

### **Intrebare:**

Societatea noastra a fost infiintata in anul 2016 si este detinuta integral de o societate platitoare de impozit pe profit din Olanda. Activitatea principala este de proiectare, caen 7112 si activitatea secundara este de programare. Beneficiem de facilitatea de constructii, avem ponderea de 80% din CA din servicii de proiectare, diferenta este pe programare. Suntem platitori de TVA si impozit pe profit. Activitatea noastra se desfasoara pentru 2 clienti din Olanda, persoane afiliate.

Problemele noastre sunt legate de implicatiile privind DAC6, aranjamente transfrontaliere pe 3 teme distincte:

Societatea a primit un imprumut de la societatea mama in ianuarie 2020, purtator de dobanda pentru care nu retinem impozit la sursa potrivit art 223 alin 1 din CF.

In luna decembrie 2020 s-au distribuit dividende pentru a diminua capitalurile proprii ajustate pentru a beneficia de bonificatii la impozitul pe profit ptr anii 2021-2025. Posibil sa avem aceste bonificatii chiar si fara micșorarea capitalurilor proprii ajustate prin distribuirea de dividende.

A treia problema este legata de o estimare pe care am facut-o noi asupra marjei nete strict pe activitatea de programare care este negativa. Marja neta pe intreaga activitate se situeaza in jurul valorii de 10%.

Considerati ca pe aceste 3 situatii avem obligativitatea declararii aranjamentelor transfrontaliere, in special pe al treilea caz avand in vedere ca avem facilitatea de constructii dar marja negativa pe activitatea de programare?

### **Raspuns:**

Obligatia de raportare in conformitate cu art. 291 indice 4 din Codul de procedura fiscala, realizata prin formularul aprobat prin OPANAF nr. 1029/2020 emis in aplicare, revine in general intermediarului (de exemplu a unui consultant) care a construit aranjamentul transfrontalier raportabil astfel cum este definit la art. 286 lit. v) si respectiv lit. t) cu referire la descrierea de detaliu cuprinsa in Anexa 4 din Codul de procedura fiscala.

Doar in situatia in care intermediarul este supus unei obligatii de respectare a secretului sau daca beneficiarul relevant a construit el insusi aranjamentul transfrontalier raportabil, acesta este obligat la intocmirea si depunerea raportarii mentionate mai sus.

Existenta sau nu a obligatiei de raportare se poate determina de o maniera simplificata, pe langa conditiile de mai sus privind clarificarea persoanelor care au aceasta obligatie, in stansa legata cu elementul esential subliniat in cadrul Partii I din Anexa 4 la Codul de procedura fiscala in care este precizata necesitatea realizarii initiale a testului beneficiului principal. Nedepasirea acestuia nu mai impune parcurgerea celorlalte analize detaliate cuprinse in Partea a II-a a Anexei in cadrul lit. B, majoritatea celor de la lit. C. Semnele distinctive cuprinse de la lit. E si D sunt aplicabile in situatii mai de speciale cum sunt cele care vizeaza identificarea beneficiarilor reali, jurisdicții „safe harbour” sau „active greu evaluabile”.

Asadar, „testul beneficiului principal” se considera a fi trecut daca se poate stabili faptul ca beneficiul principal sau unul dintre beneficiile principale pe care o persoana se poate astepta in mod rezonabil sa le obtina de pe urma unui aranjament transfrontalier, tinand seama de toate imprejurarile si circumstantele relevante, este obtinerea unui avantaj fiscal.

Analizand, din perspectiva cadrului general descris mai sus, prima dintre situatiile descrise referitoare la acordarea de catre societatea mama a unui imprumut pentru care dobanda nu se impoziteaza in Romania

ca urmare a aplicării prevederilor art. 255-254 din Codul fiscal care transpun prevederile Directivei 2003/49/CE a Consiliului din 3 iunie 2003 privind sistemul comun de impozitare, aplicabil platilor de dobanzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite, considerăm ca tranzacția trece testul beneficiului principal în condițiile în care se prezuma că în Olanda, ca stat membru UE în care are calitatea de rezident societatea mamă, veniturile din dobanzi vor face obiectul impunerii.

