

RENTROP & STRATON

Consilierul Verde al Contabilului îți pune la dispoziție:

SUPLIMENT

cazuri practice

iulie 2017

GRATUIT!

Recomandări și atenționări
ale specialiștilor **EXCLUSIV**
pentru abonați!

Plățiți sau nu impozitul specific?

Contabilitatea nu este o știință exactă. Orice nouă lege legislativă naște multe posibilități de interpretare. Situațiile de azi nu seamănă cu cele de ieri. Înregistrările contabile sunt mereu aceleași, dar până la înregistrarea pe conturi, parcurgeți un drum lung al întrebărilor și al variantelor avantajoase sau dezavantajoase.

Subiectul impozitului specific a stârnit neclarități, reacții, dar mai ales întrebarea: „Plătesc sau nu plătesc impozit specific?” Sunteți prinși între obligația de a respecta legea și de a evita amenzile, penalitățile și dobânzile de plată și necesitatea de a nu pierde banii firmei plătind un impozit nepotrivit.

Echipa de specialiști ai *Consilierului* vă răspund: „Da, veți plăti. Nu, nu veți plăti!” Cu argumentări legislative, lămuriri și interpretări în favoarea dvs. și a banilor dvs.!

Impozit specific. Studii de caz privind calculul în funcție de variabila suprafață

SPEȚĂ:

O societate desfășoară activități aferente codurilor CAEN 5610 („Restaurante”), 5621 („Activități de alimentație (catering) pentru evenimente”) în locații diferite:

1) Restaurant ce deține autorizație de funcționare. Spațiul din autorizația de funcționare este aferent restaurantului, depozitului de alimente și birourilor, dar nu este defalcat ca suprafață pe spațiile enumerate.

2) Punct de lucru cu autorizație de funcționare în care se organizează evenimente. Acest punct de lucru nu este prevăzut cu bucătărie proprie, meniurile sunt produse în restaurant și se transportă la punctul de lucru. Activitatea la punctul de lucru se desfășoară într-un cort mobil care se adaptează ca suprafață la fiecare eveniment în funcție de numărul de persoane participante la eveniment. Deci cortul poate avea dimensiuni diferite la fiecare eveniment. Suprafața de pe autorizația de funcționare este dată de suprafața terenului pe care se amplasează cortul.

3) Evenimente organizate în corturi în diverse spații stabilite de client. Corturile se adaptează ca suprafață în funcție de solicitarea clientului, se instalează la locația stabilită de client și se dezinstalează după fiecare eveniment.

Aprovizionarea evenimentelor se realizează de la restaurant.

4) Servicii de catering la locația clientului prin care sunt asigurate servirea și meniurile solicitate prin contract (de exemplu, teambuilding la sediul firmelor solicitate).

ÎNTREBĂRI:

Pentru calcularea impozitului specific:

a) cum se calculează impozitul specific la restaurant (pct. 1), în condițiile în care, în autorizația de funcționare suprafața totală este mult mai mare decât suprafața restaurantului unde se desfășoară activitatea cu coduri CAEN 5610, 5621?

b) cum se determină impozitul specific pentru evenimentele desfășurate având în vedere că acel cort se adaptează ca suprafață diferit la fiecare eveniment?

c) cum se calculează impozitul specific în situațiile prezentate?

SOLUȚIE:

1. Potrivit **art. 6 alin. (3) din Ordinul comun nr. 264/464/2017** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 170/2016 privind impozitul specific unor activități:

„În cazul în care, în certificatul de clasificare/autorizația de funcționare, nu se menționează su-

prafăța utilă comercială/de servire pentru codurile CAEN 5610 «Restaurante» și 5630 «Baruri și alte activități de servire a băuturilor» sau suprafața utilă de desfășurare a activității specifice codurilor CAEN 5621 «Activități de alimentație (catering) pentru evenimente», 5629 «Alte servicii de alimentație n.c.a.», pentru stabilirea variabilei în funcție de suprafața utilă a locației (variabila «y»), suprafața luată în considerare este cea stabilită de contribuabil pe baza documentelor privind spațiul în care își desfășoară activitatea, respectiv suprafața de desfășurare a activității declarată pe propria răspundere la solicitarea eliberării autorizației de funcționare de către instituția competentă”.

Având în vedere că în autorizația de funcționare nu se menționează distinct suprafața utilă comercială aferentă restaurantului, suprafața luată în considerare la calculul impozitului specific este cea stabilită în documentele privind spațiul respectiv, cum ar fi fișa cadastrală, respectiv suprafața de desfășurare a activității declarată pe propria răspundere la solicitarea eliberării autorizației de funcționare.

