

## Revista de TVA

ISSN 2971 – 8848 ISSN-L 2971 – 8848

© RENTROP & STRATON

Coordonator:  
colectiv RENTROP & STRATON

Manager Departament Editorial:  
Adina Vasile

Manager produs: Codruța Tomșa

Director Creație-Producție:  
Cristina Straton

Tehnoredactare: Simona Morărescu

Corectură: Elvira Panaitescu

Publicație editată de:

RENTROP & STRATON

Senior Editor: George Straton

Director General: Octavian Breban

Redacția: Bdul Națiunile Unite nr. 4,  
bloc 107A, sector 5, București

Telefon: 021.209.45-45;

E-mail: [info@rs.ro](mailto:info@rs.ro); Internet: [www.rs.ro](http://www.rs.ro)

Correspondență:

Ghișeul ext. 3 – O.P. 39, sector 3,  
București

Toate drepturile rezervate. Nicio parte din această lucrare nu poate fi reprodusă, arhivată sau transmisă sub nicio formă și prin niciun fel de mijloace, mecanice sau electronice, fotocopiere, înregistrare audio sau video, fără permisiunea în scris din partea editorului. Autorii sau editorii nu sunt responsabili pentru nicio pierdere provocată vreunei persoane fizice sau juridice care acționează sau se abține de la acțiuni ca urmare a citirii materialelor publicate în această lucrare.

Doriți ca publicația  
să abordeze anumite  
subiecte?

Dacă DA, scrieți-ne chiar  
ACUM pe adresa  
[consilier@rs.ro](mailto:consilier@rs.ro)!

## În această ediție:

### ► Noutăți TVA

Sinteza noutăților fiscale în materie de TVA ..... 3

### ► Achiziție intracomunitară

Achiziție intracomunitară de bunuri, regim fiscal TVA, furnizor din stat terț  
neînregistrat TVA în VIES ..... 4

### ► Scutire TVA

Cifra de afaceri TVA pentru aplicarea regimului special de scutire TVA ... 6

### ► Regim fiscal TVA chirie

Subînchiriere imobil. TVA ..... 8

### ► Deducere TVA

Regim fiscal TVA. Cheltuieli cu utilitățile aferente unui bun imobil  
în conservare ..... 10

### ► Inspecție fiscală TVA

Achiziție bun de capital. Neutilizare. Ajustare TVA în cazul unei  
inspecții fiscale ..... 11

### ► Regim TVA vânzare imobil

Regim fiscal TVA pentru vânzare bun imobil și teren amprentă la sol,  
aceiași număr cadastral ..... 13

### ► Înregistrare în scopuri de TVA

Achiziție autoturism second-hand, cumpărător neînregistrat TVA,  
obligații fiscale TVA ..... 15

### ► Obligații declarative TVA

PFA neplătitoare de TVA. Achiziție bunuri din UE. Regim fiscal ..... 18

### ► Achiziție intracomunitară

Regim fiscal TVA pentru achiziție intracomunitară ..... 20

### ► Jurisprudență/Speta lunii februarie

Cauza CJUE C - 641/2021 – Locul prestării serviciilor, din  
perspectiva TVA, nu poate fi schimbat de organele fiscale ..... 23

# Transferul unei afaceri – metodă de optimizare fiscală prin prisma TVA

Ionuț JINGA,  
consultant fiscal



Din ce în ce mai mare interes capătă în ultima perioadă procedurile de reorganizare a activității companiilor, atât cele clasice (fuziune, divizare, aport la capital), cât și cele mai puțin cunoscute, cum este transferul unei activități sau al mai multor activități către o altă societate. Interesul firmelor este justificat de actuala criză economico-financiară, dar și de noul regim de impozitare a firmelor începând cu 01.01.2023, referindu-mă aici la scăderea plafonului cifrei de afaceri pentru microîntreprinderi, companiile căutând permanent să se adapteze la noile condiții și să-și reducă cât mai mult costurile fiscale.

