

# Caietul

An 3 • Nr. 10 • septembrie 2019

# Contabilului profesionist

## TOP SOLUȚII FISCALE

**CADOU oferit EXCLUSIV abonaților  
la «Taxe și Impozite Actual.  
Noutăți legislative și studii de caz»**

## Cuprins

Activitate suspendată.TVA .....	3
TVA exigibilă .....	4
Deductibilitate diurnă .....	5
Înregistrare în contabilitate materii prime .....	6
Cheltuieli asigurare salariați . .....	7
Suspendare societate. Înregistrare în scop de TVA .....	8
Cesiune creanțe .....	10
Facturare achiziții .....	11
Dizolvare/lichidare societate .....	12
Achiziție intracomunitară de bunuri .....	15
Înregistrări contabile. Gestiune .....	16
Contribuții sociale persoane fizice. Venituri din proprietate intelectuală .....	17
Înregistrări contabile. Construcție hală .....	18
Cheltuieli de sponsorizare/mecenat .....	20
Livrare intracomunitară de bunuri .....	20
PFA. Suspendare activitate PFA .....	22
Profit reinvestit pentru mijloace fixe .....	23
Stornare facturi neîncasate .....	24

# ACTIVITATE SUSPENDATĂ. TVA

## PROBLEMĂ FISCALĂ

O societate comercială, plătitoare de TVA, suspendă activitatea pentru o perioadă de 3 ani. La reluarea activității poate să fie din nou plătitoare de TVA?

## SOLUȚIA

Suspendarea temporară a activității unei societăți este reglementată, indirect, prin art. 237 din Legea nr. 31/1990 privind legea societăților și poate fi efectuată pentru o perioadă de cel mult 3 ani. În situația în care, după expirarea acestei perioade, nu se reia activitatea societății, tribunalul are dreptul să pronunțe dizolvarea societății la cererea oricărei persoane interesate, precum și a Oficiului Național al Registrului Comerțului, aspect reglementat prin art. 237 alin. (1) lit. d):

*„(1) La cererea oricărei persoane interesate, precum și a Oficiului Național al Registrului Comerțului, tribunalul va putea pronunța dizolvarea societății în cazurile în care... d) a încetat activitatea societății sau nu a fost reluată activitatea după perioada de inactivitate temporară, anunțată organelor fiscale și înscrisă în registrul comerțului, perioadă care nu poate depăși 3 ani de la data înscrierii în registrul comerțului;”.*

Astfel, la expirarea perioadei de suspendare, societatea trebuie să își reia activitatea prin îndeplinirea formalităților necesare la registrul comerțului, conform unei proceduri similare cu cea aplicată în cazul solicitării inactivității temporare (cerere înscriere mențiuni, hotărârea AGA de reluare a activității etc. Informațiile sunt disponibile la adresa de internet: <https://www.onrc.ro/index.php/ro/mentiuni/persoane-juridice/suspendarea-sau-reluarea-activitatii>).

De asemenea, având în vedere că, în urma înscrierii inactivității temporare la registrul comerțului, societatea va fi înregistrată în Registrul contribuabililor inactivi conform prevederilor art. 92 alin. (1) lit. d) din Codul de procedură fiscală, societatea trebuie să depună la organul fiscal competent cererea de reactivare conform procedurii reglementate prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.289/2017.

Reînregistrarea în scopuri de TVA nu este obligatorie după încetarea perioadei de suspendare a activității economice, fiind opțiunea persoanei impozabile cu codul de TVA anulat din oficiu să solicite reînregistrarea. În acest sens, aduc drept argument prevederile art. 316 alin. (12) lit. a) din Codul fiscal.

*„După anularea înregistrării în scopuri de TVA conform alin. (11) lit. a)-e) și h), organele fiscale înregistrează persoanele impozabile la solicitarea acestora, astfel:*

*A) în situația prevăzută la alin. (11) lit. a), dacă încetează situația care a condus la anulare, de la data comunicării deciziei de înregistrare în scopuri de TVA”.*

Procedura de înregistrare, la cerere, în scopuri de taxă pe valoarea adăugată este reglementată prin O.P.A.N.A.F. nr. 2.011 din 5 iulie 2016, modificat prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.300 din 16 noiembrie 2017. Prin acest act normativ este reglementat și formularul cod 099 „Cerere de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, potrivit art. 316 alin. (12) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare”.

## CONCLUZIE

În concluzie, la reluarea activității poate fi din nou plătitoare de TVA, dar numai dacă solicită reînregistrarea.

În altă ordine de idei, dacă societatea se află în inactivitate temporară, înregistrată la registrul comerțului, poate solicita organelor fiscale aprobarea unui regim de declarare derogatoriu, caz în care trebuie, pe lângă faptul să nu desfășoare niciun fel de activitate, să îndeplinească și alte condiții, între care să figureze în evidența fiscală cu toate obligațiile declarative și de plată îndeplinite, după cum se prevede la lit. A) pct. 3 din Procedura de aprobare a regimului de declarare derogatoriu, aprobată prin O.P.A.N.A.F. nr. 889/2016.

În ceea ce privește declarația informativă cod 394, trebuie să aveți în vedere faptul că raportarea achizițiilor se efectuează în cartușul C, în luna calendaristică în care factura a fost primită, indiferent de faptul că:

- se amână sau nu se amână dreptul de deducere;
- se exercită sau nu se exercită dreptul de deducere. De exemplu, în cazul achiziției unui autoturism pentru care se limitează dreptul de deducere deoarece nu este utilizat, exclusiv, în scopul desfășurării activității economice.

## DEDUCTIBILITATE DIURNĂ

### PROBLEMĂ FISCALĂ

O societate înființată anul acesta execută montaj de ascensoare în Belgia. Salariul de încadrare este salariul minim din Belgia și diurna de 30 euro pe zi, din care angajații își plătesc cazarea și masa. Este deductibilă diurna, ținând cont că deplasarea depășește 60 de zile calendaristice?

### SOLUȚIA

Conform art. 44 alin. (1) din Codul muncii, delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni și se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice, numai cu acordul salariatului. Refuzul salariatului de prelungire a delegării nu poate constitui motiv pentru sancționarea disciplinară a acestuia.

Redactarea acestui articol este ambiguă, lăsând loc la interpretări diferite.

Astfel, o interpretare a textului legal ar putea fi în sensul că perioadele succesive pe care se poate prelungi delegarea cu acordul salariatului pot totaliza un maximum de 60 de zile calendaristice, situație ce ar atrage posibilitatea delegării unui salariat pentru maximum 120 de zile calendaristice în 12 luni, respectiv maximum 60 de zile din dispoziția unilaterală a angajatorului și maximum 60 de zile calendaristice cu acordul salariatului. Această interpretare decurge și din caracterul delegării de măsură temporară. Or, a accepta că delegarea, chiar cu acordul salariatului, poate fi dispusă la infinit, transformă această măsură într-una definitivă.

Totodată, într-o altă interpretare, pe care noi o împărtășim, fiecare perioadă pentru care se poate prelungi delegarea cu acordul salariatului este de maximum 60 de zile calendaristice, interpretare ce conduce la posibilitatea prestării muncii în delegație pe o perioadă mai mare de 120 de zile calendaristice pe an.

Opinia noastră este întemeiată și pe cele menționate în expunerea de motive a Legii nr. 40/2011 (legea prin care a fost modificat art. 44 din Codul muncii), respectiv „*posibilitatea prelungirii delegării pe perioade de maximum 60 de zile, cu acordul scris al salariatului a fost propusă pentru a facilita desfășurarea activității angajatorului în efectuarea anumitor lucrări care necesită o perioadă de timp mai mare decât termenul prevăzut în actuala reglementare*”.

Reglementarea anterioară intrării în vigoare a Legii nr. 40/2011 prevedea că delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile și se poate prelungi, cu acordul salariatului, cu cel mult 60 de zile.

Însă, din cauza reglementării ambigue, organele fiscale pot să interpreteze art. 44 alin. (1) în sensul că delegarea, inclusiv perioada de delegare cu acordul salariatului, nu poate depăși 120 de zile pentru a limita la această perioadă posibilitatea de acordare a diurnei netaxabile.

Menționăm că astfel de interpretări ale organelor fiscale există în practică în sensul că există decizii ale organelor fiscale prin care au reîncadrat diurna și cheltuielile de transport și cazare pentru perioada care a depășit 120 de zile pe an.

# ÎNREGISTRARE ÎN CONTABILITATE MATERII PRIME

## PROBLEMĂ FISCALĂ

Societatea primește cu aviz de expediție, de la o firmă cu cod intracomunitar valabil din UE, materie primă pentru efectuarea unei activități de dezvoltare în domeniul farmaceutic – dezvoltarea unui produs nou. Acest lucru înseamnă că autorizația de punere pe piață va avea firma din UE, noi efectuăm un serviciu de dezvoltare pentru ei, pe care îl vom factura. Aceste materii prime se vor consuma, fără a rezulta un produs finit în această fază.

1. Pot să înregistrez în contabilitate, în contul în afara bilanțului, aceste materii prime având în vedere că se vor consuma, fără a se reîntoarce în țara de expediție?
2. În această situație pot utiliza registrul non-transferurilor? Sau voi avea nevoie de o factură fiscală emisă de furnizor?
3. La facturarea serviciului de dezvoltare voi cuprinde în preț valoarea materiei prime?
4. Dar în cazul unui serviciu efectuat asupra materiei prime primite din UE, care se consumă la o analiză/studio de stabilitate, cum voi proceda din punct de vedere fiscal?

## SOLUȚIA

Modalitatea de derulare a operațiunilor trebuie să se regăsească în contractul încheiat între părți, respectiv: materiile prime care sunt trimise, operațiunile de efectuat de către prestator.

Dacă societatea prestează doar un serviciu (activități de dezvoltare sau analize, studii) asupra unor bunuri ce aparțin beneficiarului (nu se transferă un drept de proprietate asupra acestora de la societatea din UE la prestatorul din România), societatea din Uniunea Europeană nu are obligația să emită o factură către societatea din România.

Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014 stabilesc după cum urmează:

„284. –

(1) Deținerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, precum și efectuarea de operațiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise.

(2) În aplicarea alin. (1) este necesar să se asigure:

A) recepționarea tuturor bunurilor materiale intrate în entitate și înregistrarea acestora la locurile de depozitare. Bunurile materiale primite pentru prelucrare, în custodie sau în consignatie se recepționează și înregistrează distinct ca intrări în gestiune. În contabilitate, valoarea acestor bunuri se înregistrează în conturi în afara bilanțului.

(...)

354. –

(1) Drepturile și obligațiile, precum și unele bunuri care nu pot fi integrate în activele și datoriile entității se înregistrează în contabilitate în conturi în afara bilanțului, denumite și conturi de ordine și evidență.

(2) În această categorie se cuprind: angajamente (giruri, garanții, cauțiuni) acordate sau primite în relațiile cu terți; imobilizări corporale luate cu chirie; valori materiale primite spre prelucrare sau reparare, în păstrare sau custodie; debitori scoși din activ, urmăriți în continuare; stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință; redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate; efecte scontate neajunse la scadență; bunuri proprietate publică primite în administrare, concesiune sau cu chirie de către regii autonome, societăți/companii naționale, societăți; bunuri din domeniul privat al statului, care nu îndeplinesc condițiile de recunoaștere ca active; dobânzi aferente contractelor de leasing financiar, neajunse la scadență; certificate de emisii de gaze cu efect de seră primite, care nu au stabilită o valoare și, prin urmare, nu pot fi recunoscute în conturi bilanțiere, precum și alte valori.”

Astfel, materiile prime și alte bunuri primite de către societate în vederea prelucrării/analizei/efectuării unor studii se înregistrează în afara bilanțului cu ajutorul contului 8032 – Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare, în debit materiile prime primite și în credit materiile prime consumate.

În materie de TVA, pentru aceste operațiuni se aplică măsurile de simplificare prevăzute de O.M.F.P. nr. 102/2016 dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții prevăzute la art. 3 din ordin:

A). contractorul principal:

1. este o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în statul membru în care este stabilit – Italia;

2. nu are un cod de înregistrare în scopuri de TVA în statul membru în care sunt realizate efectiv lucrările asupra bunurilor mobile corporale – România;
  3. transmite codul său de înregistrare în scopuri de TVA părții/părților cocontractante.
- B). ceilalți operatori economici implicați sunt persoane impozabile din perspectiva TVA;
- C). produsele prelucrate se vor întoarce în statul membru în care contractorul principal este stabilit și care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA transmis de contractorul principal.

Dacă condițiile ar fi îndeplinite, societatea din UE nu ar avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA în România, aceasta efectuând un nontransfer în statul din care transmite materiile prime. În situația în care bunurile nu se reîntorc în statul membru din care sunt trimise, nontransferul devine transfer, astfel că societatea din UE efectuează o achiziție intracomunitară asimilată în România (art. 273 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal) pentru care are obligația de a solicita înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (2) lit. c) pct. 4 din Codul fiscal. Aceasta se poate înregistra direct sau prin reprezentant fiscal.

Societatea din România trebuie să țină un Registru pentru bunurile mobile corporale pe care le primește pentru lucrări efectuate asupra acestor bunuri în România. Registrul pentru bunurile mobile corporale primite cuprinde:

1. denumirea și adresa expeditorului;
2. un număr de ordine;
3. data primirii bunurilor;
4. descrierea bunurilor primite;
5. cantitatea bunurilor primite;
6. cata transportului bunurilor transmise clientului după expertizare sau prelucrare;
7. cantitatea și descrierea bunurilor care sunt returnate clientului după evaluare sau prelucrare;
8. cantitatea și descrierea bunurilor care nu sunt returnate clientului;
9. o mențiune referitoare la documentele emise în legătură cu serviciile prestate, precum și data emiterii acestor documente.

## CHELTUIELI ASIGURARE SALARIAȚI

### PROBLEMĂ FISCALĂ

Societatea noastră a încheiat o asigurare pentru risc de accidente (deces prin accident, invaliditate prin accident, afecțiuni medicale grave, spitalizare din cauza unui accident etc.) pentru salariați. Ce fel de cheltuială este aceasta pentru societate?

### SOLUȚIA

Conform prevederilor art. 76 alin. (1) din Codul fiscal:

*„Art. 76: Definirea veniturilor din salarii și asimilate salariilor*

*(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică rezidentă ori nerezidentă ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu, act de detașare sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă acordate persoanelor care obțin venituri din salarii și asimilate salariilor.”*

Primele de asigurare plătite de către angajator pentru angajații proprii, la momentul plății primei respective, reprezintă avantaj salarial pentru care se aplică regulile de impunere proprii veniturilor din salarii.

Conform Codului fiscal, cheltuielile cu salariile și cele asimilate salariilor, astfel cum sunt definite potrivit titlului IV din Codul fiscal sunt cheltuieli deductibile pentru determinarea rezultatului fiscal, cu anumite excepții.

Astfel, conform art. 25 alin (2) din Codul fiscal:

„Art. 25 Cheltuieli:...

(2) Cheltuielile cu salariile și cele asimilate salariilor astfel cum sunt definite potrivit titlului IV sunt cheltuieli deductibile pentru determinarea rezultatului fiscal, cu excepția celor reglementate la alin. (3) și (4).”

## CONCLUZIE

Ca urmare, cheltuielile cu primele de asigurare efectuate de către angajatori pentru salariații proprii sunt deductibile la calculul rezultatului fiscal, dacă sunt asimilate salariilor.

# SUSPENDARE SOCIETATE. ÎNREGISTRARE ÎN SCOP DE TVA

## PROBLEMĂ FISCALĂ

O societate a avut ca activitate principală „Restaurant”. Cu această activitate, societatea era plătitoare de TVA. O perioadă, activitatea societății a fost suspendată. La reluarea activității, societatea nu mai este „Restaurant”, ci „Închiriere spații”. Această activitate exista trecută la activități secundare. Deci la reluarea activității ea devine activitate principală. La reluare cu noua activitate, societatea este în continuare plătitoare de TVA? Sau cu noua activitate este neplătitoare de TVA?

## SOLUȚIA

Înregistrarea unei societăți în scop de TVA, atât în conformitate cu art. 316, cât și cu art. 317 din Codul fiscal nu se face în funcție de tipul de activitate desfășurat, ci pentru activitatea economică desfășurată de persoanele impozabile:

Conform art. 269 – Persoane impozabile și activitatea economică: „(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. 2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități. (2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprând activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor liberale sau asimilate acestora. De asemenea constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

Dacă până la data de 31.12.2016 se anula codul de înregistrare în scopuri de TVA la persoanele impozabile intrate în inactivitate temporară înscrisă în registrul comerțului, de la 01.01.2017, prin O.U.G. nr. 84/2016 pentru modificarea și completarea unor acte normative din domeniul financiar-fiscal, nu se mai anulează:

„Articolul I Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688 din 10 septembrie 2015, cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează: 32. La articolul 316 alineatul (11), litera b) se abrogă”.

(CF ART. 316 – înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA (11) Organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol: a) dacă este declarată inactivă conform prevederilor Codului de procedura fiscală, de la data declarării ca inactivă; b) \*\*\* A B R O G A T \*\*\* (b) dacă a intrat în inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului, potrivit legii, de la data înscrierii mențiunii privind inactivitatea temporară în registrul comerțului;)

În concluzie, la data reluării activității economice, sunteți în continuare înregistrat în scopuri de TVA în conformitate cu art. 316 din Codul fiscal.

La art. 268 din Codul fiscal sunt definite operațiunile impozabile:

„Art. 268 – Operațiuni impozabile (1) Din punctul de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care

## CESIUNE CREANȚE

### PROBLEMĂ FISCALĂ

O societate ne datorează contravaloarea facturii neachitate în termen. Motivul este că are TVA de rambursat, pe care nu l-a primit, societatea fiind arondată la o altă unitate de Trezorerie față de unitatea noastră. Care sunt formalitățile legale și ce certitudine avem că suma datorată o putem recupera?

### SOLUȚIA

Procedura privind cesiunea dreptului de restituire/rambursare a creanțelor fiscale este reglementată prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.357 din 23 noiembrie 2017. Procedura a fost emisă în baza prevederilor următoarelor articole din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

- Art. 28 „Dispoziții privind cesiunea creanțelor fiscale ale contribuabilului/plătitorului”;
- Art. 167 „Compensarea”;
- Art. 168 „Restituiri de sume”.

Conform prevederilor art. 28 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, creanțele fiscale privind dreptul de rambursare sau de restituire deținute de un contribuabil pot fi cesionate, dar numai după stabilirea drepturilor respective prin decizie de restituire.

În acest context, trebuie reținut faptul că cesiunea produce efecte față de organul fiscal competent al cedentului numai de la data la care aceasta i-a fost notificată. Din acest motiv, pentru aplicarea Procedurii privind cesiunea dreptului de restituire/rambursare a creanțelor fiscale s-a aprobat formularul „Notificare privind cesionarea dreptului de restituire/rambursare”.

Acest formular se completează de către cesionar și se depune de către acesta la organul fiscal central competent în administrarea cedentului. La notificare, se anexează, în copie certificată, contractul de cesiune încheiat între client și furnizor/prestator. După notificare, organul fiscal central competent în administrarea cedentului devine debitorul cesionarului deoarece cedentul nu mai are drept de creanță asupra bugetului pentru sumele înscrise în decizia de rambursare și care au făcut obiectul cesiunii.

Totuși, în astfel de situații, nu există certitudinea că se va încasa întreaga valoare a facturii, dacă debitorul, respectiv creditorul, are obligații fiscale restante la bugetul statului deoarece suma cuvenită la rambursare se compensează, cu prioritate cu obligațiile bugetare neachitate.

## IMPOZIT NEREZIDENȚI

### PROBLEMĂ FISCALĂ

Un salariat al unei firme din Germania, cu cod valid de TVA, s-a prezentat la sediul firmei noastre pentru recalibrarea unui echipament. Firma noastră a suportat cazarea și masa. Firma din Germania ne-a emis factură pentru cele 3 zile de muncă în România a salariatului lor și ne-a mai facturat transportul extern și intern (avion + închiriere mașină), în factură scrie că nu a facturat cazarea și masa.

Factura din Germania trebuie declarată în Declarația 017 (nerezidenți)?

Dacă da, care este impozitul aferent ce ar trebui să îl reținem, în sensul dacă există convenție de evitare a dublei impuneri?

### SOLUȚIA

În ceea ce privește obligația de înregistrare la organul fiscal a contractului încheiat cu societatea germană, prevederile art. 8 din Codul fiscal statuează această obligativitate doar în sarcina persoanelor fizice și juridice române

care sunt beneficiare ale unor prestări de servicii de natura activităților de lucrări de construcții, montaj, supraveghere, consultanță, asistență tehnică și orice alte activități, executate de persoane juridice străine sau fizice nerezidente pe teritoriul României. În același timp este subliniat faptul că în cazul contractelor încheiate pentru activități desfășurate în afara teritoriului României, acestea nu vor face obiectul înregistrării.

Declararea contractelor încheiate cu nerezidenții are ca temei prevederea cuprinsă în Codul fiscal enunțată mai sus în aplicarea căreia a fost emis O.P.A.N.A.F. nr. 2.994/2016 privind procedura de înregistrare a contractelor/documentelor încheiate între persoane juridice române, persoane fizice rezidente, precum și persoane juridice străine care desfășoară activitate în România printr-un sediu permanent/sediu permanent desemnat și persoane juridice străine sau persoane fizice nerezidente.

Raportând aceste dispoziții la situația prezentată considerăm că operațiunea va face obiectul declarării la organul fiscal în condițiile în care serviciul prestat de către societatea din Germania s-a prestat în România așa cum este precizat în cuprinsul întrebării.

În concluzie, societatea română va întocmi și va depune declarația 017 pentru serviciile prestate de către societatea nerezidentă.

În ceea ce privește regimul de impozitare a venitului plătit societății germane, în conformitate cu Titlul V din Codul fiscal, aceasta are ca obiect veniturile obținute din România, însă, potrivit art. 222 din Codul fiscal, este totodată necesar ca aceste venituri să se plaseze în sfera celor impozabile. Enumerarea tipurilor de venituri impozabile este realizată în cadrul art. 223 din Codul fiscal în care, la lit. k) este precizat că sunt venituri impozabile obținute din România veniturile din servicii prestate în România. În aceste condiții, în cazul analizat, venitul plătit societății din Germania este impozabil în România și este supus cotei de impozit de 16% conform art. 224 alin. (4) lit. d), impozitul va fi declarat prin formularul 100 și va face obiectul declarației informative 207.

Cu toate acestea, prin prezentarea unui certificat de rezidență fiscală se va face aplicabilă Convenția pentru evitarea dublei impuneri dintre România și Germania, ratificată prin Legea nr. 29/2002, în temeiul căreia (art. 7) veniturile din servicii care nu sunt prestate prin intermediul unui sediu permanent situat în România așa cum este definit la art. 5 din Convenție sunt impozabile doar în statul de rezidență, respectiv Germania.

## CONCLUZIE

În concluzie, în condițiile în care serviciul prestat în România nu se realizează printr-un sediu permanent (putem prezuma că pentru activitatea descrisă în problemă fiscală, nu este necesară existența unui sediu permanent) și este prezentat certificatul de rezidență fiscală, venitul realizat de societatea germană nu va fi impozabil în România, astfel că persoana juridică română nu va avea nicio obligație declarativă sau de plată cu excepția celei de înregistrare a contractului de servicii prestate în România de nerezident prin intermediul Declarației 017 reglementată de art. 8 din Codul fiscal și O.P.A.N.A.F. nr. 2.994/2016.

## FACTURARE ACHIZIȚII

### PROBLEMĂ FISCALĂ

O firmă are facturi externe de la furnizori din afara Uniunii Europene, care ne facturează servicii de e-mail marketing. Cum înregistrăm aceste facturi lunare?  
Există obligativitatea pentru firma noastră de depunere a unei declarații de TVA, precum și plata TVA?

### SOLUȚIA

Locul serviciilor de marketing, prestate către o altă persoană impozabilă, se stabilește conform art. 278 alin. (2) din Codul fiscal (regulă generală) deoarece astfel de servicii nu se încadrează la excepții. Astfel, locul este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice.

# ACHIZIȚIE INTRACOMUNITARĂ DE BUNURI

## PROBLEMĂ FISCALĂ

Firma noastră a achiziționat un autoturism second-hand din Germania. Factura a fost emisă cu TVA 19% și plata a fost efectuată conform facturii primite. Ulterior am primit valoarea TVA înapoi.

Mașina este în folosința administratorului firmei și în mod normal ar trebui ca 50% din valoarea TVA să intre în valoarea imobilizării.

Factura va fi înregistrată cu TVA/taxare inversă cu 50% din valoarea TVA?

Care este tratamentul fiscal și contabil pentru înregistrarea corectă a imobilizării în contabilitatea firmei?

## SOLUȚIA

Din situația prezentată rezultă că furnizorul din Germania a aplicat regimul normal, considerând operațiunea drept o livrare intracomunitară de bunuri, scutită de TVA în Germania, dar impozabilă în România, la cumpărătorul din România care i-a comunicat un cod valid de TVA, emis de către autoritatea fiscală din România. În acest caz, nu este relevant faptul că autoturismul respectiv nu mai este nou, deoarece furnizorul din Germania nu este un revânzător care să aplice regimul special second-hand prin colectarea TVA în Germania la marja sa de profit. Practic, societatea din România efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri impozabilă în România prin aplicarea regimului de taxare inversă dacă este persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în regim normal.

Suma TVA colectată de către furnizorul din Germania prin factura emisă reprezintă pentru acesta garanția pentru respectarea promisiunii cumpărătorului de a înmatricula autoturismul în România. În acest caz, furnizorul a aplicat regimul de scutire în Germania, sub rezerva înmatriculării autoturismului în România, prin reținerea unei garanții a cărei sumă este egală cu suma TVA care ar fi trebuit colectată, dacă beneficiarul din România nu făcea dovada înmatriculării în România.

Explicația reținerii unei garanții de către furnizorul din Germania este următoarea: în lipsa unui document de transport al autoturismului sau a dovezii de înmatriculare în România, furnizorul din Germania ar fi obligat să colecteze TVA pentru autoritatea fiscală din Germania deoarece operațiunea ar fi considerată o livrare taxabilă în Germania. Este o simplă coincidență faptul că 19% reprezintă cota standard TVA aplicabilă, atât în Germania, cât și în România.

Astfel, cumpărătorul din România, înregistrat în scopuri de TVA în România, aplică regimul de taxare inversă doar asupra bazei de impozitare a TVA, exclusiv TVA facturată de către vânzătorul din Germania, restituită ulterior de acesta.

Suma TVA colectată de către furnizorul din Germania se înregistrează într-un cont distinct, de exemplu în debitul contului 473 sau  $461 = 404$  sau  $267$  „Creanțe imobilizate” = 404, fără a afecta costul de achiziție al autoturismului deoarece suma este restituită de către furnizorul din Germania numai după ce cumpărătorul din România transmite dovada înmatriculării autoturismului în România. La încasarea garanției se efectuează înregistrarea contabilă  $5124 = 267$  urmată de diferențele favorabile sau nefavorabile de curs valutar, în funcție de cursul valutar la data înregistrării și cursul valutar la data încasării garanției.

Pentru aplicarea regimului de taxare inversă prin formula contabilă  $4426 = 4427$  aferentă achiziției intracomunitare de bunuri în România, impozabilă în România, baza de impozitare a TVA în lei se determină prin utilizarea cursului valutar al BNR în vigoare la data emiterii facturii de către vânzător, ca dată a exigibilității TVA. De exemplu, la data de 12 august 2019, aceeași valoare se ia în considerare și la stabilirea valorii de înregistrare în patrimoniu a autoturismului la care se adaugă și costurile legate direct de achiziția acestuia (formalități, documente, taxe, transport, înmatriculare etc.).

Astfel, atât prin decontul de TVA cod 300, la rândurile 5 și 18, cu report la rândurile 5.1 și 18.1, cât și prin declarația informativă cod 390 VIES, aferente lunii august 2019, se raportează doar baza de impozitare a TVA înscrisă în factura

furnizorului, determinată în lei, la cursul valutar din data facturii, înregistrată prin formula contabilă  $2133 = 404$ , exclusiv TVA facturată de către furnizor. Practic, nici prin decontul de TVA cod 300, dar nici prin declarația recapitulativă cod 390 VIES nu se raportează echivalentul în lei al garanției înregistrate doar din punct de vedere contabil prin formula  $267$  sau  $473/461 = 404$ .

În situația în care autoturismul respectiv nu va fi utilizat exclusiv pentru activitatea administratorului firmei, 50% din suma TVA înregistrată în debitul contului 4426 din formula contabilă  $4426 = 4427$  va reîntregi costul de achiziție al autoturismului, urmând ca valoarea acestei taxe pe valoarea adăugată să fie recuperată, indirect, prin cheltuielile de exploatare a autoturismului (cheltuieli cu amortizarea). Reîntregirea costului de achiziție cu suma de 50%, limitată la deducere, se efectuează prin formula contabilă  $2133 = 4426$  (50%).

În altă ordine de idei, trebuie să aveți în vedere faptul că formularul decontului de TVA cod 300 reprezentând decontul de TVA a fost modificat prin O.P.A.N.A.F. nr. 2.227/13.08.2019, formularul PDF inteligent urmând a fi utilizat pentru toate operațiunile din sfera de aplicare a TVA realizate începând cu data de 1 iulie 2019, cu termen de transmitere cel mai târziu în data de 26 august 2019 (25 august 2019 este duminică).

Având în vedere că autoturismul respectiv reprezintă un bun de capital, valoarea acestuia, suma TVA de plată și suma TVA deductibilă limitată la deducere trebuie evidențiată în Registrul bunurilor de capital.

Acest document de evidență fiscală a bunurilor de capital este reglementat prin art. 305 alin. (8) din Codul fiscal: *„Persoana impozabilă trebuie să păstreze o situație a bunurilor de capital care fac obiectul ajustării taxei deductibile, care să permită controlul taxei deductibile și al ajustărilor efectuate. Această situație trebuie păstrată pe o perioadă care începe în momentul la care taxa aferentă achiziției bunului de capital devine exigibilă și se încheie la 5 ani după expirarea perioadei în care se poate solicita ajustarea deducerii. Orice alte înregistrări, documente și jurnale privind bunurile de capital trebuie păstrate pentru aceeași perioadă.”*

Aceste prevederi trebuie coroborate cu cele de la pct. 79 alin. (2) din Normele de aplicare a art. 305: *„În vederea ajustării taxei deductibile aferente bunurilor de capital, persoanele impozabile sunt obligate să țină un registru al bunurilor de capital, în care să evidențieze pentru fiecare bun de capital, astfel cum este definit la art. 305 alin. (1) din Codul fiscal, următoarele informații:*

- A) data achiziției, fabricării, finalizării construirii sau transformării/modernizării;
- B) valoarea (baza de impozitare) bunului de capital;
- C) taxă deductibilă aferentă bunului de capital;
- D) taxa dedusă;
- E) ajustările efectuate conform art. 305 alin. (4) din Codul fiscal”.

## ÎNREGISTRĂRI CONTABILE. GESTIUNE

### PROBLEMĂ FISCALĂ

Avem produse pe care le-am folosit la prezentare și au fost introduse în contul contabil 3028. Dorim ca aceste produse să le vindem, deci ar trebui transferate în contul 371.  
Care sunt înregistrările contabile și care este procedura?

### SOLUȚIA

Materialele de prezentare au fost înregistrate în gestiunea de materiale.

Potrivit Reglementărilor contabile, în creditul contului 302 „Materiale consumabile” se înregistrează valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile vândute ca atare, în contrapartidă cu 371.

Potrivit Normelor generale de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, aprobate prin Ordinul Guvernului nr. 2.6334/2015, documentul în baza căruia se poate înregistra transferul stocurilor dintr-o gestiune în alta este Bon de predare, transfer, restituire (Cod 14-3-3A).

# STORNARE FACTURI NEÎNCASATE

## PROBLEMĂ FISCALĂ

Microîntreprindere care prestează servicii de consultanță.

Administratorul vrea să storneze mai multe facturi de prestări servicii efectuate. Motivul este acela că facturile emise nu s-au încasat de câteva luni (bănuiește că nu le va mai încasa) și nu i se pare normal să plătească impozit (TVA) pentru niște bani pe care nu i-a încasat.

Știm că serviciile nu se pot storna.

- Cum se tratează corect această situație din punct de vedere fiscal?
- Se poate face factură de stornare?
- Este corect să se facă stornare pentru serviciile respective?
- Ce alte soluții ar mai avea la îndemână?

## SOLUȚIA

Nu, nu este posibilă stornarea facturilor pentru serviciile prestate, adică pentru acele servicii la care faptul generator a avut loc, fiind considerate efectuate, respectiv la data la care au fost emise rapoarte de lucru ori alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari, după cum se prevede la art. 281 alin. (7) din Codul fiscal.

Explicația este că, spre deosebire de bunuri, care pot fi returnate ca urmare a desființării contractului sau a refuzului, serviciile, odată prestate, nu mai pot fi returnate și, în consecință, nu mai poate interveni ajustarea bazei de impozitare pentru TVA conform art. 287 din Codul fiscal. În acest sens, pct. 32 alin. (3) din Normele metodologice de aplicare explicitează foarte clar că ajustarea bazei de impozitare (prin emiterea facturii de stornare) se poate aplica numai pentru servicii care nu au fost prestate, desființarea unui contract care are ca obiect prestări de servicii având efecte numai pentru viitor în ceea ce privește o asemenea ajustare.

De menționat că prevederile din Codul fiscal referitoare la faptul generator pentru prestările de servicii își găsesc corespondență și în reglementările contabile. Astfel, conform pct. 446 alin. (1)–(3) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, în contabilitate, veniturile din prestările de servicii se înregistrează pe măsura efectuării lor, așa cum reiese din documentele care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.

## CONCLUZIE

În concluzie, dacă serviciile au fost prestate conform clauzelor contractuale convenite, nu mai este posibilă stornarea nici a TVA colectate, nici a veniturilor, conform reglementărilor fiscale și contabile aplicabile.

Faptul că facturile emise nu au fost încasate nu prezintă nicio relevanță în materie de TVA, câtă vreme și clienții, la rândul lor, au dedus taxa astfel facturată de societate. Dacă dorește să plătească TVA în funcție de încasări, atunci societatea poate să opteze pentru sistemul „TVA la încasare” prevăzut la art. 282 alin. (3)-(10) din Codul fiscal.

În schimb, dacă există dificultăți în încasarea facturilor, societatea va constitui ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienții ținând cont de valoarea probabilă de încasare, prin înregistrarea cheltuielilor corespunzătoare (articole contabile 4118 = 4111 și 6814 = 491).

În măsura în care facturile nu se încasează ca urmare a unei proceduri de insolvență în care se află clienții respectivi (punerea în aplicare a unui plan de reorganizare admis și confirmat printr-o sentință judecătorească, prin care creanțele sunt modificate ori eliminate sau intrarea în faliment), societatea va putea proceda la ajustarea bazei de impozitare a TVA și a TVA colectate, prin emiterea de facturi de stornare, dar care nu trebuie comunicate și clienților, în temeiul prevederilor art. 287 lit. d) și art. 330 alin. (2) din Codul fiscal.

Altminteri, în lipsa circumstanțelor de la art. 287 lit. d) din Codul fiscal, nu există niciun temei legal pentru stornarea facturilor deja emise pentru servicii prestate.