2. Potrivit **art. 6 alin. (1) din Legea nr. 170/2016** privind impozitul specific:

„Impozitul specific anual corespunzător codurilor CAEN 5610 «Restaurante», 5621 «Activități de alimentație (catering) pentru evenimente», 5629 «Alte servicii de alimentație n.c.a.» se calculează, pe fiecare unitate, conform formulei stabilite în anexa nr. 1”.

Impozit specific anual/unitate = $k * (x + y * q) * z$,

unde:

k – 1.400, valoarea impozitului standard (lei);

x – variabilă în funcție de rangul localității;

y – variabilă în funcție de suprafața utilă comercială/de servire/de desfășurare a activității;

z – coeficient de sezonabilitate;

q – 0,9, coeficient de ajustare pentru spațiu tehnic unitate – locație de desfășurare a activităților.

Legea nu prevede un mod de calcul al impozitului specific diferit, în funcție de o suprafață de desfășurare a activității care se schimbă de la un eveniment la altul. În lipsa unei prevederi exprese în acest sens, opinia noastră este că impozitul trebuie calculat în funcție de suprafața declarată pe propria răspundere la solicitarea eliberării autorizației de funcționare a punctului de lucru respectiv.

3. Activitatea desfășurată de firmă constând în organizare de evenimente în corturi în diverse spații stabilite de clienți poate fi încadrată la codul CAEN 5629 „Alte servicii de alimentație n.c.a.”

Potrivit **art. 6 alin. (1) din Legea nr. 170/2016** privind impozitul specific: „impozitul specific anual corespunzător codurilor CAEN 5610 «Restaurante», 5621 «Activități de alimentație (catering) pentru evenimente», 5629 «Alte servicii de alimentație n.c.a.» se calculează, pe fiecare unitate, conform formulei stabilite în anexa nr. 1”.

Suprafața utilă de desfășurare a activității este cea stabilită în autorizația de funcționare sau suprafața de desfășurare a activității declarată pe propria răspundere la solicitarea eliberării autorizației de funcționare de către instituția competentă, după caz (art. 6 alin. (3) din Normele la impozitul specific reglementate prin Ordinul comun nr. 264/464/2017).

4. Potrivit **art. 2 lit. e) din Legea nr. 170/2016** privind impozitul specific:

„e) suprafața utilă de desfășurare a activității specifice codurilor CAEN 5621 «Activități de alimentație (catering) pentru evenimente», 5629 «Alte servicii de alimentație n.c.a.» este suprafața totală construită, conform certificatului de clasificare/autorizației”.

Potrivit **art. 6 alin. (1) din aceeași lege**, impozitul specific pentru activitatea de catering se calculează pe baza formulei stabilite în anexa 1 la Legea nr. 170/2016:

Impozit specific anual/unitate = $k * (x + y * q) * z$,

unde:

- k – 1.400, valoarea impozitului standard (lei);
- x – variabilă în funcție de rangul localității;
- y – variabilă în funcție de suprafața utilă comercială/de servire/de desfășurare a activității;
- z – coeficient de sezonabilitate;
- q – 0,9, coeficient de ajustare pentru spațiu tehnic unitate – locație de desfășurare a activităților.

Suprafața utilă de desfășurare a activității este cea menționată în autorizația de funcționare.

Dacă în autorizație nu se menționează acest lucru, conform **art. 6 alin. (3) din Norme**, suprafața luată în considerare este cea stabilită de contribuabil pe baza documentelor privind spațiul în care își desfășoară activitatea, respectiv suprafața de desfășurare a activității declarată pe propria răspundere la solicitarea eliberării autorizației de funcționare de către instituția competentă, după caz.

Asadar, trebuie luată în calcul suprafața utilă de desfășurare a activității de catering (suprafața bucătăriei sau a spațiului destinat activității respective).

Puncte de lucru cu activitate redusă. Aplicarea impozitului specific

SPETA:

O societate desfășoară activități aferente codurilor CAEN 5610 „Restaurante”, 5621 „Activități de alimentație (catering) pentru evenimente” în locații diferite:

- restaurant ce deține autorizație de funcționare;
- punct de lucru cu autorizație de funcționare în care se organizează evenimente ocazional (maximum 3, 4 evenimente în lunile de vară și iarna nu se organizează). Acest punct de lucru nu este prevăzut cu bucătărie proprie, meniurile sunt produse în restaurant și se transportă la punctul de lucru. Practic, punctul de lucru este doar un spațiu de servire, iar autorizația conține suprafața spațiului.