Revenind la transferul de activitate, Codul fiscal o definește ca fiind operațiunea prin care o societate transferă, fără a fi dizolvată, totalitatea sau una ori mai multe ramuri ale activității sale către altă societate, în schimbul transferării titlurilor de participare reprezentând capitalul societății beneficiare.

**Ramura de activitate** reprezintă totalitatea activelor și pasivelor unei diviziuni dintr-o societate care, din punct de vedere organizatoric, constituie o activitate independentă, adică o entitate capabilă să funcționeze prin propriile mijloace.

Prin urmare, prima condiție de îndeplinit în cadrul procedurii de reorganizare prin transfer de ramură este **delimitarea strictă a ramurii de activitate care urmează a fi transferată către societatea cesionară, adică** active (stocuri, creanțe, imobilizări etc.), pasive (furnizori, creditorii etc.), salarii, precum și verificarea cerinței ca această ramură să poată funcționa ca activitate de sine stătătoare.

Din perspectivă fiscală, transferul de active este definit distinct de divizarea parțială.

Astfel, transferul de active este operațiunea prin care o societate transferă, fără a fi dizolvată, totalitatea sau una ori mai multe ramuri ale activității sale către altă societate, în schimbul transferării titlurilor de participare reprezentând capitalul societății beneficiare. Divizarea parțială este operațiunea prin care o societate transferă, fără a fi dizolvată, una sau mai multe ramuri de activitate către una sau mai multe societăți existente ori nou-înființate, lăsând cel puțin o ramură de activitate în societatea cedentă, în schimbul emiterii către participanții săi de titluri de participare reprezentând capitalul societăților beneficiare și, dacă este cazul, al sumei în numerar de maximum 10% din valoarea nominală sau, în absența valorii nominale, al valorii nominale contabile echivalente a titlurilor.

Diferența între transferul de active și divizarea parțială este pusă în evidență de categoria beneficiarilor titlurilor primite la societatea beneficiară. În cazul transferului de active, beneficiarul titlurilor este societatea cedentă, iar în cazul divizării parțiale, beneficiarii titlurilor sunt participanții (acționarii sau asociații) societății cedente. Aceștia vor primi titluri la societatea beneficiară proporțional cu cota deținută în societatea care a transferat activele. De asemenea, procedura divizării este greoaie, costisitoare și durează cel puțin 8 luni.

Caracterul independent al ramurii de activitate care se va transfera se poate verifica urmărindu-se îndeplinirea cumulativă a următoarelor condiții:

- să aibă o structură organizatorică distinctă de celelalte diviziuni organizatorice ale societății cedente;
- să existe active corporale și necorporale proprii (distinct) pentru această ramură de activitate transferată, personal propriu, clientelă proprie, stocuri proprii, precum și alte active și pasive care sunt legate în mod indirect de ramura transferată;
- activitatea transferată să fie exercitată efectiv la momentul aprobării transferului de către adunarea generală a societății cedente, respectiv beneficiare.

Dacă cele trei condiții prezentate mai sus nu sunt îndeplinite cumulativ, operațiunea nu reprezintă un transfer de active prin prisma reglementărilor fiscale.

De reținut și faptul că ramura de activitate nu va cuprinde elemente de activ și/sau de pasiv aferente altor ramuri de activitate ale societății cedente sau elemente de activ și/sau de pasiv referitoare la gestiunea patrimonială a acestei societăți și nici elemente izolate de activ și/sau de pasiv. În cazul în care nu se emit titluri de participare, operațiunea de reorganizare este asimilată unei simple vânzări de active, pentru care se va aplica tratamentul fiscal al impozitului pe profit în cazul unor astfel de vânzări.

Din punctul de vedere al TVA, pentru încadrarea operațiunii de reorganizare drept transfer de active astfel încât operațiunea să fie neutră (să nu intre în sfera de aplicare a TVA), societatea care primește activele trebuie **să facă dovada intenției de a desfășura activitatea economică sau părții din activitatea economică care i-a fost transferată**, și nu să lichideze imediat activitatea respectivă și, după caz, să vândă eventualele stocuri.

