

Baza de impozitare a TVA. Structura de comisionar. Sume decontate de către furnizor/prestator către client. Sume încasate în numele și în contul altor persoane

Irina Oprea¹

În practică se naște deseori întrebarea: care sunt situațiile în care sumele decontate de către furnizor/prestator către client sunt purtătoare de TVA, controversate generând tocmai dificultățile de interpretare a textului art. 137 alin. (3) lit. e) C.fisc., potrivit căruia nu se cuprind în baza de impozitare a TVA „sumele achitate de furnizor sau prestator, în numele și în contul clientului, și care apoi se decontează acestuia, precum și sumele încasate în numele și în contul unei alte persoane”.

În redactarea normelor metodologice de aplicare a acestor prevederi (Hotărârea Guvernului nr. 44/2004), la pct. 19 alin. (3) și (4), legiuitorul s-a arătat a fi „generos” cu explicațiile necesare înțelegerii textului legal în discuție, însă, chiar și în această situație de „abundență” de reglementări, considerăm că se impun a fi făcute o serie de precizări.

1. „Structura de comisionar”

Dat fiind faptul că în normele metodologice la care am făcut referire mai sus legiuitorul utilizează sintagma „structura de comisionar”, în cele ce urmează ne propunem să prezentăm conținutul acestei noțiuni.

2. Contractul de mandat. Contractul de comision

Determinarea conținutului noțiunii de „structură de comisionar” presupune, în primul rând, stabilirea elementelor definitorii a altor două noțiuni cu care operează legiuitorul fiscal: „contractul de mandat comercial” și „contractul de comision”.

Regimul juridic al celor două contracte a fost stabilit de literatura juridică de specialitate și redarea acestuia nu face obiectul studiului nostru, însă prezentăm sintetic, în paralel, trăsăturile distinctive ale celor două contracte.

Contractul de mandat comercial este definit ca fiind acel contract în temeiul căruia o persoană (mandatarul) se obligă să încheie, în numele și pe seama altei persoane care i-a dat împuternicirea (mandantul), anumite acte juridice care pentru mandant sunt fapte de comerț².

„Contractul de comision este un contract prin care o parte, numită comisionar, se obligă pe baza împuternicirii celeilalte părți, numită comitent, să încheie anumite acte de comerț în nume propriu, dar pe seama comitentului, în schimbul unei remunerații numită comision”³.

Este evident că cele două contracte se aseamănă prin obiectul lor – „tratarea de afaceri comerciale”. Totodată, în ambele contracte actele juridice se încheie cu terții pe seama altei persoane, care a dat împuternicirea. Deosebirea dintre cele două contracte privește structura lor: în

¹ Irina Oprea este avocat, membră a Baroului Dolj, colaboratoare a S.C. Professional Consulting S.R.L. Craiova, membră a Camerei Consultanților Fiscali din România.

² I.N. Fințescu, *Curs de drept comercial*, vol. I, București, 1929, p. 380

³ Fr. Deak, St.D. Cârpenaru, *Contracte civile și comerciale*, Ed. Lumina Lex, București, 1993, p. 329.

cazul mandatului, mandatarul încheie actele juridice în numele și pe seama mandantului; în cazul contractului de comision, comisionarul încheie acte juridice în nume propriu, dar pe seama comitentului.

În principiu, prin executarea mandatului, adică prin încheierea actului juridic de către mandatar și terț, se creează raporturi juridice directe între mandant și terț.

Contractul de comision implică următoarele: comisionarul este ținut nu numai la încheierea operațiunilor comerciale pe seama comitentului, ci este ținut să-și realizeze operațiunea comercială cu care a fost împuternicit. Prin actele pe care comisionarul le încheie cu terții, el este direct obligat, ca și cum afacerea ar fi fost proprie; între comitent și terț nu se nasc drepturi și nici obligații.

