

D1.2 CONTABILITATEA DIVIDENDELOR ȘI DISTRIBUIREA ACTIVELOR

Reglementările contabile aprobate prin Ordinul nr. 1.802/2014 privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate prevăd la art. 348 că sumele repartizate asociaților/acționarilor după data bilanțului, precum și alte repartizări similare din profit nu trebuie recunoscute ca datorie la data bilanțului.

repartizări
după
bilanț

Sumele reprezentând dividende sunt reflectate în contabilitate conform hotărârii adunării generale care a aprobat repartizarea profitului.

• **Exemplu:**

• Profitul net al anului 2016, în sumă de 48.000 lei, a fost repartizat de adunarea generală a asociaților Societății FAST EXPERT S.A. astfel: 1.000 lei pentru rezerve legale, 25.000 lei pentru dividende, diferența în sumă de 22.000 lei rămânând nerepartizată.

• În bilanțul contabil încheiat la data de 31 decembrie 2016 se efectuează următoarea înregistrare contabilă:

• 129 „Repartizarea profitului” = 1061 „Rezerve legale” 1.000 lei.

• În luna martie 2017, după aprobarea situațiilor financiare anuale, s-au efectuat următoarele înregistrări contabile:

• 121 „Profit și pierdere” = 129 „Repartizarea profitului” 1.000 lei

• 121 „Profit și pierdere” = 117 „Rezultatul reportat” 22.000 lei

• 117 „Rezultatul reportat” = 457 „Dividende de plată” 25.000 lei.

Potrivit legislației societăților comerciale, **asociatul exclus** are dreptul la beneficii până în ziua excluderii sale, însă nu va putea cere lichidarea lor până ce acestea nu sunt repartizate conform prevederilor actului constitutiv. El nu are dreptul la o parte proporțională din patrimoniul social, ci numai la o sumă de bani care să reprezinte valoarea acesteia.

asociat
exclus

În mod similar, drepturile **asociatului retras**, convenite pentru părțile sale sociale, se stabilesc prin acordul asociaților ori de un expert desemnat de aceștia sau, în caz de neînțelegere, de tribunal.

asociat
retras

X Este importantă încadrarea corectă, din punct de vedere fiscal, a veniturilor obținute în baza unor titluri de participare la o persoană juridică. Deși prin efectul cotei unice de impozitare se poate ajunge la același quantum al impozitului datorat către bugetul general consolidat, **stingerea obligației fiscale nu se realizează dacă aceasta nu este declarată de către titularul obligației și achitată în contul bugetar corespunzător.**

Spre exemplu, la retragerea unui asociat, persoana juridică a declarat și a achitat impozit pe dividende, obligația fiscală corectă pentru tranzacția respectivă fiind aceea de impozit pe câștigurile din transferul părților sociale. În această situație, persoana juridică a achitat un impozit pe dividende nedatorat, titularul obligației fiind asociatul care a dobândit părțile sociale în urma retragerii celui alt asociat.

DEMO

impozabilă unei alte persoane impozabile, prestatoare de servicii, atunci când aceasta din urmă nu este înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.

Decizia CJUE în cauza C-463 din 2014 – ALIC

– tratamentul fiscal al cheltuielilor cu consultanța juridică pe bază de abonament –

cheltuieli nedeductibile

Până la data de 1 ianuarie 2016, conform prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii au fost considerate cheltuieli nedeductibile la determinarea profitului impozabil în situația în care un contribuabil:

- nu era în măsură să justifice necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate;
- nu prezenta un contract încheiat cu prestatorul.

condiții deductibilitate

De asemenea, conform prevederilor pct. 48 și 49 din Normele metodologice de aplicare a art. 21 alin. (4) lit. m), pentru deducerea cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuiau îndeplinite, cumulativ, următoarele condiții:

- 1) serviciile să fie efectiv prestate;
- 2) serviciile să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege;
- 3) justificarea prestării efective a serviciilor să se efectueze prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale, aferente;
- 4) contribuabilul să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor în strictă concordanță cu specificul activităților desfășurate.

Începând cu data de 1 ianuarie 2016, prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au fost modificate conform prevederilor art. 25 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în sensul că suma cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte servicii, prestate de o persoană situată într-un stat cu care România nu are încheiat un instrument juridic în baza căruia să se realizeze schimbul de informații, reprezintă cheltuieli nedeductibile la determinarea rezultatului fiscal.

tranzacții artificiale

Totuși, aceste prevederi se aplică numai în situația în care cheltuielile respective sunt efectuate ca urmare a unor tranzacții calificate ca fiind artificiale, așa cum sunt definite prin art. 11 alin. (3) din noul Cod fiscal. Tranzacțiile transfrontaliere artificiale sunt operațiunile care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind evitarea impozitării sau obținerea de avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate. Tranzacțiile transfrontaliere sunt tranzacțiile efectuate între două sau mai multe persoane dintre care cel puțin una se află în afara României.

