

Revista Română de CONTABILITATE ȘI MONOGRAFII CONTABILE®

Consiliul științific: consultant fiscal Adrian Bența, expert contabil Anca Ivanov, expert contabil Otilia-Mihaela Roman, consultant fiscal Ionuț Jinga, expert contabil Marilena Gughea, expert contabil Irina Coma, consultant fiscal Mariana Toma, consultant fiscal Domnica Vasiliu, expert contabil Violeta Spiridon, expert contabil Olga Crevelescu, consultant fiscal Dani Cucu

CUPRINS – IULIE 2017

✓ SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

- **Identificarea noțiunii de „locul desfășurării activității economice”** 3
expert contabil Otilia-Mihaela ROMAN
- **Confuzie între import și achiziție intracomunitară** 8
expert contabil Otilia-Mihaela ROMAN
- **Plăți în valută între societăți rezidente pentru operațiuni desfășurate pe teritoriul național**
expert contabil Otilia-Mihaela ROMAN 12
- **Îndreptarea erorilor din documentele de plată întocmite de contribuabili pentru achitarea obligațiilor fiscale**
consultant fiscal Ionuț JINGA 16

✓ CAZURI PRACTICE

- **Achiziție bunuri prin procedura licitației** 27
- **Export cu avans nefacturat** 28
- **Facturare servicii UBER** 29
- **Rambursare TVA din UE** 31
- **Retur producție finită** 32
- **Achiziție și vânzare de servicii cu parteneri externi** 33
- **Regimul fiscal al pieselor de schimb** 35
- **Comerț cu deșuri. Monografie contabilă** 38



Așteptăm sugestiile dvs. pe adresa revistadecontabilitate@rs.ro



Publicație lunară editată de:
RENTROP & STRATON – www.rs.ro
ISSN: 2457-9688

Preț: abonament pentru 12 ediții: 696.15 lei;
e-mail: comenzi@rs.ro; www.revistadecontabilitate.contabilul.ro.

Director Divizie Editorială: David Trușcă
Redactor-șef: Carmen Avădănoaei
Tehnoredactare: Dana Segărceanu
Corectură: Elvira Panaitescu



RENTROP & STRATON
Informații Specializate

este recunoscută CNCSIS conform deciziei nr. 284/11.09.2007

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

Președinte: George Straton
Director General: Octavian Breban
Director Economic: Mariana Nețoiu
Director Creație-Producție: Cristina Straton
Director Financiar: Antoaneta Paraschiv

Identificarea noțiunii de „locul desfășurării activității economice”

- pentru o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în alt stat care desfășoară vânzări la distanță în România și deține un cod de înregistrare în scopuri de TVA în România -

Expert contabil
Otilia-Mihaela ROMAN

Când se referă la aplicarea TVA pe teritoriul statului român, fiecare contribuabil trebuie să aibă în vedere mai multe aspecte. Unul dintre aspectele de care trebuie ținut cont pentru aplicarea corectă a unui regim de TVA pe teritoriul României constă în stabilirea naturii operațiunii derulate de către o persoană impozabilă: livrare de bunuri, achiziție de bunuri sau prestare de servicii.

În cadrul livrării de bunuri efectuate pe teritoriul statului român, se distinge o formă de livrare denumită *vânzare la distanță*, definită în Codul fiscal românesc la art. 266 alin. (1) punctul 35 ca fiind o livrare intracomunitară de bunuri care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de altă persoană în numele acestuia către:

- un cumpărător persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă - cum ar fi un ONG, o instituție publică -, care beneficiază de excepția prevăzută la art. 268 alin. (4), în sensul că nu comunică furnizorului un cod valid de TVA, pentru că:
 1. fie este o mică întreprindere, având o cifră de afaceri sub plafonul de 220.000 lei (în cazul unei persoane impozabile);
 2. fie nu efectuează operațiuni economice (este un ONG sau instituție publică);
 3. fie efectuează numai livrări de bunuri/servicii scutite fără drept de deducere (exemplu: se ocupă exclusiv cu închirierea bunurilor imobiliare proprii în regim de scutire);
- orice altă persoană neimpozabilă, cum ar fi o persoană fizică.

Vânzările la distanță sunt în cele mai multe cazuri, dar nu în exclusivitate, vânzări realizate prin comandă online sau prin poștă, prin care clientul (de obicei, persoană fizică) își alege marfa dintr-un catalog de pe Internet, tipărit sau din alt mod, iar furnizorul pune la dispoziția sa bunurile respective.

Însă regimul vânzărilor la distanță nu se aplică pentru următoarele bunuri:

1. mijloace de transport noi;
2. bunuri accizabile;
3. bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități etc. taxate în baza regimului special al marjei profitului;
4. bunuri care urmează a fi instalate sau ambalate.

Locul livrării acestui tip de livrare se stabilește conform art. 275 alin. (2)-(7) din Codul fiscal.

