



# Circulara contabilului român

an 4 / nr. 43,  
aprilie 2017

Soluții eficiente pentru cele mai presante probleme fiscal-contabile

## EDITORIAL

### Cu prietenie și iertare



Atunci când într-o cameră, la o masă, într-o anumită situație, sunt prezente mai multe persoane, este o provocare să meargă totul ca pe roate.

Cu personalități și caractere distincte, avem idei diferite, gândim altfel, suntem schimbători, sensibili și enigmatici, fiecare în felul nostru.

Este de înțeles de ce ajungem să facem față unor situații delicate chiar și în relațiile de prietenie!

De găsit vina este foarte simplu. Mai complicat este, cu siguranță, să facem aceste relații să meargă perfect!

Deși este imposibil să nu existe dificultăți în relația cu ceilalți, singura soluție este să iertăm și să trecem mai departe.

Drumul spre împăcare trece pe la iertare. Ca să ne împăcăm, cineva trebuie să facă primul pas și să ierte. Ca întotdeauna, cel mai puternic face acel prim pas.

David Trușcă  
Redactor-șef

## Leșirea din sistemul de impunere pentru microîntreprindere. Regim fiscal

*O societate plătitoare de impozit pe profit în 2016, care a avut la data de 31.12.2016 o cifră de afaceri de 400.000 de euro, a trecut de la 01.02.2017 la plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor și a depus declarația 101 pe luna ianuarie 2017. În luna martie 2017 are o cifră de afaceri de peste 500.000 de euro. Va trebui să treacă din nou la impozit pe profit.*

*Ce declarații aferente lunilor februarie și martie pentru impozitul pe profit sau pe impozitul pe veniturile microîntreprinderilor va avea de depus în aprilie 2017?*

*Cu ce dată trece la impozitul pe profit?*

Potrivit prevederilor art. 52 alin. (1) din Codul fiscal, dacă în cursul unui an fiscal o microîntreprindere realizează venituri mai mari de 500.000 euro sau

[continuare pe pagina 2](#)

### DIN SUMAR:

- 2 • Achiziții intracomunitare de servicii și achiziții autoturisme second-hand
- 3 • Cum reducem capitalul social pentru a deveni microîntreprindere?
- 4 • Vânzare apartament. Cu ajustare TVA sau fără ajustare TVA?
- 4 • Procedura referitoare la avansul plătit de asociat
- 5 • Atenție la plata dividendelor! Plafoane legale
- 5 • Grădiniță — cod CAEN 5629. Impozit specific și/sau impozit pe profit?
- 6 • Cum înregistrăm combustibilul folosit de o microîntreprindere?
- 6 • Facturare de prestare servicii intracomunitare de către o societate nou-înființată
- 7 • Care este regimul TVA pentru prestări servicii electronice către persoane neimpozabile?
- 8 • Încasări în valută pe teritoriul României
- 9 • Tratament fiscal pentru avans cu taxare inversă plătit și pierdut
- 10 • Procedura de depunere a bilanțului de lichidare
- 10 • Care sunt implicațiile legale pentru comerțul cu amănuntul?
- 10 • Fuziune prin absorbție. Anularea titlurilor
- 12 • Tratament fiscal pentru tombolă cu premii pentru salariați
- 12 • Cum înregistrăm contabil produsele reziduale?

Așa cum se poate constata, spre deosebire de achiziția autoturismelor pentru care firma B aplică regimul special second hand, operațiune care nu este impozabilă în România, serviciile prestate de către aceeași firmă B sunt impozabile în România, motiv pentru care valoarea acestora se raportează și prin declarația informativă cod 390 VIES.

Regimul special second-hand utilizat de către societatea A în România este un regim de taxare, caz în care societatea A exercită dreptul de deducere a sumei TVA deductibile înregistrate în rulajul debitor al contului 4426 ca efect al aplicării regimului de taxare inversă prin formula contabilă  $4426 = 4427$  pentru serviciile primite de la firma B din Germania. Astfel, societatea A din România exercită dreptul de deducere în baza prevederilor art. 297 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal:

„(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă

taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile.”

Din punctul de vedere al impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, serviciul de înmatriculare nu este impozabil în România deoarece nu se încadrează în categoria veniturilor impozabile obținute din România, enumerate la art. 223 alin. (1) de la lit. a) la lit. p) din Codul fiscal adoptat prin Legea nr. 227/2015. Nu se încadrează în categoria veniturilor impozabile în România nici serviciile de transport, aspect reglementat în mod expres prin art. 223 alin. (1) lit. k):

„(1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt: ... k) venituri din servicii prestate în România, exclusiv transportul internațional și prestările de servicii accesorii acestui transport”.

## Cum reducem capitalul social pentru a deveni microîntreprindere?

*Cum se poate reduce capitalul social de la 120.000 lei sub 45.000 lei pentru a fi microîntreprindere? Care sunt condițiile obligatorii pentru a fi microîntreprindere?*

Reducerea capitalului social se poate realiza în condițiile art. 204 din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, adică prin hotărârea adunării asociaților, constatată printr-un înscris în forma prevăzută de lege, care trebuie menționată în registrul comerțului și publicată în Monitorul Oficial al României.

Potrivit dispozițiilor art. 207 alin. (1) din Legea nr. 31/1990, o societate comercială are la dispoziție trei posibilități pentru reducerea capitalului social:

- micșorarea numărului de acțiuni;
- reducerea valorii nominale a acțiunilor;
- dobândirea propriilor acțiuni, urmată de anularea lor.

Prin O.U.G. nr. 3/2017 au fost aduse importante modificări și completări Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal. Conform articolului 47 din Codul fiscal, o microîntreprindere este, în 2017, acea persoană juridică ce a îndeplinit cumulativ, la 31 decembrie 2016, următoarele condiții:

- a realizat venituri, altele decât cele din activități desfășurate în domeniul bancar, în domeniile asigurărilor și reasigurărilor, al pieței de capital, în domeniile jocurilor de noroc sau activități de explorare, dezvoltare, exploatare a zăcămintelor petroliere și gazelor naturale;
- a realizat venituri, altele decât cele din consultanță și management, în proporție de peste 80% din veniturile totale;
- a realizat venituri care nu au depășit echivalentul în lei a 500.000 euro (noul plafon introdus);
- capitalul social a fost deținut de persoane, altele decât statul și autoritățile locale;
- nu se află în dizolvare cu lichidare, înregistrată în registrul comerțului sau la instanțele judecătorești.

Concomitent cu măsura majorării plafonului, O.U.G. nr. 3/2017 introduce o cotă de impozitare de 1% pentru microîntreprinderile care au cel puțin un salariat angajat în baza unui contract de muncă, în condițiile în care, până acum, întreprinderile cu un singur salariat aplicau o cotă de impozitare de 2%.

În continuare, microîntreprinderile care nu au nici măcar un salariat vor aplica o cotă de impozitare de 3%.

## Atenție la plata dividendelor! Plafoane legale

*O societate dorește să facă Hotărârea Asociaților în fiecare zi pentru distribuirea dividendelor și să le plătească prin casierie în limita a 10.000 lei/zi/asociat. Este corect?*

Potrivit art. 4 alin. (4) din Legea nr. 70/2015, operațiunile de plăți în numerar efectuate de persoanele juridice, către persoane fizice, reprezentând contravaloarea unor achiziții de bunuri sau a unor prestări de servicii, dividende, cesiuni de creanțe sau alte drepturi și restituiri de împrumuturi sau alte finanțări se efectuează cu încadrarea în plafonul zilnic de 10.000 lei către o persoană.

Sunt interzise plățile fragmentate în numerar către o persoană, pentru tranzacțiile mai mari de 10.000 lei. Prin urmare, nu se poate plăti în fiecare zi sau în fiecare lună numerar câte 10.000 lei către aceeași persoană reprezentând dividende cuvenite.

Plata unui dividend repartizat mai mare de 10.000 lei către o singură persoană fizică se poate face:

- 10.000 lei în numerar;
- diferența prin virament bancar.

Plata dividendelor către mai multe persoane fizice se poate face în mai multe zile sau în aceeași zi cu încadrarea în plafonul de 10.000 lei/persoană.

## Grădiniță — cod CAEN 5629. Impozit specific și/sau impozit pe profit?

*1. O grădiniță plătitoare de impozit pe profit are cifra de afaceri mai mare de 500.000 euro.*

*În certificatul constatator are și codul CAEN 5629 — alte servicii de alimentație.*

*Acest cod CAEN permite să se înființeze bucătărie proprie pentru prepararea mesei pentru copii.*

*În contractul de prestări servicii educaționale, masa nu este specificată separat, este inclusă în prestarea serviciului.*

*Stabilim dacă societatea trebuie să depună și să plătească impozit specific.*

*2. O grădiniță, la 31.12.2016, era plătitoare de impozit pe profit și la 01.02.2017 a trecut la micro, deoarece cifra de afaceri era sub 500.000 euro.*

*Are codul CAEN 5629 existent în actul constitutiv și veniturile pentru învățământul preșcolar sunt neimpozabile.*

*Trebuie să plătească impozit specific?*

*3. Trebuie să plătească impozit specific în situația în care are after school în aceeași societate?*

Potrivit prevederilor existente în proiectul de modificare a Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, persoanele juridice române, altele decât cele care, la data de 1 ianuarie 2017, îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 47 din Codul fiscal, și care la aceeași dată îndeplinesc condițiile prevăzute de Legea nr. 170/2016

privind impozitul specific unor activități intră sub incidența prevederilor acestei legi.

Astfel, pentru situația prevăzută la punctul 1, societatea va plăti impozit specific pentru activitatea desfășurată pe CAEN 5629 și impozit pe profit pentru celelalte activități. Normele de aplicare a Legii nr. 170/2016 sunt, de asemenea, în fază de proiect.

Până la 31.03.2017 trebuia depusă declarația 010 pentru a aplica și impozit specific.

Pentru grădinița de la punctul 2 se aplică același tratament. Pentru că nu a devenit microîntreprindere de la 01.01.2017, societatea va rămâne plătitor de impozit pe profit și impozit specific în 2017, chiar dacă cifra de afaceri este mai mică de 500.000 euro.

Pentru rezolvarea acestei situații va trebui să solicite anularea formularului 010 depus pentru trecerea la micro, să depună o rectificativă pentru declarația 101 (depusă pentru ianuarie 2017) și să depună declarația 010 pentru aplicarea impozitului specific.

Rectificativa pentru declarația 101 se depune în scopul anulării sumelor înregistrate pentru luna ianuarie 2017 (nu se poate cere anularea acestei declarații).

În situația în care există și after school în aceeași societate, se aplică tratamentul corespunzător, similar situației de mai sus (grădiniță sau after school, e același lucru din punctul de vedere al impozitului specific).

nitare, societatea nou-înființată are obligația înregistrării sale în scopuri de TVA pentru serviciile prestate intracomunitare, prin depunerea Cererii formular 091 la organul fiscal competent, conform art. 317 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal și pct. 90 alin. (4) din Normele din aplicare a acestui articol;

– înregistrarea societății în scopuri de TVA pentru achiziții intracomunitare este considerată valabilă de la data solicitării înregistrării sale la organul fiscal competent, conform pct. 90 alin. (2) din Normele de aplicare a art. 317 din Codul fiscal;

– ulterior, după înregistrarea sa în scopuri de TVA pentru servicii intracomunitare, va putea emite factura în care va menționa codul său valid TVA.

Societatea va utiliza codul său de înregistrare în scopuri de TVA strict pentru operațiunile intracomu-

nitare (codul de înregistrare nu este valid pentru operațiunile desfășurate pe teritoriul național, societatea nefiind înregistrată în scopuri de TVA pentru tranzacții în România).

**Caz 2** – locul prestării serviciului NU este statul intracomunitar (când societatea prestează servicii care se încadrează în oricare din prevederile art. 278 alin. (3) – (7) din Codul fiscal, sau pentru care aplică prevederile art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, dar care nu sunt servicii intracomunitare, respectiv sunt prestate către o persoană impozabilă stabilită în afara comunității):

– societatea nou-înființată NU are obligația înregistrării sale în scopuri de TVA pentru serviciile prestate intracomunitare;

– factura va fi emisă fără a se menționa atributul fiscal „RO”.

## Care este regimul TVA pentru prestări servicii electronice către persoane neimpozabile?

*În cazul în care societatea prestează servicii electronice (servicii informatice ce se furnizează pe cale electronică) către o persoană fizică neimpozabilă din Statele Unite, ce regim aplică referitor la TVA și conform cărei baze legale? Factura se emite cu TVA?*

Societatea, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în România, prestează servicii furnizate pe cale electronică pentru o persoană fizică, neimpozabilă din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, stabilită în Statele Unite ale Americii.

În acest caz, pentru a stabili statul care are dreptul de a aplica TVA asupra acestei operațiuni, trebuie determinat locul prestării de servicii, în conformitate cu regulile specifice menționate la art. 278 alin. (5) din Codul fiscal:

„(5) Prin excepție de la prevederile alin. (3), locul următoarelor servicii este considerat a fi:

- h) locul unde beneficiarul este stabilit, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită, în cazul următoarelor servicii prestate către o persoană neimpozabilă:
1. serviciile de telecomunicații;
  2. serviciile de radiodifuziune și televiziune;
  3. serviciile furnizate pe cale electronică.”

Astfel, având în vedere faptul că beneficiarul serviciilor este o persoană neimpozabilă stabilită într-un stat extraco-

munitar, operațiunea desfășurată de societate nu este impozabilă în România, iar factura aferentă nu trebuie emisă cu TVA.

Totuși, trebuie să se aibă în vedere prevederile specifice legate de determinarea locului unde beneficiarul este stabilit, aplicabile în cazul acestor tipuri de servicii, prevăzute la punctul 21 din Normele de aplicare a art. 278 alin. (5) din Codul fiscal:

„(2) În cazul în care, în conformitate cu art. 278 alin. (5) lit. e), g) și h) din Codul fiscal, o prestare de servicii este impozabilă la locul în care este stabilit clientul sau, în absența unui sediu, la locul în care acesta are domiciliul stabil sau reședința obișnuită, prestatorul determină respectivul loc pe baza informațiilor faptice furnizate de client și trebuie să verifice aceste informații pe baza procedurilor de securitate comerciale normale cum ar fi cele legate de verificarea identității sau a plății.

(3) În cazul în care serviciile care intră sub incidența art. 278 alin. (5) lit. e), g) și h) din Codul fiscal sunt prestate unei persoane neimpozabile care este stabilită în mai multe țări sau care are domiciliul stabil într-o țară și reședința obișnuită în alta, se acordă prioritate:

- a) în cazul unei persoane juridice neimpozabile, locului menționat la pct. 14 alin. (5) lit. a), cu excepția cazului în care există elemente de probă că serviciul este

i) persoane juridice și alte entități, pentru plăți efectuate către furnizorii și subfurnizorii de bunuri și servicii pentru produsele și serviciile exportate.

Având în vedere cele menționate anterior, considerăm că societatea poate încasa în valută doar de la clienții nerezidenți.

## Tratament fiscal pentru avans cu taxare inversă plătit și pierdut

*Societatea A a încheiat un contract de rezervare pentru un imobil cu societatea B. Societatea B a facturat un avans cu taxare inversă pe care societatea A l-a achitat, dar conform contractului de rezervare societatea A trebuie să achite până la o anumită dată restul diferenței, altfel pierde avansul.*

*Societatea A nu s-a încadrat în termen și a pierdut avansul, conform clauzelor din contractul de rezervare, avansul reprezentând daune-interese.*

*Stabilim:*

- *ce înregistrări contabile intervin în acest caz pentru societatea A;*
- *dacă avansul pierdut este o cheltuială deductibilă sau nedeductibilă;*
- *ce regim are TVA în acest caz, factura de avans fiind emisă cu taxare inversă.*

Potrivit art. 287 lit. a) din Codul fiscal, baza de impozitare a TVA se reduce în cazul desființării totale sau parțiale a contractului pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, înainte de efectuarea acestora, dar pentru care au fost emise facturi în avans.

Conform punctului 32 alin. (1) din Normele metodologice, în situațiile prevăzute la art. 287 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. 287 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile.

În acest scop, furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului.

De asemenea, potrivit art. 330 alin. (2) din Codul fiscal, în situațiile prevăzute la art. 287, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită fac-

turi, cu valorile înscrise cu semnul minus sau, după caz, o mențiune din care să rezulte că valorile respective sunt negative când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus sau fără mențiunea din care să rezulte că valorile respective sunt negative, dacă baza de impozitare se majorează, care se transmit și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 287 lit. d).

Dacă furnizorul de bunuri nu emite factura de corecție prevăzută la art. 330 alin. (2), conform art. 330 alin. (3) din Codul fiscal, societatea trebuie să emită o autofaktură în vederea ajustării bazei de impozitare și a taxei deductibile, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care au intervenit evenimentele prevăzute la art. 287 lit. a)-c) și e).

Astfel, furnizorul are obligația să emită o factură de stornare a avansului, iar societatea va înregistra operațiunea similar celei inițiale, dar cu sumele în roșu.

Sumele s-au transformat în daune-interese. Conform art. 286 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal, baza de impozitare a TVA nu cuprinde sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă/definitivă și irevocabilă, după caz, penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate.

Din punctul de vedere al impozitului pe profit, potrivit punctului 13 alin. (1) lit. j) din Normele metodologice ale Codului fiscal, date în aplicarea prevederilor art. 25 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice cheltuielile reprezentând dobânzi penalizatoare, penalități și daune-interese, stabilite în cadrul contractelor încheiate, în derularea activității economice, cu persoane rezidente/nerezidente, pe măsura înregistrării lor.

Deci sumele plătite cu titlu de avans care s-au transformat în daune-interese nu sunt în sfera TVA și sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, sume care vor fi înregistrate în contul 6581/deductibil.