

## 1. Întrebare:

Societate comerciala, platitoare de impozit pe profit si platitoare de TVA.

Am vandut un remorcher unei firme din Grecia prin intermeiul unei firme de brokeraj din Italia. Firma de brokeraj mi-a facturat comisionul pentru prestarea facuta (comision forfetar).

Se declara aceasta prestare in Declaratia 207 - nerezidenti?

## Răspuns:

Potrivit prevederilor de la art. 7 pct. 9 din Codul fiscal, comision - orice plata in bani sau in natura efectuata catre un broker, un agent comisionar general sau catre orice persoana asimilata unui broker sau unui agent comisionar general, pentru serviciile de intermediere efectuate in legatura cu o operatiune economica.

Potrivit prevederilor de la art. 223 (1)lit. f) din Codul fiscal, veniturile impozabile obtinute din Romania, indiferent daca veniturile sunt primite in Romania sau in strainatate, sunt: comisioane de la un rezident.

Societatea din Romania va retine impozit la sursa, prin aplicarea cotei de 16% prevazuta la art. 224 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal.

Potrivit prevederilor art. 224 alin. (5), impozitul se calculeaza, respectiv se retine in momentul platii venitului, se declara si se plateste la bugetul de stat pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care s-a platit venitul.

Impozitul se calculeaza, se retine, se declara si se plateste, in lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pietei valutare comunicat de Banca Nationala a Romaniei, pentru ziua in care se efectueaza plata venitului catre nerezidenti.

Societatea va depune declaratia 100 (daca se retine impozit pana la data de 25 a lunii urmatoare celei in care a fost retinut) si declaratia 207 pana in ultima zi a lunii februarie inclusiv a anului curent pentru anul expirat.

In situatia in care se prezinta certificatul de rezidenta fiscala, se vor aplica prevederile de la art. 12 din Conventia incheiata cu Guvernul Republicii Elene, dispozitii care prevad ca (1) Comisioanele provenind dintr-un stat contractant si platite unui rezident al celuilalt stat contractant, pot fi impuse in acel stat.

(2) Totusi, astfel de comisioane pot sa fie impuse in statul contractant din care provin si in conformitate cu legislatia acelui stat, dar impozitul astfel stabilit nu va depasi 5 la suta din suma comisionului.

Autoritatile competente ale statelor contractante vor stabili de comun acord modul de aplicare a acestei limitari

In aplicarea art. 230 alin. (1) din Codul fiscal, referitoare la coroborarea prevederilor Codului fiscal, cu cele ale conventiilor de evitare a dublei impuneri si a legislatiei Uniunii Europene, normele metodologice aprobate prin HG nr. 1/2016, prevad la pct. 18 ca dispozitiile referitoare la comisioane din conventiile de evitare a dublei impuneri, care reglementeaza impunerea in tara de sursa a acestor venituri, se aplica cu prioritate.

Totodata, se mentioneaza ca dispozitiile prevazute la alin. (2) din conventia de evitare a dublei impuneri, cu privire la comisioane, deroga de la prevederile paragrafului 1 al art. 12 din acest tratat.

Aceste dispozitii convin ca veniturile din comisioane sunt impozitate cu prioritate in Romania insa impunerea in statul de sursa nu atrage o dubla impozitare a aceluasi venit deoarece in Grecia societatea

respectiva va primi credit fiscal pentru impozitul platit în România, în condițiile prevăzute de convenție, respectiv cota nu poate depăși 5%.

Asadar, dacă se prezintă certificatul de rezidență fiscală din Grecia, cota de impozit este de 5% .

## 2. Întrebare:

O societate comercială cu cod CAEN 0111, realizează în luna aprilie achiziția unei construcții de tip VILA în suma de 796.504 lei + TVA 19% taxare inversă, construcție 2023 în suprafața utilă de 96.10 mp (P+1E+M) + teren intravilan în suprafața de 27 mp (curți) + teren intravilan în suprafața de 13 mp reprezentând accesoriu al vilei. Scopul achiziției este cu destinația de închiriere imobil.