# Sinteza noutăților fiscale în materie de TVA

**I. Legea nr. 39/2023** pentru completarea art. 291 alin. (3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 40 din 13 ianuarie 2023

Data intrării în vigoare: 16 ianuarie 2023

## Principalele prevederi

**Cota redusă de TVA (5%)** se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele livrări de bunuri și prestări de servicii:

– livrarea și instalarea de panouri fotovoltaice, panouri solare termice, sisteme de încălzire cu emisii scăzute de înaltă eficiență care se încadrează în valorile de referință pentru emisiile de PM stabilite în anexa V la Regulamentele UE 2015/1.189 și 2015/1.185 și cărora li s-a atribuit o etichetă energetică a Uniunii Europene, destinate **locuințelor**, inclusiv a kiturilor de instalare, a componentelor, respectiv a soluțiilor complete, după caz;

– livrarea și instalarea de panouri fotovoltaice, panouri solare termice, sisteme de încălzire cu emisii scăzute de înaltă eficiență care se încadrează în valorile de referință pentru emisiile de PM stabilite în anexa V la cele două Regulamente UE menționate mai sus și cărora li s-a atribuit o etichetă energetică a Uniunii Europene, inclusiv a kiturilor de instalare, a componentelor, respectiv a soluțiilor complete, după caz, destinate **clădirilor administrației publice centrale sau locale, clădirilor entităților aflate**

**în coordonarea/subordonarea acestora, cu excepția societăților comerciale.**

Prin urmare, în cazul sistemelor menționate mai sus destinate societăților comerciale, cota de TVA aplicată este cota standard (19%).

**II. Ordinul M.F nr. 4.634/397/2022** privind aplicarea cotei reduse de TVA de 9% pentru livrarea de îngrășăminte și pesticide de tipul celor utilizate în mod normal în producția agricolă, semințe și alte produse agricole destinate însămânțării sau plantării, precum și pentru prestările de servicii de tipul celor utilizate în mod normal în producția agricolă, publicat în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 1.282 din 30 decembrie 2022

Vă reamintesc că, potrivit O.G. nr. 16/2022 privind modificarea Codului fiscal, cota redusă de TVA (9%) se aplică și pentru:

– livrarea de îngrășăminte și pesticide de tipul celor utilizate în mod normal în producția agricolă, altele decât cele prevăzute la următorul punct, semințe și alte produse agricole destinate însămânțării sau plantării, precum și prestările de servicii de tipul celor utilizate în mod normal în producția agricolă, prevăzute prin ordin comun al ministrului finanțelor și al ministrului agriculturii și dezvoltării rurale (O.G. nr. 16/2022 a adus unele modificări prevederii inițiale);

– livrarea de îngrășăminte chimice și de pesticide chimice de tipul celor utilizate în mod normal în producția agricolă, prevăzute prin ordin comun al ministrului finanțelor și al ministrului agriculturii și dezvoltării rurale (prevedere nou-introdusă prin O.G. nr. 16/2022).

Prezentul ordin este emis în scopul definirii categoriilor de bunuri și prestărilor de servicii, de natura celor de mai sus, care fac obiectul aplicării cotei reduse de TVA (9%).

**Ionuț Jinga, consultant fiscal**

## Achiziție intracomunitară

# Achiziție intracomunitară de bunuri, regim fiscal TVA, furnizor din stat terț neînregistrat TVA în VIES

### PROBLEMĂ FISCALĂ:

În aprilie 2022 s-a primit o factură de bunuri de la un partener din UK, urmând ca la o dată ulterioară să se facă livrarea în România (import, condiție livrare DDP). Înregistrarea facturii în contabilitate la momentul aprilie 2022 a fost 321 = 401, fără a fi evidențiată în D300 pentru că urma să facem importul. La momentul recepției, pe baza documentului de transport constatăm faptul că marfa a venit din Germania de la partenerul furnizorului nostru.