Subliniem că potrivit Anexei 4 la Codul de procedură fiscală în cadrul Categoriei E pct. 1, prezintă un semn distinctiv un aranjament transfrontalier care implică utilizarea unor reglementări unilaterale privind „zona de siguranță”, potrivit înțelesului atribuit acestei noțiuni de Liniile directoare privind preturile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică. Analizând din această perspectivă informațiile corespunzătoare se constată că Olanda nu are astfel de reguli.

În concluzie, considerăm că din perspectiva societății din România nu există obligații de raportare cu privire la împrumutul cu dobândă acordat de societatea mamă.

În ceea ce privește distribuirea de dividende, deși operațiunea trece testul beneficiului principal în condițiile în care aceasta a avut loc în scopul obținerii unui avantaj fiscal constând în obținerea în perspectiva de bonificării la plata impozitului pe profit, analiză de detaliu a celorlalte semne distinctive generice și specifice nu pot conduce la concluzia că plata dividendului la 31 decembrie 2020 reprezintă o tranzacție transfrontalieră raportabilă. Desigur că, analiză de detaliu a identității societății mamă, din perspectiva semnelor specifice referitoare la beneficiarii reali cum sunt, spre exemplu, cele de la lit. D), pct. 2 lit. b) și c), pot modifica concluzia generală privind obligația de raportare analizând, însă, calitate de contribuabil relevant conform definiției prevăzute de art. 286 lit. w) dat fiind faptul că distribuirea și plata dividendului este exclusiv la dispoziția societății mamă.

În ceea ce privește tranzacțiile realizate cu societățile afiliate ele trebuie analizate atât de sine statator cât și ca un ansamblu de operațiuni.

Din perspectiva concretă, art. 7 alin. (1) din OPANAF nr. 442/2016 stabilește că ajustarea cuantumului preturilor de transfer practicate se va realiza pentru acele tranzacții derulate cu persoane afiliate pentru care contribuabilul nu a documentat faptul că preturile de transfer stabilite au respectat principiul valorii de piață.

Totodată, așa cum subliniam, în cadrul elementelor cuprinse în dosarul preturilor de transfer enumerate în cadrul Anexei 3 la Ordin, contribuabilul are obligația să realizeze prezentarea generală a tranzacțiilor între persoane afiliate, dar și descrierea tranzacțiilor derulate cu fiecare persoană afiliată și a contextului în care se derulează acestea.

Așa cum subliniam și cu privire la analiza efectuată asupra plății dividendelor tranzacția din sfera activității de programare care înregistrează marja netă negativă trece testul beneficiului principal în condițiile în care aceasta se poate considera că a avut loc în scopul obținerii unui avantaj fiscal (va putea exista o suspiciune de menținere a unei ponderi în raport de care sunt acordate facilitățile, suspiciune care poate fi confirmată prin simulări cu marje existente la nivelul unor entități independente). Însă, cu toate că trece testul beneficiului principal la o analiză de detaliu a tranzacției din perspectiva celorlalte semne distinctive generice și specifice, cuprinse la Partea a II-a a Anexei 4 din Codul de procedură fiscală, nu pot conduce la concluzia că aranjamentul transfrontalier este unul raportabil.

Cu toate acestea, un astfel de aranjament poate face obiectul declarației de către intermediarul care l-a construit, respectiv de către societatea afiliată care l-a organizat în condițiile în care perspectiva asupra semnelor distinctive în Olanda poate fi diferită în procesul de implementare a Directivei 2018/822/EU

(DAC6) care priveste introducerea regimului de raportare obligatorie pentru anumite tranzactii transfrontaliere care ar putea fi utilizate pentru planificare fiscala agresiva.

Riscul cu privire la potentialul aranjament privind asigurarea ponderii necesare obtinerii facilitatilor se situeaza in zona consecintelor imposibilitatii de a proba respectarea principiului valorii de piata intre tranzactiile dintre persoanele afiliate in cadrul unui control fiscal. Intr-o astfel de situatie ar urma ca societatea romana, in cadrul Dosarului preturilor de transfer sa sustina circumstantele economice care au determinat marja negativa pentru tranzactiile realizate in activitatea de programare.

Imposibilitatea justificarii va permite organelor fiscale, ca in temeiul art. 11 alin. (4) din Codul fiscal, sa ajusteze sau sa estimeze, in cazul in care contribuabilul nu pune la dispozitia organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili daca preturile de transfer practicate in situatia analizata respecta principiul valorii de piata, suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricareia dintre partile afiliate pe baza nivelului tendintei centrale a pietei.