Care este monografia contabilă a bunului achiziționat în scopul închirierii și cum se înregistrează în imobilizări valoarea vilei (cod clasificare) și valoarea terenurilor având în vedere că prețul din contract nu oferă informații privind valorificarea separată a terenului? Menționăm că terenurile au cărți funciare separate.

## Răspuns:

Din punct de vedere contabil, conform pct. 192 din Reglementările contabile aprobate prin OMFP 1802/2014 terenurile și clădirile sunt active separabile și sunt contabilizate separat, chiar atunci când sunt achiziționate împreună.

Prin urmare, chiar dacă în factura/contract de vânzare-cumpărare este menționată valoarea totală a tranzacției, societatea cumpărătoare va trebui să înregistreze în contabilitate valoarea de achiziție pentru fiecare imobil în parte (teren separat de construcție, corespunzător fiecărei cărți funciare).

Deoarece prețul de achiziție nu este defalcat în contract (este menționat doar un preț global), părțile pot solicita notarului completarea contractului de vânzare-cumpărare cu defalcarea prețului pe componente, în temeiul art. 88 din Legea 36/1995 a notarilor publici sau pot întocmi un act adițional la contract, autentificat și el la notar. În lipsa acestei completări sau rectificări notariale a contractului de vânzare-cumpărare, societatea cumpărătoare va trebui să apeleze la un evaluator autorizat care, în baza unui raport de evaluare, să procedeze la defalcarea prețului de achiziție pe fiecare componentă imobiliară în parte. În baza acestor documente societatea va stabili valoarea de achiziție a construcției și valoarea de achiziție a terenului.

De asemenea, pentru înregistrarea construcției se vor avea în vedere și prevederile pct. 197 din Reglementările contabile aprobate prin OMFP 1802/2014 potrivit cărora proprietățile (teren sau clădire, o parte a unei clădiri sau ambele) deținute mai degrabă pentru a obține venituri din chirii sau pentru creșterea valorii capitalului, ori ambele sunt considerate investiții imobiliare.

Înregistrarea contabilă a achiziției se face prin notele contabile:

% = 404 Furnizori de imobilizări 796.504 lei

215 Investiții imobiliare x lei

2111 Terenuri 796.504-x lei

4426 TVA deductibilă = 4427 TVA colectată 151.336 lei.

### 3. Întrebare:

La calculul impozitului pe venit din trimestrul 4 al fiecarui an se ia în calcul și diferența rezultată dintre veniturile din diferențele de curs valutar și cheltuielile cu diferențele de curs valutar, cf. art.53, alin.2, lit.b din Codul Fiscal?

### Răspuns:

Da, la calculul impozitului pe venit microintreprindere pentru trimestrul IV se adaugă diferența favorabilă dintre veniturile din diferențe de curs valutar, înregistrate în cont 765/768 și cheltuielile din diferențele de curs valutar, înregistrate în cont 665/668.

Art. 53 al Codului fiscal prevede:

*(2) Pentru determinarea impozitului pe veniturile microintreprinderilor, la baza impozabilă determinată potrivit alin. (1) se adaugă următoarele:*

*b) în trimestrul IV sau în ultimul trimestru al perioadei impozabile, în cazul contribuabililor care își încetează existența, diferența favorabilă dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente creanțelor și datoriilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora, și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente, înregistrate cumulativ de la începutul anului; în cazul microintreprinderilor care devin platitoare de impozit pe profit, potrivit art. 52, această diferență reprezintă elemente similare veniturilor în primul trimestru pentru care datorează impozit pe profit; în cazul microintreprinderilor care devin platitoare de impozit pe profit, potrivit art. 52, în primul trimestru al anului fiscal, diferența respectivă nu reprezintă elemente similare veniturilor în acest prim trimestru.*

Pct. 5 din Norme precizează:

*(1) Baza impozabilă asupra căreia se aplică cotele de impozitare prevăzute la art. 51 alin. (1) și (2) din Codul fiscal este reprezentată de totalul veniturilor trimestriale care sunt înregistrate în creditul conturilor din clasa a 7-a Conturi de venituri, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad categoriile de venituri menționate la art. 53 alin. (1) și se adaugă elementele menționate la art. 53 alin. (2) din Codul fiscal.*

### 4. Întrebare:

Suntem o firmă IT, cream pentru vânzare software. Vânzarea se face prin SaaS, software as a service, facturăm servicii (contul 704).

