



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Cabinet Secretar de Stat

Nr. 40146/30.01.2015

Către

Direcția generală regională a finanțelor publice

În vederea aplicării unitare a prevederilor fiscale referitoare la TVA introduse prin Hotărârea Guvernului pentru modificarea alin. (6) al pct. 23 din Titlul VI „Taxa pe valoarea adăugată” din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, vă comunicăm următoarele:

În conformitate cu prevederile art. 140 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal, se aplică cota redusă de TVA de 9% pentru cazarea în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping.

Prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 84/2014, a fost completată Ordonanța Guvernului nr. 58/1998 privind organizarea și desfășurarea activității de turism în România, cu un nou articol, art. 2¹, potrivit căruia:

“Cazarea în structurile de primire turistică cu funcțiuni de cazare, poate fi de următoarele tipuri:

- a) cazare fără mic dejun;
- b) cazare cu mic dejun - combinația prestabilită a serviciilor de cazare și de asigurare a micului dejun, vândute sau oferite spre vânzare la un preț total;
- c) cazare cu demipensiune - combinația prestabilită a serviciilor de cazare, de asigurare a micului dejun și a prânzului sau a cinei, vândute sau oferite spre vânzare la un preț total;
- d) cazare cu pensiune completă - combinația prestabilită a serviciilor de cazare, de asigurare a micului dejun, a prânzului și a cinei, vândute sau oferite spre vânzare la un preț total;
- e) cazare cu “all inclusive” - combinația prestabilită a serviciilor de cazare, de asigurare a micului dejun, a prânzului, a cinei, a gustărilor dintre mese și a oricăror altor servicii de agrement turistic oferite cu mijloace proprii ale structurii de primire turistică, vândute sau oferite spre vânzare la un preț total.”

În vederea aplicării cotei reduse de TVA pentru toate tipurile de cazare prevăzute de O.G. 58/1998, prin H.G. nr. 20/2015 a fost modificat alin. (6) al pct. 23

din normele metodologice de aplicare a Titlului VI „Taxa pe valoarea adăugată”, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, denumite în continuare norme, după cum urmează:

“6) Cota redusă de taxă de 9% prevăzută la art. 140 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal se aplică pentru tipurile de cazare în structurile de primire turistică cu funcțiune de cazare, prevăzute la art. 2¹ din Ordonanța Guvernului nr. 58/1998 privind organizarea și desfășurarea activității de turism în România, cu modificările și completările ulterioare. Cota de 9% se aplică și în cazul refacturării costului exact al unor astfel de operațiuni în condițiile prevăzute la pct. 19 alin. (4), cu excepția situațiilor în care este obligatorie aplicarea regimului special de taxă pentru agenții de turism, prevăzut la art. 152¹ din Codul fiscal.”

Astfel, cota redusă de TVA se aplică în primul rând de către structurile de primire turistică cu funcțiuni de cazare prevăzute la art. 2 lit. d) din Ordonanța Guvernului nr. 58/1998, respectiv: hoteluri, hoteluri-apartament, moteluri, vile turistice, cabane, bungalouri, sate de vacanță, campinguri, camere de închiriat în locuințe familiale, nave fluviale și maritime, pensiuni turistice și pensiuni agroturistice și alte unități cu funcțiuni de cazare turistică.

De asemenea, cota redusă de TVA se aplică și de către persoanele care refacturează costul exact al unor operațiuni de cazare, în condițiile prevăzute la pct. 19 alin. (4) din norme, respectiv în cazul în care se refacturează cheltuieli efectuate pentru altă persoană. În această situație, atunci când o persoană impozabilă primește o factură sau alt document pe numele său pentru prestări de servicii efectuate în beneficiul altei persoane și refacturează contravaloarea respectivelor prestări, se aplică structura de comisionar conform prevederilor la pct. 7 alin. (2) din norme. Trebuie menționat că refacturarea de cheltuieli prevăzută la pct. 19 alin. (4) din norme se referă de regulă la operațiuni ocazionale efectuate de o persoană impozabilă și care de cele mai multe ori nu fac parte din obiectul său de activitate.

Conform art. 129 alin. (2) din Codul fiscal atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective, iar potrivit pct. 7 alin.(1) din norme ”În sensul art. 129 alin. (2) din Codul fiscal, atunci când nu există un contract de comision sau intermediere între părți și nu se refacturează cheltuielile conform pct. 19 alin. (4), dar pentru aceeași prestare de servicii intervin mai multe persoane impozabile care acționează în nume propriu, prin tranzacții succesive, se consideră că fiecare persoană 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”.

Cu toate că din punct de vedere fiscal efectele sunt aceleași în cazul refacturării de cheltuieli ca și în cazul aplicării prevederilor art 129 alin.(2) din Codul fiscal, totuși refacturarea de cheltuieli este tratată distinct, fiind o modalitate prin care se recuperează cheltuielile făcute în numele și în contul altei persoane.