---

### **Intrebare:**

O societate neplatitoare de TVA presteaza servicii de consultanta pentru o societate din Grecia, la sediul beneficiarului din Grecia. Conform conventiei dintre Grecia si Romania pentru evitarea dublei impuneri, societatea din Grecia opreste un impozit de 7% (adica din total factura emisa de societatea din Romania se incaseaza mai putin cu 7%). Totodata cei din Grecia au cerut un certificat de rezidenta fiscala in Romania de la firma prestatoare si un cod de TVA. Am obtinut de la finante un cod special de TVA.

Intrebări: 1. Era necesar codul de TVA special?

2. Cum se declara aceste facturi? (decnt 301). Mentionez ca sunt livrari de servicii, nu achizitii.

3. Factura catre beneficiarul grec se emite cu taxare inversa?

4. Acel procent de 7% retinut de firma greaca din factura emisa de societatea din Romania se poate recupera de la statul roman?

### **Raspuns:**

Fiind vorba despre servicii prestate catre o alta societate, locul prestarii din punct de vedere al tva se va stabili conform regulii generale prevazute la art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, fara a lua in calcul faptul ca fizic va deplasati sau nu in Germania.

Legislatia tva se aplica unitar pe teritoriul UE.

Astfel, locul serviciilor in speta data se stabileste conform art. 278 alin. (2) din Codul fiscal (regula generala), deci din punct de vedere al tva se considera ca serviciile au locul unde respectiva persoana care primeste serviciile isi are stabilit sediul activitatii sale economice.

Factura se intocmeste fara tva, neimpozabil in Romania conform art. 278 alin. (2) din Codul fiscal (beneficiarul aplica taxare inversa).

Are obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, conform art. 317 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, persoana impozabila care are sediul activitatii economice in Romania, neinregistrata si care nu are obligatia sa se inregistreze conform art. 316 si care nu este deja inregistrata conform lit. a), c) sau d) ori a alin. (2), daca presteaza servicii care au locul in alt stat membru, pentru care beneficiarul serviciului este per-

soana obligata la plata taxei conform echivalentului din legislatia altui stat membru al art. 307 alin. (2), inainte de prestarea serviciului.

Serviciile pentru care beneficiarul serviciului este persoana obligata la plata taxei conform echivalentului din legislatia altui stat membru al art. 307 alin. (2) sunt acele servicii pentru care locul prestarii se stabileste conform regulii generale prevazute la art. 278 alin. (2) din Codul fiscal.

Deci in cazul in care prestati servicii pentru care locul prestarii se stabileste conform art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, trebuie sa va inregistrati in scop de tva conform art. 317 inainte de prestarea serviciilor.

Serviciile astfel facturate se declara in formularul 390. Nu aveti tva de plata, deci nu completati formularul 301 (doar daca ati fi achizitionat serviciile ati fi platit tva in Romania).

Portivit art. 53 alin. (1) lit. m) din Codul fiscal, baza impozabila a impozitului pe veniturile microintreprinderilor o constituie veniturile din orice sursa, din care se scad:

m) veniturile obtinute dintr-un stat strain cu care Romania are incheiata conventie de evitare a dublei impuneri, daca acestea au fost impozitate in statul strain.

Astfel, pentru veniturile care au fost impozitate in Grecia nu vor fi impozitate in Romania.

---

### **Intrebare:**

O societate ce beneficiaza de scutire impozit pentru profitul reinvestit, inregistreaza rezerva din facilitate fiscale, 129=106 apoi 121= 129.

Ce se intampla cu aceasta rezerva, cat timp trebuie sa ramana in evidenta. Cum se inchide soldul lui 106 si cand?

### **Raspuns:**

Scutirea de la plata impozitului pe profitul reinvestit este reglementata de art. 22 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare si de pct. 11 din normele metodologice aprobate prin HG nr. 1/2016, cu modificarile ulterioare.

Potrivit acestor dispozitii legale, profitul investit in echipamente tehnologice, calculatoare electronice si echipamente periferice, masini si aparate de casa, de control si de facturare, in programe informatice, precum si pentru dreptul de utilizare a programelor informatice, produse si/sau achizitionate, inclusiv in baza contractelor de leasing financiar, si puse in functiune, folosite in scopul desfasurarii activitatii economice, este scutit de impozit.