Diferențele esențiale dintre o livrare de bunuri oarecare și o livrare de bunuri la distanță constau în următoarele:

SPECIALISTUL
COMENTEAZĂ

- livrarea oarecare de bunuri presupune efectuarea transportului bunurilor fie de către furnizor, fie de către cumpărător, fie de o persoană terță (transportator/curier) în numele unuia dintre ei, în interiorul unui stat, între un stat membru și alt stat membru sau între un stat membru și un stat terț;
- livrarea (vânzarea) la distanță presupune efectuarea transportului doar de către furnizor sau de o persoană terță (transportator/curier) în numele acestuia, dintr-un stat membru în alt stat membru;
- livrarea oarecare de bunuri se realizează către orice fel de cumpărător, indiferent de statutul său: persoană impozabilă, persoană neimpozabilă, indiferent de comunicarea sau nu a unui cod valid de TVA de către cumpărător furnizorului;
- livrarea (vânzarea) la distanță se realizează numai către persoane (impozabile sau neimpozabile), juridice sau fizice, care nu comunică furnizorului un cod valid de TVA din statul lor.

Se desprind, așadar, trei condiții ce trebuie îndeplinite simultan pentru definirea unei livrări de bunuri ca fiind o *vânzare la distanță*:

1. existența a două state membre diferite – unul de expediere a bunurilor și al doilea de destinație a bunurilor;
2. transportul să fie efectuat (să cadă în sarcina) de către furnizor (furnizorului) – fie de către el însuși, fie de către un transportator (firmă de curierat) în numele său;
3. cumpărătorul să nu comunice furnizorului (să nu dețină) un cod valid de TVA din statul său.

Vânzarea la distanță se poate realiza, deci, și de către o persoană impozabilă dintr-un stat membru către România, pentru cumpărători care nu comunică un cod valid de TVA furnizorului.

Aplicarea corectă a unui regim al TVA pentru operațiunea respectivă presupune identificarea a două cerințe:

1. stabilirea locului livrării, respectiv stabilirea statului membru în care se va datora TVA; și
2. stabilirea persoanei obligate la plata taxei și la îndeplinirea formalităților privind TVA.

Identificarea cerinței nr. 1 – stabilirea locului livrării (vânzării la distanță):

Stabilirea locului taxării livrării de bunuri, pentru vânzarea la distanță efectuată de către o persoană impozabilă dintr-un stat membru către România, are menirea de a determina dacă operațiunea respectivă este impozabilă sau nu în România.

Pentru a fi impozabilă în România și, deci, pentru a se aplica regulile TVA din Codul fiscal românesc, o operațiune economică (mai exact, o livrare de bunuri) trebuie să îndeplinească o condiție esențială, prevăzută la **art. 268 alin. (1) lit. b)**, și anume să aibă locul livrării (taxării) în România.

Locul taxării pentru livrări de bunuri se stabilește în conformitate cu **art. 275 din Codul fiscal**, respectiv cu art. 31-42 din Directiva CE privind TVA nr. 112/2006.

La **alin. (1) al art. 275 din Codul fiscal**, respectiv la **art. 32 din Directiva CE privind TVA nr. 112/2006**, este prevăzută regula generală de stabilire a locului livrării, și anume locul este:

„locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul”, respectiv „locul unde se găsesc bunurile la momentul la care începe expedierea sau transportul bunurilor către client.”

Potrivit acestei reguli generale, locul taxării unei livrări de bunuri este locul (statul) de unde începe transportul bunurilor (de unde se livrează bunurile).

Ca urmare, regimul de taxare privind TVA este cel aplicabil în statul respectiv – de expediere a bunurilor.

Aplicând această regulă generală și pentru vânzarea la distanță efectuată de către un furnizor dintr-un stat membru către România, se stabilește că locul livrării este în acel stat membru, de unde începe transportul bunurilor.

Dar orice regulă generală are și **excepții**.

Excepția constă în considerarea locului livrării la distanță efectuate dintr-un stat membru către clienți din România în România.

În privința vânzărilor la distanță efectuate de către o persoană impozabilă înregistrată într-un stat membru altul decât România către:

- persoane juridice impozabile care nu comunică furnizorului un cod valid de TVA din România și care nu au atins în România plafonul privind achizițiile intracomunitare de bunuri de 10.000 euro, prevăzut la **art. 268 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal** sau la **art. 3 alin. (2) lit. a) din Directiva CE a TVA nr. 112/2006**, și nici nu a optat pentru plata TVA în România, aferentă achizițiilor sale intracomunitare,
- sau către orice persoană neimpozabilă, locul livrării se stabilește în România – statul de destinație a bunurilor, unde se încheie transportul – dacă și numai dacă este îndeplinită una dintre următoarele două condiții prevăzute la **art. 275 alin. (2) din Codul fiscal** sau la **art. 34 din Directivă**, respectiv la **art. 14 din Regulamentul UE nr. 282/2011** de punere în aplicare a Directivei nr. 112/2006:

a) valoarea totală a vânzărilor la distanță al căror transport sau expediție în România se realizează de către un furnizor, în anul calendaristic în care are loc o anumită vânzare la distanță, inclusiv valoarea respectivei vânzări la distanță, sau în anul calendaristic precedent, depășește plafonul pentru vânzări la distanță de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei este de 118.000 lei;

sau

b) furnizorul a optat în statul membru din care se transportă bunurile pentru considerarea vânzărilor sale la distanță, care presupun transportul bunurilor din acel stat membru în România, ca având loc în România.