Astfel, de exemplu o casă de expediție care angajează transportatori sau persoane care realizează servicii accesorii transportului (încărcare, descărcare, manipulare) și primește de la aceștia facturi pe numele său, urmând ca să contracteze serviciile respective cu diverși clienți care apelează la serviciile sale, și facturează servicii de transport și accesorii (în nume propriu), este persoană care acționează ca și cumpărător revânzător într-o prestare de servicii conform art 129 alin.(2) din Codul fiscal și pct. 7 alin.(1) din norme. Întrucât se consideră că a primit și a prestat același serviciu va aplica regulile de stabilire a locului prestării serviciului,

determinarea faptului generator de taxă și a exigibilității, cotele de TVA, scutiile aplicabile, serviciului pe care l-a facturat, chiar dacă nu a fost realizat cu mijloace proprii. Astfel de contribuabili au înscris în obiectul de activitate prestarea serviciilor respective.

În cazul refacturării de cheltuieli, redăm exemplul 4 de la pct. 19 alin.(4) din norme:

”Exemplul nr. 4: Societatea A din Franța își trimite angajații în România pentru negocierea unor contracte cu parteneri din România. Conform înțelegerii dintre părți, facturile pentru cazare, transport local și alte cheltuieli efectuate pentru angajații trimiși din Franța vor fi emise către partenerii din România, aceștia urmând să își recupereze sumele achitate prin refacturare către societatea A din Franța. Pentru fiecare cheltuială refacturată se va avea în vedere în primul rând locul prestării serviciului și, dacă locul este în România, refacturarea se va face aplicându-se același regim ca și cel aplicat de prestatorul acestor servicii. Astfel, serviciile de cazare au locul în România, acolo unde este situat bunul imobil [art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal], și vor fi refacturate prin aplicarea cotei reduse de TVA de 9%, serviciile de transport local de călători au locul în România, acolo unde sunt efectiv prestate [art. 133 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal], și vor fi refacturate prin aplicarea cotei standard de TVA de 24%. În situația în care factura de transport ar fi fost emisă în luna iunie 2010 cu cota de 19%, dacă refacturarea ar avea loc în luna iulie 2010, cota de TVA aplicabilă de către persoana impozabilă din România este de 24%. Se consideră că la aplicarea structurii de comisionar faptul generator pentru operațiunile refacturate intervine la data emiterii facturii de către persoana care refacturează cheltuieli efectuate pentru alte persoane, indiferent de natura operațiunilor refacturate.”

După cum se poate observa, prin acest exemplu s-a dorit să se sublinieze diferența dintre o persoană care refacturează cheltuieli efectuate pentru altă persoană și exemplul precedent, în care contribuabilul nu refactura cheltuieli pentru altă persoană, fiind cumpărător-revânzător al serviciului respectiv.

Având în vedere cele de mai sus, prevederile alin. (6) al pct. 23 din norme nu exclud posibilitatea aplicării cotei reduse și în alte situații expres reglementate de Codul fiscal și normele metodologice de aplicare a acestuia, cum este cea a agențiilor de turism.

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, agențiile de turism aplică fie regimul special prevăzut la art. 152¹ din Codul fiscal (care presupune determinarea TVA datorate prin aplicarea cotei standard de TVA de 24% la marja de profit/comisionul agenției, exclusiv taxa), fie regimul normal de taxă, în condițiile prevăzute la art. 152¹ alin. (7) din Codul fiscal și pct. 63 alin.(5) din norme.

Potrivit art. 152¹ alin. (2) din Codul fiscal, în cazul în care o agenție de turism acționează în nume propriu în beneficiul direct al călătorului și utilizează livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate de alte persoane, toate operațiunile realizate de agenția de turism în legătură cu călătoria sunt considerate un serviciu unic prestat de agenție în beneficiul călătorului.

În conformitate cu prevederile alin. (7) al art. 152¹ din Codul fiscal, agenția de turism poate opta și pentru aplicarea regimului normal de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (2), cu următoarele excepții, pentru care este obligatorie taxarea în regim special:

- a) când călătorul este o persoană fizică;

b) în situația în care serviciile de călătorie cuprind și componente pentru care locul operațiunii se consideră ca fiind în afara României.

Cu privire la această opțiune, la pct. 63 alin. (5) din norme se precizează că, în sensul art. 152¹ alin. (7) coroborat cu art. 129 alin. (2) din Codul fiscal, atunci când agenția de turism aplică regimul normal de taxare, va refactura fiecare componentă a serviciului unic la cota taxei corespunzătoare fiecărei componente în parte. În plus, baza de impozitare a fiecărei componente facturate în regim normal de taxă va cuprinde și marja de profit a agenției de turism.

Din aceste prevederi legale rezultă că atunci când agenția de turism aplică regimul normal de taxare aceasta nu refacturează cheltuieli în sensul pct. 19 alin. (4) din norme, ci se consideră că a primit și prestat aceleași servicii conform art. 129 alin (2) din Codul fiscal și a pct. 7 alin.(1) din norme.

Prin urmare, în situația în care agenția de turism optează pentru aplicarea regimului normal de taxă, în condițiile legii, și refacturează servicii de cazare prestate de structuri de primire turistică cu funcțiuni de cazare, aceasta va aplica la baza de impozitare ce include și marja sa de profit, cota redusă de TVA de 9%.

Persoanele care refacturează cheltuieli constând în servicii de cazare prestate de structuri de primire turistică cu funcțiuni de cazare, în sensul pct. 19 alin.(4) din norme, pot aplica cota redusă de TVA de 9% numai la costul exact al acestor de operațiuni.

Dan MANOLESCU

SECRETAR DE STAT