și în baza formularului completat primește un cod de identificare fiscală (CIF).

Din luna imediat următoare înregistrării la organul fiscal competent, persoana fizică este obligată să colecteze TVA asupra echivalentului în lei a drepturilor de autor acordate spre folosință unei persoane fizice sau juridice.

Atenție!

Colectarea TVA de către autor se face numai prin emiterea unei facturi!

Deși, prin lege, nu se menționează acest fapt, consider că înregistrarea autorilor la organul fiscal competent trebuie adusă la cunoștința utilizatorilor persoane juridice care până la momentul înregistrării acestora au achitat remunerațiile cuvenite doar în baza contractelor încheiate cu autorii.

Drepturile și obligațiile autorului plătit de TVA

Colectarea TVA și organizarea unei evidențe fiscale reprezintă obligațiile legale ale autorului.

Este de la sine înțeles faptul că, pe lângă obligații, persoana fizică înregistrată în scopuri de TVA are și drepturi:

- dreptul de a deduce TVA înscrisă din facturile de achiziții de bunuri și servicii necesare desfășurării activității sale economice;
- dreptul de a achita la bugetul de stat doar diferența dintre TVA colectată și TVA deductibilă;
- dreptul de a solicita rambursarea de TVA.

Un autor persoană fizică înregistrată în scopuri de TVA are aceleași obligații fiscale privind evidența TVA pe care le are și o persoană juridică:

- emite facturi prin completarea tuturor informațiilor obligatorii menționate la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal. Baza de impozitare a TVA este reprezentată de valoarea brută a drepturilor de autor percepută beneficiarului în calitate de utilizator al acestor drepturi;
- organizează evidența TVA colectate și TVA deductibile pe baza jurnalului pentru vânzări și cumpărări, așa cum se impune la art. 156 din Codul fiscal;
- întocmește și depune la organul fiscal teritorial formularul privind:

1. Decont de taxă pe valoarea adăugată, cod 300 impus prin art. 156² din Codul fiscal;
2. Declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA, cod 394, impus prin art. 52¹ „Furnizarea periodică de informații” alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Baza de calcul pentru reținerea la sursă a impozitului pe venit

Emiterea de către autor a facturii cu TVA colectată nu trebuie să afecteze baza de calcul a impozitului pe venit reținut la sursă de către utilizatorul drepturilor de autor. Această obligație trebuie îndeplinită în continuare de către utilizatorul drepturilor de autor, așa cum este reglementată prin Codul fiscal la titlul III, art. 52 alin. (1) lit. a) și alin. (2) lit. a), și prin Normele de aplicare a Codului fiscal de la pct. 61 la 66. Aceste acte normative prevăd calcularea, reținerea și virarea impozitului reprezentând plăți anticipate din veniturile plătite prin aplicarea la venitul brut a unei cote de impunere de 10%.

Dacă reținerea la sursă se face de utilizator sub formă de avans, prin reținerea unei cote de 10%, pentru regularizarea sumelor datorate la impozitul pe venit în procent de 16%, autorul respectiv trebuie să se înregistreze la organul fiscal teritorial în vederea impozitării veniturilor obținute.

Baza de impozitare a TVA

Baza de impozitare a TVA cuprinde în fapt venitul brut impozabil negociat de autor prin contractul încheiat cu utilizatorul drepturilor sale. Astfel, în baza de impozitare a TVA reprezentând contravaloarea serviciului prestat se cuprinde și impozitul datorat de autor bugetului de stat. Acest fapt rezultă din prevederile art. 137 alin. (2) lit. a) în care se menționează că baza de impozitare cuprinde **„impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată;”**.

În această situație, venitul brut supus impozitului pe venituri din drepturile de proprietate intelectuală este egal cu baza de impozitare asupra căreia autorul calculează TVA colectată.

Acesta este încă un motiv în plus să înscrieți la clauza „preț” din contractele încheiate mențiunea „exclusiv TVA”.

Din categoria întrebărilor frecvente

Întrebare:

Administratorul societății locuiește în Belgia, motiv pentru care în cazul deplasărilor în România beneficiază de cazare suportată de societate.

S-a întâmplat ca o altă firmă din România, la care acesta este de asemenea administrator, să facă rezervările pentru cazarea în România, iar furnizorul de servicii să factureze pe numele acesteia din urmă, plata urmând a se face de către societatea noastră.

La rândul ei, firma din urmă refacturează către societatea noastră serviciile respective aplicând cota TVA de 19%, în condițiile în care factura inițială de la prestatorul de servicii de cazare conține cota TVA de 9% și taxa locală fără TVA.

Din punctul de vedere al TVA, societatea intermediară a acestor servicii de cazare a refacturat corect?

Răspuns:

Pentru aplicarea corectă a cotei de taxă, trebuie să aveți în vedere calitatea prestatorului care emite factura către firma dvs.

Astfel:

- în situația în care firma respectivă nu are ca obiect de activitate intermedierea unor astfel de servicii, dar emite factura doar pentru recuperarea costurilor achitate unei structuri de cazare, aceasta trebuie să aplice cota standard TVA de 19%. Ca regulă generală, recuperarea costurilor nu este un serviciu propriu-zis, motiv pentru care firma emitentă a facturii trebuie să aplice regimul normal de taxare, chiar dacă furnizorul bunurilor sau prestatorul serviciilor aplică regimul de scutire fără drept de deducere, regimul de taxare inversă prin aplicarea măsurilor de simplificare sau regimul de taxare prin cota redusă;
- în situația în care firma emitentă a facturii este o firmă specializată în intermedierea unor astfel de servicii, aceasta facturează serviciile de cazare cu cota redusă de 9%. Acest fapt este reglementat în mod expres prin art. 140 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal și normele de aplicare ale acestuia, la pct. 23 alin. (6). Prin acest text de lege se face precizarea că firmele care acționează ca intermediari în nume propriu, dar în contul altei persoane, definite prin art. 129 alin. (2), trebuie să aplice cota de 9% a taxei. În această categorie de intermediari nu se includ agențiile de turism care aplică regimul special de taxare, în sensul că aplică cota de 19% la marja profitului.

Marja de profit este diferența aritmetică dintre suma totală percepută turistului și costurile agenției de turism. Costurile agenției sunt formate din contravaloarea livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii efectuate de alte persoane impozabile în beneficiul direct al turistului, inclusiv TVA din factura prestatorilor.

Implicațiile tehnice ale facturării și stocării electronice a documentelor

expert contabil
Simona Panait

De aproximativ doi ani, există reglementări referitoare la emiterea, transmiterea și stocarea electronică a facturilor și a altor documente de acest gen. Aceste reglementări le regăsim la art. 155 „Facturarea” din Codul fiscal și se referă la:

- ⇒ transmiterea facturilor prin mijloace electronice (alin. (8) lit. c);
- ⇒ păstrarea facturilor într-un anumit loc (alin. (8) lit. e).

Transmiterea și stocarea prin mijloace electronice a facturilor se efectuează doar pe baza echipamentelor electronice de procesare și stocare de date, a cablurilor telegrafice, a transmisiunilor radio, a tehnologiilor optice sau a altor mijloace electromagnetice.

Transmiterea facturilor prin mijloace electronice

Pentru aceste prevederi au fost elaborate și norme de aplicare prin H.G. nr. 44/2004. Se regăsesc la pct. 73 alin. (1) și s-au elaborat pentru aplicarea art. 155 alin. (8) lit. c) din Codul fiscal. Astfel, se admite transmiterea facturilor prin mijloace electronice, dar cu respectarea următoarelor condiții legiferați în funcție de natura operațiunilor economice realizate:

X pentru operațiuni efectuate în România și pentru livrări intracomunitare:

- 1) încheierea de către părți a unui acord prin care să se prevadă această procedură de facturare;
- 2) garantarea autenticității sursei și integrității conținutului facturii printr-una din următoarele variante:
 - semnătura electronică (reglementată prin Legea nr. 455/2001 privind semnătura electronică);
 - schimbul electronic de date EDI definit la art. 2 din Recomandările Comisiei 1994/820/EC din 19 octombrie 1994 referitor la aspectele legale ale schimbului electronic de date;
 - orice alte mijloace electronice agreeate de Direcția generală a tehnologiei informației din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor;
- 3) existența unui document centralizator pe suport hârtie, întocmit lunar, cu privire la:
 - ✎ facturile transmise prin schimbul electronic de date EDI de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153;
 - ✎ facturile primite de orice persoană obligată la plata taxei, în cazul în care furnizorul sau prestatorul nu este înregistrat în scopuri de TVA conform art. 153.

DECLARAȚII

X pentru achizițiile intracomunitare efectuate în România:

- 1) încheierea de către părți a unui acord prin care să se prevadă această procedură de facturare;
- 2) existența unui document centralizator pe suport hârtie, întocmit lunar, cu privire la facturile primite prin schimbul electronic de date EDI de orice persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă înregistrată conform art. 153¹.

Pentru achizițiile intracomunitare, condițiile de emitere electronică a facturilor de către furnizori sunt stabilite în statul membru în care au loc livrările intracomunitare.

Stocarea electronică a facturilor

Pentru aceste prevederi au fost elaborate și norme de aplicare prin H.G. nr. 44/2004. Se regăsesc la pct. 76 alin. (1) și s-au elaborat pentru aplicarea art. 155 alin. (8) lit. e) din Codul fiscal. Astfel, se admite stocarea electronică a facturilor emise și primite, indiferent de modalitatea de realizare și de locul de stocare, dar sub rezerva respectării următoarelor **condiții**:

- 1) pentru facturile transmise și primite pe suport hârtie: locul de stocare să se afle pe teritoriul României;
- 2) pentru facturile transmise și primite prin mijloace electronice: nu este obligatoriu un loc de stocare pe teritoriul României dacă pe întreaga perioadă de stocare se garantează:
 - accesul on-line la datele stocate;
 - autenticitatea sursei și integritatea conținutului facturilor;
 - lizibilitatea facturilor;
 - stocarea datelor care garantează autenticitatea sursei și integritatea conținutului facturilor;
- 3) facturile transmise, primite și stocate electronic sunt puse la dispoziția organelor fiscale competente, la solicitarea acestora.

Proceduri tehnice pentru sistemele informatice

Așa cum s-a observat, până în luna septembrie 2008, pentru utilizarea metodelor electronice pe teritoriul României, nu au fost emise proceduri de verificare, omologare și verificare a siguranței sistemelor informatice utilizate de persoanele care emit, transmit sau arhivează facturi, chitanțe și

bonuri fiscale în formă electronică. Astfel de proceduri au fost elaborate de abia în octombrie 2008 prin Decizia nr. 888, emisă în data de 1 octombrie 2008 de către Autoritatea Națională pentru Comunicații și publicată în M.Of. nr. 699 din 14 octombrie 2008.

Procedurile respective au fost emise în baza prevederilor art. 26 și ale art. 30 alin. (1) din Legea nr. 260/2007 privind înregistrarea operațiunilor comerciale prin mijloace electronice.

Decizia de omologare a sistemului informatic

Din această reglementare aflăm faptul că sistemele informatice utilizate pe teritoriul României pentru emiterea, transmiterea sau arhivarea în formă electronică a facturilor, chitanțelor și bonurilor fiscale trebuie verificate și omologate de către Autoritatea Națională pentru Comunicații (ANC).

ANC verifică practic conformitatea fiecărui sistem informatic cu normele de securizare a informației prelucrate sau arhivate, urmărind respectarea principiilor standardizării și interoperabilității.

În urma verificării efectuate, ANC emite un certificat de omologare a sistemului informatic.

Rețineți!

Verificarea nu este gratuită! Tariful perceput de ANC este de 9.000 lei.

Omologarea este un proces de evaluare a sistemului informatic, care are drept rezultat emiterea de către președintele ANC a deciziei de omologare. Prin decizia de omologare se atestă conformitatea sistemului informatic atât cu normele de securizare a informației prelucrate sau arhivate, cât și cu prevederile Legii nr. 260/2007 privind înregistrarea operațiunilor comerciale prin mijloace electronice.

Atenție!

Odată cu elaborarea Deciziei nr. 888 de către ANC, emitentul facturii în formă electronică are obligația să folosească doar un sistem informatic omologat de ANC.

Procedura de omologare a sistemului informatic

Pentru omologarea sistemului informatic utilizat, orice emitent de documente electronice tre-

buie să depună la ANC o cerere scrisă prin care va solicita începerea procedurii de omologare a sistemului informatic. Cererea este un formular tipizat și se regăsește în anexa nr. 1 la Decizia nr. 888. Anexat la cerere, se atașează și următoarele documente redactate în limba română:

- 📎 un raport de audit realizat de o persoană fizică sau juridică, certificată ca auditor de sisteme informatice;
- 📎 o declarație pe proprie răspundere a auditorului din care să rezulte independența sa față de:
 - emitentul facturii în formă electronică;
 - producătorul sistemului informatic auditat.
- 📎 o descriere funcțională a sistemului informatic;
- 📎 un plan de securitate a sistemului informatic. Dacă există, se anexează și o certificare privind securitatea sistemului informatic, acolo unde acesta există;
- 📎 o descriere a echipamentelor de conversie în situația în care facturile emise pe suport hârtie suportă o conversie în formă electronică;
- 📎 dovada achitării tarifului de omologare prevăzut la art. 12.

Decizia de omologare este valabilă pe o perioadă de un an, procedura de reînnoire fiind similară cu cea de emitere.

Condițiile tehnice pentru emiterea facturilor în formă electronică

Nu orice firmă are dreptul să emită facturi în formă electronică!

Pentru a avea acest drept, firma emitentă trebuie să respecte următoarele condiții:

- să utilizeze un sistem informatic omologat de Autoritatea Națională pentru Reglementare în Comunicații și Tehnologia Informației;
- să dispună de mijloace tehnice și umane astfel încât să garanteze securitatea, fiabilitatea și continuitatea serviciilor de prelucrare în formă electronică a datelor cuprinse în facturile emise;
- să folosească salariați specialiști în domeniul

tehnologiei semnăturii electronice, cu experiență în practicarea procedurilor de securitate;

- să dispună de mijloacele materiale necesare pentru gestionarea și arhivarea tuturor informațiilor din facturile emise;
- să utilizeze sisteme omologate pentru arhivarea în formă electronică a facturilor, așa cum se prevede prin Legea nr. 135/2007 astfel încât facturile arhivate să fie accesate doar de către emitent, beneficiar sau organele abilitate prin lege.

Rețineți!

Arhivarea în formă electronică a facturilor se poate efectua și de către alte persoane decât emitentul acestora numai dacă acestea sunt autorizate în acest scop.

Important!

Firmele sau persoanele fizice care emit, transmit sau arhivează facturi în formă electronică pot externaliza aceste servicii pe baza unui contract valabil încheiat cu un furnizor de servicii de facturare electronică, cu respectarea condițiilor prevăzute la art. 13 din Legea nr. 260/2007.

Omologarea acordată poate fi retrasă?

Da, omologarea poate fi retrasă de către ANC în următoarele două situații constatate ca urmare a verificărilor efectuate:

- 📎 emitentul facturii nu a notificat modificările efectuate asupra sistemului informatic omologat;
- 📎 sistemul informatic nu mai îndeplinește normele de performanță și securitate.

Omologarea se retrage numai după ce, în urma notificării transmise de ANC, se constată faptul că utilizatorul sistemului informatic omologat nu a corectat în termen de 30 de zile deficiențele constatate.

Retragerea omologării este consemnată prin decizia emisă de președintele ANC.

«Teoria ca teoria... Practica ne omoară!»

A se citi:

Legea ca legea... aplicarea ei ne alungă somnul și aduce spectrul amenzii! Pe cât de dur (căci legea-i dură, nu?), pe atât de real... Ce-i de făcut?



Abonează-te la «TAXE ȘI IMPOZITE – ACTUAL»!

... și află soluțiile la cele mai controversate probleme fiscal-contabile. Aplică-le! Sunt verificate în practică. Nu scăpa nici un număr, căci haosul postintegrare este la fel de întunecat ca și cel din tranziție!

Te vei alege cu singura culegere de probleme fiscal-contabile REZOLVATE!

Îți oferă: ● Contextul problemei ● Temeiul legal ● Soluția căutată ● Sfaturi, atenționări, recomandări. Adică rezolvarea completă a problemei!

Ce înseamnă asta pentru tine?

- ✓ Rezolvarea profesionistă a oricărei probleme de actualitate fiscală
- ✓ Economie de timp fiindcă ai avut la îndemână soluția căutată
- ✓ Siguranța legalității și viabilității soluției
- ✓ Aprecierea superiorilor fiindcă te-ai descurcat perfect în situații... discutabile
- ✓ Economie de bani fiindcă nu ai consultat un expert cu firmă aurie pe ușa cabinetului
- ✓ Câștig de bani fiindcă superiorii tăi apreciază interesul tău pentru bugetul firmei
- ✓ Muncă fără stres (soluția corectă – oricând la îndemână), somn liniștit...

În concluzie... dacă ai nevoie de mai multă relaxare în munca ta (... ce director economic, contabil sau economist nu-și dorește asta?), de mai mult timp pentru familia ta, de mai mulți bani pentru noile tale proiecte...

Abonează-te acum!

«Taxe și Impozite – Actual» rezolvă totul!

Sună acum! FISCUL arde!

Tel.: 021/209.45.45; Fax: 021.205.57.30

E-mail: comenzi@rs.ro



☒ TVA ☒ Impozit pe profit ☒ Impozit pe venit

☒ Impozit pe salarii ☒ Nerezidenți ☒ Leasing

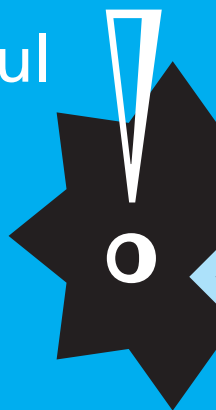
☒ Impozite și taxe locale ☒ Dividende

☒ Fonduri speciale ☒ Control fiscal ☒ Contribuții sociale

☒ Amortizare ☒ Accize ☒ Plata impozitelor



Accesează
www.fiscalitatea.ro
și abonează-te
la newsletterul
electronic
gratuit!



Legislație
comentată

Cazuri
practice