Există evenimente în care spațiul de la punctul de lucru nu este utilizat decât la jumătatea sau sfertul capacității maxime.

- evenimentele sunt organizate în corturi. Corturile sunt de diverse dimensiuni în funcție de solicitarea clientului, se instalează la locația stabilită de client și se dezinstalează după eveniment. Aprovizionarea evenimentelor se realizează de la restaurant. Acest tip de activitate are caracter ocazional (3, 4 evenimente pe an);
- serviciile de catering la locația clientului prin

care sunt asigurate servirea și meniurile solicitate prin contract.

ÎNTREBARE:

Cum se calculează impozitul specific la punctul de lucru având în vedere caracterul sezonier al activității și neutilizarea acestuia la capacitatea maximă de locuri?

Cum se determină impozitul specific pentru evenimentele organizate în corturi și evenimentele organizate în spațiile detinute de clienți?

SOLUȚIE:

Conform **art. 5 alin. (3) din Legea nr. 170/2016**, contribuabilii care au mai multe unități determină impozitul specific anual prin însumarea impozitului specific aferent fiecărei unități, calculat conform formulei stabilite în anexa corespunzătoare codului CAEN.

Potrivit **Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 170 (Ordin nr. 264/2017)**, în aplicarea prevederilor **art. 5 alin. (3) din lege**, contribuabilii care obțin venituri din exploatarea mai multor unități determină impozitul specific anual prin însumarea impozitului specific anual aferent fiecărei unități, calculat conform formulei stabilite în anexa corespunzătoare codului CAEN.

Achiziția unui spațiu web

IT semnifică prescurtarea cuvântului compus din expresia „**tehnologia informației**”, formată din primele litere ale acesteia. Prescurtarea este cunoscută în dicționarul limbii române drept acronim (acronym).

Tehnologia informației implică atât activități de „producție”, de exemplu, programe informatice, cât și activități de prestări de servicii (realizare, promovare și întreținere site, închiriere site-uri web, stocare de informații și întreținere bază de date, mentenanță, administrare servere etc.).

➤ Achiziția unui spațiu web

Achiziția unui site web sau a unui spațiu web de la un furnizor sau de la un revânzător al serviciilor de găzduire pe acel site web, cunoscut sub denumirea de „Web Hosting Reseller”, reprezintă din punctul de vedere al TVA o achiziție de servicii electronice. Noțiunea „reseller” se utilizează pentru firma care vinde produsele cu un adaos comercial față de valoarea de fabricație, pe scurt VAR (Value-Added Reseller).

În situația în care prestatorul de servicii este stabilit pe teritoriul comunitar, operațiunea reprezintă pentru beneficiarul din România o achiziție intracomunitară de servicii impozabilă în România. De asemenea, pentru încadrarea acestei operațiuni în categoria serviciilor electronice în vederea aplicării unui tratament fiscal corect din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, trebuie reținute și prevederile din ANEXA II a Directivei 112 din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată cu privire la Lista orientativă a serviciilor furnizate pe cale electronică prevăzute la articolul 56 alin. (1) lit. k) pct. 1 „1. *Furnizarea și găzduirea de site-uri de Internet, mentenanță la distanță a programelor și echipamentelor;*”

Din punct de vedere tehnic, web, pe scurt www (World Wide Web) este o „arhitectură electronică” deschisă care utilizează noțiunea de obiect și hipertext cu scopul restructurării documentelor și asigurării accesului la informații. Acest sistem electronic are la bază trei principii esențiale:

- schema de adresare Internet;
- protocolul de transfer fișiere;
- limbajul hipertext.

Important!

Aceste principii de funcționare ne ajută să înțelegem că site-ul web nu este un activ corporal.

Dinamica paginilor Web se realizează cu ajutorul serverelor care dispun de un mediu de dezvoltare a aplicațiilor care interacționează cu surse de date externe.