Ilustrăm aceste definiții cu două exemple:

Exemplul nr. 1

Societatea A împuternicește societatea B ca, în numele și pe contul său, să achiziționeze materie primă în anumite condiții prestabilite (cantitate, calitate, preț, termen de livrare). Societatea B identifică furnizorul de materie primă C, cu care încheie contractul de vânzare-cumpărare în numele și în contul lui A. Practic, în contract vor figura drept părți contractante furnizorul C și societatea A (client), în timp ce B doar va semna contractul în numele lui A.

În această situație, ne aflăm în prezența unui contract de mandat.

Exemplul nr. 2

Societatea A împuternicește societatea B ca, în nume propriu, dar pe contul său (al societății A), să achiziționeze materie primă în condiții prestabilite (cantitate, calitate, preț, termen de livrare). Societatea B identifică furnizorul de materie primă C, cu care încheie contractul de vânzare-cumpărare în nume propriu, dar în contul societății A. Practic, în contractul de vânzare-cumpărare vor figura drept părți contractante furnizorul C și societatea B (client).

În această situație, ne aflăm în prezența unui contract de comision.

2.1. Regim fiscal

Dat fiind faptul că intermedierea realizată sub forma mandatului/comisionului este un procedeu frecvent utilizat în practicile comerciale, legiuitorul a stabilit prin Codul fiscal și normele metodologice privind regimul fiscal al operațiunilor comerciale desfășurate în astfel de condiții, respectiv:

A. Contract de comision la cumpărare sau la vânzare

Într-o livrare de bunuri, o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, se consideră că a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși (art.128 alin. 2 din Codul Fiscal).

Transmiterea de bunuri efectuată pe baza unui contract de comision la cumpărare sau la vânzare se consideră livrare de bunuri atunci când comisionarul acționează în nume propriu, dar în contul comitentului. Comisionarul este considerat, din punct de vedere al taxei, cumpărător și

revânzător al bunurilor, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau cumpărătorului, comitentul procedând astfel:

a) primește de la vânzător o factură sau orice alt document ce servește drept factură emisă pe numele său și

b) emite o factură sau orice alt document ce servește drept factură cumpărătorului.

Aceste prevederi se aplică sub denumirea de **“structură de comisionar”**.

În exemplul nr. 2 - mai sus menționat, din punct de vedere fiscal, identificăm două livrări :

- prima livrare: de la C (furnizorul de materii prime) la B (comisionar)

- a doua livrare: de la B (comisionar) la A (comitent)

Trebuie reținut faptul că fiecare dintre aceste livrări va fi analizată pentru stabilirea regimului taxei pe valoare adăugată, aplicând întrebările de bază (locul operațiunii, dacă există vreo scutire de taxă, persoana obligată la plată, modul în care se face plata).

B. Contract de comision pentru o prestare de servicii

O persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ca intermediar în prestarea de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși aceste servicii [art. 129 alin. (2) C.fisc.].

În cazul în care mai multe persoane impozabile, care acționează în nume propriu, intervin prin tranzacții succesive în cadrul unei prestări de servicii, se consideră că fiecare din aceste persoane a primit și a prestat în nume propriu serviciul respectiv. Fiecare tranzacție se consideră o prestare separată și se impozitează distinct, chiar dacă serviciul respectiv este prestat direct către beneficiarul final [art. 129 alin. (6) C.fisc.].

O aplicație a contractului de comision se regăsește în activitatea de transport, mai precis în cazul contractului de expediție – în temeiul căruia o persoană, numită expediționar (casa de expediții) se obligă față de o altă persoană, numită expeditor, să încheie în nume propriu, dar pe seama expeditorului, un contract de transport cu cărașul, în schimbul unei remunerații.

Expediționarul (casa de expediții) este considerat că, din punct de vedere al taxei, a primit și a prestat el însuși serviciile de transport și, în consecință, se aplică modul de facturare descris la pct. A., respectiv:

a) primește de la căraș o factură sau orice alt document ce servește drept factură emisă pe numele său și

b) emite o factură sau orice alt document ce servește drept factură expeditorului (client)

Și în această situație identificăm, din punct de vedere fiscal, două prestări de servicii:

- cărașul prestează un serviciu de transport pentru casa de expediții;

- casa de expediții prestează un serviciu de transport pentru expeditor.