Profitul investit reprezinta, potrivit prevederilor pct. 11, alin. (2) din normele metodologice aprobate prin HG nr. 1/2016, profitul contabil brut cumulat de la inceputul anului la care se adauga cheltuielile cu impozitul pe profit, inregistrat pana in trimestrul punerii in functiune a activului.

”(2) In aplicarea prevederilor art. 22 alin. (2) din Codul fiscal, profitul contabil brut cumulat de la inceputul anului este profitul contabil la care se adauga cheltuielile cu impozitul pe profit, inregistrat pana in trimestrul punerii in functiune a activelor mentionate la art. 22 alin. (1) din Codul fiscal, fara a lua in considerare sursele proprii sau atrase de finantare ale acestora”.

Suma profitului pentru care s-a beneficiat de scutirea de impozit pe profit, mai putin partea aferenta rezervei legale, se repartizeaza la sfarsitul exercitiului financiar, cu prioritate pentru constituirea rezervelor, pana la concurenta profitului contabil inregistrat la sfarsitul exercitiului financiar.

La sfarsitul exercitiului financiar, se efectueaza urmatoarele inregistrari contabile:

129 "Repartizarea profitului" = 1061 "Rezerve legale"

129 "Repartizarea profitului" = 1068 "Alte rezerve"

Potrivit prevederilor art. 26 alin. (9) din Codul fiscal, rezervele reprezentand facilitati fiscale nu pot fi utilizate pentru majorarea capitalului social, pentru distribuire sau pentru acoperirea pierderilor. In cazul in care nu sunt respectate prevederile prezentului alineat, aceste sume se impoziteaza ca elemente similare veniturilor in perioada fiscala in care sunt utilizate. In situatia in care sunt mentinute pana la lichidare, acestea nu sunt luate in calcul la rezultatul fiscal al lichidarii.

Potrivit pct. 23 din Norme, intra sub incidenta art. 26 alin. (9) din Codul fiscal urmatoarele sume inregistrate in conturi de rezerve sau surse proprii de finantare, in conformitate cu reglementarile privind impozitul pe profit:

- a) sumele reprezentand diferentele nete rezultate din evaluarea disponibilului in devize, in conformitate cu actele normative in vigoare, care au fost neimpozabile;
- b) scutiile si reducerile de impozit pe profit aplicate asupra profitului reinvestit potrivit prevederilor legii, inclusiv suma profitului investit, diferenta dintre cota redusa de impozit pentru exportul de bunuri si/sau servicii si cota standard, precum si cele prevazute in legi speciale.

Asadar, in situatia in care aceste sume se vor distribui sub orice forma, sumele respective se vor impozita ca elemente similare veniturilor in perioada fiscala in care sunt utilizate; daca nu se distribuie ele raman in sold pana la lichidarea societatii.

---

### **Intrebare:**

Firma are activitate de inchiriere bunuri imobiliare, pentru care s-a optat pentru taxare. Facturarea chiriei se face in avans. De la 1 mai 2021, se doreste anularea optiunii de taxare. Cum se va factura in luna aprilie 2021 (reprezentand chiria lunii mai 2021), cu TVA sau fara? Daca se factureaza cu TVA, se face regularizare in luna mai? Sau nu?

### Raspuns:

Potrivit prevederilor art. 280 alin. (6) In cazul schimbarii regimului de impozitare se procedeaza la regularizare pentru a se aplica regimul de impozitare in vigoare la data livrării de bunuri sau prestării de servicii pentru cazurile prevazute la art. 282 alin. (2) lit. a), numai daca factura este emisa pentru contravaloarea partiala a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, si la art. 282 alin. (2) lit. b), daca a fost incasat un avans pentru valoarea partiala a livrării de bunuri sau a prestării de servicii, mai putin in cazul operatiunilor pentru care se aplica sistemul TVA la incasare, pentru care se aplica regulile stabilite la art. 282 alin. (7).

Potrivit prevederilor art. 281 alin. (8) din Codul fiscal, In cazul livrarilor de bunuri si al prestarilor de servicii care se efectueaza continuu, altele decat cele prevazute la alin. (7), cum sunt livrarile de gaze naturale, de apa, de energie electrica, serviciile de telefonie, de inchiriere, de leasing, de consesionare, de arendare de bunuri, de acordare cu plata pentru o anumita perioada a unor drepturi reale, precum dreptul de uzufruct si superficia, asupra unui bun imobil, si alte livrari/prestari asemenea, se considera ca livrarea de bunuri/prestarea de servicii este efectuata la fiecare data prevazuta in contract pentru plata bunurilor livrate/serviciilor prestate sau, in lipsa unei astfel de prevederi contractuale, la data emiterii unei facturi, dar perioada de decontare nu poate depasi un an.

Potrivit prevederilor art. 282 alin. (1), exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

La alin. (2) se mentioneaza ca prin exceptie de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

- a) la data emiterii unei facturi, inainte de data la care intervine faptul generator;
- b) la data la care se incaseaza avansul, pentru platile in avans efectuate inainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezinta plata partiala sau integrala a contravalorii bunurilor si serviciilor, efectuata inainte de data livrării ori prestării acestora;

Prin urmare, daca in contract aveti mentionat ca factura se emite in avans, atunci pentru luna aprilie factura de avans se emite cu TVA . Avand in vedere ca factura se emite pentru valoarea integrala a contravalorii chiriei, apreciez ca nu se face regularizare in luna mai pentru factura emisa in luna aprilie .

---

### Intrebare:

O pizzerie doreste sa desfasoare o campanie de stimulare Vanzari cu mecanismul la 2 pizza cumparate una se primeste gratuit.

Fiind o reducere comerciala acordata in momentul vanzării in ce cont o evidentiez?

Va rog monografie contabila plus descarcare gestiune pentru aceasta Operatiune.

### Raspuns:

Din punct de vedere al impozitului pe profit, conform pct. 13 alin. (1) lit. a) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, in aplicarea prevederilor art. 25 alin. (1) din Codul fiscal, se includ in categoria cheltuielilor de reclama si publicitate si bunurile care se acorda in cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru incercarea produselor si demonstratii la punctele de vanzare, precum si alte bunuri si servicii acordate cu scopul stimulării vanzarilor.

Din punct de vedere al tva, potrivit art. 270 alin. (8) din Codul fiscal, nu constituie livrare de bunuri:

b) acordarea in mod gratuit de bunuri in scop de reclama sau in scopul stimulării vanzarilor sau, mai general, in scopuri legate de desfasurarea activitatii economice, in conditiile stabilite prin normele metodologice.

Conform pct. 7 alin. (10) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, in sensul art. 270 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal:

a) se cuprind in categoria bunurilor acordate in mod gratuit in scopul stimulării vanzarilor bunurile care sunt produse de persoana impozabila in vederea vanzării sau sunt comercializate in mod obisnuit de catre persoana impozabila, acordate in mod gratuit clientului, numai in masura in care sunt bunuri de acelasi fel ca si cele care sunt, au fost ori vor fi livrate clientului.

In baza prevederilor legale mentionate mai sus, cu privire intrebarile dumneavoastra, opinia mea este urmatoarea:

1) din punct de vedere fiscal cheltuiala cu costul bunurilor oferite gratuit este deductibila la calculul impozitului pe profit, conform pct. 13 alin. (1) lit. a) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

2) nu se datoreaza TVA pentru bunurile acordate gratuit daca sunt indeplinite conditiile prevazute la pct. 7 alin. (10) din Norme.

3) opinia mea este ca nu se aplica un plafon in cazul dumneavoastra deoarece acordati clientilor de acelasi fel ca si cele care sunt, au fost ori vor fi livrate clientului.

Daca operatiunea nu este considerata livrare de bun, nu se emite factura.

Avand in vedere prevederile de mai sus, opinia mea este ca produsele respective reprezinta o acordare de bunuri in scopul stimulării vanzarilor care din punct de vedere al impozitului pe profit reprezinta cheltuieli efectuate in scopul desfasurării activitatii economice, iar din punct de vedere al tva nu reprezinta o livrare de bunuri si nu aveti obligatia colectării tva.

Scaderea din gestiune a materialelor consumate de client se efectueaza in momentul acordării bunurilor, indiferent de calitatea clientului (persoana fizica sau persoana juridica), pe baza bonurilor de consum sau a avizelor de insotire a marfii.

Trecerea pe cheltuieli a bunurilor acordate gratuit in scopul stimulării vanzarilor:

6232 = 3xx

Venitul din vanzare va fi numai venitul rezultat din vanzarea a 2 pizza.