Din punctul de vedere al impozitului pe venituri persoane juridice nerezidente, achiziția unui serviciu de găzduire a unui domeniu web nu reprezintă o plată de natura redevențelor așa cum este definită prin **art. 7 pct. 36 alin. (1) lit. d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:**

„(1) Se consideră redevență plățile de orice natură primite pentru folosirea ori dreptul de folosință al oricăruia dintre următoarele: d) orice echipament industrial, comercial sau științific, container, cablu, conductă, satelit, fibră optică sau tehnologii similare;”

Din acest motiv, plata către prestator a serviciului de web facturat nu se supune reținerii la sursă a impozitului pe venituri persoane juridice nerezidente conform prevederilor **art. 223 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal**: „(1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt: d) redevențe de la un rezident;”

Practic, achiziția unui drept de utilizare a unui spațiu web pe o perioadă determinată nu reprezintă plata unei redevențe pentru utilizarea unui activ corporal, ci doar plata unui serviciu electronic. În acest sens, se rețin precizările de la **pct. 3 alin. (11) din Normele de aplicare a art. 8 „Definiția sediului permanent” din Codul fiscal**.

Astfel, prin norme se face distincția dintre un computer sau server și un site web internet care este definit drept o combinație de software și date electronice ce nu reprezintă un activ corporal amplasat într-o clădire:

„Deși o locație în care echipamentul automat este operat de către o societate poate constitui un sediu permanent în țara în care este situat, trebuie făcută o distincție între un **computer**, ce poate fi instalat într-o locație astfel încât în anumite condiții poate constitui sediu permanent, și **datele și software-ul** utilizat de respectivul echipament sau stocat pe el. Astfel, un **site web internet**, care reprezintă o **combinație de software și date electronice, nu constituie un activ corporal, nu are o locație** care să poată constitui un «loc de activitate» și nu există «un amplasament, cum ar fi clădiri sau, în unele cazuri, echipamente sau utilaje» în ceea ce privește software-ul și datele ce constituie site-ul web. Serverul pe care este stocat acel site web și prin intermediul căruia acesta este accesibil este un **echipament** ce are o locație fizică și locația fizică poate constitui un «loc fix de activitate» al societății care operează serverul...”

tratament
fiscal

Pentru aplicarea unui tratament fiscal corect din punctul de vedere al impozitului pe venituri persoane juridice nerezidente, sunt relevante și prevederile **alin. (12) de la pct. 3 din Normele de aplicare a art. 8 „Definiția sediului permanent” din Codul fiscal**.

Distincția dintre **site-ul web** și **serverul** pe care acesta este stocat și utilizat este importantă, deoarece se referă la diferența dintre un site web care nu este corporal și serverul pe care acesta este stocat și utilizat, care este corporal, caz în care se stabilește că societatea care operează serverul poate fi diferită de societatea care desfășoară activități prin site-ul web: „Este frecventă situația ca un site web prin care o societate desfășoară activități să fie găzduit pe serverul unui furnizor de servicii internet. Deși onorariile plătite unui furnizor de servicii internet în cadrul acestui aranjament pot avea la bază dimensiunea spațiului pe disc utilizat pentru a stoca software-ul și datele necesare site-ului web, prin aceste contracte serverul și locația acestuia nu sunt la dispoziția societății, chiar dacă respectiva societate a putut să stabilească că site-ul său web va fi găzduit pe un anumit server dintr-o anumită locație. În acest caz, societatea nu are nicio prezență fizică în locația respectivă, deoarece **site-ul web nu este corporal**. În aceste cazuri nu se poate considera că respectiva societate a dobândit un loc de activitate prin aranjamentul de găz-

duire a site-ului. În cazul în care societatea care desfășoară activități printr-un site web are serverul la dispoziția sa, aceasta deține în proprietate sau închiriaza serverul pe care este stocat și utilizat site-ul web și operează acest server, **locul în care se află serverul constituie un sediu permanent al societății, dacă sunt îndeplinite celelalte condiții ale art. 8 din Codul fiscal.**"

Atenție!

Această reglementare ne ajută să stabilim că, deși operațiunea de achiziție a unui spațiu web este de natura unui serviciu achiziționat de la un prestator extern, stabilit de exemplu în Marea Britanie, din punctul de vedere al impozitului pe venituri persoane juridice nerezidente, serviciul nu este impozabil în România deoarece nu este prestat efectiv în România, astfel încât să fie supus reținerii la sursă a impozitului pe venituri persoane juridice nerezidente conform prevederilor **art. 223 alin. (1) lit. k) din Codul fiscal.**



➤ Obligațiile beneficiarului din România

Achiziția unui serviciu electronic, de exemplu achiziția unui spațiu web, reprezintă o operațiune impozabilă în România doar din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, caz în care beneficiarul din România, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, fie în regim normal conform prevederilor art. 316 „Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA”, fie în regim special conform prevederilor art. 317 „Înregistrarea în scopuri de TVA a altor persoane care efectuează achiziții intracomunitare sau pentru servicii”, datorează TVA bugetului de stat din România.

Pentru acest tip de servicii este aplicabilă regula generală de taxare de la **art. 278 alin. (2) din Codul fiscal** conform căreia locul prestării se consideră a fi locul unde este stabilit beneficiarul.

Aceste prevederi sunt armonizate cu cele ale capitolului 3 „Locul de prestare a serviciilor”, secțiunea 2 „Norme generale”, art. 44 așa cum a fost actualizat prin Directiva 8 a CEE din 12 februarie 2008 de modificare a Directivei CEE nr. 112 din 2006 în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor. Conform acestei reguli: *„Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană și-a stabilit sediul activității sale economice. Cu toate acestea, în cazul în care aceste servicii sunt furnizate către un **sediul comercial fix** al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu comercial fix...”*

Practic, prin această regulă se prevede că locul de taxare trebuie să fie **„locul în care are loc consumul serviciului”**, fiind respectat astfel principiul destinației serviciului. Destinația serviciului este către beneficiarul serviciului din România, caz în care serviciul este taxabil în România, dar neimpozabil la prestatorul stabilit într-un stat membru.

Prin **articolul 278 alin. (2)**, la adoptarea Codului fiscal, România a respectat cerința de la paragraful (44) din Directiva CEE nr. 112/2006: *„Este necesar ca statele membre să poată adopta dispoziții care să prevadă că altă persoană decât persoana obligată la plata TVA este responsabilă solidar de plata taxei.”*

Pentru serviciul primit, beneficiarul din România datorează doar plata TVA. Plata se consideră efectuată de către beneficiarul persoană impozabilă înregistrată în regim normal în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316, dacă aplică regimul de taxare inversă prin formula contabilă 4426 „TVA deductibilă” = 4427 „TVA colectată”.

Pentru efectuarea plății TVA, beneficiarul persoană impozabilă care nu este deja înregistrată în regim normal conform prevederilor art. 316, trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA, în regim special conform prevederilor art. 317 „Înregistrarea în scopuri de TVA a altor persoane care efectuează achiziții intracomunitare sau pentru servicii” din **Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal alin. (1) lit. c):** „*Are obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform prezentului articol: c) persoana impozabilă care își are stabilit sediul activității economice în România, care nu este înregistrată și nu are obligația să se înregistreze conform art. 316 și care nu este deja înregistrată conform lit. a) sau b) ori a alin. (2), dacă primește de la un prestator, persoană impozabilă stabilită în alt stat membru, servicii pentru care este obligată la plata taxei în România conform art. 307 alin. (2), înaintea primirii serviciilor respective*”.

Înregistrarea se efectuează înainte de primirea serviciilor, prin formularul cod 091 „Declarație de înregistrare în scopuri de TVA/Declarație de mențiuni pentru alte persoane care efectuează achiziții intracomunitare sau pentru servicii (091)”, cod MFP 14.13.01.10.11/a reglementat prin O.M.F.P. nr. 631 din 9 februarie 2016.

În formularul cod 091 se bifează, la secțiunea D „Date privind vectorul fiscal”, caseta de la secțiunea I „Înregistrare în scopuri de TVA” punctul 3 „Înregistrare pentru primirea de servicii de la un prestator persoană impozabilă stabilită în alt stat membru, pentru care beneficiarul este persoană obligată la plata taxei în România conform art. 307 alin. (2) din Codul fiscal”.

La primirea serviciului, beneficiarul înregistrat în scopuri de TVA determină suma TVA de plată pe care o achită, efectiv, bugetului de stat, până pe data de 25 a lunii următoare celei în care serviciul a fost primit.

Rețineți!



Astfel, întotdeauna, în relația cu un beneficiar persoană impozabilă, prestatorul consideră serviciul efectuat neimpozabil în statul membru pe teritoriul căruia este stabilit, dar impozabil la beneficiarul din România, persoană impozabilă care îi comunică un cod valid de TVA emis de autoritatea fiscală din România.

În acest caz, monografia contabilă a serviciilor de **închiriere a unui site web** este diferită, în funcție de calitatea beneficiarului de plătitor de TVA în regim normal sau de plătitor de TVA în regim special.

⇒ **plătitor de TVA înregistrat în regim special:**

Exemplu:



Societatea Miracom, persoană impozabilă din România, înființată în luna aprilie 2017, neînregistrată în scopuri de TVA în regim normal datorită faptului că nu a realizat o cifră