În oricare dintre cele două situații, livrarea bunurilor dintr-un stat membru în România este considerată în statul membru de expediție un nontransfer.

a) Referitor la plafonul pentru vânzări la distanță

Locul vânzării la distanță efectuate de către un furnizor înregistrat în scop de TVA în alt stat membru către România se stabilește în mod obligatoriu în România, dacă valoarea vânzării depășește plafonul de 118.000 lei (echivalentul în lei a pragului de 35.000 euro la cursul BNR de la data aderării României la UE, rotunjit la cifra miilor).

Se consideră că toate vânzările la distanță efectuate de furnizor dintr-un stat membru în România au loc în România pe perioada rămasă din anul calendaristic în care s-a depășit plafonul și pentru anul calendaristic următor.

În cazul în care plafonul de 118.000 lei este depășit și în anul calendaristic următor, se consideră că locul livrării efectuate de furnizorul din alt stat membru este tot în România.

În valoarea plafonului de 35.000 euro (echivalent în lei de 118.000 lei) se iau în considerare următoarele elemente:

- a) valoarea tuturor vânzărilor la distanță efectuate de un furnizor dintr-un anumit stat membru în România, inclusiv valoarea vânzării de bunuri care au fost importate de furnizor dintr-un teritoriu terț într-un stat membru, altul decât statul membru în care se expediază sau se transportă în vederea livrării acestora către client, se va considera că bunurile au fost expediate sau transportate din statul membru în care se efectuează importul în România;
- b) valoarea vânzării la distanță ce conduce la depășirea plafonului din luna respectivă.

În calculul plafonului de 35.000 euro (echivalent în lei de 118.000 lei) nu se iau în considerare următoarele elemente:

- a) valoarea vânzărilor la distanță de bunuri accizabile;
- b) valoarea oricărei livrări intracomunitare de mijloace de transport noi;
- c) valoarea oricărei livrări de bunuri cu instalare sau montare, efectuate în România de către furnizor sau de altă persoană în numele acestuia;
- d) valoarea oricărei livrări efectuate de furnizor în statul membru de plecare în cadrul tranzacției supuse regimului special al marjei profitului pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități;
- e) valoarea oricărei livrări de gaz printr-un sistem de gaze naturale situat pe teritoriul Uniunii Europene sau prin orice rețea conectată la un astfel de sistem, de energie electrică, de energie termică sau agent frigorific prin intermediul rețelelor de încălzire ori de răcire.

Plafonul pentru vânzări la distanță se calculează pe fiecare an calendaristic.

b) Referitor la opțiunea furnizorului

O altă condiție ce poate conduce la exceptarea de la regula generală a stabilirii locului vânzării la distanță, respectiv

Confuzie între import și achiziție intracomunitară

Expert contabil
Otilia-Mihaela ROMAN

SPECIALISTUL
COMENTEAZĂ

Aderarea României la Uniunea Europeană, la data de 01 ianuarie 2007 (mai bine de 10 ani), a adus cu sine o serie de modificări în materie comercială, vamală și fiscală. Modificările legislației interne în materie fiscală și vamală au fost, de fapt, efectul iminent al prevederilor Tratatului de aderare a României și Bulgariei, ratificat prin Legea nr. 157/2005, care, la art. 3, prevede:

„Art. 3

Dispozițiile privind drepturile și obligațiile statelor membre, precum și atribuțiile și competența instituțiilor Uniunii astfel cum sunt stabilite în tratatele la care Republica Bulgaria și România devin părți se aplică cu privire la prezentul tratat.”

Așadar, România – prin tratatul de aderare – s-a angajat să adopte și să respecte legislația comunitară stabilită prin tratate, decizii, directive etc.

Respectarea legislației comunitare (sau unionale) se realizează fie prin transpunerea acesteia în legislația națională, fie prin aplicarea prevederilor sale ca atare, fără nicio transpunere, având în vedere faptul că legislația unională devine literă de lege pentru toate statele membre.

Anumite aspecte legislative au fost transpuse în legislația națională fie prin modificări ale Codului vamal al României, fie prin modificarea Codului fiscal, prin adoptarea și adaptarea legislației românești la legislația unională.

În Codul fiscal, principalele taxe ce au fost adaptate și modificate în litera și în spiritul legislației Uniunii au fost taxa pe valoarea adăugată și accizele.