1. Putem să contabilizăm cheltuielile salariale ca și investiții efectuate pentru crearea softului? Dacă da, care este monografia contabilă?
2. Cum ținem evidența contabilă a softului creat? Se contabilizează ca și imobilizări necorporale sau se folosește un alt cont?

### Răspuns:

Potrivit prevederilor pct. 144 și următoarele din Reglementările contabile, sunt prevăzute condițiile pentru recunoașterea unei imobilizări necorporale.

O imobilizare necorporală este un activ nemonetar identificabil fără formă fizică.

Daca un element nu indeplineste conditiile de recunoastere a unei imobilizari necorporale, costul aferent achizitiei sau realizarii sale pe plan intern este recunoscut drept cheltuiala in momentul in care este suportat.

Potrivit prevederilor art. 152, beneficiile economice viitoare generate de o imobilizare necorporala pot include venituri din vanzarea produselor sau serviciilor, economii de costuri ori alte beneficii rezultate din utilizarea activului de catre entitate.

Astfel, recunoasterea si evaluarea programelor informatice generate intern este o problema complexa, avand in vedere necesitatea demonstrarii existentei unui activ identificabil, a faptului ca acesta va genera beneficii economice viitoare probabile, precum si momentul obtinerii de beneficii economice. Este necesar, totodata, sa se determine in mod fiabil costul activului.

Entitatea delimiteaza procesul de generare a acestuia in:

a) faza de cercetare - activitatile desfasurate in cadrul acestei faze au ca scop obtinerea de cunostinte noi, stabilirea cerintelor si identificarea functiilor viitorului produs software, evaluarea alternativelor pentru materiale, instrumente de lucru, procese si servicii si selectarea acestora, efectuarea unei prime estimari a costurilor.

Pe parcursul derularii fazei de cercetare, societatea nu poate demonstra faptul ca acesta indeplineste conditiile de recunoastere ca element de activ si, prin urmare, costurile aferente sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadelor in care sunt suportate.

b) faza de dezvoltare - consta in aplicarea rezultatelor si cunostintelor provenite din cercetare intr-un plan sau proiect in baza caruia se va realiza implementarea programului informatic, stabilindu-se, printre altele, resursele tehnice, financiare si de alta natura necesare a fi utilizate in cadrul proiectului si posibilitatea utilizarii acestor resurse.

In privinta recunoasterii in categoria imobilizarilor necorporale a cheltuielilor aferente realizarii aplicatiei software, trebuie verificat in ce masura sunt respectate cerintele referitoare la recunoasterea si evaluarea imobilizarilor necorporale prevazute la pct. 153 din Reglementarile contabile aprobate prin OMFP 1802/2014, precum si cele cuprinse la pct. 167 cu privire la recunoasterea imobilizarilor necorporale provenite din faza de dezvoltare a unui proiect intern.

Un exemplu practic concret de recunoastere in contabilitate a unui program informatic realizat in regie proprie si de obtinere a veniturilor in urma valorificarii lui pe baza de abonament, inclusiv monografia contabila aferenta este prezentat la pg. 24-29 din Ghidul privind aplicarea Reglementarilor contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare consolidate, aprobate prin OMFP 1802/2014, cu modificarile si completarile ulterioare, disponibil pe site-ul [www.mfinante.ro](http://www.mfinante.ro), la sectiunea Domenii de activitate/Reglementari contabile/Agenti economici/Ghiduri practice economice.

Daca sunt indeplinite conditiile pentru recunoasterea unei imobilizari necorporale, inregistrările contabile vor fi:

In faza de cercetare, cheltuielile nu vor fi inregistrate in costul activului si vor fi inregistrate direct in cheltuielile perioadei:

6xx=%

28xx Cheltuieli amortizare imobilizari

3xx Materiale

641=421 Cheltuieli salarii

În faza de dezvoltare - în cursul lunii, cheltuielile de producție aferente perioadei se evidențiază în funcție de natura acestora, prin debitul conturilor de cheltuieli în corespondență cu conturile corespunzătoare (28x Amortizări privind imobilizările, 3xx Conturi de stocuri, 4xx Conturi de terți, precum și salarii cont 421);