Ce tratament fiscal din punctul de vedere al TVA trebuie să aplicăm pentru această tranzacție?  
Cum se raportează în D300 și în D390?  
Care este momentul declarării?

### SOLUȚIE:

Având în vedere că bunurile respective sunt expediate/transportate de pe teritoriul Germaniei, fără a fi expediate/transportate de pe teritoriul Marii Britanii cu punere în liberă circulație pe teritoriul Germaniei, operațiunea este o achiziție intracomunitară de bunuri, impozabilă în România, la cumpărător. Practic, se respectă

definiția achiziției intracomunitare de bunuri reglementată prin art. 273: „*Se consideră achiziție intracomunitară de bunuri 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.*” De asemenea, conform prevederilor art. 276 **Locul achiziției intracomunitare de bunuri** alin. (1), locul achiziției intracomunitare de bunuri se consideră a fi locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor.

Cunoscând că are intenția de a cumpăra și a livra bunuri de pe teritoriul unui stat membru, corect ar fi fost ca furnizorul A din Marea Britanie să se înregistreze în scopuri de TVA în Germania, deoarece urma să realizeze o livrare intracomunitară de bunuri facturată pe numele cumpărătorului din România ca urmare a achiziției bunurilor respective de la furnizorul din Germania.

Chiar dacă nu primește din partea furnizorului din Marea Britanie un cod valid de TVA în siste-

mul VIES, cod atribuit de către autoritatea fiscală din Germania, pentru achiziția intracomunitară efectuată cu locul în România, cumpărătorul din România datorează TVA în România prin aplicarea regimului de taxare inversă materializată prin formula contabilă 4426 = 4427, utilizând cota standard TVA 19% asupra bazei de impozitare determinate în lei. Pentru determinarea bazei de impozitare în lei se utilizează cursul valutar al B.N.R. în vigoare la data emiterii facturii comerciale de către furnizor, chiar dacă factura este emisă în luna aprilie 2022. În situația în care factura emisă în aprilie 2022 este o factură pro-formă, fără a fi o factură comercială/fiscală, cumpărătorul din România este obligat să emită o autofaktură la data primirii bunurilor.

În acest sens, aduc drept argument art. 320 „Alte documente“ alin. (1) conform căruia: „*Persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă, obligată la plata taxei în condițiile prevăzute la art. 307 alin. (2)-(4) și (6) și ale art. 308, trebuie să autofactureze operațiunile respective până cel mai târziu în a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, în cazul în care persoana respectivă nu se află în posesia facturii emise de furnizor/prestator.*“

Prin articolul 308 alin. (1) la care se face referire prin art. 320 se reglementează că: „*Persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri care este taxabilă, conform prezentului titlu, este obligată la plata taxei.*“

Prevederile art. 320 se completează cu cele de la pct. 28 alin. (3) din Normele de aplicare a art. 284 din Codul fiscal „*Faptul generator și exigibilitatea pentru achiziții intracomunitare de bunuri*“: „*Dacă beneficiarul nu a primit o factură de la furnizor până în a 15-a zi a lunii următoare celei în care a avut loc faptul generator, are obligația să emită autofactura prevăzută la art. 320 alin. (1) din Codul fiscal. Pentru determinarea taxei se utilizează cursul de schimb prevăzut la*

**art. 290 din Codul fiscal, respectiv cel din data emiterii autofacturii.** În situația în care, ulterior emiterii autofacturii, beneficiarul primește factura de la furnizor, care este emisă la o dată anterioară datei autofacturii, acesta are obligația de a ajusta baza de impozitare în funcție de cursul de schimb în vigoare la data emiterii facturii de către furnizor.“