O tranzacție nu are scop economic dacă nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri, dar care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă contribuabilului.

Astfel, dacă se dovedește că o tranzacție transfrontalieră este artificială (nu are un scop economic), autoritatea fiscală are dreptul:

- fie de a nu lua în considerare valoarea acesteia la stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii;

- fie de a reîncadra forma unei tranzacții pentru ajustarea efectelor fiscale sau de a reîncadra activitatea pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției sau al activității respective.

Tranzacțiile transfrontaliere care sunt calificate de organul fiscal competent ca fiind artificiale nu se supun prevederilor convențiilor de evitare a dublei impuneri.

Pentru a dovedi că o tranzacție transfrontalieră este artificială, organul fiscal este obligat să motiveze constatările efectuate prin:

- indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare sau reîncadrării;
- prezentarea detaliată a mijloacelor de probă avute în vedere.

tranzacții
transfrontaliere

Cheltuielile cu **contractele de abonament** privind prestarea serviciilor de consultanță sunt deductibile fiscal la determinarea profitului impozabil conform prevederilor art. 25 alin. (1) din noul Cod fiscal, dacă se face dovada că serviciile respective sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice ale contribuabilului care le-a înregistrat în evidența contabilă și fiscală.

O astfel de situație practică se regăsește în Decizia C-463/14, pronunțată în cadrul litigiului dintre Asparuhovo Lake Investment Company OOD („ALIC”) și directorul Direcției „Contestații și practici în materie fiscală și de securitate socială” pentru orașul Varna din cadrul administrației centrale a Agenției Naționale a Veniturilor Publice.

Deși are ca obiect deducerea taxei pe valoarea adăugată, care a fost aplicată în amonte pentru achiziția de servicii de consultanță pe bază de abonament, decizia din cadrul cauzei ALIC C-463/14 trebuie luată în considerare de către organele de inspecție fiscală și în ceea ce privește impozitul pe profit în cazul tranzacțiilor efectuate începând cu anul 2015.

Astfel, cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii efectuate pe bază de abonament sunt deductibile la stabilirea profitului impozabil dacă sunt aferente activității economice desfășurate.

În cauza ALIC C-463 din septembrie 2014 s-au dezbătut probleme de drept referitoare la existența unor probe prin care se face dovada prestării efective a serviciilor de natură juridică, comercială și financiară pe bază de abonament. Prin contractul de abonament, se consideră că prestatorul a stat la dispoziția beneficiarului pe întreaga perioadă de derulare a contractului și s-a obligat să se abțină de la încheierea unor contracte cu obiect similar cu concurenții beneficiarului.

servicii pe
bază de
abonament

La rândul său, prin abonament, beneficiarul s-a obligat să plătească sume forfetare cu titlu de remunerație, convenită între părți, independent de volumul și de natura serviciilor de consultanță efectiv furnizate în perioada la care se referă remunerația respectivă.

Din analiza Deciziei în cauza ALIC C-463 rezultă că, în cazul contractelor ce au făcut obiectul litigiului, prestatorii au avut menționate anumite clauze privind obligațiile acestora, de exemplu:

- ⇒ disponibilitate pentru consultanță, reuniuni și angajamente;
- ⇒ obținerea documentației și informațiilor necesare;
- ⇒ transmiterea documentelor necesare în timp util etc.

Pentru soluționarea litigiului în cauza ALIC C-463, s-a avut în vedere tratarea următoarelor aspecte:

- contractul de abonament privind prestarea de servicii de consultanță;

- faptul generator al taxei;
- necesitatea dovedirii prestării efective a serviciilor;
- exigibilitatea taxei.

În concluzie, Curtea a decis că noțiunea „prestare de servicii” cuprinde contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanță în beneficiul unei întreprinderi, în special servicii de natură juridică, comercială și financiară, în cadrul cărora prestatorul s-a pus la dispoziția beneficiarului pe durata contractului.

exigibilitatea
TVA

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, faptul generator și exigibilitatea în cazul unor servicii care determină plăți succesive, intervin la expirarea perioadei la care se referă plățile respective, fără să prezinte importanță:

- dacă beneficiarul a apelat la serviciile prestatorului în cadrul perioadei de abonament,
- sau
- cât de des a apelat beneficiarul la serviciile prestatorului angajat prin contract să fie la dispoziția acestuia.

Astfel, o prestare de servicii pe bază de abonament, remunerată prin plata periodică a unor sume forfetare, serviciu care constă, în esență, în faptul de a se afla în permanență la dispoziția clientului pentru a-i furniza servicii de consultanță, se consideră efectuată în perioada la care se raportează plata, indiferent dacă în această perioadă prestatorul a furnizat sau nu a furnizat efectiv servicii de consultanță clientului său.

Acest aspect trebuie avut în vedere de către organele de inspecție fiscală și la determinarea rezultatului fiscal privind impozitul pe profit, deoarece prin cauza ALIC C-463 s-a decis că, în cazul cheltuielilor înregistrate cu plata unui abonament, obiectul prestării de servicii nu este furnizarea unor servicii de consultanță bine definite, ci faptul de a se afla la dispoziția clientului pentru a-i oferi consultanță, ori de câte ori ar avea nevoie.

punerea la
dispoziția
beneficiarului

Practic, serviciile se consideră efectuate de către prestator prin însuși faptul de a se afla la dispoziția beneficiarului în perioada stabilită în contractul de abonament, independent de volumul și de natura serviciilor de consultanță efectiv furnizate în perioada la care se referă remunerația primită.

Aceste cheltuieli cu serviciile angajate prin abonament sunt deductibile la determinarea rezultatului fiscal dacă sunt efectuate în scopul desfășurării activității, chiar dacă nu sunt efectiv prestate, sau dacă prestarea efectivă a acestora nu poate fi consemnată în situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale.

- La sfârșitul lunii, înregistrarea veniturilor corespunzătoare cheltuielilor efectuate pentru investiția în curs:

233	=	721
„Imobilizări necorporale în curs de execuție”		„Venituri din producția de imobilizări necorporale”

- Recepționarea lucrărilor de investiții terminate:

203	=	233
„Cheltuieli de dezvoltare”		„Imobilizări necorporale în curs de execuție”

înregistrare
cheltuieli

- Dacă investițiile în imobilizări necorporale sunt efectuate prin terți, înregistrările care au loc sunt:

203	=	404
„Cheltuieli de dezvoltare”		„Furnizori de imobilizări”

Pentru aplicarea facilității privind deducerea suplimentară de 50% este necesar să se țină o evidență separată a cheltuielilor (salarii, materii prime, materiale consumabile, utilități, amortizare etc.).

Exemplu:

De exemplu, dacă o societate a achiziționat un activ necorporal de natura unui brevet, în valoare de 60.000 lei pe care îl amortizează într-o perioadă de 3 ani, din punct de vedere contabil și fiscal au loc următorii pași:

6811	=	2803	5.000 lei/trim.
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare”	

Din punct de vedere fiscal, cheltuielile cu amortizarea vor fi, trimestrial, de 7.500 lei. La rd. 11 „Amortizare fiscală” din formularul 101 se va evidenția amortizarea fiscală în sumă de 5.000 lei, iar la rd. 15.1 „Deduceri suplimentare pentru cercetare-dezvoltare” suma de 2.500 lei.

În cazul în care cheltuielile de dezvoltare nu sunt recunoscute ca o imobilizare, acestea sunt deductibile pe măsura efectuării lor, iar din punct de vedere fiscal se va evidenția suma suplimentară de 50% în formularul 101, la rd. 15.1 „Deduceri suplimentare pentru cercetare-dezvoltare”.

De menționat este faptul că stimulentele fiscale de natura recunoașterii sumelor reprezentând 50% din valoarea cheltuielilor se acordă pentru activitățile de cercetare-dezvoltare care au condus la obținerea de rezultate ale cercetării, valorificabile de către societate, în folos propriu, în scopul creșterii veniturilor.

Valorificarea presupune operațiunea prin care rezultatele cercetării ajung să fie utilizate în activități industriale sau comerciale, în viața socială, economică și culturală.

Atunci când finanțarea cheltuielilor se efectuează atât din surse proprii, cât și din subvenții, înregistrarea în evidența contabilă se face:

- finanțarea din surse proprii se înregistrează pe cheltuieli curente;
- finanțarea de la buget, conform prevederilor secțiunii 4.11 din Ordinul nr. 1.802/2014.

valorificarea
rezultatelor

Potrivit acestor prevederi, subvențiile se împart în două mari categorii:

- subvenții aferente activelor – destinate achiziționării/producerii de active imobilizate (inclusiv imobilizări necorporale);
- subvenții aferente veniturilor – sunt toate celelalte subvenții, altele decât pentru active.

X Avem în vedere și caracterul neutru al unei subvenții, în sensul că ea se recunoaște la venit doar la momentul efectuării cheltuielii, rezultatul contabil (și fiscal) fiind zero.

Din punct de vedere contabil, înregistrarea în evidența proprie este:

- înregistrarea bugetului proiectului din surse nerambursabile:

4451	=	4751
„Subvenții guvernamentale”		„Subvenții guvernamentale pentru investiții”

- efectuarea cheltuielilor aferente cercetării și înregistrarea lor pe natură:

6xx = 4xx

6xx = 3xx

- înregistrarea cheltuielilor pentru dezvoltare, prin capitalizare:

203	=	721
„Cheltuieli de dezvoltare”		„Venituri din producția de imobilizări necorporale”

**înregistrarea
cheltuielilor/
finanțare
din surse
proprii și
din subvenții**

- încasarea subvenției:

5121	=	4451
„Conturi la bănci în lei”		„Subvenții guvernamentale”

- reluarea la venituri a subvenției aferente veniturilor – pentru faza de cercetare:

4751	=	7412
„Subvenții guvernamentale pentru investiții”		„Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime și materiale”

- înregistrarea amortizării cheltuielilor de dezvoltare concomitent cu reluarea la venituri, lunar, a cotei-părți din subvenția pentru active, aferente cotei-părți din amortizarea lunară subvenționată:

6811	=	2803
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare”

4751	=	7584
„Subvenții guvernamentale”		„Venituri din subvenții pentru investiții”

Amortizarea accelerată se aplică numai pentru mijloacele fixe prevăzute în subgrupele 2.1 și 2.2 din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobate prin H.G. nr. 2.139/2004.

- **indemnizațiile** și orice alte sume de aceeași natură, primite pe perioada deplasării în România, în interesul desfășurării activității, de către administratori sau directori, care au raporturi juridice stabilite cu entități **nerezidente**, astfel cum este prevăzut în raporturile juridice respective, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit la nivelul legal pentru diurna acordată personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, prin hotărâre a Guvernului, corespunzător țării de rezidență a entității nerezidente de care ar beneficia personalul din instituțiile publice din România dacă s-ar deplasa în țara respectivă.

Aceste sume nu le includ pe cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare;

indemnizații

- **compensații bănești individuale, acordate persoanelor disponibilizate** prin concedieri colective, din fondul de salarii, potrivit dispozițiilor prevăzute în contractul de muncă aplicabil.

Angajatorul pot acorda persoanelor disponibilizate prin concedieri colective, din fondurile proprii, compensații bănești individuale, în condițiile și în cuantumurile prevăzute în contractele de muncă. Acestea sunt acordate potrivit clauzelor din contractul individual de muncă sau contractul colectiv de muncă aplicabil, din fondurile angajatorului, salariaților la desfacerea contractului de muncă. Aceste venituri reprezintă venituri salariale și se impozitează în luna în care sunt acordate salariaților disponibilizați;

compensații

- **sumele reprezentând plățile compensatorii**, acordate personalului militar trecut în rezervă sau al cărui contract încetează ca urmare a nevoilor de reducere și de restructurare, precum și ajutoarele stabilite în raport cu solda lunară netă, acordate acestuia la trecerea în rezervă sau direct în retragere cu drept de pensie sau celor care nu îndeplinesc condițiile de pensie, precum și ajutoare sau plăți compensatorii primite de polițiști și funcționari publici cu statut special din sistemul administrației penitenciare aflați în situații similare; aceste sume se acordă în conformitate cu legislația specială;

- **sumele reprezentând plățile compensatorii calculate pe baza salariilor medii nete pe unitate**, primite de persoanele ale căror contracte individuale de muncă au fost desfăcute ca urmare a concedierilor colective, conform legii;

- **indemnizațiile lunare plătite conform legii de angajatori pe perioada de neconcurență**, stabilite conform contractului individual de muncă;

neconcurență

- **indemnizațiile** și orice alte sume de aceeași natură, **primite de salariații care au stabilite raporturi de muncă cu angajatori nerezidenți**, pe perioada delegării/detașării, după caz, în România, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit la nivelul legal pentru diurna acordată personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, prin H.G. nr. 518/1995, corespunzător țării de rezidență a angajatorului nerezident de care ar beneficia personalul din instituțiile publice din România dacă s-ar deplasa în țara respectivă.

Aceste sume nu le includ pe cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare;

hotărâri
judecătorești

- sume stabilite în baza unor hotărâri judecătorești rămase definitive și irevocabile sau în baza unor hotărâri judecătorești definitive și executorii reprezentând:**
 - ✓ salarii sau solde;
 - ✓ diferențe de salarii sau solde;
 - ✓ dobânzi acordate în legătură cu acestea;
 - ✓ actualizarea cu indicele de inflație;

- remunerația brută primită pentru activitatea prestată de zilieri**, potrivit Legii nr. 52/2011 republicată.

Angajarea zilierilor se poate face doar pentru activitățile necalificate cu caracter ocazional prestate în unul din domeniile CAEN stabilite de Legea nr. 52/2011;

- remunerația plătită avocatului coordonator** numit/ales pentru activitatea de coordonare desfășurată în cadrul societății civile profesionale de avocați și societății profesionale cu răspundere limitată, potrivit legii;

alte avantaje

- indemnizația lunară acordată**, potrivit reglementărilor în vigoare, **soților sau soțiilor cadrelor militare** mutate într-o altă garnizoană, care au fost încadrate în muncă și au întrerupt activitatea datorită mutării împreună cu soții sau soțiile, până la o nouă angajare sau până la prestarea unei activități autorizate aducătoare de venituri, dar nu mai mult de 9 luni de la data mutării cadrului militar;

- veniturile obținute de către persoanele fizice care desfășoară activități în cadrul misiunilor diplomatice, oficiilor consulare și institutelor culturale românești din străinătate**, în conformitate cu prevederile pct. 5 alin. (1) din cap. IV lit. B al Anexei nr. V la Legea-cadru nr. 284/2010 privind salarizarea unitară a personalului plătit din fonduri publice. Aceste venituri cuprind indemnizațiile în valută plătite persoanelor fizice, cetățeni români sau străini, de pe plan local ori persoanelor nesalariate din cadrul misiunilor diplomatice, oficiilor consulare și institutelor culturale românești din străinătate, care sunt angajate de acestea fără afectarea schemei de personal aprobate activității de bază și a fondului de salarii al ministerului, cu respectarea legislației din țara respectivă. Sumele acordate pentru activitatea prestată se stabilesc în raport cu nivelul studiilor, cu munca depusă și cu timpul efectiv lucrat și se plătesc potrivit prevederilor Nomenclatorului funcțiilor și coeficienților de ierarhizare pentru determinarea salariilor în valută pentru personalul trimis în misiune permanentă în străinătate, conform metodologiei aprobate prin ordin al ministrului;

- orice alte sume sau avantaje de natură salarială sau asimilate salariilor.

V 1.1. NOUTĂȚI PRIVIND APLICAREA TVA

SPLIT TVA – ANULAREA PENALITĂȚILOR DE ÎNTÂRZIERE

Prin O.M.F.P. nr. 2.800 din 20 octombrie 2017, publicat în M.Of. nr. 846 din 25 octombrie 2017, s-a aprobat atât Procedura privind anularea penalităților de întârziere aferente obligațiilor fiscale principale reprezentând TVA, în cazul persoanei impozabile care optează pentru plata defalcată a TVA, cât și următoarele formulare necesare aplicării facilității:

- Decizia de amânare la plată a penalităților de întârziere aferente obligațiilor fiscale principale reprezentând TVA;
- Decizia de modificare a deciziei de amânare la plată a penalităților de întârziere aferente obligațiilor fiscale principale reprezentând TVA;
- Decizia de anulare a penalităților de întârziere aferente obligațiilor fiscale principale reprezentând TVA;
- Decizia de repunere a penalităților de întârziere amânate la plată, aferente obligațiilor fiscale principale reprezentând TVA.

formulare
anulare
penalități de
întârziere

Conform prevederilor art. 23 din O.G. nr. 23 din 30 august 2017 privind plata defalcată a TVA, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316 din Codul fiscal care optează pentru plata defalcată a TVA în perioada 1 octombrie – 31 decembrie 2017 beneficiază de următoarele **facilități fiscale**:

- reducerea cu 5% a impozitului pe profit sau a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor aferent trimestrului IV al anului fiscal 2017, inclusiv pentru plata anticipată de impozit pe profit pentru trim. IV 2017;
- anularea penalităților de întârziere aferente obligațiilor fiscale principale reprezentând TVA, restante la 30 septembrie 2017, inclusiv.

facilități

Procedura se aplică pentru obligațiile fiscale principale reprezentând TVA ale persoanei impozabile înregistrată în scopuri de TVA în regim normal, conform prevederilor art. 316 din Codul fiscal, care optează pentru plata defalcată a TVA în perioada 1 octombrie 2017 – 31 decembrie 2017, prin depunerea unei notificări la organul fiscal competent.

Procedura se aplică de către organul fiscal competent al persoanei impozabile. Persoana impozabilă care nu are domiciliul fiscal în România poate beneficia de această facilitate fiscală numai dacă desemnează un împuternicit, conform prevederilor art. 18 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

împuternicit

Anularea penalităților de întârziere se aplică și în cazul obligațiilor vamale de plată reprezentând TVA, transmise organului fiscal competent de către autoritatea vamală, în vederea recuperării.

Facilități fiscale

Practic, organul fiscal competent al persoanei impozabile acordă următoarele facilități fiscale:

facilități

1. amânarea la plată a penalităților de întârziere aferente obligațiilor fiscale principale reprezentând TVA, restante la 30 septembrie 2017, inclusiv;
2. anularea penalităților de întârziere aferente obligațiilor fiscale principale reprezentând TVA, restante la 30 septembrie 2017, inclusiv.

Penalitățile de întârziere sunt aferente obligațiilor fiscale principale reprezentând TVA:

penalități
de întârziere
care pot fi
anulate

- ✓ restante la 30 septembrie 2017, inclusiv;
- ✓ restante la 30 septembrie 2017, inclusiv, cuprinse în decizii de impunere comunicate până la data de 30 septembrie 2017 cu termen de plată după această dată;
- ✓ cuprinse într-o eșalonare la plată, aflată în derulare la data de 30 septembrie 2017, a cărei valabilitate se pierde până la data de 31 decembrie 2017, inclusiv;
- ✓ cuprinse într-o eșalonare la plată aflată în derulare la data de 30 septembrie 2017 sau care obțin eșalonarea în perioada cuprinsă între 1 octombrie 2017 și 31 decembrie 2017, dacă sunt îndeplinite toate condițiile prevăzute la art. 24 din O.G. nr. 23/2017 și doresc menținerea eșalonării la plată;
- ✓ restante la 30 septembrie 2017, inclusiv, stabilite în acte administrative fiscale a căror executare este suspendată în condițiile legii, la data de 30 septembrie 2017, inclusiv, dar pentru care contribuabilul depune, odată cu notificarea privind opțiunea de plată defalcată a TVA, o cerere de renunțare la efectele suspendării actului administrativ fiscal până la data de 31 decembrie 2017, inclusiv;
- ✓ restante la 30 septembrie 2017, inclusiv, cuprinse într-un act administrativ fiscal a cărei executare este suspendată în condițiile legii, la data de 30 septembrie 2017 și care încetează până la 31 decembrie 2017, inclusiv;
- ✓ stabilită suplimentar de către organele de inspecție fiscală ca urmare a unei cereri de rambursare care la data de 31 decembrie 2017 se afla în curs de soluționare.

I. Procedura acordării amânării la plată a penalităților de întârziere

În prima etapă, ca urmare a notificării depuse de persoana impozabilă pentru formularea opțiunii de plată defalcată a TVA, organul fiscal competent emite și comunică **din oficiu**:

procedura
amânării

- ☞ **contribuabilului**: decizia de amânare la plată a penalităților de întârziere aferente obligațiilor fiscale principale reprezentând TVA;
- ☞ **instituțiilor de credit** la care debitorul are deschise conturile bancare și/sau **terților popriți** care dețin/datorează sume de bani debitorului: adresa de sistare temporară, totală sau parțială, a executării silită prin poprire.

Astfel, pentru penalitățile de întârziere aferente obligațiilor fiscale principale reprezentând TVA, care fac obiectul amânării la plată:

- nu începe sau se suspendă, după caz, procedura de executare silită;
- nu se efectuează stingerea până la data comunicării deciziei de anulare la plata penalităților de întârziere sau a deciziei de repunere a obligațiilor de plată principale reprezentând TVA, după caz.

II. Procedura de acordare a anulării la plată a penalităților de întârziere

În a doua etapă, anularea penalităților de întârziere se efectuează **din oficiu**, în baza notificării privind opțiunea de plată defalcată a TVA, depusă la registratura organului fiscal competent în perioada 1 octombrie 2017 – 31 decembrie 2017.

În perioada 1 ianuarie 2018 – 31 ianuarie 2018, organul fiscal competent analizează îndeplinirea condițiilor prevăzute la art. 24 din O.G. nr. 23/2017 și emite decizia de anulare a penalităților de întârziere aferente obligațiilor fiscale principale reprezentând TVA, cu excepția situației prevăzute la art. 24 alin. (13) din O.G. nr. 23/2017.

**anularea
din oficiu**

Această excepție se referă la persoana impozabilă care, la data de 31 decembrie 2017, inclusiv, are cerere de rambursare în curs de soluționare pentru care, ulterior acestei date, organul fiscal central respinge total sau parțial rambursarea.

În situația în care, ca urmare a analizei efectuate, se constată că nu sunt îndeplinite condițiile de la art. 24 din O.G. nr. 23/2017, amânarea la plată își pierde valabilitatea, caz în care organul fiscal competent emite și comunică contribuabilului decizia de repunere a penalităților de întârziere amânate la plată.

III. Procedura de acordare a anulării la plată în cazul persoanei impozabile care beneficiază de eșalonări la plată

În situația în care persoana impozabilă care depune notificarea și care la data de 30 septembrie 2017 beneficiază de eșalonarea la plată a obligațiilor fiscale principale reprezentând TVA, poate beneficia de anularea penalităților de întârziere, dacă:

- îndeplinește condițiile prevăzute la art. 24 din O.G. nr. 23/2017;
- dorește menținerea eșalonării la plată.

**eșalonări
la plată**

De această facilitate beneficiază și persoana impozabilă care obține eșalonarea în perioada cuprinsă între 1 octombrie 2017 și 31 decembrie 2017, dar numai dacă îndeplinește condițiile legale.

După emiterea deciziei de amânare la plată a penalităților de întârziere, organul fiscal competent emite și comunică persoanei impozabile următoarele decizii:

- decizia de modificare a deciziei de eșalonare la plată a obligațiilor fiscale;
- decizia de modificare a deciziei de amânare la plată a penalităților de întârziere și a penalităților de nedeclarare.

Dacă după analiza efectuată se constată că sunt îndeplinite condițiile de acordare a facilității prevăzute la art. 24 din O.G. nr. 23/2017, organul fiscal competent emite și comunică contribuabilului decizia de anulare a penalităților de întârziere aferente obligațiilor fiscale principale reprezentând TVA.

Nerespectarea condițiilor de acordare a facilității conduce, implicit, la repunerea în sarcina persoanei impozabile a obligațiilor de plată ca efect al următoarelor decizii emise de către organul fiscal competent:

- decizia de modificare a deciziei de eșalonare la plată a obligațiilor fiscale;
- decizia de modificare a deciziei de amânare la plată a penalităților de întârziere și a penalităților de nedeclarare.

În acest caz, penalitățile de întârziere amânate la plată se reintroduc în eșalonarea la plată, prin refacerea graficului de plată cu păstrarea perioadei de eșalonare aprobate inițial.

**decizia de
anulare a
penalităților**

CONTURI NOI PENTRU APLICAREA MECANISMULUI „SPLIT TVA”

Prin O.M.F.P. nr. 2.827 din 30 octombrie 2017 privind completarea unor reglementări contabile, publicat în M.Of. nr. 873 din 7 noiembrie 2017, s-au introdus următoarele două conturi cu funcția de activ care trebuie utilizate pentru efectuarea înregistrărilor contabile de către societățile înscrise în mecanismul „split TVA”, conform prevederilor O.G. nr. 23 din 30 august 2017:

- 5126 „Conturi la bănci în lei – TVA defalcată”;
- 5127 „Conturi la bănci în valută – TVA defalcată”.

conturi
pentru
aplicarea
mecanismului
split
TVA

Noile conturi au fost introduse în următoarele acte normative, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

- ✓ punctul 594 din Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014;
- ✓ punctul 196 din Reglementările contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.844/2016;
- ✓ punctul 228 din Reglementările contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.969/2007.

X Cele două conturi se utilizează pentru înregistrarea operațiunilor de încasări și plăți prevăzute de O.G. nr. 23/2017 privind plata defalcată a TVA, care se aplică, opțional, de la 1 octombrie 2017, dar obligatoriu de la 1 ianuarie 2018, dacă, între timp, nu vor fi adoptate noi acte normative pentru prorogarea termenului de aplicare.

RAMBURSAREA TVA CĂTRE CUMPĂRĂTORI DIN STATE TERȚE

Prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.159 din 1 noiembrie 2017, publicat în M.Of. nr. 892 din 14 noiembrie 2017, s-a aprobat Procedura de soluționare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată formulate de către persoane impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, nestabilite pe teritoriul Uniunii Europene.

X Rambursarea se efectuează conform prevederilor art. 302 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, conform cărora persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, nestabilă pe teritoriul Uniunii Europene, poate solicita rambursarea taxei aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii efectuate în România, dacă, în conformitate cu legile țării unde este stabilită, o persoană impozabilă stabilită în România ar avea același drept de rambursare în ceea ce privește TVA sau alte impozite/taxe similare aplicate în țara respectivă. Aceste prevederi trebuie coroborate cu cele de la pct. 74 din normele de aplicare a acestui articol.

rambursare
TVA

Prin acest act normativ s-a aprobat noul model și conținut al formularului 313 „Cerere de rambursare pentru persoanele impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, nestabilite pe teritoriul Uniunii Europene”, cod MFP 14.13.03.02/13, dar și instrucțiunile de completare ale acestuia.

! Prevederile O.P.A.N.A.F. nr. 3.159/2017 se aplică cererilor de rambursare depuse după data intrării în vigoare a acestuia. Cererile depuse anterior, nesoluționate la data adoptării noului O.P.A.N.A.F., se soluționează conform prevederilor O.P.A.N.A.F. nr. 5/2010.

Procedura de soluționare a cererii de rambursare

Pentru a beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuie:

- să îndeplinească condițiile reglementate la pct. 74 alin. (1) din Normele de aplicare a art. 302 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal;
- să își desemneze un reprezentant în România în scopul rambursării, conform prevederilor pct. 74 alin. (5) din norme. Reprezentantul trebuie să înregistreze actul de împuternicire la organul fiscal central în a cărui evidență fiscală este înregistrat ca plătitor de impozite și taxe și să se înregistreze fiscal. Ca urmare a înregistrării, reprezentantul obține un cod fiscal care trebuie utilizat doar pentru rambursarea TVA persoanei reprezentate, nestabilite în Uniunea Europeană;
- să completeze și să depună formularul 313, prin reprezentantul desemnat.

**condiții
rambursare**

Cererea de rambursare se depune fie la registratura organului fiscal competent, fie la poștă, prin scrisoare recomandată, însoțită de documentația reglementată la pct. 74 alin. (7) din Normele metodologice, din care să rezulte taxa solicitată la rambursare. Documentele depuse trebuie însoțite de traduceri în limba română, certificate de traducători autorizați, conform prevederilor art. 8 din Codul de procedură fiscală.

Documentația depusă este analizată de compartimentul de specialitate din cadrul organului fiscal care verifică respectarea condițiilor impuse la pct. 74 alin. (1) - (18) din norme. De asemenea, compartimentul de specialitate ștampilează toate documentele depuse, astfel încât acestea să nu mai fie folosite pentru cereri viitoare de rambursare.

De asemenea, organul fiscal verifică pe pagina de internet a M.F.P. existența și conținutul acordurilor/declarațiilor de reciprocitate în ceea ce privește rambursarea TVA între România și țara solicitantului.

Rezultatul analizei efectuate este consemnat într-un referat pentru analiza documentară în care se bifează și una din următoarele propuneri:

- se propune aprobarea rambursării în urma analizei documentare pentru suma solicitată la rambursare;
- se transmite pentru efectuarea cercetării la fața locului;
- se propune respingerea rambursării TVA.

**acorduri de
reciprocitate**

În situația în care, din informațiile cuprinse în documentația depusă sau din informațiile deținute de organul fiscal central competent pentru administrarea reprezentantului desemnat în scopul rambursării, rezultă că nu sunt respectate condițiile prevăzute la pct. 9.1 din O.P.A.N.A.F. nr. 3.159/2017, compartimentul de specialitate asigură exercitarea de către contribuabil a dreptului de a fi ascultat înaintea luării deciziei de soluționare a cererii.

În acest caz, rezultatele audierii sunt consemnate într-un proces-verbal încheiat în două exemplare, din care un exemplar se comunică persoanei impozabile.

**audiere
contribuabil**

Astfel, „Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, nestabilite pe teritoriul Uniunii Europene” se emite, în două exemplare, în baza constatărilor cuprinse în: referatul de analiză a documentelor și procesul-verbal de audiere.

Un exemplar al deciziei de rambursare se transmite reprezentantului.

Rambursarea taxei pe valoarea adăugată se efectuează în lei, în contul indicat de către reprezentantul persoanei impozabile, sau de către persoana impozabilă nestabilă în Uniunea Europeană care utilizează regimul special pentru serviciile electronice, de telecomunicații, de radiodifuziune sau de televiziune, deschis la o instituție de credit din România.

Comisiunile bancare se suportă de către persoana impozabilă.

Termen de soluționare

**soluționarea
și contestarea
deciziei de
rambursare**

Solicitarea de rambursare este soluționată în termen de 6 luni de la data la care cererea, însoțită de documentele necesare, se primește de organul fiscal central competent.

Contestarea

Decizia de rambursare a TVA poate fi contestată în termen de 45 de zile de la data comunicării, la organul fiscal competent, conform prevederilor art. 272 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

REÎNREGISTRAREA, LA CERERE, ÎN SCOPURI DE TVA, DUPĂ ANULAREA CODULUI DE TVA

Prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.300 din 16 noiembrie 2017, publicat în M.Of. nr. 938 din 28 noiembrie 2017, s-au modificat, completat și abrogat anumite prevederi din O.P.A.N.A.F. nr. 2.011 din 5 iulie 2016 pentru aprobarea Procedurii de înregistrare, la cerere, în scopuri de taxă pe valoarea adăugată conform prevederilor art. 316 alin. (12) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

**reînregistrarea
la cererea în
scopuri de
TVA**

Prin articolul 316 „Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA” alin. (12) din Codul fiscal se reglementează posibilitatea persoanei impozabile de a se reînregistra în scopuri de TVA, după anularea înregistrării, din oficiu, conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. a) - e) și h).

Modificările și completările efectuate se referă la:

1. **Inițial**, prin O.P.A.N.A.F. nr. 2.011/2016, s-a prevăzut că procedura de reînregistrare, la cerere, prin formularul cod 099 „Cerere de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, potrivit art. 316 alin. (12) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (099)”, se aplică pentru persoana impozabilă care:

- a fost declarată inactivă conform prevederilor art. 92 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală,

sau

- a fost în inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului.

Ulterior, prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.300/2017, s-a reglementat că procedura este aplicabilă doar persoanei declarate inactive conform prevederilor art. 92 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

**persoane
inactive**