ACHIZIȚIA INTRACOMUNITARĂ DE BUNURI

Capitolul VII din Codul fiscal, aprobat prin Legea nr. 227/2005 este dedicat Taxei pe valoarea adăugată.

Odată cu intrarea în vigoare a noilor prevederi fiscale în materie de TVA, începând cu data de 01 ianuarie 2007 – data aderării României la Uniunea Europeană – în cadrul titlului referitor la TVA a apărut un articol distinct, dedicat definirii unor termeni, mulți dintre aceștia noi pentru România.

Acest articol, în care anumiți termeni cunoscuți sau nou-introduși sunt definiți, este păstrat și în așa-numitul Cod fiscal nou – în versiunea valabilă după data de 01 ianuarie 2016 – la art. 266.

Însă trebuie atrasă atenția asupra faptului că, la **alin. (1) al art. 266** „Semnificația unor termeni și expresii”, este specificat foarte clar că „**În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:**”

Așadar, semnificația termenilor ce vor fi prezentați în cadrul articolului trebuie citită, analizată și înțeleasă doar în contextul taxei pe valoarea adăugată, și nu trebuie extinsă în cadrul altor taxe și impozite.

Între noii termeni cărora li s-au dat definiții apare și termenul de „achiziție intracomunitară de bunuri”.

Definiția achiziției intracomunitare de bunuri este prezentată la **art. 273 alin. (1) din Codul fiscal** și reprezintă „obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale **expediate sau transportate** la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului, **către un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor.**”

În **Directiva 2006/112/CE** privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, achiziția intracomunitară de bunuri este definită la **art. 20**:

«Achiziție intracomunitară de bunuri» înseamnă obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate către persoana care achiziționează aceste bunuri, de către furnizor, sau de către persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, **într-un alt stat membru decât cel în care a început expedierea sau transportul bunurilor.**”

Practic, din ambele definiții se distinge faptul că, strict din punctul de vedere al TVA („În sensul prezentului titlu”), achiziția intracomunitară de bunuri reprezintă transportul (expedierea) bunurilor dintr-un stat unional în alt stat unional. Altfel spus, doar în contextul TVA, achiziția intracomunitară de bunuri reprezintă circulația (schimbul) mărfurilor între cel puțin două state membre.

Această semnificație are rolul de a stabili regimul TVA corect aplicabil circulației mărfurilor între statele unionale.

În sensul TVA, o operațiune reprezentând o achiziție intracomunitară de bunuri este imposibilă în statul membru unde se încheie transportul, potrivit **art. 276 alin. (1) din Codul fiscal, respectiv art. 40 din Directivă.**

Persoana obligată la plata taxei în statul unional în care TVA este datorată nu este furnizorul bunurilor din statul de expediție – după cum este stabilită regula generală în materie de TVA –, ci se aplică o excepție care obligă beneficiarul bunurilor din statul unional în care se încheie transportul și care a efectuat achiziția intracomunitară de bunuri să fie persoana care datorează TVA, potrivit art. 308 din Codul fiscal, respectiv art. 200 din Directivă.

Din cele prezentate referitoare la achiziția intracomunitară de bunuri se reține că însemnătatea noțiunii este dată de contextul în care este utilizată, și anume în domeniul TVA.

IMPORTUL DE BUNURI

În ceea ce privește noțiunea de import al bunurilor, în materie fiscală, de TVA, acesta are însemnătatea prevăzută la **art. 274 din Codul fiscal**, respectiv:

„Importul de bunuri reprezintă:

- a) intrarea pe teritoriul Uniunii Europene de bunuri care nu se află în liberă circulație în înțelesul art. 29 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene;
- b) pe lângă operațiunile prevăzute la lit. a), intrarea în Uniunea Europeană a bunurilor care se află în liberă circulație, provenite dintr-un teritoriu terț, care face parte din teritoriul vamal al Uniunii Europene.”

În Directiva CE nr. 112/2006, importul este definit la art. 30 astfel:

„«Import de bunuri» înseamnă intrarea în Comunitate a unor bunuri care nu se află în liberă circulație în sensul articolului 24 din tratat (n.n. Tratatul de instituire a Comunității Europene).

Pe lângă operațiunea prevăzută la primul paragraf, este considerată import de bunuri și intrarea în Comunitate a bunurilor care se află în liberă circulație, provenite dintr-un teritoriu terț care face parte din teritoriul vamal al Comunității.”

Se observă că, în ambele reglementări fiscale în materie de TVA, noțiunea de import al bunurilor este atribuită intrării (punerii în liberă circulație) de bunuri pe teritoriul Uniunii Europene din teritorii terțe (neunionale).

Pe scurt, importul de bunuri, din punctul de vedere al TVA, reprezintă transportul bunurilor dintr-un stat terț (neunional) într-un stat unional și punerea lor în circulație în statul unional.

