

TAXE și IMPOZITE

Noutăți legislative și studii de caz

ACTUAL

Editorial



Firmele mari și mijlocii – sub amenințarea operațiunii „Iceberg”



Definită cu un nume de cod care nu poate provoca decât teamă celor care se simt amenințați cu astfel de controale mai puțin obișnuite, operațiunea „Iceberg” reprezintă, potrivit unui comunicat ANAF, o amplă **acțiune de verificare fiscală a celor mai mari companii**, acoperind toate domeniile de activitate economică din România.

Desigur că un control fiscal este un eveniment neplăcut pentru orice companie, însă este inevitabil ca un contribuabil mijlociu sau mare să nu fie vizat de o astfel de „surpriză” pe parcursul activității sale, astfel că este bine să cunoașteți de la început indiciile care îi pot determina pe inspectorii să vă „viziteze” și ce posibilități legale aveți pentru a scurta respectiva vizită, evident nedorită de dumneavoastră.

În cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central, procedurile de administrare se realizează în funcție de clasa de risc fiscal în care sunt încadrați contribuabilii. Criteriile generale în funcție de care se stabilește clasa de risc fiscal sunt criteriile cu privire la înregistrarea fiscală, depunerea declarațiilor fiscale, nivelul de declarare și criteriile cu privire la realizarea obligațiilor de plată către bugetul general consolidat și către alți creditori.

Analiza de risc se efectuează periodic, caz în care organul fiscal stabilește și clasa de risc fiscal a contribuabilului, pe care o publică pe site-ul propriu.

Ce trebuie să reținem este faptul că **un contribuabil nu poate face obiectii cu privire la modul de stabilire a riscului și a clasei/subclasei de risc fiscal în care a fost încadrat**.


Ionuț Jinga

În această ediție:

SINTEZA LEGISLATIVĂ 2
Ce s-au mai gândit ai noștri guvernanți? 4

TVA

Servicii electronice prestate către persoane fizice 5
Înregistrarea în scop de TVA.
Ajustarea taxei 6
Decontare combustibil pentru salariați.
Tratament fiscal 7

CONTRIBUȚII SOCIALE

Calcul remunerație zilieri 8

CASA DE MARCAT

Lucrări de reparații locuințe. Documente justificative și obligații privind casa de marcat 9

SPONSORIZĂRI

Sponsorizare efectuată în 2017, reportată.
Declarația 107 10

DECLARAȚIA UNICĂ

Dividende încasate în luna martie peste plafon 11

CREANȚE PRESCRISE

Factura neîncasată. Tratament creanțe prescise 12

Sinteză legislativă

Actul normativ: Legea nr. 60/2019 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal

Publicat în: Monitorul Oficial nr. 296 din data de 17.04.2019

Data intrării în vigoare: 20 aprilie 2019

Cui se adresează: persoanelor impozabile din punctul de vedere al TVA

Ce prevede: Legea aduce schimbări în domeniul:

1. **cupoanelor valorice.** Se introduc în Codul fiscal prevederi cu privire la tratamentul TVA aplicat cupoanelor valorice, respectiv:

- definirea cupoanelor valorice și clasificarea acestora în cupoane valorice cu utilizare unică și cupoane valorice cu utilizări multiple;
- stabilirea regimului TVA aplicabil în cazul celor două categorii de cupoane valorice, inclusiv în situația în care transferul cupoanelor se efectuează de un intermediar - persoană impozabilă care acționează în numele altei persoane impozabile;
- stabilirea bazei de impozitare aferentă livrării de bunuri sau prestării de servicii, pentru care a fost acceptat drept contrapartidă un cupon valoric cu utilizări multiple;

2. regimului TVA aplicabil **serviciilor de telecomunicații, de radiodifuziune și televiziune și serviciilor furnizate pe cale electronică**, prestate către persoane neimpozabile. Modificările vizează:

- **modificarea locului prestării** pentru serviciile electronice, de telecomunicații, televiziune și radiodifuziune, efectuate către persoane neimpozabile din alte state membre U.E., **sub plafonul de 10.000 euro/46.337 lei.**

Pentru aceste servicii efectuate către persoane neimpozabile, conform art. 278 alin. (5) lit. h) din Codul fiscal, prin excepție de la regula generală care prevede locul prestării în sta-

tul în care este stabilit prestatorul, se consideră că locul prestării este locul unde beneficiarul este stabilit, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită, astfel că TVA se datorează de către prestator, în statul beneficiarului. Conform Legii nr. 60/2019, această excepție de la regula generală instituită la art. 278 alin. (3) din Codul fiscal nu se aplică dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- a) prestatorul este stabilit sau, dacă nu este stabilit, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită într-un singur stat membru;
- b) sunt prestate servicii către persoane neimpozabile care sunt stabilite, își au domiciliul stabil sau reședința obișnuită în orice stat membru, altul decât statul membru prevăzut la lit. a);
- c) valoarea totală, fără TVA, a prestațiilor menționate la lit. b) nu depășește, în anul calendaristic curent, 10.000 euro sau echivalentul acestei sume în moneda națională și nu a depășit această sumă în cursul anului calendaristic precedent.

Atunci când, în cursul unui an calendaristic, pragul de 10.000 euro este depășit, prevederile art. 278 alin. (5) lit. h) se aplică de la momentul respectiv (serviciile sunt impozabile în statul în care este stabilit beneficiarul).

Persoanele care prestează aceste servicii care sunt stabilite sau, dacă nu sunt stabilite, își au domiciliul stabil sau reședința obișnuită în România au dreptul de a opta ca locul prestării să fie stabilit la beneficiar, în conformitate cu prevederile alin. (5) lit. h). Opțiunea se aplică pentru cel puțin doi ani calendaristici.

Alte modificări:

- **aplicarea regulilor de facturare din statul membru în care este stabilit prestatorul**, pentru serviciile pentru care se aplică regimul special

pentru serviciile electronice, de telecomunicații, televiziune și radiodifuziune;

- **instituirea posibilității persoanelor impozabile care nu sunt stabilite în Comunitate**, dar care sunt înregistrate în scopuri de TVA în Comunitate pentru alte operațiuni, de a **aplica regimul special pentru serviciile electronice**, de telecomunicații, de radiodifuziune sau de televiziune.

Vezi problema fiscală: **Servicii electronice prestate către persoane fizice**, p. 5

Actul normativ: O.A.N.A.F. nr. 1.086/2019 privind modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 819/2019 pentru aprobarea Procedurii privind organizarea Registrului entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale, precum și a modelului și conținutului unor formulare

Publicat în: Monitorul Oficial nr. 303 din data de 18.04.2019

Data intrării în vigoare: 18 aprilie 2019

Cui se adresează: entităților persoane juridice fără scop lucrativ, inclusiv unități de cult

Ce prevede: Ordinul modifică procedura privind organizarea Registrului entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale. Modificările vizează reducerea termenului de soluționare a cererii de înscriere în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale **de la 10 zile la 5 zile.**

O altă modificare vizează data înscrierii în registru. Astfel, entitatea/unitatea de cult care îndeplinește toate condițiile prevăzute la pct. 4 din procedura se înscrie în registru cu **data aprobării Deciziei privind aprobarea cererii de înscriere.**

De asemenea, în situația în care cere-

ză venituri din salarii sau asimilate salariilor se completează cu remunerația brută primită pentru activitatea prestată de zilieri, potrivit legii.

Se completează Secțiunea a 10-a a capitolului III al titlului V – Contribuții sociale obligatorii astfel că persoanele fizice care realizează venituri de natura celor prevăzute la art. 155, pentru care nu se datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate pot opta pentru plata contribuției în condițiile art. 180 din Codul fiscal, astfel cum a fost modificat, caz în

care datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate, pentru 12 luni, la o bază de calcul egală cu 6 salarii minime brute pe țară în vigoare la data depunerii declarației unice, indiferent de data depunerii acesteia.

● **Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății**

Adaptarea prevederilor acestei legi cu privire la calitatea de asigurat a persoanelor care optează pentru plata contribuției conform art. 180 din Codul fiscal.

● **Legea nr. 53/2003 – Codul muncii**

Salariatele care urmează o procedură de fertilizare «in vitro» vor beneficia anual de un concediu de odihnă suplimentar, plătit, de trei zile care se acordă după cum urmează:

- 1 zi la data efectuării punției ovariene;
- 2 zile începând cu data efectuării embriotransferului.

Vezi problema fiscală: **Calcul remunerație netă zilieri, p. 8**

Ce s-au mai gândit ai noștri guvernanți?!

Proceduri noi privind emiterea și comunicarea actelor administrative-fiscale

Este imposibil să nu fi auzit despre acte de executare silită (somații, popriri etc.) suportate de către contribuabili persoane fizice sau juridice, ca urmare a unor sume nesemnificative rămase de plată către bugetul de stat, celebre fiind deja popririle bancare pentru sume de 1 leu datorate statului.

Plecând de la un simplu calcul matematic din care rezultă destul de clar că în cazul executării sumelor modice statul pierde mai multe resurse materiale și umane decât recuperează creanțe, reprezentanții ANAF s-au gândit în sfârșit să modifice procedurile de emitere și comunicare a documentelor din domeniul colectării și executării silită.

Astfel, în Monitorul Oficial din 21 martie 2019 ANAF a emis un ordin care aprobă noi metodologii privind emiterea și comunicarea unor acte administrative și de executare pentru debitorii care înregistrează obligații fiscale restante sub o anumită limită, precum și pentru stabi-

lirea obligațiilor fiscale accesorii prezentând penalități de nedeclarare.

Referitor la obligațiile fiscale accesorii (dobânzi și penalități de întârziere), deciziile se emit trimestrial, pentru toți debitorii. Prin excepție, organul fiscal central competent în administrarea obligațiilor fiscale ale debitorului evaluează trimestrial cantumul total al obligațiilor fiscale accesorii ale unui debitor (majorări de întârziere/dobânzi/penalități de întârziere), iar în cazul în care cantumul nu depășește o anumită limită, deciziile se emit, prin aplicațiile informatice, după 180 de zile de la ultima emitere sau de la data la care au fost înregistrate obligații fiscale principale restante, astfel:

- în cazul în care cantumul obligațiilor fiscale accesorii nu depășește 3.000 lei, pentru debitorul care are calitatea de mare contribuabil;
- în cazul în care cantumul obligațiilor fiscale accesorii nu depășește 1.500 lei, pentru debitorul care are calitatea de contribuabil mijlociu;
- în cazul în care cantumul obliga-

țiilor fiscale accesorii nu depășește 500 lei, pentru celelalte categorii de debitori;

- în cazul în care cantumul obligațiilor fiscale accesorii nu depășește 100 lei, pentru contribuabilul persoană fizică.

Din punctul de vedere al actelor de executare silită, în vederea emiterii somației și a titlului executoriu, organul fiscal evaluează bilunar obligațiile fiscale restante ale debitorilor și emite somația și titlul executoriu după 180 de zile de la ultima emitere sau de la data la care au fost înregistrate obligații fiscale/bugetare restante, ținând seama de aceleași plafoane prezentate mai sus.

În concluzie, în perioada următoare, persoanele fizice debitoare nu se vor mai trezi cu popriri pe conturile bancare pentru sume mai mici de 100 de lei, în timp ce persoanele juridice indiferent de categoria de contribuabili din care fac parte nu vor mai avea conturile bancare blocate pentru obligații fiscale rămase de achitat sub 500 de lei.

Ionut JINGA, consultant fiscal

↳ vezi Legea nr. 60/2019

Servicii electronice prestate către persoane fizice

Problemă fiscală

O societate din România înregistrată în scopuri de TVA prestează servicii pe cale electronică (cursuri online, e-book) către persoane fizice din afara țării (UE, non-UE). Având în vedere Legea nr. 60/2019, cum va factura aceste servicii?

Cadrul legal:

Art. 268 alin. (1) din Codul fiscal stabilește că, din punctul de vedere al TVA, sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- operațiunile care, în sensul art. 270-272, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;
- locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 275 și 278;
- livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 269 alin. (1), acționând ca atare;
- livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2).

Astfel, pentru ca operațiunea să fie impozabilă în România trebuie ca locul prestării să fie în România. Pentru serviciile furnizate pe cale electronică se aplică următoarele reguli de stabilire a locului prestării:

– Regula generală este prevăzută la art. 278 alin. (3) din Codul fiscal:

3) Locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este

locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt prestate de la un sediu fix al prestatorului, aflat în alt loc decât locul în care persoana impozabilă și-a stabilit sediul activității economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde prestatorul își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

De la această regulă sunt prevăzute două excepții:

Art. 278 alin. (5) lit. h):

Locul următoarelor servicii este considerat a fi locul unde beneficiarul este stabilit, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită, în cazul următoarelor servicii prestate către o persoană neimpozabilă:

- serviciile de telecomunicații;
- serviciile de radiodifuziune și televiziune;
- serviciile furnizate pe cale electronică.

Art. 278 alin. (8) – introdus prin Legea nr. 60/2019:

(8) Prevederile alin. (5) lit. h) nu se aplică dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- prestatorul este stabilit sau, dacă nu este stabilit, își are domiciliul

TVA

stabil sau reședința obișnuită într-un singur stat membru;

- sunt prestate servicii către persoane neimpozabile care sunt stabilite, își au domiciliul stabil sau reședința obișnuită în orice stat membru, altul decât statul membru prevăzut la lit. a);
- valoarea totală, fără TVA, a prestațiilor menționate la lit. b) nu depășește, în anul calendaristic curent, 10.000 euro sau echivalentul acestei sume în moneda națională și nu a depășit această sumă în cursul anului calendaristic precedent.

Important

Regula generală prevăzută la art. 278 alin. (3) din Codul fiscal se aplică numai în situația în care serviciile nu se pot încadra în niciuna dintre excepții. Dacă serviciile pot fi încadrate în una dintre excepțiile prevăzute la art. 278 alin. (5) lit. h) sau alin. (8) din Codul fiscal, întotdeauna excepția prevalează, nemaifiind aplicabilă regula generală.

De reținut

- Serviciile prestate către persoane fizice care își au domiciliul sau reședința obișnuită pe teritoriul României sunt impozabile în România. Facturile se emit cu TVA colectată.
- Serviciile prestate către persoane fizice care își au domiciliul sau reședința obișnuită în afara Uniunii Europene nu sunt impozabile în România întrucât au locul prestării în afara României – acolo unde beneficiarul este sta-

bilit, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

- Serviciile prestate către persoane fizice care își au domiciliul sau reședința obișnuită în Uniunea Europeană, în alt stat decât România au locul prestării în România, iar prestatorul va colecta TVA în România până la atingerea plafonului de 10.000 euro/46.337 lei din aceste prestări către persoane neimpozabile care sunt stabilite, își au domiciliul stabil

sau reședința obișnuită în orice stat membru, altul decât România. După depășirea acestui plafon, se aplică excepția de la art. 278 alin. (5) lit. h) din Codul fiscal, iar locul prestării se consideră a fi în statul în care beneficiarul este stabilit, astfel că TVA nu se mai datorează în România, ci în statul membru în care este stabilit beneficiarul. După această dată, societatea poate utiliza regimul special reglementat la art. 315 din Codul fiscal. Apli-

carea acestui regim nu este obligatorie, însă acesta îi va permite societății din România să presteze serviciile pe cale electronică în interiorul Uniunii Europene fără să trebuiască să se înregistreze în scopuri de TVA în fiecare dintre statele membre în care le prestează. Societatea poate opta să aplice acest regim special și până la atingerea plafonului de 10.000 euro/46.337 lei, însă această opțiune se aplică pentru cel puțin doi ani calendaristici.

Înregistrare în scop de TVA. Ajustarea taxei

Multe societăți comerciale efectuează o serie de achiziții intracomunitare de bunuri peste plafonul admis de 10.000 euro, fiind obligate să calculeze și să plătească TVA aferentă acestor achiziții, operațiunile devenind impozabile în România.

Suportând aceste costuri suplimentare, firmele sunt interesate dacă există soluții prin care să-și ajusteze taxa plătită la buget, una dintre acestea fiind cu ocazia înregistrării în scopuri de TVA a societății, caz în care poate să o ajusteze favorabil firmei.

Ajustările efectuate se înscriu în primul decont de taxă depus după înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal a persoanei impozabile sau, după caz, într-un decont ulterior. Pentru ajustarea taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile și formalitățile prevăzute la art. 297-306 din Codul fiscal. Prin excepție, factura pentru achiziții de bunuri/servicii efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit persoanei impozabile conform art. 316 din Codul fiscal.

Problemă fiscală

O societate neplătitoare de TVA efectuează achiziții intracomunitare în luna ianuarie 2019 pentru care depune decontul special de TVA (achită TVA).

În luna mai devine plătitoare de TVA. Poate deduce TVA aferentă stocului de marfă existent pentru care a fost achitată TVA prin decontul special?

Cadrul legal:

Conform prevederilor de la pct. 83 alin. (11)-(14) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:

„(11) În sensul art. 310 alin. (11) din Codul fiscal, persoanele impozabile care solicită înregistrarea în scopuri de taxă prin opțiune conform prevederilor art. 310 alin. (3), coroborate cu prevederile art. 316 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, și persoanele impozabile care solicită înregistrarea în scopuri de taxă în cazul depășirii plafonului de scutire în termenul stabilit la art. 310 alin. (6) din Codul fiscal au dreptul la ajustarea taxei deductibile aferente:

- a) bunurilor aflate în stoc, serviciilor neutilizate și activelor corporale fixe în curs de execuție, constatate pe bază de inventariere, în momentul trecerii la regimul normal de taxare, în conformitate cu prevederile art. 304 din Codul fiscal;
- b) bunurilor de capital pentru care perioada de ajustare a deducerii nu a expirat, aflate în proprietatea sa în momentul trecerii la regimul normal de taxă, în conformitate cu prevederile art. 305 din Codul fiscal;
- c) activelor corporale fixe care pâ-

nă la data de 31 decembrie 2015 nu erau considerate bunuri de capital, care au fost fabricate sau achiziționate până la 1 ianuarie 2016 și care nu sunt complet amortizate la momentul trecerii la regimul normal de taxă, în conformitate cu prevederile art. 306 din Codul fiscal;

d) achizițiilor de bunuri și servicii care urmează a fi obținute, respectiv pentru care exigibilitatea de taxă a intervenit conform art. 282 alin. (2) lit. a) și b) din Codul fiscal înainte de data trecerii la regimul normal de taxă și al căror fapt generator de taxă, respectiv livrarea/prestarea, are loc după această dată.

(12) Ajustările efectuate conform alin. (11) se înscriu în primul decont de taxă depus după înregistrarea în scopuri de taxă conform art. 316 din Codul fiscal a persoanei impozabile sau, după caz, într-un decont ulterior.

(13) Pentru ajustarea taxei prevăzute la alin. (11), persoana impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile și formalitățile prevăzute la art. 297-306 din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 319 alin. (20) din Codul fiscal, factura pentru achiziții de bunuri/servicii efectuate înainte de

înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit persoanei impozabile conform art. 316 din Codul fiscal.

(14) Persoanele impozabile care trec de la regimul de scutire la cel de taxare au dreptul sau, după caz, obligația de a efectua ajustările de taxă prevăzute la art. 270 alin. (4), art. 304, 305, 306 sau 332 din Codul fiscal, dacă intervin evenimente care generează ajustarea taxei ulterior înregistrării în scopuri de TVA a persoanei impozabile, conform art. 316 din Codul fiscal.

La pct. 67 alin. (14) din normele metodologice, se prevede că: „În sensul art. 297 alin. (6) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 316 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 301 alin. (2) din Codul fiscal.

Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 323 din Codul fis-

cal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, cu excepția situației în care s-a aplicat regimul special de scutire pentru întreprinderile mici prevăzut la art. 310 din Codul fiscal. În cazul micilor întreprinderi care au aplicat regimul special de scutire în conformitate cu prevederile art. 310 din Codul fiscal și care se înregistrează în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, taxa pentru achiziții efectuate înainte de înregistrare se deduce potrivit prevederilor pct. 83 și 84.”

Concluzie

Se inventariază stocul de marfă la data de 30.04.2019 și se identifică cota de TVA pentru fiecare tip de marfă. Suma TVA deductibilă, dedusă prin ajustarea în beneficiul persoanei impozabile, se evidențiază în jurnalul pentru cumpărări întocmit pentru perioada fiscală (lună/trimestru) în care are loc ajustarea, de exemplu iunie 2019, și se raportează în decontul lunii iunie 2019 fie la rândul 32 „Regularizări taxă dedusă”, fie la rândul 31 „Ajustări conform pro-rata/ajustări de taxă”.

Decontare combustibil pentru salariați. Tratatament fiscal

Transportul salariaților la și de la locul de muncă rămâne în continuare o problemă insuficient reglementată de Codul fiscal în ceea ce privește deductibilitatea fiscală a cheltuielilor efectuate în acest scop sau în privința dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Deși această cheltuială nu mai este reglementată explicit de legea fiscală, din punctul de vedere al impozitului pe profit, dacă este inclusă în contractul colectiv de muncă sau în regulamentul intern, se deduce limitat conform art. 25 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal (în limita unei cote de până la 5%, aplicate asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului).

În ceea ce privește TVA, dacă privim prin prisma condițiilor generale de deductibilitate a taxei pe valoarea adăugată, potrivit cărora se poate exercita dreptul de deducere a TVA dacă există o factură corect întocmită și dacă serviciile achiziționate sunt în folosul unor operațiuni taxabile, putem considera că serviciile de transport salariați la/de la locul de muncă sunt efectuate în folosul unor operațiuni taxabile, întrucât fără prezența salariaților respectivi la locurile de muncă, procesul de producție sau serviciile societății nu s-ar putea realiza.