Pentru fiecare dintre serviciile identificate, în vederea stabilirii regimului TVA, se vor aplica întrebările de bază (locul operațiunii, dacă există vreo scutire de taxă, persoana obligată la plată, modul în care se face plata).

C. Contract de mandat pentru cumpărare/vânzare/prestare de servicii

Prestările de servicii cuprind servicii de intermediere efectuate de persoane care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii [art. 129 alin. (3) lit. e) C.fisc.].

Așadar, este considerată prestare de servicii intermedierea efectuată de o persoană care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când intervine într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.

În sensul Hotărârii Guvernului nr. 44/2004, intermediarul care acționează în numele și în contul altei persoane este persoana care acționează în calitate de mandatar potrivit Codului comercial.

În cazul în care mandatarul intermediază livrări de bunuri sau prestări de servicii:

- furnizorul/prestatorul efectuează livrarea de bunuri/prestarea de servicii către beneficiar, pentru care emite factura direct pe numele beneficiarului;

- mandatarul efectuează o prestare de servicii, pentru care întocmește factura de comision care reprezintă contravaloarea serviciului de intermediere prestat către mandant, respectiv către beneficiar sau, după caz, către furnizor/prestator.

D. Emiterea de către mandatar a unei facturi în numele său către cumpărător, pentru livrarea de bunuri intermediată, este suficientă pentru a-l transforma în cumpărător revânzător din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, mandatarul devine din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată un cumpărător revânzător, dacă primește de la vânzător o factură întocmită pe numele său.

Aceleași prevederi sunt aplicabile și în cazul în care mandatarul intermediază o prestare de servicii.

3. Baza de impozitare a TVA. Sume achitate de furnizor sau prestator în numele și în contul clientului și care, apoi, se decontează acestuia [art. 137 alin. (3) lit. e) prima teză din Codul fiscal]

Potrivit art. 137 alin. (3) lit. e) prima teză din Codul fiscal, nu sunt cuprinse în baza de impozitare a TVA sumele achitate de furnizor sau prestator în numele și în contul clientului și care, apoi, se decontează acestuia.

Sumele achitate de furnizor/prestator în numele și în contul clientului reprezintă sumele achitate de o persoană, furnizorul/prestatorul, pentru facturi emise pe numele clientului.

Emiterea facturii de decontare este opțională, în funcție de cele convenite de părți în vederea recuperării sumelor achitate.

În situația în care părțile convin să își deconteze sumele achitate pe baza facturii de decontare, taxa nu va fi menționată distinct, fiind inclusă în totalul sumei de recuperat.

Factura de decontare se transmite clientului însoțită de factura achitată în numele clientului și emisă pe numele acestuia din urmă.

Furnizorul/prestatorul nu exercită dreptul de deducere pentru sumele achitate în numele clientului (**evident, deoarece factura este pe numele clientului**) și nu colectează taxa pe baza facturii de decontare.

De asemenea, furnizorul/prestatorul nu înregistrează aceste sume în conturile de cheltuieli, respectiv de venituri.

Clientul își va deduce taxa, în condițiile legii, pe baza facturii care a fost emisă pe numele său, factura de decontare fiind doar un document care se anexează facturii achitate.

Exemplul nr. 1: persoana A emite o factură de servicii de transport către persoana B, dar factura lui A este plătită de C în numele lui B.

Aplicând regulile de mai sus:

- C, care a achitat factura în numele clientului, nu are drept de deducere pentru TVA înscrisă în factura emisă pe numele lui B;
- C va emite (opțional) factura de decontare (în care se va înscrie o singură sumă = total factură achitată) și nu va colecta TVA pe baza acestei facturi;
- A colectează TVA în baza facturii de transport pe care a emis-o către B;
- B deduce TVA în baza facturii de transport emisă de A.

În cazul în care furnizorul/prestatorul primește o factură pe numele său pentru livrări de bunuri/prestări de servicii realizate în beneficiul altei persoane și emite o factură în nume propriu către această altă persoană, acestea nu sunt considerate plăți în numele clientului și se aplică structura de comisionar, chiar dacă nu există un contract de comision între părți.

Persoana care aplică structura de comisionar nu este obligată să aibă înscrisă în obiectul de activitate realizarea livrărilor/prestărilor pe care le refacturează. Se consideră că numai din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată persoana care aplică structura de comisionar realizează o livrare/prestare de aceeași natură ca și cea realizată de persoana care a realizat efectiv livrarea sau prestarea.

Exemplul nr. 2: un furnizor A din România realizează o livrare intracomunitară de bunuri către beneficiarul B din Ungaria. Condiția de livrare este *ex. works*, prin urmare transportul este în sarcina cumpărătorului, a lui B. Totuși, B îl mandatează pe A să angajeze o firmă de transport, urmând să îi achite costul transportului. Transportatorul C facturează serviciul de transport lui A, iar A, aplicând structura de comisionar, va refactura serviciul lui B. Se consideră că A a primit și a prestat el însuși serviciul de transport.

4. Baza de impozitare a TVA. Sumele încasate în numele și în contul altei persoane [art. 137 alin. (3) lit. e) teza a II a din Codul fiscal]

Potrivit art. 137 alin. (3) lit. e) a doua teză din Codul fiscal, nu sunt cuprinse în baza de impozitare a TVA sumele încasate în numele și în contul altei persoane.

Sumele încasate în numele și în contul altei persoane cuprind operațiuni precum:

a) cotizații, onorarii, redevențe, taxe sau alte plăți încasate în contul unei instituții publice, dacă pentru acestea instituția publică nu este persoana impozabilă în sensul art. 127 C.fisc.

În această categorie se cuprind, printre altele:

- taxa pentru serviciile de reclamă și publicitate prevăzută la art. 270 C.fisc.;
- taxa hotelieră prevăzută la art. 278 C.fisc.;
- contribuția la Fondul cinematografic prevăzută la art. 13 lit. b) din Ordonanța Guvernului nr. 39/2005 privind cinematografia;
- taxa asupra activităților dăunătoare sănătății, prevăzută la art. 363 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății;

b) sume încasate în contul altei persoane, dacă factura este emisă de această altă persoană către un terț. Pentru decontarea sumelor încasate de la terț cu persoana care a emis factura, conform înțelegerii dintre părți, pot fi întocmite facturi de decontare.

Exemplul nr. 1: persoana A emite o factură de servicii de transport către persoana B, dar factura este încasată de C în numele lui A.

- A va emite (opțional) factura de decontare către C, pentru decontarea sumelor încasate de C de la B;
- A nu va colecta TVA pentru factura de decontare.

Exemplul nr. 2: Serviciile de transport sunt efectuate de persoana A în favoarea persoanei B, și se dorește ca încasarea să se facă de C în contul lui A, dar din punct de vedere al facturării se procedează astfel: persoana A emite factura către C, iar C către B.

Se va aplica structura de comisionar, chiar dacă între părți nu există un contract de comision [pct. 19 alin. (4) lit. c) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare].

5. Concluzii

Complexitatea modului în care se desfășoară relațiile comerciale a determinat legiuitorul fiscal să creeze această ficțiune juridică – structura de comisionar, dându-i o mare aplicabilitate practică.

Trebuie însă manifestată o atenție deosebită pentru a identifica situațiile în care se aplică structura de comisionar, cu implicațiile fiscale corespunzătoare, respectiv situațiile în care este vorba de decontarea anumitor sume, când se utilizează factura de decontare (având un alt regim fiscal).