Această definiție, în contextul TVA, a noțiunii de import conduce la aplicarea următorului regim:

- locul impozitării operațiunii de import este pe teritoriul statului membru în care se află bunurile când intră pe teritoriul european, potrivit art. 277 din Codul fiscal, respectiv este statul pe al cărui teritoriu se află bunurile la momentul intrării lor în Comunitate, potrivit art. 60 din Directivă;
- persoana care datorează TVA în acel stat membru este importatorul (beneficiarul), conform art. 309 din Codul fiscal, respectiv „La import, TVA este datorată de orice persoane desemnate sau recunoscute ca persoane obligate la plata taxei de către statul membru de import.” potrivit **art. 201 din Directivă**.

Toate aceste prevederi referitoare la importul de bunuri sunt reprezentative atunci când se pune problema aplicării TVA.

Ca urmare, distincția dintre o achiziție intracomunitară de bunuri și un import de bunuri are relevanță în ceea ce privește regimul corect aplicabil operațiunii din perspectiva TVA.

În continuare, analizăm cele două noțiuni din perspectivă comercială și vamală.

Politica comunității, respectiv libera circulație a mărfurilor din Tratatul de Instituire a Comunității Europene – versiunea consolidată – sunt prevăzute la art. 23 și următoarele:

„Art. 23: (FOSTUL ARTICOL 9)

(1) Comunitatea se întemeiază pe o uniune vamală care reglementează ansamblul schimburilor de mărfuri și care implică interzicerea, în relațiile dintre statele membre, a taxelor vamale la import și la export și a oricăror taxe cu efect echivalent, precum și adoptarea unui tarif vamal comun în relațiile cu țări terțe.

(2) Dispozițiile articolului 25 și ale capitolului 2 din prezentul titlu se aplică produselor originare din statele membre, precum și produselor care provin din țări terțe care se află în liberă circulație în statele membre.

Art. 24: (FOSTUL ARTICOL 10)

Produsele care provin din țări terțe sunt considerate ca aflate în liberă circulație într-un stat membru în cazul în care au fost îndeplinite formalitățile de import și au fost percepute în statul membru respectiv taxele vamale și taxele cu efect echivalent exigibile și dacă nu au beneficiat de o restituire totală sau parțială a acestor taxe și impunerii.

CAPITOLUL 1: UNIUNEA VAMALĂ

Art. 25: (FOSTUL ARTICOL 12)

Între statele membre sunt interzise taxele vamale la import și la export sau taxele cu efect echivalent. Această interdicție se aplică de asemenea taxelor vamale cu caracter fiscal.”

Politica comunității, respectiv libera circulație a mărfurilor din Tratatul privind Funcționarea Uniunii Europene – versiunea consolidată – sunt prevăzute la art. 28 și următoarele:

„Art. 28: (ex-articolul 23 TCE)

(1) Uniunea este alcătuită dintr-o uniune vamală care reglementează ansamblul schimburilor de mărfuri și care implică interzicerea, între statele membre, a taxelor vamale la import și la export și a oricăror taxe cu efect echivalent, precum și adoptarea unui tarif vamal comun în relațiile cu țări terțe.

(2) Dispozițiile articolului 30 și cele ale capitolului 3 din prezentul titlu se aplică produselor originare din statele membre, precum și produselor care provin din țări terțe care se află în liberă circulație în statele membre.

Îndreptarea erorilor din documentele de plată întocmite de contribuabili pentru achitarea obligațiilor fiscale

Consultant fiscal
Ionuț JINGA

SPECIALISTUL
COMENTEAZĂ

Nu de puține ori, în practica fiscal-contabilă ne confruntăm cu situații neplăcute în care contabilii sau persoanele din cadrul unei firme responsabile cu efectuarea plăților nu completează corect documentele de plată (ordine de plată, foi de vărsământ etc.), atunci când intenționează să achite un anumit tip de obligație fiscală către bugetul de stat.

➤ Ce se întâmplă când facem plata greșit, în alt cont, în relația cu bugetul statului?

Solicităm, de urgență, organului fiscal competent teritorial, corecția erorilor din documentele de plată.

Din data de 8 februarie 2017 avem o nouă procedură de îndreptare a erorilor din documentele de plată întocmite de debitori privind obligațiile fiscale. Procedura și modelul actelor care circulă între organul fiscal și Trezorerie au fost aprobate prin O.M.F.P. nr. 164/2017, ordin care abrogă reglementarea anterioară dată prin Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 1.311/2008.

Prin această procedură se pot îndrepta erori constând în plata obligațiilor fiscale în alt cont bugetar decât cel corespunzător, ori utilizând un cod de identificare fiscală eronat.

De asemenea, pot fi corectate și erori constând în plata obligațiilor fiscale într-un cont bugetar corespunzător unui alt buget decât cel al cărui venit este obligația fiscală plătită.

Foarte important de reținut este faptul că plata obligațiilor fiscale efectuată într-un cont bugetar eronat este valabilă de la momentul efectuării acesteia, ceea ce înseamnă că, în urma corecției efectuate la cererea debitorului, dobânzile și penalitățile de întârziere calculate pentru obligația fiscală nestinsă ca urmare a plății efectuate eronat se vor scădea din evidența fiscală.

De exemplu:

Suntem o societate comercială plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor și avem de achitat suma de 6.500 lei reprezentând acest tip de impozit, cu scadența la data de 25.04.2017.

În data de 20.04.2017, contabilul a întocmit eronat ordinul de plată, indicând greșit la rubrica „cont beneficiar” codul IBAN al contului de TVA, în loc de cel al impozitului „micro”.

Societatea nu avea obligații privind taxa pe valoarea adăugată la acea dată.

În luna mai, societatea a intrat în procedură de executare silită, ca urmare a neachitării sumei de 6.500 lei, reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderilor, primind o somație în acest sens.

De asemenea, pentru neachitarea la scadență a obligației fiscale, organul fiscal teritorial a calculat dobânzi și penalități de întârziere.

La primirea somației, contribuabilul a solicitat, prin cerere adresată organului fiscal, îndreptarea erorii din documentul de plată, astfel că a ieșit din executare silită și totodată i-au fost scăzute din evidența fiscală dobânzile și penalitățile de întârziere calculate, întrucât plata a fost valabilă în momentul efectuării (20.04.2017), înainte de data la care era scadentă obligația fiscală.

Suma de 6.500 lei a fost transferată de organul fiscal din contul de TVA în contul de impozit „micro”, debitorul evitând astfel, printr-o procedură relativ simplă, continuarea executării silite prin popriri bancare, la terți sau chiar prin sechestre aplicate asupra bunurilor mobile/imobile ale societății.

Din cauza procedurilor oarecum dificile privind întocmirea plăților către bugetul de stat, precum și a multitudinii conturilor și a tipurilor de obligații, în care unele se plătesc în contul unic, altele se achită distinct, apar adesea astfel de erori de completare a documentelor de plată de către contribuabili.

➤ Cum se face colectarea creanțelor fiscale și care sunt termenele de plată?

Colectarea creanțelor fiscale reprezintă totalitatea activităților care au ca scop stingerea creanțelor fiscale și se face în temeiul unui titlu de creanță fiscală sau al unui titlu executoriu, după caz.

Creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează (de regulă, data de 25 a lunii următoare lunii în care au luat naștere respectivele creanțe).

Pentru diferențele de obligații fiscale principale și pentru obligațiile fiscale accesorii, stabilite prin decizie potrivit legii, termenul de plată se stabilește în funcție de data comunicării deciziei, astfel:

- a) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 1-15 din lună, termenul de plată este până la data de 5 a lunii următoare, inclusiv;
- b) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 16-31 din lună, termenul de plată este până la data de 20 a lunii următoare, inclusiv.

Pentru obligațiile fiscale eșalonate la plată, precum și pentru accesoriile acestora, termenul de plată se stabilește prin documentul prin care se acordă eșalonarea.

Prin obligații fiscale restante se înțelege:

- a) obligații fiscale pentru care s-a împlinit scadența sau termenul de plată;
- b) diferențele de obligații fiscale principale și accesorii stabilite prin decizie de impunere, chiar dacă pentru acestea nu s-a împlinit termenul de plată.

Nu sunt considerate obligații fiscale restante:

- a) obligațiile fiscale pentru care s-au acordat și sunt în derulare înlesniri la plată, potrivit legii, dacă pentru acestea nu s-a împlinit termenul de plată prevăzut în actul de acordare a înlesnirii;
- b) obligațiile fiscale stabilite în acte administrative fiscale a căror executare este suspendată în condițiile Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare;
- c) obligațiile fiscale cu termene de plată viitoare stabilite în planul de reorganizare judiciară aprobat în condițiile legii.

Nu se consideră că un contribuabil înregistrează obligații fiscale restante în situația în care suma obligațiilor fiscale înscrise în certificatul de atestare fiscală emis de organul fiscal este mai mică sau egală cu suma de rambursat/restituit în certificatul de atestare fiscală se face mențiune în acest sens.

➤ Cum se efectuează plățile pentru stingerea obligațiilor fiscale?

Plățile către organul fiscal se efectuează prin intermediul băncilor, trezoreriilor și al altor instituții autorizate să deruleze operațiuni de plată.

În cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central, debitorii efectuează plata acestora într-un cont unic, prin utilizarea unui ordin de plată pentru Trezoreria Statului pentru obligațiile fiscale datorate bugetului de stat și a unui ordin de plată pentru Trezoreria Statului pentru celelalte obligații fiscale. Tipurile de obligații fiscale supuse acestor prevederi se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F.

Obligațiile fiscale datorate bugetului de stat se plătesc în contul unic 20.A.47.01.00 „Sume încasate pentru bugetul de stat în contul unic, în curs de distribuire”, deschis pe codul de identificare fiscală al contribuabililor la unitățile

Trezoreriei Statului la care este arondat organul fiscal competent pentru administrarea creanțelor fiscale datorate de aceștia, cu excepția impozitului pe venitul din salarii datorat de sediile secundare care se virează în contul 20.A.47.01.00 „Sume încasate pentru bugetul de stat în contul unic, în curs de distribuire”, deschis pe codul de identificare fiscală al sediilor secundare la unitatea Trezoreriei Statului la care este arondat contribuabilul care le-a înființat.

Obligațiile fiscale datorate bugetelor asigurărilor sociale și fondurilor speciale se plătesc în contul unic de disponibil 55.02 „Disponibil al bugetelor asigurărilor sociale și fondurilor speciale, în curs de distribuire”, deschis pe codul de identificare fiscală al contribuabililor la unitățile Trezoreriei Statului la care este arondat organul fiscal competent pentru administrarea creanțelor fiscale datorate de aceștia.

Sumele plătite de către contribuabili în contul unic de disponibil 55.02 „Disponibil al bugetelor asigurărilor sociale și fondurilor speciale, în curs de distribuire” se distribuie de către organul fiscal competent distinct pe fiecare buget sau fond, după caz, proporțional cu sumele datorate.

Sumele plătite pentru bugetul de stat în contul unic, precum și sumele distribuite pe bugete se distribuie apoi în cadrul fiecărui buget sau fond de către organul fiscal competent, în ordinea prevăzută de Codul de procedură fiscală, după cum urmează:

- a) pentru toate impozitele și contribuțiile sociale cu reținere la sursă;
- b) pentru toate celelalte obligații fiscale principale;
- c) pentru obligațiile fiscale accesorii aferente obligațiilor prevăzute la lit. a) și b).

În cazul în care suma achitată nu acoperă toate obligațiile fiscale datorate uneia dintre categoriile de mai sus, distribuția se face, în cadrul categoriei respective, proporțional cu obligațiile fiscale datorate.

După efectuarea distribuirii, organul fiscal competent efectuează stingerea obligațiilor fiscale ale contribuabilului, potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală și înștiințează contribuabilul, cu cel puțin 5 zile înainte de următorul termen de plată a obligațiilor fiscale, despre modul în care s-a efectuat stingerea.

În situația în care, după efectuarea operațiunilor de distribuire și de stingere, în conturile unice, mai rămân sume nedistribuite, se procedează astfel:

- a) în cazul în care suma rămasă nedistribuită a fost plătită în contul unic 20.A.47.01.00 „Sume încasate pentru bugetul de stat în contul unic, în curs de distribuire” la sfârșitul lunii, diferența rămâne înregistrată în acest cont;
- b) în cazul în care suma rămasă nedistribuită a fost plătită în contul unic de disponibil 55.02 „Disponibil al bugetelor asigurărilor sociale și fondurilor speciale, în curs de distribuire”, aceasta se distribuie de organul fiscal competent, în ultima zi lucrătoare a lunii, în contul 22.A.47.02.00 „Venituri ale bugetului asigurărilor sociale de stat – Contribuții către bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul asigurărilor pentru șomaj și bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate încasate în contul unic, în curs de distribuire”.

În primele 10 zile ale lunii următoare celei în care s-a efectuat plata obligațiilor fiscale, organul fiscal competent constată, din oficiu, compensarea sumei plătite în plus în contul unic după efectuarea operațiunilor de distribuire și de stingere, astfel:

- a) sumele rămase nedistribuite în contul unic 20.A.47.01.00 „Sume încasate pentru bugetul de stat în contul unic, în curs de distribuire” sting prin compensare obligațiile fiscale neachitate datorate aceluiași buget și care nu se plătesc în contul unic, urmând ca diferența rămasă să stingă prin compensare obligațiile datorate altor bugete, în mod proporțional;
- b) sumele rămase nedistribuite în contul unic 55.02 „Disponibil al bugetelor asigurărilor sociale și fondurilor speciale, în curs de distribuire” sting prin compensare obligațiile fiscale datorate bugetului de stat care se plătesc în contul unic 20.A.47.01.00 „Sume încasate pentru bugetul de stat în contul unic, în curs de distribuire”, urmând ca eventualele diferențe să strângă prin compensare obligațiile neachitate la bugetul de stat, altele decât cele care se plătesc în acest cont.

Constatarea din oficiu a compensării de către organul fiscal competent poate fi efectuată și în mod automat, prin intermediul aplicației informatice de administrare a creanțelor fiscale, ulterior operațiunii de distribuire a sumelor plătite în conturile unice. Data stingerii obligațiilor fiscale prin această modalitate, inclusiv cea efectuată în mod automat, este data la care creanțele există deodată, fiind deopotrivă certe, lichide și exigibile, potrivit prevederilor din Codul de procedură fiscală, dacă legea nu prevede altfel.