Conform art. 284 „*Faptul generator și exigibilitatea pentru achiziții intracomunitare de bunuri*“ „(1) În cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri, faptul generator intervine la data la care ar interveni faptul generator pentru livrări de bunuri similare, în statul membru în care se face achiziția.“ Conform prevederilor art. 284 alin. (2), exigibilitatea TVA intervine în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator, dacă nu a fost emisă factura de către furnizor: „*În cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri, exigibilitatea taxei intervine la data emiterii facturii prevăzute în legislația altui stat membru la articolul care transpune prevederile art. 222 din Directiva 112, ori în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator, dacă nu a fost emisă nicio factură/autofaktură până la data respectivă.*“

Deci, suma TVA datorată se calculează prin aplicarea cotei standard TVA 19% asupra bazei de impozitare determinate în lei prin utilizarea cursului valutar în vigoare la data emiterii autofacturii deoarece, în lipsa facturii furnizorului, data emiterii autofacturii se consideră a fi data exigibilității TVA.

În acest caz, valoarea autofacturii **emise la data primirii bunurilor** se raportează pentru luna decembrie 2022 sau pentru luna ianuarie 2023 după cum urmează:

- din punct de vedere fiscal: prin decontul de TVA cod 300 la rândurile 5 și 20, cu report la rândurile 5.1 și 20.1;

- din punct de vedere informativ: prin declarația recapitulativă cod 390 VIES, cu simbolul A pentru achiziția efectuată din Germania – DE. Modul de raportare al A.I.C. efectuate de către un furnizor care nu comunică un cod de TVA din statul membru de pe teritoriul căruia este efectuată livrarea este reglementat prin secțiunea a 2-a, NOTE, la pct. 1 din O.P.A.N.A.F. nr. 705/2020.

NOTE:

1. Pentru achiziții intracomunitare de bunuri taxabile în România, în cazul în care **furnizorul nu comunică un cod valabil de TVA**, dar bunurile sunt transportate de pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, achiziția se declară în declarația recapitulativă astfel:

Coloana „Țara“ – codul țării membre din care s-a efectuat livrarea intracomunitară.

Coloana „Cod operator intracomunitar“ – nu se va înscrie nimic.

Coloana „Denumire/Nume, prenume operator intracomunitar“ – se va înscrie denumirea/numele, prenumele furnizorului care a emis factura.

Coloana „Tipul operațiunii“ – se va înscrie „A“.

Coloana „Baza impozabilă“ – valoarea tranzacției/tranzacțiilor efectuate în perioada de raportare cu respectivul furnizor (baza impozabilă pentru calculul TVA stabilite potrivit prevederilor titlului VII din Codul fiscal).

Astfel, în declarația cod 390 VIES, cumpărătorul din România, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în regim normal conform prevederilor art. 316, înscrie doar denumirea furnizorului din Marea Britanie și codul Germaniei DE din care s-a efectuat livrarea intracomunitară.

Autofactura este un document pentru exercitarea dreptului de deducere a sumei TVA din formula contabilă 4426 = 4427 utilizată pentru aplicarea regimului de taxare inversă de către o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în regim normal. Acest aspect este reglementat prin art. 299 „Condiții de exercitare a dreptului de deducere“ alin. (1) lit. e) din Codul fiscal: „(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții: ... e) pentru taxa aferentă unei achiziții intracomunitare de bunuri, să dețină o factură sau documentul prevăzut la art. 320 alin. (1);“

Amelia Dumitraș, consultant fiscal

## Scutire TVA

# Cifră de afaceri TVA pentru aplicarea regimului special de scutire TVA

### PROBLEMĂ FISCALĂ:

Un cabinet de avocatură, la data de 31.12.2022, are:

- Venituri impozabile = 315.888 lei (până la 12.12.2022 a realizat venituri de 300.000 lei)

– Cheltuieli deductibile = 30.540 lei

– Venituri nete impozabile = 285.348 lei

– Impozit pe venit = 28.535 lei

Care este plafonul pentru a deveni plătitor de TVA în cazul de față de la data de 01.01.2023: