

## *Sinteza sistemului TVA la încasare*

Numeroasele modificări fiscale ce au avut loc în cursul anului 2012 își vor lăsa cu siguranță amprenta asupra felului în care agenții economici își desfășoară activitatea. Motivația invocată pentru modificarea legislației a variat în majoritatea cazurilor de la combaterea evaziunii fiscale și lărgirea bazei de impozitare până la dorința de a elimina tratamente discriminatorii. O parte dintre aceste măsuri au fost prezentate însă de reprezentanții autorităților ca fiind chiar în favoarea contribuabililor.

Una dintre aceste măsuri a fost adoptată în a doua parte a anului 2012, născând imediat intense dezbateri. Discutăm bineînțeles despre sistemul ”TVA la încasare”.

Aplicarea acestui sistem în România a fost adeseori solicitată de către reprezentanții mediului privat, ca o măsură de diminuare a presiunii pe care lipsa lichidităților o exercită în special asupra societăților mici și mijlocii. Și totuși forma adoptată și aplicabilă începând cu 1 ianuarie 2013 a acestui sistem este diferită de cerințele mediului de afaceri.

Cea mai importantă diferență constă în faptul că în actuala formă TVA-ul este amânat la colectare pentru o perioadă de maxim 90 de zile de la data emiterii facturii, nicidecum amânat până la data încasării facturii. Această perioadă de 90 de zile este de însă considerată insuficientă pentru a avea un impact semnificativ asupra cash-flow-ului societăților. Faptul că aplicarea sistemului este obligatorie pentru toate persoanele impozabile aflate sub un plafon de 2.250.000 lei a stârnit de asemenea nemulțumiri având în vedere că atât societățile care aplică sistemul cât și entitățile care fac achiziții de la persoanele impozabile care aplică sistemul au dreptul de deducere al taxei amânat până la momentul plății facturii.

Totuși, ar trebui făcută o precizare: deși este utilizată formularea ”cifră de afaceri” în legislația fiscală specifică, plafonul de 2.250.000 lei se calculează folosind sumele declarate în decont la anumite rânduri. Rândurile vizate sunt cele aferente următoarelor tipuri de tranzacții:

- ✓ Livrări de bunuri/ Prestări de servicii taxabile
- ✓ Livrări de bunuri/ prestări de servicii scutite cu drept de deducere
- ✓ Livrări/ Prestări pentru care locul operațiunii este în afara României conform art. 132 și 133 din Codul Fiscal
- ✓ Regularizările aferente operațiunilor menționate mai sus.

Așadar modalitatea de calculare a acestui plafon este diferită de cea de calculare a plafonului de înregistrare în scopuri de TVA.

Măsura care s-a dovedit a fi însă cea mai controversată este aceea de a limita dreptul de deducere și al persoanelor impozabile care achiziționează bunuri sau servicii de la societăți care aplică sistemul TVA la încasare.

Totuși lucrurile nu sunt chiar atât de simple, pentru că există și excepții de la aceste reguli, aplicabile spre exemplu în cazul persoanelor afiliate. Astfel, nu se va aplica sistemul TVA la încasare pentru livrările realizate de o societate care aplică sistemul către o altă societate care îi este afiliată. De asemenea, nu vor aplica sistemul persoanele impozabile care fac parte dintr-un grup fiscal. Prin urmare, contribuabilii care nu aplică sistemul TVA la încasare trebuie să își cunoască bine furnizorii și în același timp trebuie să fie atenți la orice modificare în ceea ce privește statutul lor fiscal (mai exact dacă au intrat sau ieșit din sistemul TVA la încasare).

În același timp, chiar dacă furnizorul aplică sistemul TVA la încasare trebuie urmărită și natura serviciilor prestate sau a bunurilor livrate. Spre exemplu sistemul nu se aplică în cazul operațiunilor supuse regimurilor speciale (ex: regimul special pentru agențiile de turism, pentru bunuri second-hand, obiecte de colecție etc.). Nici tranzacțiile care implică aplicarea unor măsuri de simplificare (ex: livrarea de deșeuri sau masă lemnoasă).

O altă excepție interesantă de la regula generală este cea referitoare la plata în numerar. În forma inițială a prevederilor referitoare la regimul TVA la încasare, achizițiile de bunuri sau de servicii de la furnizori care aplicau sistemul TVA la încasare și a căror contravaloare era plătită în numerar erau exceptate de la aplicarea sistemului. Ulterior însă, ca urmare a semnării unor situații în care această prevedere putea da naștere fie unor abuzuri fie unor situații cu un statut neclar s-a hotărât modificarea legislației.

Astfel, în actuala formă, operațiunile precum cele descrise anterior sunt supuse regimului TVA la încasare indiferent de modalitatea de plată (numerar, transfer bancar sau alte modalități), atâta timp cât plata este realizată după emiterea facturii. În cazul în care contravaloarea este achitată în numerar anterior emiterii facturii de către furnizor, operațiunea în cauză nu este supusă sistemul TVA la încasare.

Așadar, se impune o evidență cât mai exactă a statutului furnizorilor societății, dar și atenție în privința tuturor excepțiilor pentru care nu se aplică sistemul de TVA la încasare.

În ceea ce privește dreptul de deducere al taxei, aplicarea sistemului TVA la încasare a presupus și legarea exercitării dreptului de deducere de achitarea facturii. Consecința acestei măsuri a fost apariția unei suite întregi de noi reguli referitoare la momentul la care taxa devine exigibilă ca urmare a achitării facturii prin diferite mijloace de plată. Vă propunem următorul tabel centralizator privind modalitatea de plată și data încasării:

<b>Modalitate de plată</b>		<b>Data încasării</b>
Încasare prin bancă/transfer bancar		Data înscrisă în extrasul de cont/ alt document asimilat
Card debit/Card credit		Data înscrisă în extrasul de cont/ alt document asimilat
Plată în natură		Data faptului generator pentru livrarea/prestarea obținută drept contrapartidă pentru livrarea sau prestarea efectuată
Compensare datorii	Între persoane juridice	Data compensării conform <i>HG 685/1999</i> și a <i>OUG 77/1999</i>
	Între persoane în care cel puțin o persoană nu este persoană juridică	Data semnării Procesului Verbal de Compensare
Cesiunea de creanțe	Furnizorul/Prestatorul cesionează creanțele	Data cesiunii creanțelor, indiferent de prețul cesiunii
	Beneficiarul cesionează furnizorului/prestatorului creanțe	Data cesiunii creanțelor la nivelul creanței cesionate

Instrumente de plată (cec, bilet la ordin, cambie)	Instrumentul este încasat/scontat	Data înscrisă în extrasul de cont/ alt document asimilat
	Instrumentul este girat	Data girului. Se păstrează o copie de pe instrumentul plată girat, în care se află mențiunea privind persoana către care a fost girat.

Un amănunt important de menționat în ceea ce privește plățile realizate prin transfer bancar este că indisponibilizarea sumelor din contul bancar al plătitorului echivalează cu plata contravalorii bunurilor sau a serviciilor. Din acest punct de vedere este important de menționat că data la care se consideră plată realizată este data menționată în extrasul de cont. Acest detaliu este important în momentul în care astfel de plăți au loc în ultima zi a lunii.

O altă remarcă utilă este că în cazul compensărilor, trebuie respectată legislația specifică (*HG 685/1999 și a OUG 77/1999*), care impune realizarea unor astfel de operațiuni prin Institutul de Management și Informatică sau folosind formulare speciale.

Mai mult în cazul persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare apare și o condiție suplimentară ce trebuie îndeplinită pentru exercitarea dreptului de deducere: prezența documentului de plată, alături de factură. De asemenea este important de reținut și faptul că mențiunea "TVA la încasare" a fost introdusă, începând cu 1 ianuarie 2013 între elementele obligatorii ale facturii menționate în cadrul art. 155 din Codul Fiscal. Acest amănunt poate deveni important în cazul unei inspecții fiscale pe TVA.

Intrarea sau ieșirea din sistem prezintă de asemenea reguli specifice pentru situațiile în care între momentul la care factura este emisă și momentul la care bunurile sunt livrate sau serviciile sunt prestate intervine o modificare în statutul persoanei impozabile. Stabilirea tratamentului aplicabil (TVA la încasare sau regim normal) se va face în funcție de momentul la care a intervenit faptul generator și dacă a fost emisă o factură pentru contravaloarea totală sau parțială a tranzacției.

Astfel nu se aplică sistemul pentru facturile emise înainte de data intrării în sistem, pentru **contravaloarea totală** a livrării/ prestării, pentru care livrarea/ prestarea a intervenit după intrarea în sistem. Pe de altă parte însă se aplică sistemul pentru facturile emise înainte de data ieșirii din sistem pentru contravaloarea totală a livrării/ prestării, pentru care livrarea/ prestarea intervine după ieșirea din sistem.

În ceea ce privește facturile emise înainte de data intrării în sistem pentru **contravaloarea parțială** a livrării/ prestării, pentru care livrarea/ prestarea intervine după intrarea în sistem, se va aplica sistemul numai pentru diferențele care vor fi facturate după data intrării în sistem. Pentru **facturile emise înainte de data ieșirii din sistem** pentru **contravaloarea parțială** a livrării/ prestării, pentru care livrarea/ prestarea intervine după ieșirea din sistem, se aplică sistemul numai pentru TVA aferentă **contravalorii parțiale** a livrărilor/ prestațiilor facturate înainte de ieșirea din sistem.

Legislația privind TVA-ul la încasare are prevederi speciale și în ceea ce privește cursul de schimb utilizat în cazul în care baza de impozitare este evidențiată în valută. Astfel la determinarea bazei de impozitare

se va utiliza ultimul curs de schimb comunicat de BNR, BCE sau cursul de schimb utilizat de banca prin care se efectuează decontările, din data la care ar fi intervenit exigibilitatea taxei pentru operațiunea în cauză dacă nu ar fi fost supusă sistemului TVA la încasare.

În ceea ce privește reducerile de preț trebuie avute în vedere reguli specifice sistemului. Astfel se consideră că reflectarea acestor reduceri în evidențele beneficiarului urmează doi pași:

**Pasul 1:** Se ajustează taxa neexigibilă atât la beneficiar cât și la furnizor sau prestator,

**Pasul 2: Doar în situația în care nu mai există diferențe de taxă neexigibilă** se trece la ajustarea TVA colectată de furnizor/ prestator, respectiv a TVA dedusă de către beneficiar.

Un subiect întotdeauna delicat îl reprezintă ajustarea bazei de impozitare. În acest sens au fost introduse prevederi speciale și pentru sistemul TVA la încasare. Aceste reguli fac o distincție între ajustarea în cazul bunurilor de capital și a celor care nu sunt de capital și a serviciilor.

În cazul bunurilor de capital, dacă ajustarea este în favoarea statului - se ajustează TVA care a fost plătită, corespunzător perioadei rămase din perioada de ajustare.

Dacă ajustarea este însă în favoarea persoanei impozabile - se ajustează TVA nededusă dar plătită furnizorului/ prestatorului, corespunzător perioadei rămase din perioada de ajustare.

În ceea ce privește ajustarea TVA pentru bunuri care nu sunt bunuri de capital și pentru servicii avem următoarele variante posibile:

- Active ne-amortizabile și servicii – în acest caz se ajustează TVA care a fost plătită. Pe măsura plății diferenței de TVA, se va aplica sau nu ajustarea, dacă este cazul.
- Active amortizabile – în acest caz se ajustează TVA care a fost plătită, corespunzătoare valorii rămase neamortizate (Valoarea Neta Contabila).

Pentru operațiunile pentru care nu se aplică Sistemul TVA la încasare, sunt valabile regulile generale de ajustare.

Gradul de complexitate al sistemului TVA la încasare este în mod cert unul ridicat, el putând deveni o adevărată povară pentru societățile care nu își adaptează procedurile și implicit sistemele informatice la aceste noutăți. Cel mai bun exemplu în acest sens este obligația persoanelor care nu aplică sistemul de a verifica dacă furnizorul cu care are relații contractuale aplică sistemul. Acest lucru se face prin consultarea Registrului persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare, pus la dispoziție de ANAF. Practica ne spune însă că acest lucru nu este facil pentru o societate care are câteva sute sau chiar mii de furnizori al căror statut trebuie verificat periodic.

De asemenea, se pune problema ca societățile mari să întrerupă colaborarea cu furnizorii care aplică acest sistem, având în vedere că o pondere prea mare a acestora poate însemna o presiune semnificativă din punct de vedere al lichidităților.

Prin urmare noi vă propunem o serie de recomandări în ceea ce privește aplicarea acestui sistem:

În cazul persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare:

- Diferențierea operațiunilor pentru care se aplică/ nu se aplică sistemul.
- Evidență clară a maturității creanțelor de încasat.
- Aplicarea diferențiată a mențiunii "*TVA la încasare*" în funcție de natura operațiunilor realizate.

În cazul persoanelor care nu aplică sistemul TVA la încasare:

- Gestionarea separată a furnizorilor care aplică/ nu aplică sistemul, cu verificări periodice ale statutului acestora.
- Diferențierea operațiunilor prestate de către furnizorii care aplică sistemul, în operațiuni incluse/ excluse de la aplicarea sistemului.
- Neaplicarea mențiunii "*TVA la încasare*" pe factură de către furnizor NU vă scutește de obligația limitării dreptului de deducere.