La finele fiecărei luni suma costurilor suportate se înregistrează în contabilitate ca imobilizări de natura cheltuielilor de dezvoltare, articol contabil:

203 Cheltuieli de dezvoltare = 721 Venituri din producția de imobilizări necorporale .

Pentru punerea programului informatic în funcțiune (respectiv la momentul în care acesta va începe să fie utilizat ) se va întocmi Procesul Verbal de punere în funcțiune (cod 14-2-5/b) și se efectuează articolul contabil:

208 Alte imobilizări necorporale = 203 Cheltuieli de dezvoltare

iar din luna următoare se înregistrează amortizarea:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor = 2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale

Dpdv fiscal, amortizarea fiscală se calculează începând cu luna următoare celei în care imobilizarea necorporală amortizabilă (soft-ul) este pusă în funcțiune, până la recuperarea integrală a valorii de intrare.

## 5. Întrebare:

O societate din domeniul construcțiilor are contracte cu Germania și detasează sau delegea muncitori la diverse societăți din Germania pentru prestare servicii în construcții. Salariaților li se asigură cazarea, transportul și diurna cf. Codului fiscal pe perioada lucrărilor. Acest tip de cazare oferită salariaților aflați în deplasare intră în limita de 33% prevăzută de OG 16?

## Răspuns:

Conform art. 76 alin. (2) lit. k) și art. 139 alin. (1) lit. j) din Codul fiscal, intră în baza de calcul al impozitului pe venit și al contribuțiilor sociale indemnizația de delegare, indemnizația de detasare, inclusiv indemnizația specifică detasării transnaționale, prestațiile suplimentare primite de lucrătorii mobili prevăzuți în Hotărârea Guvernului nr. 38/2008 privind organizarea timpului de muncă al persoanelor care efectuează activități mobile de transport rutier, cu modificările ulterioare, precum și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați potrivit legislației în materie, pe perioada desfășurării activității în altă localitate, în țară sau în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

- (i) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului, pentru personalul autorităților și instituțiilor publice, în limita a 3 salarii de bază corespunzătoare locului de muncă ocupat;
- (ii) în străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurna, prin hotărâre a Guvernului, pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, în limita a 3 salarii de bază corespunzătoare locului de muncă ocupat.

Plafonul aferent valorii a 3 salarii de bază corespunzătoare locului de muncă ocupat se calculează prin raportarea celor 3 salarii la numărul de zile lucrătoare din luna respectivă, iar rezultatul se multiplică cu numărul de zile din perioada de delegare/detasare/desfășurare a activității în altă localitate, în țară sau în străinătate.

Conform art. 76 alin. (4) lit. h) din Codul fiscal:

*(4) Urmatoarele venituri nu sunt impozabile, in intelesul impozitului pe venit:*

*h) indemnizatia de delegare, indemnizatia de detasare, inclusiv indemnizatia specifica detasarii transnationale, prestatiile suplimentare primite de lucatorii mobili prevazuti in Hotararea Guvernului nr. 38/2008, cu modificarile ulterioare, precum si orice alte sume de aceeași natura, primite de salariați potrivit legislatiei in materie, pe perioada desfasurarii activitatii in alta localitate, in tara sau in strainatate, in interesul serviciului, in limita plafonului neimpozabil stabilit la alin. (2) lit. k), precum si cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport si cazare.*

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal stabilesc ca in categoria cheltuielilor de delegare si detasare se cuprind cheltuielile cu transportul, cazarea, precum si indemnizatia de delegare si de detasare in tara si in strainatate, stabilite in conditiile prevazute de lege sau in contractul de munca aplicabil.

Avand in vedere reglementarile de mai sus, cheltuielile de cazare in perioada detasarii transnationale/delegarii, NU se incadreaza in tratamentul fiscal reglementat la art. 76 alin. (4<sup>1</sup>) din Codul fiscal (nu se aplica plafonul de 33% din salariu de baza brut). Aceste chetuieli sunt neimpozabile conform documentului justificativ in baza actului aditional de detasare transnationala in care ar trebui sa fie mentionate.