Constatarea compensării din oficiu se efectuează pe baza formularului „Decizia privind compensarea obligațiilor fiscale”. Decizia se comunică contribuabilului în termen de 7 zile de la data efectuării operațiunii.

Sumele reprezentând obligații fiscale existente în conturile 20.A.47.01.00 „Sume încasate pentru bugetul de stat în

contul unic, în curs de distribuire” și 22.A.47.02.00 „Venituri ale bugetului asigurărilor sociale de stat – contribuții către bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul asigurărilor pentru șomaj și bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate încasate în contul unic, în curs de distribuire”, după data constatării de către organul fiscal competent a compensării, se restituie la cerere, în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală.

➤ Dispoziții privind distribuirea sumelor plătite de debitorii care efectuează plata în contul unic și beneficiază de îlesniri la plata și stingerea obligațiilor datorate de aceștia

Pentru beneficiarii de eșalonări la plată, ratele de eșalonare la plată sau obligațiile fiscale de a căror plată depinde menținerea valabilității eșalonării la plată se sting în funcție de termenul maxim în care acestea se împlinesc. Prin sintagma termen maxim se înțelege termenul suplimentar de achitare a obligațiilor care reprezintă condiții de menținere a valabilității îlesnirii la plată, astfel cum sunt prevăzute în actele normative referitoare la reglementarea acordării îlesnirilor la plată.

În cazul în care debitorii beneficiază de îlesniri la plată aprobate prin acte administrative, potrivit reglementărilor legale în vigoare, și efectuează plăți în contul unic, distribuirea și stingerea se efectuează pe impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat, în ordinea împlinirii termenului maxim pentru obligațiile de a căror plată depinde menținerea valabilității îlesnirii la plată. În sintagma „obligații de a căror plată depinde menținerea valabilității îlesnirii la plată” sunt incluse și ratele de eșalonare.

În cazul în care există obligații de a căror plată depinde menținerea valabilității îlesnirii la plată, ale căror termene maxime acordate se împlinesc la aceeași dată, pentru aceste obligații, distribuirea se efectuează distinct pe fiecare buget sau fond, după caz, proporțional cu obligațiile datorate, iar în cadrul fiecărui buget sau fond, distribuirea se face în următoarea ordine:

- a) impozitele cu reținere la sursă, proporțional cu obligațiile datorate și apoi în ordinea vechimii acestora;
- b) celelalte obligații fiscale principale, proporțional cu obligațiile datorate și apoi în ordinea vechimii acestora;
- c) obligațiile fiscale accesorii aferente obligațiilor prevăzute la lit. a) și b), în ordinea vechimii acestora.

Stingerea obligațiilor fiscale se face în următoarea ordine:

- a) obligațiile fiscale principale, în ordinea vechimii acestora;
- b) obligațiile fiscale accesorii, în ordinea vechimii acestora.

➤ Dispoziții privind distribuirea sumelor plătite în contul unic de contribuabilii aflați sub incidența legislației privind insolvența

Sumele reprezentând obligații fiscale plătite de contribuabilii aflați sub incidența legislației privind insolvența se distribuie de către organul fiscal competent potrivit următoarei ordini de stingere:

- a) obligații fiscale născute după data deschiderii procedurii insolvenței, în ordinea vechimii;
- b) sume datorate în contul ratelor din programele de plăți ale obligațiilor fiscale, cuprinse în planul de reorganizare judiciară confirmat, precum și obligațiile accesorii datorate pe perioada reorganizării, dacă în plan s-au prevăzut calcularea și plata acestora;
- c) obligații fiscale născute anterior datei la care s-a deschis procedura insolvenței, în ordinea vechimii, până la stingerea integrală a acestora, în situația contribuabililor aflați în stare de faliment;
- d) alte obligații fiscale în afara celor prevăzute la lit. a)-c).

Distribuirea sumelor plătite în contul unic de către debitorii care se află în executare silită și stingerea obligațiilor fiscale datorate de către aceștia.

În cazul în care contribuabilul a efectuat plata în contul unic după data la care, potrivit legii, a fost comunicată somația, organul fiscal competent procedează la distribuirea sumelor plătite și stingerea creanțelor fiscale potrivit metodologiei.

În cazul înființării popririi asupra sumelor ce se cuvin debitorilor, terții popriți și instituțiile bancare virează aceste sume în contul de disponibil 50.67.02 „Disponibil din sume încasate din înființarea popririi (banca/terț) asupra sumelor ce se cuvin debitorilor”, deschis pe codul de identificare fiscală al debitorului, indicat în adresa de înființare a popririi de către organul fiscal competent.

Sumele încasate în contul 50.67.02 se distribuie în ordinea vechimii popririlor, respectiv a titlurilor executorii care au